УДК 174:657
DOI: https://doi.org/10.37734/2409-6873-2026-4-4

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА ЯК ДЕТЕРМІНАНТА ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ДОВІРИ СТЕЙКХОЛДЕРІВ

В. П. ГРИНЬ
доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку та оподаткування економічного факультету,
Запорізький національний університет
ORCID: https://orcid.org/0000–0002–6758–7374

Анотація. Мета *статті полягає в обґрунтуванні професійної етики бухгалтера як методологічної детермінанти якості облікової інформації та довіри стейкхолдерів.* ***Методика дослідження.*** *Використано концептуальний синтез, порівняльний аналіз, структурно–функціональний і причинно–наслідковий підходи.* ***Результати.*** *Розроблено причинну модель «етичні принципи – професійне судження – облікове рішення – якість інформації – довіра – рішення стейкхолдера»; запропоновано матрицю етично обумовлених ризиків якості інформації та систему індикаторів етичної спроможності облікової системи.* ***Практична значущість результатів дослідження.*** *Запропонований підхід може застосовуватися для проєктування облікової політики, внутрішнього контролю, документування професійних суджень і управління ризиком втрати довіри до звітної інформації.*

Ключові слова: *професійна етика, бухгалтер, професійне судження, якість облікової інформації, довіра стейкхолдерів, етичний ризик, облікова система, внутрішній контроль.*

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Професійна етика в бухгалтерському обліку традиційно розглядається як сукупність норм поведінки фахівця, що задають межі допустимих дій під час виконання професійних обов'язків. Такий підхід є необхідним, однак у сучасному інформаційному середовищі він уже не є достатнім. Бухгалтер не лише дотримується або порушує певну норму: у багатьох випадках саме його професійне судження визначає, який економічний факт буде визнано, яким методом його буде оцінено, яку невизначеність буде розкрито, який рівень агрегування буде обрано і якою мірою користувач побачить альтернативні інтерпретації. Отже, етичний вимір проникає безпосередньо в процес конструювання облікової інформації і впливає на її якість ще до моменту формального представлення у звітності.

Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів закріплює п'ять фундаментальних принципів – чесність, об'єктивність, професійну компетентність і належну ретельність, конфіденційність та професійну поведінку – і вимагає застосовувати концептуальну основу для ідентифікації, оцінювання та усунення загроз дотриманню цих принципів [1]. З іншого боку, Концептуальна основа фінансової звітності визначає доречність і правдиве подання як фундаментальні характеристики корисної фінансової інформації, а зіставність, перевірюваність, своєчасність і зрозумілість – як характеристики, що підсилюють її корисність [2]. Попри очевидну змістову близькість цих двох нормативних площин, у методології бухгалтерського обліку вони часто існують паралельно: етика відноситься до поведінки професіонала, а якість інформації – до властивостей результату його роботи.

Саме розрив між поведінковим і інформаційним рівнями породжує теоретичну проблему. Якщо облікова інформація є результатом не лише технічного застосування правил, а й професійних оцінок, припущень, вибору методів, визначення суттєвості та способу розкриття, то етичні принципи мають розглядатися як один із чинників формування якісних характеристик цієї інформації. У такому випадку довіра стейкхолдерів залежить не тільки від формальної відповідності звітності стандартам, а й від того, наскільки процес формування показників захищений від упередженості, конфлікту інтересів, управлінського тиску, прихованої селективності та некритичного покладання на технології.

Українські дослідження професійної етики в обліковій сфері підкреслюють її значення для репутації професії, соціальної відповідальності та довіри роботодавців, клієнтів, інвесторів та інших зацікавлених сторін [3]. Водночас розвиток концепції стратегічних облікових комунікацій показує, що корисність бухгалтерського обліку дедалі більше визначається здатністю формувати релевантну, достовірну та зрозумілу інформацію

© В. П. Гринь, 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)

для різних груп стейкхолдерів [4]. Поєднання цих двох напрямів дає підстави поставити питання не лише про етичність професійної поведінки бухгалтера, а про етичну обумовленість якості інформаційного продукту бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасна наукова дискусія щодо професійної етики бухгалтерів розвивається переважно у трьох взаємопов'язаних напрямах: дослідження механізмів етичного прийняття рішень, аналіз організаційних і професійних загроз етичній поведінці та вивчення наслідків етичного середовища для якості звітності. Ishwara P. і N. Mekonnen на основі даних 309 професійних бухгалтерів довели взаємозв'язок між моральним розпізнаванням, моральним судженням та наміром діяти етично, а також показали значення професійних кодексів, моральних переконань і соціальної відповідальності для процесу етичного прийняття рішень [5]. Подібно N. Liyanapathirana і M. Low встановили, що етичне рішення бухгалтера є багатофакторним результатом, на який впливають етична обізнаність, моральна інтенсивність, організаційна етична культура, знайомство з професійним кодексом та індивідуальні характеристики [6]. Ці результати важливі для нашого дослідження, оскільки підтверджують: нормативне знання етичних принципів саме по собі не гарантує відповідної професійної поведінки; між нормою та дією існує механізм професійного судження.

Інший напрям досліджень пов'язує етику з ризиком викривлення фінансових результатів. D. B. C. Viana, I. Lourenço та E. L. Black на міжнародній вибірці показали, що вищий рівень етичного неприйняття сумнівної поведінки пов'язаний із нижчим рівнем управління нарахуваннями, а якість стандартів та механізми примусу послаблюють можливості для опортуністичної поведінки [7]. M. Striupaitytė і D. Bachtijeva, досліджуючи бухгалтерів, які надають професійні послуги, виявили залежність етичної оцінки практик earnings management від сприйняття ролі етики та соціальної відповідальності [8]. Сукупно ці роботи підтверджують, що однакові стандарти можуть застосовуватися по–різному, якщо професійне судження формується в різних етичних координатах.

Важливим є і феномен зовнішнього тиску. A. Rogošić і H. Repić встановили, що професійні бухгалтери в бізнесі стикаються з тиском, який спонукає до порушення принципів етики; серед проявів такого тиску автори виокремлюють підготовку та представлення облікової інформації, конфлікти інтересів і недотримання нормативних вимог [9]. Отже, загроза якості інформації виникає не лише через недостатню компетентність або свідоме шахрайство, а й у ситуаціях, коли бухгалтер формально залишається в межах допустимих альтернатив, проте обирає варіант під впливом стимулів, залежності або управлінського тиску. Саме такі ситуації є критичними для дослідження професійного судження, оскільки їх не можна адекватно оцінити лише через ознаку дотримання формальної процедури.

Організаційний рівень етичного середовища також отримує дедалі більше емпіричної підтримки. Дані S. F. Zainal та співавторів створюють основу для оцінювання зв'язку між формальними і неформальними елементами етичної культури, лідерством та якістю фінансової звітності малих і середніх підприємств [10]. У свою чергу N. Mekonnen та Ishwara P. довели, що соціально орієнтований етичний клімат виступає необхідною умовою для окремих компонентів етичного прийняття рішень професійними бухгалтерами, тоді як самі закони та професійні кодекси не завжди є достатньою умовою [11]. Це суттєво розширює традиційний індивідуалістичний погляд на професійну етику: якість етичної поведінки визначається не лише властивостями окремого фахівця, а й архітектурою стимулів, контролю, можливостей для професійного заперечення та процедур ескалації в організації.

Дослідження професійного судження і скептицизму демонструють, що якість рішення залежить від когнітивних і поведінкових характеристик професіонала. H. Shirowzhan і H. Fakhari встановили позитивний вплив професійного скептицизму на якість суджень і рішень аудиторів, водночас виявивши негативний вплив надмірної впевненості та виснаження на цей зв'язок [12]. M. Bai та співавтори, досліджуючи вплив усвідомлення можливостей інтелектуальних технологій на бухгалтерів, виявили його двоїстий зв'язок з неетичним прийняттям рішень, що посилює аргумент на користь людського контролю над технологічно підтриманим судженням [13]. Для бухгалтерського обліку це означає, що етична вимога об'єктивності має операціоналізуватися не лише як відсутність формального конфлікту інтересів, а як здатність професіонала розпізнавати упередження, альтернативи та межі власної впевненості.

Невирішеною частиною проблеми є методологічне пояснення того, яким чином етичні принципи трансформуються у конкретні характеристики облікової інформації та, далі, у довіру стейкхолдерів. Недостатньо визначеними залишаються: місце професійного судження як посередницької ланки між етичною нормою та інформаційним результатом; канали перетворення етичних загроз на ризики якості інформації; організаційні механізми, які роблять етичні принципи дієвими в процесі визнання, оцінювання і розкриття; а також система ознак, за якими можна діагностувати етичну спроможність облікової системи. Саме на розв'язання цих питань спрямовано подальший виклад.

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою статті є теоретико–методологічне обґрунтування професійної етики бухгалтера як детермінанти якості облікової інформації та довіри стейкхолдерів. Для досягнення мети поставлено такі завдання: розкрити посередницьку роль професійного судження між етичними принципами та інформаційним результатом; побудувати причинну модель етичної детермінації якості облікової інформації; ідентифікувати канали трансформації етичних загроз у ризики викривлення якісних характеристик інформації; запропонувати поняття та структурні компоненти етичної спроможності облікової системи; сформувати діагностичну систему індикаторів, придатну для внутрішнього контролю і подальшої емпіричної валідації. Методологічну основу дослідження становлять концептуальний синтез положень професійної етики та теорії якості облікової інформації, порівняльний аналіз, структурно-функціональний підхід, причинно–наслідкове моделювання і морфологічний аналіз професійних ризиків.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Вихідним положенням запропонованого підходу є теза про те, що професійна етика впливає на якість облікової інформації не безпосередньо, а через професійне судження. Етичний принцип сам по собі не визначає суму резерву, спосіб оцінки справедливої вартості чи межу суттєвості. Він встановлює нормативну рамку, в якій бухгалтер оцінює альтернативи, формує припущення, реагує на невизначеність і тиск та обирає спосіб відображення економічного явища. Тому методологічно коректно розрізняти етичну норму, процес професійного судження і результат облікового рішення. Професійне судження у цьому контексті є не просто технічною компетентністю, а механізмом трансляції етичних принципів у характеристики інформації. Чесність обмежує допустимість свідомого замовчування, селективного подання та створення хибного враження. Об’єктивність захищає вибір методу й оцінки від упередження, конфлікту інтересів та надмірного впливу інших осіб або технологій. Професійна компетентність і належна ретельність визначають достатність інформаційної бази, якість оцінювання невизначеності і глибину перевірки. Конфіденційність встановлює межі правомірного поширення інформації, але не може використовуватися як виправдання для приховування суттєвих даних від користувачів, яким вони мають бути належно розкриті. Професійна поведінка формує загальну вимогу відповідальності та недопущення дій, що дискредитують професію [1].

Звідси пропонується причинний механізм етичної детермінації якості облікової інформації (рис. 1).

Його логіка полягає в тому, що фундаментальні етичні принципи задають обмеження і критерії професійного судження; судження визначає конкретне облікове рішення; сукупність таких рішень формує якісні характеристики інформації; сприйняття інформації та підзвітності процесу її формування впливає на довіру стейкхолдера; довіра, у свою чергу, визначає готовність використовувати інформацію у фінансових, контрактних, контрольних та стратегічних рішеннях.

Запропонована модель принципово відрізняє дотримання стандарту від етичної якості рішення. У багатьох сферах бухгалтерського обліку нормативна система допускає альтернативи або потребує оцінювання невизначеності. Саме тут виникає «простір судження», в якому однакове формальне правило може привести до різних інформаційних результатів. Етична проблема з’являється не лише тоді, коли правило порушено, а й тоді, коли допустима альтернатива обирається з метою створити бажане враження, приховати ризик, змістити часовий профіль результату або уникнути небажаного пояснення. Тому предметом етичного контролю має бути не тільки правильність процедури, а й обґрунтованість мотивів, припущень та альтернатив, що лежать в основі професійного судження.

Для встановлення зв’язку між етичними принципами та якістю інформації доцільно зіставити їх не за формальною відповідністю, а за тим типом ризику, який виникає у разі ослаблення певного принципу. Таке зіставлення наведено у табл. 1.

Таблиця 1 показує, що етичні принципи не дублюють якісні характеристики інформації. Їх функція інша: вони впливають на умови, за яких ці характеристики можуть бути досягнуті. Наприклад, правдиве подання нормативно визначається як властивість інформації, але реальна нейтральність показника залежить від того, чи був бухгалтер здатний зберегти об’єктивність під час вибору припущень. Аналогічно перевірюваність може бути технічно забезпечена документами, однак якщо професійне судження сформоване під прихованим тиском і не містить зафіксованих альтернатив, формальна доказова база не усуває ризику упередження.

У цьому зв’язку пропонується поняття етично обумовленого ризику якості облікової інформації. Під ним доцільно розуміти ймовірність того, що етична загроза, яка впливає на професійне судження, призведе до погіршення однієї або кількох якісних характеристик інформації навіть за формального дотримання облікових процедур. Такий ризик є особливо значущим для оцінкових показників, резервів, знецінення, справедливої вартості, прогнозної інформації, визначення суттєвості, класифікаційних рішень та розкриттів, оскільки саме в цих сферах частка професійного судження є найбільшою.



Рис. 1. Причинний механізм етичної детермінації якості облікової інформації та довіри стейкхолдерів

Джерело: розроблено автором

Етично обумовлений ризик слід відрізняти від ризику шахрайства. Шахрайство передбачає навмисне викривлення або приховування, тоді як етичний ризик охоплює ширший спектр ситуацій: самообман, упередженість, залежність від стимулів, некритичне прийняття позиції керівництва, небажання ескалувати проблему, недостатню ретельність або надмірну довіру до автоматизованого результату. Саме тому його виявлення потребує не лише контрольних процедур, а й аналізу процесу формування судження. Взаємозв'язок зазначених загроз, зон професійного судження, інформаційних ефектів і запобіжних механізмів систематизовано у табл. 2.

Особливої уваги потребує управлінський тиск, оскільки він може бути вбудований у систему винагород, бюджетних цілей, ковенантів, очікувань власників або неформальних відносин. Емпіричні результати щодо тиску на професійних бухгалтерів [9] та міжнародні дослідження етичного прийняття рішень [5; 6] показують, що формальна наявність кодексу не усуває проблему, якщо організаційне середовище не підтримує можливість діяти відповідно до професійного судження. Тому етична якість обліку повинна бути властивістю не лише окремого працівника, а всієї системи організаційних і методологічних умов.

Для відображення цієї системної властивості пропонується поняття «етична спроможність облікової системи». Під нею розуміється здатність організаційного, методологічного та технологічного середовища бухгалтерського обліку забезпечувати такі умови, за яких професійне судження формується, документується, перевіряється і комунікується без неприйнятного впливу етичних загроз, а отримана інформація зберігає належні якісні характеристики. Така спроможність не тотожна особистій моральності бухгалтера: навіть доброчесний професіонал може опинитися в системі, де стимули, контроль або технологічні залежності роблять етичну поведінку складною чи караною. І навпаки, належна архітектура процесів зменшує ймовірність того, що індивідуальне упередження перетвориться на системне викривлення інформації.

У структурі етичної спроможності доцільно виокремити чотири взаємопов'язані контури. Перший – індивідуально–професійний – охоплює компетентність, етичну обізнаність, здатність розпізнавати конфлікти, скептицизм і готовність обґрунтовувати незручне професійне судження. Другий – методологічно–документальний –

Таблиця 1

Вплив фундаментальних етичних принципів на якість облікової інформації та довіру стейкхолдерів

Етичний принцип	Ризик для професійного судження	Якісні характеристики інформації	Наслідок для довіри
Чесність	Свідоме замовчування, викривлене формулювання, селективне розкриття	Правдиве подання, повнота, зрозумілість	Зростає впевненість, що інформація не створює навмисно хибного уявлення
Об'єктивність	Упереджені оцінки, конфлікт інтересів, управлінський тиск, надмірне покладання на технологію	Нейтральність, перевірюваність, зіставність	Менший ризик опортуністичного вибору методів і припущень
Професійна компетентність і належна ретельність	Недостатня доказова база, поверхова перевірка, некоректна модель або припущення	Доречність, точність, перевірюваність, своєчасність	Зростає впевненість у належній якості формування показника
Конфіденційність	Неправомірне розкриття або, навпаки, необґрунтоване приховування суттєвої інформації	Повнота, доречність, своєчасність	Зберігається баланс між захистом інформації та законними потребами користувачів
Професійна поведінка	Дії, несумісні з публічним інтересом і репутацією професії	Сукупна надійність інформаційного середовища	Зміцнюється інституційна довіра до професії та облікової системи

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

Матриця трансформації етичних загроз у ризики якості облікової інформації

Етична загроза	Зона професійного судження	Ймовірний інформаційний ефект	Запобіжний механізм
Особиста зацікавленість	Резерви, знецінення, визнання доходів, оцінка виконання KPI	Упереджені припущення; вибір вигідної альтернативи; зміщення строків	Розкриття конфліктів, незалежний перегляд, документування альтернатив
Тиск або залякування	Суттєвість, класифікація витрат, розкриття ризиків, коригування помилок	Селективне подання, замовчування, відкладене визнання проблеми	Канал ескалації, захист професійного заперечення, участь комітету з аудиту/ нагляду
Знайомство та лояльність	Операції з пов'язаними сторонами, оцінки менеджменту, внутрішні погодження	Знижена критичність і неповне розкриття	Ротація перевірки, незалежна друга думка, тест «розумної та поінформованої третьої сторони»
Недостатня компетентність або ретельність	Складні оцінки, моделі, нові стандарти, нефінансові показники	Помилки в методі, даних, припущеннях і поясненнях	Експертна підтримка, навчання, чек–лист доказовості, обов'язкова верифікація
Надмірне покладання на технологію	Автоматизовані розрахунки, AI–аналітика, алгоритмічна класифікація	Невидимі упередження, помилкова впевненість, втрата відповідальності за результат	Людський контроль, валідація моделі, журнал рішень, контроль джерел і версій
Конфлікт між прозорістю і конфіденційністю	Стратегічні та чутливі розкриття, комунікація зі стейкхолдерами	Надмірне приховування або неправомірне розголошення	Критерії правомірності доступу, диференційоване розкриття, документована оцінка суттєвості

Джерело: розроблено автором

стосується правил фіксації альтернатив, припущень, джерел даних, меж невизначеності та причин вибору конкретного облікового рішення. Третій – організаційно–управлінський – включає незалежний перегляд, канали ескалації, політику винагород, захист від тиску, розподіл відповідальності та контроль етичного клімату. Четвертий – технологічно–комунікаційний – охоплює людський нагляд за автоматизованими рішеннями, перевірку моделей, контроль версій, про-

стежуваність даних та нейтральність способу представлення інформації стейкхолдерам.

Для практичної діагностики етичної спроможності облікової системи пропонується набір індикаторів, згрупованих за функціональними блоками (табл. 3). Його призначенням є не вимірювання «етичності людини», а виявлення організаційних і методологічних умов, у яких етичні загрози можуть перетворитися на ризик якості інформації.

Запропонована система індикаторів має діагностичний, а не рейтинговий характер. На цьому етапі недоцільно зводити її до єдиного числового індексу, оскільки відсутня емпірично підтверджена система коефіцієнтів значущості для різних видів підприємств і професійних ситуацій. Більш коректним є використання профілю: за кожним блоком підприємство фіксує наявність, сталість та доказовість відповідних механізмів. Такий підхід дає змогу визначити, де саме виникає «розрив етичної спроможності» – на рівні індивідуального судження, документування, управління, технології або комунікації.

Особливе місце у моделі займає довіра стейкхолдерів. Її не слід трактувати як автоматичний наслідок високої якості звітності. Довіра містить щонайменше два компоненти: когнітивний – оцінку якості та доказовості інформації, і процедурний – очікування того, що процес формування інформації є підзвітним, професійним і захищеним від неприйнятного впливу. Тому однаково точний показник може мати різну переконливість для користувача залежно від того, чи може він покладатися на професійну незалежність осіб, які його сформували, та на наявність механізмів контролю.

На рівні практичної організації процесу запропонована модель може бути реалізована через послідовність із шести дій. Спочатку визначаються ділянки обліку з високою часткою професійного судження та високою значущістю для стейкхолдерів. Далі для кожної ділянки ідентифікуються потенційні етичні загрози і зацікавлені особи. На третьому етапі документуються облікові альтернативи, ключові припущення та невизначеність. Четвертий етап передбачає незалежний або перехресний перегляд там, де ризик перевищує прийнятний рівень. П'ятий – оцінювання впливу обраного рішення на якісні характеристики інформації і на спосіб її комунікації. Шостий – збереження доказового сліду рішення та, за потреби, ескалація етичної дилеми до вищого рівня управління чи нагляду.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі. Проведене дослідження дає підстави розглядати професійну етику бухгалтера не лише як поведінковий або нормативний атрибут професії, а як методологічну детермінанту якості облікової інформації. Її вплив реалізується через професійне судження, яке трансформує етичні принципи у конкретні рішення щодо визнання, оцінювання, класифікації, агрегування та розкриття інформації. Саме тому однакова формальна відповідність стандартам не гарантує однакової інформаційної якості, якщо процес професійного судження відбувається під різним рівнем упередження, тиску або технологічної залежності.

Науковим результатом є причинна модель «етичні принципи – професійне судження – облікове рішення – якість інформації – довіра –

Таблиця 3

Діагностичні індикатори етичної спроможності облікової системи

Функціональний блок	Орієнтовні індикатори	Ключове контрольне питання
Незалежність професійного судження	Декларування конфліктів; частота незалежного перегляду; фіксація випадків тиску; можливість професійного заперечення	Чи може бухгалтер обґрунтовано відхилити бажану для менеджменту альтернативу?
Прозорість методології та припущень	Документування альтернатив; джерел даних; діапазону оцінок; причин зміни припущень; зв'язку з обліковою політикою	Чи може інша компетентна особа відтворити логіку рішення?
Етичне управління та ескалація	Канал консультації; правила ескалації; захист інформування; участь керівного/наглядового органу; відсутність каральних стимулів	Чи має професіонал безпечний маршрут дії у випадку етичної дилеми?
Технологічна підзвітність	Людський контроль; валідація автоматизованих моделей; контроль джерел; журнал версій; фіксація ручних коригувань	Чи залишається професійна відповідальність видимою після автоматизації?
Нейтральність комунікації	Перевірка повноти; відсутність селективного акцентування; узгодженість фінансових і нефінансових повідомлень; обґрунтування обмежень доступу	Чи відображає повідомлення економічну сутність без маніпулятивного зміщення акцентів?

Джерело: розроблено автором

рішення стейкхолдера», яка поєднує нормативну логіку професійної етики з якісними характеристиками корисної інформації. У межах моделі введено поняття етично обумовленого ризику якості облікової інформації та показано, що особиста зацікавленість, управлінський тиск, знайомство, недостатня ретельність, надмірне покладання на технологію і конфлікт між прозорістю та конфіденційністю можуть проявлятися як конкретні інформаційні викривлення навіть без прямого порушення облікового стандарту.

Запропоновано поняття етичної спроможності облікової системи як здатності організаційного, методологічного та технологічного середовища підтримувати незалежне, документоване і підзвітне професійне судження. Її структура охоплює індивідуально-професійний, методологічно–документальний, організаційно-управлінський та технологічно-комунікаційний контури. Для внутрішньої діагностики сформовано систему індикаторів, що оцінює не моральні якості особи, а наявність системних механізмів, які запобігають перетворенню етичної загрози на ризик якості інформації.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості використання запропонованого підходу під час формування облікової політики, документування професійних суджень, проєктування внутрішнього контролю, організації процедур незалежного перегляду, управління конфліктами інтересів, цифровізації облікових процесів та підготовки стратегічних повідомлень для стейкхолдерів. Перенесення етичних принципів у дизайн процесів робить їх перевірюваними і підзвітними, а отже, підсилює інституційну основу довіри до облікової інформації.

Обмеженням дослідження є концептуальний характер запропонованої моделі та відсутність емпірично валідованих коефіцієнтів для агрегування діагностичних індикаторів. Перспективи подальших досліджень пов'язані з емпіричною перевіркою медіаційної ролі професійного судження, апробацією профілю етичної спроможності на підприємствах різних галузей, порівнянням бухгалтерів, аудиторів та аналітиків, а також аналізом того, як генеративний штучний інтелект і автоматизовані системи змінюють межі професійної відповідальності та механізми формування довіри.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. International Ethics Standards Board for Accountants. 2025 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). New York : International Federation of Accountants, 2025. URL: https://www.ethicsboard.org/publications/2025–handbook–international–code–ethics–professional–accountants (дата звернення: 03.09.2026).

2. IFRS Foundation. Conceptual Framework for Financial Reporting. London : IFRS Foundation, 2018. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf–standards/english/2024/issued/part–a/conceptual–framework–for–financial–reporting.pdf (дата звернення: 03.09.2026).

3. Білоус О. С. Етика професійної діяльності в обліковій галузі. *Галицький економічний вісник*. 2024. Т. 90, № 5. С. 83–92. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2024.05.083

4. Гринь В. П. Бухгалтерський облік як інструмент стратегічної комунікації: якісні характеристики інформації та потреби стейкхолдерів. *Економіка та суспільство*. 2025. № 80. DOI: https://doi.org/10.32782/2524–0072/2025–80–7

5. Ishwara P., Mekonnen N. Ethical decision–making dynamics: insights from professional accountants. *Cogent Business & Management*. 2024. Vol. 11, No. 1. Article 2301138. DOI: https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2301138

6. Liyanapathirana N., Low M. Exploring the determinants of (un)ethical decision–making among accountants using PLS–SEM: a developing country context. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2024. Vol. 20, No. 5. P. 896–925. DOI: https://doi.org/10.1108/JAOC–08–2022–0124

7. Viana D. B. C., Lourenço I., Black E. L. Does national ethical judgement matter for earnings management? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2022. Vol. 13, No. 2. P. 519–543. DOI: https://doi.org/10.1108/SAMPJ–04–2021–0149

8. Striupaitytė M., Bachtijeva D. Impact of Perceived Role of Ethics and Social Responsibility on Ethical Evaluation of Earnings Management and Motivation to Use It. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 2023. Vol. 27. P. 1–17. DOI: https://doi.org/10.15388/batp.2023.53

9. Rogošić A., Repić H. Pressures to breach accounting ethics principles and job satisfaction of accountants. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2024. Vol. 48, No. 1. P. 173–185. DOI: https://doi.org/10.5604/01.3001.0054.4091

10. Zainal S. F., Hashim H. A., Mohamad N. R., Salleh Z., Ariff A. M. A survey dataset of ethical culture and financial reporting quality in Malaysian small and medium enterprises. *Data in Brief*. 2024. Vol. 57. Article 110868. DOI: https://doi.org/10.1016/j.dib.2024.110868

11. Mekonnen N., Ishwara P. The role of ethical climate types in professional accountants' ethical decision–making: a necessary condition analysis (NCA). *Accounting Research Journal*. 2025. Vol. 38, No. 5–6. P. 581–608. DOI: https://doi.org/10.1108/ARJ–01–2025–0028

12. Shirowzhan H., Fakhari H. Clarifying the decision–making mystery: drivers of professional skepticism, ego depletion and overconfidence in independent auditors' quality of judgment. *Managerial Auditing Journal*. 2024. Vol. 39, No. 7. P. 821–842. DOI: https://doi.org/10.1108/MAJ–04–2024–4317

13. Bai M., Zhang H., Zhang J., Jiang Y., Xu J. Challenging or Threatening? The Double–Edged Sword Effect of Intelligent Technology Awareness on Accountants' Unethical Decision–Making. *Journal of Business Ethics*. 2025. Vol. 197, No. 1. P. 159–175. DOI: https://doi.org/10.1007/s10551–024–05768–y

REFERENCES

1. International Ethics Standards Board for Accountants. (2025). 2025 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). International Federation of Accountants. Available at: https://www.ethicsboard.org/publications/2025–handbook–international–code–ethics–professional–accountants

2. IFRS Foundation. (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation. Available at: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf–standards/english/2024/issued/part–a/conceptual–framework–for–financial–reporting.pdf

3. Bilous, O. S. (2024). Etyka profesiinoi diialnosti v oblikovii haluzi [Ethics of professional activity in the accounting industry]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk – Galician Economic Journal*, vol. 90, no. 5, pp. 83–92. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2024.05.083 [in Ukrainian].

4. Gryn, V. P. (2025). Bukhhalterskyi oblik yak instrument stratehichnoi komunikatsii: yakisni kharakterystyky informatsii ta potreby steikkholderiv [Accounting as a tool of strategic communication: qualitative characteristics of information and stakeholders' needs]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*, no. 80. DOI: https://doi.org/10.32782/2524–0072/2025–80–7 [in Ukrainian].

5. Ishwara, P., & Mekonnen, N. (2024). Ethical decision–making dynamics: Insights from professional accountants. *Cogent Business & Management*, vol. 11, no. 1, article 2301138. DOI: https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2301138

6. Liyanapathirana, N., & Low, M. (2024). Exploring the determinants of (un)ethical decision–making among accountants using PLS–SEM: A developing country context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 20, no. 5, pp. 896–925. DOI: https://doi.org/10.1108/JAOC–08–2022–0124

7. Viana, D. B. C., Lourenço, I., & Black, E. L. (2022). Does national ethical judgement matter for earnings management? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 13, no. 2, pp. 519–543. DOI: https://doi.org/10.1108/SAMPJ–04–2021–0149

8. Striupaitytė, M., & Bachtijeva, D. (2023). Impact of perceived role of ethics and social responsibility on ethical evaluation of earnings management and motivation to use it. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, vol. 27, pp. 1–17. DOI: https://doi.org/10.15388/batp.2023.53

9. Rogošić, A., & Repić, H. (2024). Pressures to breach accounting ethics principles and job satisfaction of accountants. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, vol. 48, no. 1, pp. 173–185. DOI: https://doi.org/10.5604/01.3001.0054.4091

10. Zainal, S. F., Hashim, H. A., Mohamad, N. R., Salleh, Z., & Ariff, A. M. (2024). A survey dataset of ethical culture and financial reporting quality in Malaysian small and medium enterprises. *Data in Brief*, vol. 57, article 110868. DOI: https://doi.org/10.1016/j.dib.2024.110868

11. Mekonnen, N., & Ishwara, P. (2025). The role of ethical climate types in professional accountants' ethical decision–making: A necessary condition analysis (NCA). *Accounting Research Journal*, vol. 38, no. 5–6, pp. 581–608. DOI: https://doi.org/10.1108/ARJ–01–2025–0028

12. Shirowzhan, H., & Fakhari, H. (2024). Clarifying the decision–making mystery: Drivers of professional skepticism, ego depletion and overconfidence in independent auditors' quality of judgment. *Managerial Auditing Journal*, vol. 39, no. 7, pp. 821–842. DOI: https://doi.org/10.1108/MAJ–04–2024–4317

13. Bai, M., Zhang, H., Zhang, J., Jiang, Y., Xu, J. (2025). Challenging or threatening? The double–edged sword effect of intelligent technology awareness on accountants' unethical decision–making. *Journal of Business Ethics*, vol. 197, no. 1, pp. 159–175. DOI: https://doi.org/10.1007/s10551–024–05768–y

Viktoriia Gryn, *Zaporizhzhia National University.* ***Professional ethics of accountants as a determinant of accounting information quality and stakeholder trust.***

Annotation. The purpose *of the article is to substantiate professional ethics of accountants as a methodological determinant of accounting information quality and stakeholder trust, rather than treating ethics solely as an external behavioural constraint.* ***Methodology of research.*** *The study applies conceptual synthesis, comparative analysis, structural–functional analysis and causal modelling. The normative basis is formed by the fundamental principles of the International Code of Ethics for Professional Accountants and the qualitative characteristics of useful financial information. Empirical findings from recent international studies on ethical decision–making, ethical culture, professional judgement, reporting quality, earnings management and technology–related ethical risks are used to test the internal consistency of the proposed conceptual links.* ***Findings.*** *A causal mechanism is developed in which ethical principles influence accounting information indirectly through professional judgement and accounting decisions. The model links integrity, objectivity, professional competence and due care, confidentiality and professional behaviour with relevance, faithful representation, comparability, verifiability, timeliness and understandability of information. Ethical threats are shown to become information–quality risks when they alter recognition, measurement, estimation, classification, aggregation or disclosure choices. The article introduces the concept of the ethical capacity of an accounting system as the ability of organisational, methodological and technological arrangements to preserve the ethical quality of professional judgement. A diagnostic matrix is proposed for identifying ethically conditioned risks of information quality, together with a system of indicators covering independence of judgement,*

transparency of assumptions, documentation of alternatives, escalation of ethical dilemmas, review procedures, human oversight of technology and neutrality of communication. Stakeholder trust is interpreted as an outcome of both the substantive quality of accounting information and the perceived accountability of the process by which that information was produced. ***Practical value.*** *The framework may be used when designing accounting policies, internal controls, professional judgement documentation, reporting governance and digital accounting processes. It also provides a basis for future empirical testing of the mediated relationship between ethics, judgement quality, accounting information quality and stakeholder trust.*

Keywords: *professional ethics, accountant, professional judgement, accounting information quality, stakeholder trust, ethical risk, accounting system, internal control.*

Дата надходження статті: 05.09.2026
Дата прийняття статті до публікації: 01.11.2026
Дата публікації статті: 13.11.2026