

Retrospective of the Accounting Profession Development: A Civilizational Approach

Abstract. Over the last decade, several lists of professions that will disappear soon have been published. In this aspect, the rapid development and spread of innovation, and digitalization of management processes threaten the existence of the accounting profession in its current traditional form. The article aims to outline the patterns of further evolution of the accounting profession in terms of scientific and technological progress based on the analysis of the history of the emergence and formation of accounting as a professional activity. The role of the accountant in the socio-economic structure of the world's major civilizations was analyzed from the emergence of the profession to the present time. The key features of accounting formation in the context of formational and civilizational approaches to understanding the historical process were considered. The scientific idea about the development of the accountant profession was deepened by highlighting the civilizational approach. In contrast to the formational approach, this approach involves cyclical development of the profession, variability of its manifestation and development in different parts of the world, and dependence on factors (economic, social, political, cultural, religious). The study results show that the development of the accounting profession follows a civilizational approach. Therefore, the potential replacement of some of its functions by technological solutions is not a threat to the profession's existence but rather a new stage of its development. A retrospective analysis of the accounting profession through the prism of a civilizational approach allows us to outline new accounting patterns and use them as a basis for its transformation to achieve compliance with the profession's future needs and challenges.

Keywords: accountant profession, accounting, civilizational approach, formational approach, cyclicity, accountant functions.

Suggested Citation

Shenderivska, Yu. (2022). Retrospective of the Accounting Profession Development: A Civilizational Approach. *Oblik i finansy*, 2(96), 49-57. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-2\(96\)-49-57](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-2(96)-49-57)

Юлія ШЕНДЕРІВСЬКА

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна

Ретроспектива розвитку професії бухгалтера: цивілізаційний підхід

Анотація. За останнє десятиліття було опубліковано ряд переліків професій, що зникнуть в найближчому майбутньому. В цьому аспекті стрімкий розвиток і поширення інновацій, діджиталізація управлінських процесів ставлять під загрозу існування бухгалтерської діяльності в її теперішній традиційній формі. Метою статті є окреслення закономірностей подальшої еволюції професії бухгалтера в умовах науково-технічного прогресу на основі аналізу історії виникнення і становлення бухгалтерського обліку як професійної діяльності. Проаналізовано роль бухгалтера в соціально-економічному укладі основних світових цивілізацій, починаючи з виникнення професії і до сьогодення. Розглянуто ключові особливості становлення бухгалтерської діяльності в контексті формаційного і цивілізаційного підходів осмислення історичного процесу. Поглиблено наукові уявлення про розвиток професії бухгалтера за рахунок виокремлення цивілізаційного підходу, який на відміну від формаційного передбачає циклічність розвитку професії, варіативність її прояву і розвитку у різних точках світу, а також залежність від комплексу факторів (економічний, соціальний, політичний, культурний, релігійний). Результати дослідження свідчать, що розвиток професії бухгалтера відбувається за цивілізаційним підходом, а отже, потенційна заміна деяких його функцій технологічними рішеннями є не загрозою для існування професії загалом, а швидше новим етапом її розвитку. Ретроспективний аналіз професії бухгалтера через призму цивілізаційного підходу дозволяє окреслити нові закономірності розвитку бухгалтерської діяльності і використати їх як основу її трансформації для досягнення відповідності професії майбутнім запитам і викликам.

Ключові слова: професія бухгалтера, облік, цивілізаційний підхід, формаційний підхід, циклічність, функції бухгалтера.

¹ Yuliya SHENDERIVSKA, “Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0002-5660-2997

E-mail: yuliia.shenderivska@gmail.com (Corresponding author)

Постановка проблеми. ХХІ століття характеризується серед іншого стрімким приростом і поширенням інновацій. Прихід нового вимагає знищення або адаптації старого. За останнє десятиліття було опубліковано ряд переліків професій, що зникнуть в найближчому майбутньому. Серед них, як правило, є і бухгалтер. Однак, такі прогнози ґрунтуються на загальному розумінні тенденцій науково-технічного прогресу і на поверхневому баченні функцій бухгалтера. Визначення впливу інновацій на професію бухгалтера потребує виокремлення закономірностей її розвитку. Одним із способів цього досягти є дослідження ретроспективи формування професії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Історії бухгалтерського обліку та професії бухгалтера присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених як: Ф.Ф. Бутинець [1], В. Бакстер [12], А. Вульф [25], Л. Герберт [18], М. Глаутьер [16], І. Джиннаї [19], Д. Едвардс [15], Ф.В. Єзерський [2], Б. Коласс [14], П. Лассек, К. Лейерер, О.С. Лемішовська [3], Т.М. Малькова [5], Г. Мансурова [6], Р. Маттессіч, Р. Обер [20], Т. Пасько [7], О.П. Рудановський [9], Л. Сей, Я.В. Соколов [10], Е. Стевелінк [22], Н. Стекі, Д. Стернісон, А. Хаар [17], К. Циганков [11], Дж. Чербоні, М. Чумаченко, Ж. Шарара-Руссо [13], В. Шу [24].

Потреба в глибшому розумінні процесів розвитку бухгалтерського обліку та професії бухгалтера спонукала вчених розвивати нові підходи до трактування історії та створювати періодизації. Їх основою стала низка ознак: розвиток капіталістичних відносин, суспільно-економічні формації, тип облікових реєстрів, організаційна структура, стадії розвитку контролю, методи обліку та підтвердження достовірності даних та інші. Єдиною підходу до періодизації історії бухгалтерського обліку наразі не визнано науковою спільнотою і, як стверджує Я.В. Соколов, для такої складної системи як бухгалтерський облік це неможливо [10, с. 21]. Однак, в одному вчені все ж досягли консенсусу – у важливості дослідження історії бухгалтерського обліку та її періодизації зокрема.

Так, О.С. Лемішовська зазначає, що «дослідження історичних аспектів розвитку бухгалтерського обліку у координатах періодизації його змістової будови дозволяє розглядати такою чи іншою цю систему з позиції впливу на неї зовнішніх факторів – практичних потреб конкретного суспільства, динаміку науково-технічного прогресу» [3, с. 8]. Ф.Ф. Бутинець стверджує, що періодизація «дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення процесу зміни епох» [1, с. 14]. Т. Пасько переконаний, що «вивчення періодизації розвитку обліку заслуговує надзвичайної уваги, тому що дозволяє зрозуміти сучасний розвиток і оптимальні напрямки прогнозування його еволюції в майбутньому» [7 с. 16].

Маючи на меті осмислення загального історичного процесу та виявлення його

закономірностей, вчені-історики широко застосовують два підходи: формаційний і цивілізаційний. Щоб визначити підхід, за яким розвивається професія бухгалтера, доцільно провести ретроспективний аналіз.

Метою статті є окреслення закономірностей подальшої еволюції професії бухгалтера в умовах науково-технічного прогресу шляхом аналізу історії виникнення і становлення бухгалтерського обліку як професійної діяльності.

Виклад основного матеріалу. Визначити точний час і місце виникнення найпримітивнішої форми бухгалтерського обліку неможливо. Виходячи із відомого на сьогодні історичних знахідок, можна стверджувати, що зародження розвинутих систем бухгалтерського обліку відбулося у долинах річок Ніл, Тигр і Євфрат (територія сучасних Єгипту, Іраку, Сирії). В Стародавньому Єгипті виникнення бухгалтерського обліку відбулось наприкінці IV – на початку III тис. до нашої ери – в період становлення єгипетської цивілізації. Винайдення перших знарядь праці, спорудження іригаційних систем в землеробстві, розвиток рабовласництва поклали початок товарно-грошовим відносинам. Почали з'являтися надлишки виробленої продукції у селян-общинників, що стимулювало внутрішню торгівлю. Відповідно, виникла потреба в обліку товарів і рабів.

Стародавні єгиптяни починають вести майновий облік у натуральних одиницях. Облік вели писарі – спеціально навчені під керівництвом жерців особи, що мали вагомий статус у суспільстві [10, с. 299]. Основною метою обліку було максимально точно відображення руху товарно-матеріальних цінностей в господарстві. Проте, на цьому рівні розвитку дані бухгалтерського обліку містили значну кількість помилок [1, с. 30].

В Британському музеї (Лондон) серед єгипетських саркофагів зустрічаються екземпляри, в яких заховані «головний королівський писар», «писар доходів Єгипту» Пізнього періоду (672–332 рр. до н. е.) [25, с. 3]. Це свідчить про високий статус представників професії у тогочасному світі, адже такий тип заховання був доступний лише для вищих прошарків давньоєгипетського суспільства. Як стверджує англійський історик з бухгалтерського обліку А.Г. Вульф, «писар був не лише незамінним, а і всюдисущим: він був присутнім на кожному рівні суспільства – в палаці, на складах, в храмах, в приватних домогосподарствах... Він не тільки записував відомості, як може скластись враження з назви посади, писар мав ретельно вести облік усіх операцій, пов'язаних з надходженнями і витратами царської скарбниці» [25, с. 7]. Тобто ще 6 тис. років тому в Стародавньому Єгипті писарі (тогочасні бухгалтери) були не «живим знаряддям» фіксації даних господарського життя, а незамінним елементом суспільного ладу.

Втрата єдності між владою та народом, поширення злочинності і свавілля, потреба оборонятися, а згодом і втрата контролю над територіями призвели до занепаду єгипетської

цивілізації. Єгипетська культура, традиції витіснялись або зливались із завойовницькими. Єгипетський облік був замінений грецьким.

Майже одночасно зі Стародавнім Єгиптом бухгалтерська професія зародилася в Межиріччі. Цьому передувало виникнення першої в світі писемності – піктографії у шумерів, яке згодом перетворилося на клинопис. За словами істориків, перші знахідки шумерської писемності, датовані XXXV ст. до н. е., містили відомості про господарський облік і тільки в XXX ст. до н. е. почали з'являтися літературні тексти [3, с. 10]. Можна припустити, що саме потреба обліковувати предмети побуту, продукти харчування тощо дала поштовх виникненню писемності, оскільки облік вже тоді був невід'ємною частиною господарського життя.

Писар Межиріччя не був таким шанованим як давньоєгипетський, хоч і відігравав не менш важливу роль у суспільно-політичному ладі держави. Писарям доручали їздити по країні та збирати податки. Деякі історичні знахідки характеризують писаря під час збору податків як тирана [25, с. 16]. Можна припустити, що саме обов'язок писаря безпосередньо збирати данину у населення понижував його статус у суспільстві.

Вавилонські писарі не тільки рахували товарно-матеріальні цінності та збирали данину, а й допомагали купцям, ремісникам, лихварям укладати угоди, що фіксувались на глиняних дощечках у присутності свідків. Згодом писарі набувають статусу радників при укладанні актів і угод.

В часи правління царя Хаммурапі (XVIII ст. до н. е.) у Вавилоні вперше в світі було видано письмовий звід законів, що регулював господарські, сімейні й економічні відносини та питання ведення обліку. Межиріччя об'єднується в централізовану державу у формі деспотії, а облік перетворюється на найважливішу функцію управління.

Занепад Межиріччя, його соціально-економічного укладу, культури і звичаїв ведення бухгалтерського обліку відбувся з тих же причин, що і занепад Стародавнього Єгипту – вторгнення іноземців.

Наведене свідчить, що ще в країнах Стародавнього Сходу «на зорі» бухгалтерської професії писарі (бухгалтери) не виконували роль рахівниці і пера – на них покладалась обов'язки збирання, обробки, систематизації і збереження інформації. Писарі забезпечували функції контролю і управління в приватному господарстві, храмі, державі.

Одна з найдавніших систем бухгалтерського обліку виникла в Китаї. Перші писемні згадки про бухгалтерську діяльність датуються IV-III тис. до н. е. На противагу Стародавньому Єгипту і Межиріччю бухгалтерія в Китаї від найдавніших часів і до кінця XIX ст. вважалась справою ганебною, а бухгалтер належав до одного з найнижчих прошарків суспільства. Організованого навчання не було – знання передавались від майстра до учня [5, с. 354–355]. Китайська ментальність наклала свій відбиток і на бухгалтерську діяльність – значна увага

приділялась контролю, існувала система покарань за помилки і несвоєчасність [1, с. 41-42].

Всупереч низькому соціальному статусу китайська бухгалтерія була досить розвиненою. Як зазначає К.І. Редченко, з XII по III ст. до н. е. сформувалася система державного рахівництва, були започатковані методи і принципи, частина яких використовується досі. В XIV-XVII ст. відбулось пришвидшення розвитку – бухгалтери почали застосовувати прогресивні на той час системи «Ворота дракона», «Чотири ноги». З середини XIX ст. починає формуватись сучасна система бухгалтерського обліку, потрапивши під вплив європейських країн. В другій половині XX ст. її розвиток продовжився під виключним впливом комунізму. Бухгалтерії та бухгалтерській діяльності відводилось мало уваги, а подвійний запис вважався ворожим капіталістичним методом. Наприкінці 1970-х рр. відбулось суттєве зрушення – зміна державної політики Китаю в бік відкритості дала бухгалтеру високий соціальний статус та вагому роль в економіці, науці, освіті. Почали з'являтися нормативні документи орієнтовані на міжнародну практику [6, с. 874].

В китайській цивілізації прослідковується визначальний вплив світогляду народу, державної політики та рівня розвитку економічних відносин на бухгалтерську професію впродовж всієї її історії існування.

Згадки про бухгалтерський облік в Індії до нас дійшли з художніх текстів та книг законів. Відповідно до цих джерел, посада бухгалтера, який вів облік землеробства та операцій із землею, була ще в первісних індійських общинах. В XIX ст. до н. е. почався поступовий занепад індської цивілізації. Частина мешканців мігрувала на Схід, однак індська культура там поступово згасла, повністю перейшовши у ведійську цивілізацію, що не могло не вплинути на професію бухгалтера. В II ст. до н. е., як стверджує Ф.Ф. Бутинець, «державний і громадський устрій в Індії регламентувався Законами Ману» [1, с. 33]. Окремі положення Законів зобов'язували фінансових чиновників щорічно звітуватися перед царем про стан його особистої та державної скарбниці. Також історичні джерела свідчать про існування державних фінансових агентів, які займалися обліком доходів і витрат.

На думку Ф.Ф. Бутиця бухгалтерська діяльність в Стародавній Індії не досягла значного розвитку через місцеві філософські та релігійні переконання, які мало сприяли розвитку підприємництва і торгівлі. Тобто знову відстежується рушійний вплив світогляду населення на розвиток професії бухгалтера.

Бухгалтерський облік як професійна діяльність завжди відігравав значну роль у соціально-економічній системі, проте іноді залишався поза увагою суспільства, що призводило до невизнання ролі бухгалтерів (осіб, які вели облік) у впорядкуванні господарських та державницьких справ. Так, у Греції значну увагу бухгалтерському

обліку приділяли філософи, але не основна маса населення. Заняття філософією, мистецтвом, спортом були найпрестижнішими, тоді як господарські розрахунки і управління не вважались вартими уваги. Як стверджує Є.В. Лупікова, «греки не виявляли інтересу до практичної сторони управління, і, як наслідок, престижність облікової професії впала» [4, с. 22]. Базовим засадам рахівництва навчали у звичайних школах. Спеціальних закладів, що готували б фахівців з бухгалтерського обліку не існувало, а навички ведення господарської діяльності здобувались безпосередньо на практиці. Не дивлячись на досить розвинену систему бухгалтерського обліку в Греції VI-I ст. до н.е., окремої професії бухгалтера не існувало – функції обліку виконували інші особи, яких можна називати бухгалтерами лише умовно. Тобто можна зробити висновок, що не рівень розвитку економічної системи, а світогляд греків мав визначальний вплив на розвиток професії.

Досліджуючи бухгалтерську діяльність в Стародавній Греції, доцільно розділяти облік державного і приватного сектору. Державний облік був зосереджений у руках чиновників фінансового профілю, зокрема: аподект (головний фінансовий чиновник), антиграфей (фінансовий чиновник), [25, с. 29], полет (контролер), ієропой (казначей, контролер), логіст (контролер), евфін (ревизор), [5, с. 154] граматей (секретар) [25, с. 29].

Важливою особливістю державної давньогрецької системи бухгалтерського обліку є розмежування функцій обліку та контролю. Контролер мав однакові права з бухгалтером і не залежав від нього. Відповідальність давньогрецьких фінансових чиновників була доволі високою – вкрадена сума поверталась у десятикратному розмірі. Тому існував майновий ценз – обіймати державні посади могли тільки заможні жителі полісу. Відповідно, і соціальний статус бухгалтерів державного сектору був вагомим. Хоча загалом у Греції престижність осіб, які займалися веденням бухгалтерського обліку, була не такою високою як, наприклад, у Стародавньому Єгипті.

В приватному секторі економіки функція обліку була покладена на суб'єкти господарювання. Серед них варто окремо виділити банкірів. Оскільки Греція в V ст. до н. е. була демократичною, децентралізованою, поділеною на 1136 міст-полісів державою, кожен поліс мав свою монету. Спочатку потребу в обміні монет задовольняли жерці в храмах, але згодом виникли і набули широкого поширення трапезити (банкіри).

На початковому етапі обмін монет вважався справою непристижною і ним займалися раби і метеки (раби, що викупили свободу). Трапезити, накопичивши певний капітал, починали займатися кредитуванням, розміщенням депозитів, інвестуванням, зберіганням коштів, поручительством. Ці фінансові операції були досить складними і потребували ретельного обліку, тому трапезити фіксували їх в спеціальних облікових книгах.

Інформація з облікових книг була таємною і не розголошувалась навіть в суді.

На пізнішому етапі розвитку грецької цивілізації лавки трапезитів перетворились на повноцінні фінансові установи – трапези. В III ст. до н.е. діяльність трапезитів починає визнавати суспільство, тому їхня звітність стає публічною. Її оприлюднення відбувалося шляхом висікання узагальнених даних на камені, розміщеному на агорі (діловий центр полісу).

В господарствах ремісників, аграріїв, купців облік майна і товарів вели самі власники або їх помічники. Облікова інформація була призначена лише для внутрішніх потреб.

В еллістичний період (323-30 рр. до н. е.) відбулись значні зрушення в розвитку бухгалтерського обліку – була проведена реформа Зенона (управляючий маєтків міністра фінансів Аполлонія). Він ввів спеціалізацію за галузями господарства і виділив цілі обліку: виявлення загального стану господарства і обчислення економічного ефекту від господарської діяльності. Кожна операція повинна була фіксуватись в окремому документі, а саме документування і документообіг строго регламентувались [10, с. 39]. З одного боку, такий підхід сприяв чіткості і впорядкуванню облікової інформації, з іншого – збільшував потребу в трудових ресурсах.

Отже, розвиток бухгалтерії у Греції VI-I ст. до н. е. характеризується такими особливостями: відсутність однієї окремої професії бухгалтера, розмежування обліку і контролю, перехід до публічної звітності, відносно невисокий соціальний статус тогочасного бухгалтера, висока відповідальність державних бухгалтерів.

Розвиток професії бухгалтера в період існування Римської імперії характеризується значною зацікавленістю населення в обліковій практиці. Як зазначає Т.М. Малькова, «абстрактні науки Рим цікавили мало. Однак фінансовою сферою і її юридичним регулюванням римляни займались серйозно» [5, с. 193]. Римське право забезпечувало чітке регулювання як державного, так і приватного обліку. Юристи визнавали важливість бухгалтерії і наполягали на публічності облікової інформації банків. Широка юридична практика прискорювала розвиток римської системи бухгалтерського обліку.

В державному секторі економіки серед осіб, які виконували облікові функції, особлива роль відводилася квесторам – малочисельній групі високорангових фінансових чиновників, які зберігали ключі від скарбниці, відповідали за розрахунки з державою, її архіви та стягнення штрафів, а також вели облік доходів і видатків держави, займались видачею коштів. Умовно кажучи, серед іншого квестори виконували функції головних бухгалтерів держави. До них були прикріплені писарі, які вели детальний облік майна і розрахунків.

На початковому етапі розвитку давньоримської облікової системи посаду квестора займали представники аристократії і тривалий час їхню діяльність не контролювали (вони самі були свого

роду контролерами). Статус професії був відповідним. До I ст. н. е. чисельність квесторів зростає (з 2 до 20) і стати ними могли вже представники і нижчих прошарків суспільства. Також з'явилася посада куратора – контролера квесторів [5, с. 206].

Ще однією важливою державною економічною посадою був цензор. Особи, які займали цю посаду, раз на 5 років здійснювали перепис вільного населення та визначали розмір податків, належних до сплати. Використовуючи сучасну термінологію, можна говорити про те, що цензори відповідали за ведення статистичного і податкового обліку в Римській імперії. На посаду цензора обиралися лише громадяни високого соціального статусу та бездоганної репутації.

Розмір податкових платежів розраховувався на підставі облікової книги господарства, яку був зобов'язаний вести кожен господар (в тому числі ремісник чи купець). А якщо громадянин мав велике господарство, то до ведення обліку залучали вілика – управляючого маєтку.

В приватному секторі економіки окремо варто виділити аргентаріїв (банкїрів) та публіканів (відкупників зобов'язань державі). Перші в більшості випадків походили з вершників (торгово-лихварська знать), тому, на відміну від ранніх грецьких траpezитів, мали вищий статус і вплив у суспільстві.

Їхня діяльність контролювалася державою і вимагала ведення трьох облікових книг: книга реєстрацій господарських операцій (адверсарія), книга доходів і витратів (за неї банкїр несе юридичну відповідальність) і книга клієнтів [5, с. 228].

Публікани займалися відкупом податків та інших зобов'язань державі, тобто вони самі вносили належні суми податків до скарбниці, а потім збирали кошти у населення. Розрахунки з державою вимагали ретельного обліку. Відповідно публікани мали окремий штат писарів, які займалися веденням облікових книг. Діяльність публіканів була доволі руйнівною для населення, оскільки державний контроль за нею не здійснювався і всюди мали місце зловживання. Не дивлячись на це, публікани мали суттєвий вплив і вагомe становище в суспільстві.

З огляду на вищеописане можна зробити висновок, що в Стародавньому Римі облік був присутній на всіх рівнях суспільно-економічного ладу. Хоча окремої і єдиної професії бухгалтера не існувало, проте його функції виконували: квестори, цензори, писарі, господарі маєтків, вілики, аргентарії. Римляни проявляли значну приватну ініціативу у веденні обліку і соціальний статус цього виду діяльності був значно вищим, ніж у Греції. Ще однією суттєвою рисою є тісний зв'язок бухгалтерського обліку та юриспруденції, що є аналогічним до сучасної ситуації.

Таблиця 1

Професія бухгалтера в Стародавньому світі: посади і функції

Країна	Бухгалтерська посада	Функції
Єгипет	писар, головний королівський писар, писар доходів	облік матеріальних цінностей, облік доходів і витрат, складання звітів
Межиріччя	писар	облік матеріальних цінностей, облік доходів і витрат, збір податків, допомога в укладанні ділових угод і актів, складання звітів
Китай	працівник складу, фінансовий чиновник	облік матеріальних цінностей, облік доходів і витрат, податків і зборів, складання звітів
Індія	обліковець, фінансовий чиновник	облік землеробства, операцій із землею, матеріальних цінностей, облік доходів і витрат, складання звітів
Греція	фінансові чиновники (аподект, антиграфей, полет, ієропой, евфін, граматей), траpezит, господар або його помічник	облік матеріальних цінностей і заборгованості державі, розподіл надходжень до скарбниці, складання звітів, зберігання архіву, обмін монет, здійснення фінансових операцій, виявлення загального стану господарства, обчислення економічного ефекту від господарської діяльності
Римська імперія	фінансові чиновники (квестор, цензор), писар, господар, вілик, аргентарій	облік матеріальних цінностей і розрахунків з державою, облік доходів і витрат, видача коштів, перепис населення, визначення розміру податків, здійснення фінансових операцій

Джерело: систематизовано автором.

В узагальнених даних щодо професії бухгалтера в країнах Стародавнього світу (табл. 1) прослідковуються функції, що властиві кожній країні (цивілізації). На ранніх етапах розвитку це облік надлишку виробленої продукції і згодом облік руху матеріальних цінностей. На пізніших етапах – облік надходжень і видатків та складання звітів.

Занепад греко-римської цивілізації позначився на всіх засадах матеріального, суспільного та культурного життя. Вкрай скоротилася кількість грамотного населення, центральне місце в житті людини посідає релігія, храми стають основними осередками освіти і науки. Ченці стають основними носіями і рушіями облікових знань. Характерною рисою бухгалтерії на наступні кілька століть стає приблизність і велика кількість помилок в облікових даних.

На місці зруйнованої греко-римської цивілізації народжується західна цивілізація, яка успадковує грецьку філософію, римське право, європейські мови, поділ духовної і світської влади, громадянське суспільство та індивідуалізм. Але цьому передували століття варварських завоювань, погіршення торговельних відносин, неграмотність населення і відсутність відчуття потреби в обліку у купців [1, с. 44] Бухгалтерська професія починає здійснювати новий виток розвитку. Історики висловлюють два припущення: перше – відтворення бухгалтерії почалось з початку; друге – в християнських храмах продовжились традиції римської бухгалтерії. Я.В. Соколов стверджує, що облік Стародавнього Риму помер разом з культурою імперії, а облік в монастирях не продовжив і не міг продовжити облікові традиції, тому в результаті регресу суспільства бухгалтерська діяльність повернулася до примітивної форми [10, с. 17].

У VIII ст. виникає професія мандрівного писаря, що складає звіти за винагороду. Бухгалтерський облік починає знову набувати важливого значення. Починаючи з X ст. точність і юридична обґрунтованість облікових записів зростає завдяки рецепції римського права і формуванню господарського права на його основі. Здійснення посередницьких позик між купцями висуває суворіші вимоги до записів з метою запобігання шахрайства. В XIII ст. в країнах західної Європи вже посада касира відокремилась від посади бухгалтера.

Завдяки поживленню торгівлі та розвитку господарської діяльності, яка починає вимагати певних форм контролю, наприкінці XIII ст. в Англії виникає інститут контролерів (аудиторів), що покликані гарантувати правильність звітів. Орієнтовно в цей же час відбувається перехід від натурального до грошового вимірника і починає формуватися подвійний запис.

Неможливість розвитку подвійного запису до XIII ст. вчені обґрунтовують наступними факторами: 1) гроші були надто рідкісним явищем; 2) психологія рядового рахівника не конструктивна – він пише те, що бачить у житті або в документі; 3) прибуток як найважливіша категорія не отримала належного

визнання, купець оперував більше споживчими, ніж фінансовими категоріями; 4) з усіх функцій грошей переважає функція засобу платежу, облік господарських процесів будувався на натуральній, а не на грошовій основі; 5) багато століть у психології людей переважали не кількісні, а якісні уявлення [10, с. 56-57].

Отже, для того, щоб в XV ст. виник бухгалтер, який володіє методом подвійного запису, мали відбутися системні зрушення у світосприйнятті і фінансовому мисленні всього населення і бухгалтера зокрема. В. Зомбарт пише про тогочасного бухгалтера: «Оцінка за допомогою грошей, числовий вираз будь-якої дії або послуги, дебет і кредит стають категоріями його світогляду» [21, с. 136].

В 1494 р. була видана книга Луки Пачолі «Сума арифметики і геометрії, вчення про пропорції, відносини», яка перша заявила світу про подвійний запис. А в 1498 році в Німеччині офіційно з'являється професія «бухгалтер». В XVI-XVII столітті особи, які були пов'язані з торгівлею, освоюють базові облікові навички. У XVIII ст. ведення рахунків стало настільки визнаним і поважним, що тогочасне суспільство не мало сумнівів в необхідності це робити.

В XVII ст. відбулось багато судових справ про банкрутство і з'явилась ще одна облікова функція – вивчення матеріалів справи і передача опису документів судді. У XVIII-XIX ст. у Європі пройшла друга хвиля банкрутств і вести облік боржників доручали купцям. Так виникло словосполучення «купець-бухгалтер».

У XVIII ст. попит на бухгалтерські послуги зріс настільки, що з'явилися фахівці, які заробляли на життя виключно бухгалтерським обліком. Хоч спочатку таких фахівців було небагато, у великих європейських містах почали з'являтися довідники з прізвищами бухгалтерів.

В XIX ст. до виникнення окремої професії актуарія бухгалтери ставали керуючими страхових компаній. З середини XIX ст. промислова революція, розвиток фабричного виробництва та підприємницької діяльності формують поняття прибутку в сучасному розумінні [1, с. 62]. Як наслідок, роль бухгалтера виходить за межі контролю надходжень та видатків і стає інструментом управління підприємством.

Наприкінці XIX ст. в Англії і Шотландії активно виникають громадські об'єднання бухгалтерів. Членами могли стати особи не молодше 21 року. Отримання звання присяжного бухгалтера потребувало не менше 10 років [6, с. 57-58]. Тобто в межах професії відбувається своєрідний поділ на класи – поруч зі «звичайними» бухгалтерами виділяється елітна група – присяжні бухгалтери, які мають вищий соціальний статус, більшу затребуваність і ширші повноваження в межах організації. З'являються чіткі вимоги до різних класів бухгалтерів. Проте бухгалтерію не викладали в університетах – навчання можна було пройти в конторах досвідчених членів організації за платню.

Accounting

На той час вже існували бухгалтерські фірми. Наприкінці століття громадських рух набирає обертів і об'єднання змагаються за право вести реєстр ліцензованих громадських бухгалтерів [6, с. 58].

В цей час в Німеччині та Австрії для ретельного вивчення обліку відкриваються комерційні школи, а в загальноосвітніх училищах вводять курс, присвячений бухгалтерії. Починають проводитись конференції. «... бухгалтерія почала перетворюватись з ремесла на науку, яка набувала все більшого значення в економічному житті». [1, с. 63]

XX ст. в розвитку бухгалтерської професії характеризується значним стрибком розвитку, який включає в себе: появу більш жорстких регламентацій діяльності, поглиблення теорії, виокремлення управлінського обліку, виникнення облікової політики на підприємстві, поліпшення професійного навчання, посилення позиції інституту бухгалтерського обліку в суспільстві, автоматизацію. Такий стрибок спричинений низкою глобальних подій, зокрема: завершення другої і третя промислові революції, дві світові війни, розвиток нових ідеологій (комунізм, фашизм, нацизм) та їх осуд світовою спільнотою, формування ринкової економіки.

В переважній більшості відомих періодизацій розвитку бухгалтерського обліку простежується принцип послідовності розвитку. Тобто передбачається, що кожен наступний етап розвитку бухгалтерського обліку був більш прогресивним за попередній. К. Циганков у своїй праці «Очерки теорії і історії бухгалтерського обліку» ставить під сумнів безперервну прогресивність історичного розвитку, яка відповідає формаційному підходу, і пропонує до розгляду цивілізаційний підхід (табл. 2), який є відносно новим на пострадянському просторі [11, с. 145]. За цим підходом цивілізації проживають кілька стадій: зародження, розвиток, розквіт і згасання. На заміну їм приходять інші цивілізації, які проходять той же алгоритм заново. Таким чином, регрес є невід'ємною частиною історичного процесу. Різні типи цивілізацій можуть існувати синхронно. Крім цього, якщо сутністю суспільно-економічних формацій є характер економічних відносин, то цивілізаційний підхід враховує більшу кількість факторів: економіка, культура, суспільно-політичні інститути, технічна оснащеність, людський фактор тощо.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика формаційного і цивілізаційного підходів

Критерій	Формаційний підхід	Цивілізаційний підхід
Характер розвитку	послідовний	циклічний
Тип розвитку	діахронний (стадіальний)	синхронний (паралельний)
Фактори розвитку	економічний	економічний, політичний, соціальний, культурний, релігійний
Географічне охоплення	країни західної Європи	всі країни

Джерело: систематизовано автором.

Узагальнивши історію розвитку бухгалтерської професії, можемо виокремити кілька закономірностей і порівняти з основними критеріями формаційного і цивілізаційного підходів:

1. Розвитку професії властива циклічність. Спочатку виникає найпримітивніша форма бухгалтерії, потім вона вдосконалюється, запроваджується спеціалізоване навчання і через певний проміжок часу бухгалтер фараона Стародавнього Єгипту стає однією з ключових осіб держави. Пізніше в Греції заняття бухгалтерією має низький соціальний статус, не потребує професійної підготовки і не є окремою професійною діяльністю. Проте вже за кілька століть ситуація суттєво змінюється на краще. В Римській імперії бухгалтерська діяльність відіграє важливу роль в соціально-економічній системі і досягає високого рівня розвитку. За цим йдуть століття занепаду, потім повільне відновлення і розвиток. Середина XIX ст. – середина XX ст. характеризується пришвидшенням

розвитку, а кінець XX ст. – стрибком. Крім цього професія бухгалтера проходила і проходить свій цикл розвитку в межах кожної цивілізації.

2. Різні прояви професії існували паралельно в рамках різних цивілізацій. Вони могли впливати одна на одну, витісняти, давати підґрунтя для нових форм, або ніяк не взаємодіяти. Це відповідає цивілізаційному підходу на відміну від формаційного, який розглядає послідовний перехід однієї стадії розвитку в іншу.

3. Вагомий вплив на розвиток професії справляли не лише економічні відносини, а і суспільно-політичний уклад, світогляд громадян, культура, релігія. Широкий спектр факторів застосовує цивілізаційний підхід.

4. Професія бухгалтера хоч і не одночасно, але з'являлась і розвивалась в різних точках світу. Тому для її дослідження підходить цивілізаційний підхід, оскільки формаційний охоплює лише західний світ.

Розвиток професії бухгалтера: визначення підходу

Критерій	Формаційний підхід		Цивілізаційний підхід	
Характер розвитку	безперервний прогрес професії не прослідковувався	-	розвитку професії властива циклічність	+
Тип розвитку	послідовний перехід з однієї стадії розвитку до іншої не прослідковувався	-	різні прояви професії існували паралельно в рамках різних цивілізацій	+
Фактори розвитку	на розвиток професії економічний фактор вплинув суттєво, але не виключно	+/-	на професію бухгалтера суттєво впливали: суспільно-політичний уклад, розвиток економічних відносин, світогляд, культура, релігія	+
Географічне охоплення	зона поширення бухгалтерської професії виходить за межі європейських країн	-	професія виникла і розвивалась в різних точках світу	+

Джерело: систематизовано автором.

Сума наведених критеріїв (табл. 3) вказує на розвиток бухгалтерського обліку як професійної діяльності за цивілізаційним підходом.

Висновки. Під дією стрімкого розвитку і всеохопності науково-технічного прогресу низка вітчизняних та іноземних вчених, експертів, практиків прогнозує деградацію та зникнення такої професії, як бухгалтер, її витіснення програмним забезпеченням (штучним інтелектом). Ретроспектива розвитку облікової професії вказує на існування циклічності та варіативності прояву і розвитку

професії у різних точках світу, а також залежності від комплексу факторів: економічних, соціальних, політичних, культурних, релігійних. Це засвідчує, що розвиток професії відбувається за цивілізаційним підходом, а отже, потенційна заміна деяких функцій бухгалтера ІТ-технологіями є не загрозою існування професії, а швидше новим етапом її розвитку, і дає можливість визначити напрямки трансформації функцій бухгалтера з метою набуття відповідності професії майбутнім запитам і викликам.

4 Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2001. 512 с.
2. Езерский Ф. В. Обманы, убытки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной итальянской системы счетоводства и открываемые признаки верности русской тройной системы. СПб., 1876.
3. Лемішовська О. С. Періодизація розвитку обліку: історичний аспект. *Молодий вчений*. 2015. № 3(18). С. 8-11.
4. Лушкова Е. В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2006. 240 с.
5. Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? М.: Финансы и статистика. 1995. 304 с.
6. Мансурова Г. И. Профессия бухгалтер: исторический аспект. *Страницы истории*. 2011. № 27(177). С. 55-63.
7. Пасько Т. О. Історія бухгалтерського обліку: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Суми: ВТД «Університетська книга». 2009. 141 с.
8. Редченко К. І. Розвиток бухгалтерського обліку в Китаї: історія та сучасність. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 7. С. 872-875.
9. Рудановский А. П. Анализ баланса. М.: Макиз. 1925.
10. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
11. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета. М: Магистр. 2009. 462 с.
12. Baxter W. T. Accounting Roots and their Lingering Influence. Selected Papers From The Charles Waldo Haskins Accounting History Seminars. San Antonio. 1983.
13. Chararas-Rousseau J. L'evolution de la comptabilite a partie double. *Revue Francaise de Comptabilite*. 1963. № 47.
14. Colasse B. Comptabilite Jenerale. Economica. Paris. 1991.
15. Edwards J. R. A History of Financial Accounting. London. N.Y. 1989.
16. Glautier M. W. E. Searching for Accounting Paradigma. *The Accounting Historians Journal*. Spring. 1983.
17. Haar A. Das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhandlung und Bilanz. Wien. 1926.

18. Herbert L. The Environment in Governmental Accounting in the seventies. *G.A.O. Review* Fall. 1972.
19. Jinnai Y. Towards a General Theory of the Development of Accounting. *Annual Meeting of American Accounting Association*. 1989.
20. Obert R. Reflexion sur l'utilite du comptable dans rentreprise. *Travail et Methodes*. 1979. V. 32.
21. Sombart W. *Der moderne Kapitalismus*. Bd. II, 1921.
22. Steverlinck E. The Philosophy of Accounting Historical Research. *The Accounting Historians Notebook*. The Academy of Accounting Historians. Fall. 1982.
23. Van Hoepan M. A. Accounting in China: A case of vanishing cultural influence, in *Perspectives on Accounting and Finance in China* / J. Blake, S. Gao (editors). London: Routledge, 1995. pp. 349–368.
24. Wen Shuo. *A History of Western Accounting*. 1987.
25. Woolf A. H. *A short history of accountants and accountancy*. London: GEE & CO. (Publishers) Ltd., 34 Moorgate Street, E. C.

4 References

1. Butynets, F. F. (2001). *Istorija bukhgalters'kogo obliku [History of accounting]* (In 2 volumes, Vol. I). Zhytomyr: Ruta.
2. Ezerskiy, F. V. (1876). *Obmanyi, ubyitki i oshibki, skryvayuschiesya v vernyih balansah dvoynoy italyanskoj sistemyi schetovodstva i otkryvaemyie priznaki vernosti russkoj troynoy sistemyi [Frauds, Losses and Mistakes Hiding in the True Balances of the Italian Double Accounting System and Revealed Signs of the Faithfulness of the Russian Triple System]*. St. Petersburg.
3. Lemishovs'jka, O. S. (2015). *Periodyzacija rozvytku obliku: istorychnyj aspekt [Periodization of accounting development: historical aspect]*. *Molodyj vchenyj*, 3(18), 8-11.
4. Lupikova, E. V. (2006). *Istoriya buhgalters'kogo ucheta [History of accounting]*. Moskva: KNORUS.
5. Malkova, T. N. (1995). *Drevnyaya buhgalteriya: kakoy ona byla? [Ancient bookkeeping: what was it like?]*. Moskva: Finansy i statistika.
6. Mansurova, G. I. (2011). *Professiya buhgalter: istoricheskiy aspekt [Profession accountant: historical aspect]*. *Stranitsyi istorii*, 27(177), 55-63.
7. Pasjko, T. O. (2009). *Istorija bukhgalters'kogo obliku [History of accounting]*. Sumy: Universytets'jka knygha.
8. Redchenko, K. I. (2015). *Rozvytok bukhgalters'kogo obliku v Kytaji: istorija ta suchasnistj [The development of accounting in China: history and modernity]*. *Ghlobaljni ta nacionaljni problemy ekonomiky*, 7, 872-875.
9. Rudanovskiy, A. P. (1925). *Analiz balansu [Balance analysis]*. Moskva: Makiz.
10. Sokolov, Ya. V. (1996). *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dnei [Accounting: from the beginning to the present day]*. Moskva: Audit, YuNITI.
11. Tsyigankov, K. Yu. (2009). *Ocherki teorii i istorii buhgalters'kogo ucheta [Essays on the theory and history of accounting]*. Moskva: Magistr.
12. Baxter, W. T. (1983). *Accounting Roots and their Lingering Influence. Selected Papers From The Charles Waldo Haskins Accounting History Seminars*. San Antonio.
13. Chararas-Rousseau, J. (1963). *L'evolution de la comptabilite a partie double*. *Revue Franaise de Comptabilite*, 47.
14. Colasse, B. (1991). *Comptabilite Jenerale*. Economica. Paris.
15. Edwards, J. R. (1989). *A History of Financial Accounting*. London.
16. Glautier, M. W. (1983). *Searching for Accounting Paradigma*. *The Accounting Historians Journal*.
17. Haar, A. (1926). *Das Wesen der transistorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhandlung und Bilanz*. Wien.
18. Herbert, L. (1972). *The Environment in Governmental Accounting in the seventies*. *G.A.O. Review* Fall.
19. Jinnai, Y. (1989). *Towards a General Theory of the Development of Accounting*. *Annual Meeting of American Accounting Association*.
20. Obert, R. (1979). *Reflexion sur l'utilite du comptable dans rentreprise*. *Travail et Methodes*, 32.
21. Sombart, W. (1921). *Der moderne Kapitalismus*.
22. Steverlinck, E. (1982). *The Philosophy of Accounting Historical Research*. *The Accounting Historians Notebook*. *The Academy of Accounting Historians*.
23. Van Hoepan, M. A. (1995). *Accounting in China: A case of vanishing cultural influence, in Perspectives on Accounting and Finance in China*. London: Routledge.
24. Wen, Sh. (1987). *A History of Western Accounting*.
25. Woolf, A. H. (1991). *A short history of accountants and accountancy*. London: GEE & CO.