

УДК 339

ЕВОЛЮЦІЯ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕР: СУЧАСНИЙ СТАН ТА МАЙБУТНЄ

Ольга Білоус

*Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя,
Тернопіль, Україна*

Резюме. Присвячено дослідженню історичних аспектів, сучасного стану та перспектив розвитку однієї з найдавніших професій – професії бухгалтера. Досліджено походження терміну «бухгалтер» та його тлумачення. Перші згадки про бухгалтера датуються ще 1498 р., хоча зародження бухгалтерської справи прослідковується ще за стародавніх часів. Але більше дослідників вважають, що справжню бухгалтерську справу започатковано у Стародавньому Єгипті орієнтовно у IV–III тис. до н.е., коли виникли необхідність обліку цінностей, організації громадських робіт і збирання податків. Підтвердженню цього факту є багато історичних знахідок (стародавні папіруси з інвентарними списками майна, папірус Ринда й інші). Розглянуто видатний внесок у розвиток бухгалтерської справи Луки Пачолі, який є автором першої книги з бухгалтерського обліку, виданої у 1494 р. у Венеції «Трактат про рахунки та записи». Лука Пачолі зробив вагомий внесок у розвиток бухгалтерської справи: запропонував подвійний запис; дав пояснення дебету й кредиту рахунків; запропонував персоналізацію рахунків; здійснив першу класифікацію рахунків; описав процедуру оформлення в обліку господарських операцій за допомогою записів у трьох книгах: Меморіалу, Журналу і Головної книги; впровадив основоположні правила ведення бухгалтерського обліку. Розглянуто також поштовх розвитку бухгалтерської справи за часів Нового часу та промислової революції. На території України бухгалтерська справа набула активного розвитку лише у XIX ст., успадкувавши російську (Наддніпрянська Україна) і німецьку (Західна Україна) моделі. Вагомий внесок у розвиток науки, підготовку фахівців і навчальної літератури зробила українська діаспора. В історіографічних джерелах наведено численні факти вагомості участі науковців економічного профілю із західноукраїнської та наддніпрянської територій у розвитку українських науково-освітніх закладів в еміграції. За часів радянської влади в історії розвитку бухгалтерської справи відзначало значне пригнічення, професія бухгалтера стала непопулярною й низькооплачуваною. Поштовхом до розвитку бухгалтерської справи на території України стало проголошення незалежності у 1991 р. 1999 року було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який фактично є фундаментом бухгалтерського обліку. Звернено увагу на той факт, що попри численний доробок і по сьогодні відсутнє єдине чітке тлумачення сутності професії бухгалтера. Динамічний розвиток інформаційних технологій вносить суттєві корективи в розвиток бухгалтерської справи. Професія бухгалтера об'єднує різноманітні напрямки діяльності, до яких слід віднести облік, аудит, економіку, експертизу, бізнес-аналітику, податкову й митну справу, а також ІТ-технології та багато іншого.

Ключові слова: бухгалтер, бухгалтерська справа, бухгалтерський облік, професія бухгалтера, рахівництво.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2024.06.081

Отримано 07.11.2024

УДК 339

EVOLUTION OF THE ACCOUNTANT PROFESSION: CURRENT STATE AND FUTURE

Olga Bilous

Ternopil Ivan Puluj National Technical University, Ternopil, Ukraine

Summary. The article is devoted to the study of historical aspects, the current state and prospects for the development of one of the oldest professions, namely the profession of accountant. The article studies the origin of the term «accountant» and its interpretation. The first mention of an accountant dates back to 1498, although

the origin of accounting is traced back to ancient times. But the whiteness of the researchers believes that the real accounting business was started in Ancient Egypt approximately in the IV-III millennium BC, when there was a need to take into account values, organize public works and collect taxes. There are many historical finds confirming this fact (ancient papyri with inventory lists of property, the Rhind papyrus and others. The article considers the outstanding contribution to the development of accounting by Luca Pacioli, who is the author of the first accounting book, published in 1494. in Venice «Treatise on Accounts and Records». Luca Pacioli made a significant contribution to the development of accounting: he proposed a double entry; gave an explanation of debit and credit accounts; proposed personification of accounts; carried out the first classification of accounts; described the procedure for registering business transactions using records in three books: Memorial, Journal and General Ledger; implemented fundamental accounting rules. The article considers the revival of the development of accounting during the New Age and the Industrial Revolution. On the Ukraine territory, accounting was actively developed only in the 19th century, inheriting the Russian (Dnieper Ukraine) and German (Western Ukraine) models. A significant contribution to the development of science, training of specialists and educational literature was made by the Ukrainian diaspora. In historiography sources, numerous facts of significant participation of scientists of economic profile from Western Ukrainian and Dnieper territories in the Ukrainian scientific development and educational institutions in exile are given. During the Soviet regime in the history of the development of accounting, there is significant oppression, the accounting profession became unpopular and low-paid. The impetus for the development of accounting in Ukraine was the declaration of independence in 1991, and in 1999 the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» was adopted, which is actually the foundation of accounting. The article draws attention to the fact that despite the numerous improvements to this day there is no single clear interpretation of the essence of the profession of accountant. The dynamic development of information technology makes significant adjustments to the development of accounting and the requirements of the accounting profession. The profession of accountant combines a variety of activities, which include accounting, audit, economics, expertise, business analytics, tax and customs affairs, as well as IT technologies and much more.

Key words: accountant, accounting, accounting, accounting profession, accounting.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2024.06.081

Received 07.11.2024

Постановка проблеми. Професія бухгалтера належить до однієї з найдавніших та попри свою багатовікову історію й по сьогодні є надзвичайно затребуваною. Вона потребує забезпечення високого рівня кваліфікації фахівця, адже бухгалтер повинен володіти глибокими знаннями з бухгалтерського обліку, економіки, менеджменту, інформаційних технологій та бути обізнаним щодо норм чинного законодавства, якої регламентують сферу діяльності обліковця.

На сьогодні складно уявити собі навіть невелике підприємство без бухгалтера. Саме тому на ринку праці попит на бухгалтерів є незмінно високим. Змінюються лише вимоги до фахівців, а також обсяг і характер роботи.

В умовах динамічного розвитку, цифровізації економіки, значних змін зазнає і професія бухгалтера. На сьогодні вона активно використовує досягнення диджиталізації бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Професія бухгалтер є однією з найдавніших і має поважну історію. Дослідженню зародження та етапів розвитку професії присвятили свою увагу багато практиків, науковців-бухгалтерів та істориків: І. Алексєєнко, Ф. Бутинець, Л. Васільєва, О. Гуцалюк, О. Лемішовська та багато інших.

Водночас слід зазначити, що і по сьогодні немає чіткого тлумачення професії бухгалтер, а багато історичних фактів розвитку бухгалтерської справи недостатньо досліджені. Багато наукових праць, що мають як історичну, так і практичну цінність, недостатньо досліджені.

Метою статті є дослідження еволюції професії бухгалтера: огляд історичних свідчень зародження та етапів розвитку бухгалтерської справи; розвиток бухгалтерської справи в Україні; аналіз сучасного стану та визначення основних векторів розвитку професії бухгалтера.

Постановка завдання. Для досягнення поставленої мети визначено наукові завдання: дослідження історичних свідчень зародження та етапів розвитку

бухгалтерської справи, видатного внеску Луки Пачолі у розвиток бухгалтерської справи, зародження бухгалтерського обліку на території України у XIX ст., внеску української діаспори в розвиток освіти та науки бухгалтерського обліку, поживлення розвитку бухгалтерської справи в Україні з часу проголошення незалежності, визначення основних пріоритетів розвитку професії бухгалтера в умовах цифрової економіки.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі розвитку жодне підприємство, установа чи організація незалежно від форм власності та розміру бізнесу не здатні повноцінно функціонувати без ведення бухгалтерського обліку.

Професія бухгалтера має давню історію, це одна з найдавніших професій. Саме слово «бухгалтер» з'явилося ще у XV столітті в Німеччині. У той історичний проміжок часу всі фінансові операції вносилися до великої книги, яка мала назву «Grossbuch». Саме від її назви й походить термін «бухгалтер» («Buchhalter», що утворилося від слів «Buch» (книга) і «Halter» (утримувач). Тобто бухгалтером вважалась особа, яка відповідає за записи в «Grossbuch», та її збереження.

Перші згадки про бухгалтера датуються 1498 р. – указ імператора Священної Римської імперії Максиміліана I від 13 лютого 1498 р. [7].

Зародження бухгалтерської справи можна відслідкувати ще зі стародавніх часів. На той час облік здійснювався усно або шляхом використання примітивних символів. Але більшість дослідників вважають, що започаткування справжньої бухгалтерської справи має витoki зі Стародавнього Єгипту. Орієнтовно це IV–III тис. до н.е. Саме тоді в період формування держави в Єгипті з'явилася необхідність обліку цінностей, організації громадських робіт та збирання податків. Історичним свідченням є стародавні папіруси з інвентарними списками майна. Важливим історичним свідченням розвитку бухгалтерської справи є також папірус Ринда, який містив завдання, пов'язані з бухгалтерською справою, зокрема розрахунок зарплатні робітникам.

Засновником принципів сучасного бухгалтерського обліку по праву вважається Лука Пачолі, італійський чернець, математик. Він є автором першої книги з бухгалтерського обліку, яка видана у 1494 р. у Венеції «Трактат про рахунки та записи». У даному трактаті автор описує порядок ведення бухгалтерських книг та рахунків венеціанськими купцями, облік існуючого майна та торговельних операцій. Найбільшу цінність для розвитку бухгалтерської справи становить частина I розділу 9 трактату. Дана наукова праця складається з двох частин. Перша має назву «Інвентар», а друга – «Диспозиція». В першій частині автор тлумачить поняття «інвентар» і як скласти інвентаризаційний опис купцям, чітко вибудовує послідовність внесення різних цінностей до інвентаризаційного опису. Також автор акцентує увагу на необхідності складання інвентарю за визначеною датою для уникнення ускладнень у майбутньому при веденні торгівлі. До інвентарю Пачолі відносив не лише майно, необхідне для торгівлі, але й особисте майно купця. Отже, за часів Луки Пачолі облік охоплював не лише торговельні операції купців, але й їх домашнє господарство. Проте, як слушно зауважує Л. М. Васільєва [3, с. 15], науковець не використовував єдиного вимірника і запропонований ним інвентаризаційний опис мав статистичний характер.

У другій частині, яка має назву «Диспозиція», Лука Пачолі описує порядок здійснення записів у трьох основних торгових книгах: Меморіал, Журнал і Головна книга. В Меморіалі купці, а також їх помічники, учні та продавці здійснювали записи усі своїх торговельних операцій у хронологічній послідовності.

На відміну від Меморіалу, Журнал був секретною книгою. У ній купець міг відобразити всю свою власність. Усі статті журналу супроводжувалися відповідними виразами, а саме, «на» і «від», якими позначали дебітора й кредитора.

Після записування усіх статей до Журналу, Лука Пачолі рекомендував зробити відповідну вибірку і перенести її до Головної книги. А після закінчення Головної книги потрібно було зробити виписку залишків по дебету та кредиту.

Лука Пачолі запропонував метод обліку торгових операцій на бухгалтерських рахунках, який отримав назву методу подвійного записування. Впровадження методу подвійного записування дозволило запровадити систематичне спостереження за такими показниками, як прибуток і капітал. Метод подвійного записування широко використовують сучасні бухгалтери.

Лука Пачолі також запропонував персоніфікацію рахунків. Тобто за кожним рахунком стояла відповідна персона. Наприклад, за рахунком «Капітал» стояв власник, «Каса» – касир, «Товари» – комірник та інше. Також вперше було здійснено ряд класифікацій: класифікація рахунків – інвентарні, операційні, результативні, операційно-результативні; класифікація джерел покриття заборгованості за товари – готівка, кредит, бартер, погашення кредиторської заборгованості дебіторською; класифікацію витрат.

За часів епохи Нового часу розвиток бухгалтерської справи набув значного поживлення, що зумовлено великими географічними відкриттями. Відкриття нових земель стимулювало торгівлю. Приплив грошей до Європи призвів до поживлення капіталістичних відносин, особливо у XVI–XVII ст. Перелічені чинники призвели до підвищення актуальності та зростання вимог до фінансового контролю. Почала розвиватися спеціалізація бухгалтерської справи.

Наступним поштовхом до активного розвитку бухгалтерської справи стала промислова революція, що розпочалася наприкінці XVIII ст. і призвела до утворення нових видів організацій: акціонерних товариств, компаній з відокремленою власністю, фондових бірж. У результаті бухгалтерську справу було виокремлено в окрему наукову дисципліну. Почали створюватися громадські об'єднання бухгалтерів, які за певну плату надавали бухгалтерську освіту.

На початку XX ст. німецький філософ і культуролог Освальд Шпенгель підсумовуючи результати нового часу, виділив у минулій епосі три видатні постаті, що сформували європейську цивілізацію: Миколай Коперник, Христофор Колумб і Лука Пачолі.

На території України бухгалтерська справа набула активного розвитку у XIX ст. На Західній Україні була запозичена німецька модель, а у Наддніпрянській Україні – російська модель. Такі відмінності зумовлені розподілом українських земель між двома імперіями. Після завершення Громадянської війни (1918–1921 рр.) та встановлення радянської влади розвиток бухгалтерської справи уповільнився, вагомість професії бухгалтера значно знизилася. Фактично бухгалтер перетворився на робітника апарату, до обов'язків якого входило надання інформації. Професія бухгалтера стала мало престижною і низькооплачуваною [2].

Вагомий внесок у розвиток бухгалтерської справи зробила українська діаспора. У 1920-х рр. розпочали свою діяльність кілька правочинних українських університетів за територіальними межами України. У 1921 р. у Відні засновано Український Вільний Університет (УВУ), який наприкінці 1921 р. був перенесений до Праги. У 1922 р. у Подєбрадах почала діяти Українська Господарська академія (УГА), а у 1932 р. розпочав свою діяльність Український технічно-господарський інститут позаочного навчання. Бухгалтерія, як навчальна дисципліна, вивчалася на багатьох спеціальностях, викладання дисципліни забезпечувала кафедра рахівництва, викладання здійснювалось українською мовою. Для забезпечення навчальною літературою при Українській господарській академії в ЧСП діяльно Видавниче товариство [5, с. 94].

В історіографічних джерелах наводяться численні факти вагомості участі науковців економічного профілю із західноукраїнської та наддніпрянської територій у розвитку українських науково-освітніх закладів в еміграції.

Нового поштовху розвиток бухгалтерської справи набув після проголошення незалежності України. У 1991 р. почалося формування системи бухгалтерського обліку. Важливою подією в розвитку бухгалтерського обліку стало прийняття Верховною радою України Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999 р.). Відтоді щороку 16 липня в Україні святкують День бухгалтера.

На сьогодні термін «професійний бухгалтер» вживається до осіб, які працюють у сфері, дотичних до бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів і оподаткування та мають належне підтвердження відповідної кваліфікації [4]. Не зважаючи на те, що професія бухгалтера є надзвичайно давньою, протягом усієї історії розвитку притягує увагу дослідників і науковців. На сьогодні так і не сформовано єдиного, однозначного тлумачення терміна «професія бухгалтера». Більше того, у вітчизняному законодавстві теж по-різному тлумачиться цей термін.

Прикладом, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999 р.) конкретне визначення професії бухгалтера відсутнє, але прописано, що підприємства повинні мати в своєму штаті бухгалтера чи бухгалтерську службу, очолену головним бухгалтером, прописано посадові обов'язки головного бухгалтера [8].

Тлумачення терміна «професійний бухгалтер» дає Кодекс етики професійних бухгалтерів, прийнятий Міжнародною федерацією бухгалтерів: професійні бухгалтери – це особи, які є суб'єктами професійної бухгалтерської практики, що зайняті у промисловості, торгівлі, державному секторі чи освіті, й членами організації – члена Міжнародної федерації бухгалтерів [6].

На сьогодні професія бухгалтера є однією з найзатребуваніших, багатограних і диджиталізованих. Професія бухгалтера об'єднує різноманітні напрямки діяльності, до яких слід віднести облік, аудит, економіку, експертизу, бізнес-аналітику, податкову й митну справу, а також ІТ-технології, комунікації, менеджмент, стратегічне управління, оцінювання ринкової вартості бізнесу, конкурентну розвідку, фінансово-економічну безпеку, міжнародні економічні відносини та багато іншого.

Перспективним напрямком удосконалення бухгалтерської професії є розвиток аутсорсингових компаній, які залучають найбільш кваліфіковані кадри, пропонують їм вигідні умови праці та забезпечують високу якість пропонованих послуг.

Висновки. Професія бухгалтера є однією з найдавніших, про що свідчать історичні факти. За свідченнями дослідників бухгалтерська справа зародилася з появою перших держав, насамперед в Єгипті. Сучасна бухгалтерія почала свій активний розвиток із розвитком капіталістичних відносин у пізньому Середньовіччі.

Справжню революцію в розвитку бухгалтерської справи здійснив Лука Пачолі, який є засновником принципів сучасного бухгалтерського обліку.

За часів радянської влади на території України розвиток бухгалтерської справи був уповільнений, престижність професії значно знизилася, рівень оплати праці бухгалтерів критично впав.

На сучасному етапі динамічний розвиток цифрових технологій модернізує більшість галузей економіки, в тому числі й у сфері бухгалтерського обліку. Важливою є роль бухгалтера як аналітики й координатора. По суті, бухгалтер є топ-менеджером підприємства, який бере активну участь у прийнятті управлінських рішень.

Conclusions. The accounting profession is one of the oldest as evidenced by historical facts. According to researchers, accounting was born with the advent of the first states, primarily in Egypt. Modern accounting began its active development with the development of capitalist relations in the late Middle Ages.

The real revolution in the development of accounting was made by Luca Pacioli, who is essentially the founder of the principles of modern accounting.

During the Soviet regime on the territory of Ukraine, the development of accounting was slowed down, the prestige of the profession significantly decreased, and the level of remuneration of accountants critically fell.

At the present stage, the dynamic development of digital technologies modernizes most sectors of the economy, including in the accounting field, the role of an accountant as an analyst and coordinator is important. In fact, an accountant is a top manager of an enterprise who is actively involved in making management decisions.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Житомир : Рута, 2001. 512 с.
2. Алексєєнко І. Історія розвитку бухгалтерського обліку. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/8749-storya-profes-buhgaltera> (дата звернення: 04.05.2024).
3. Васильєва Л. М. Внесок Луки Пачолі в розвиток Бухгалтерського обліку. *Агросвіт*, 2014. № 7. С. 13–16.
4. Гуцалюк О. М. Сучасний бухгалтер: його місце та роль в світі. URL: <http://intkonf.org/gutsalyuk-om-suchasniy-buhgalter-yogorol-ta-mistse-v-sviti> (дата звернення: 05.05.2024).
5. Лемішовська О. Бухгалтерський доробок української діаспори у першій половині ХХ ст. та його використання в системі фахового шкільництва Східної Галичини: історико-генетичний аналіз. *Галицький економічний вісник*. 2020. № 6 (67). С. 90–103. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.090
6. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: <https://www.ethicsboard.org/publications/mizhnarodniy-kodeks-etiki-profesiynikh-bukhgalteriv> (дата звернення: 06.05.2024).
7. Історія розвитку бухгалтерського обліку. URL: <https://бухгалтерские-услуги.укр/uk/profesiya-buxgalter-istoriya-poyavi/> (дата звернення: 05.05.2024).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. ВВР 1999. № 40. С. 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 05.05.2024).

References

1. Butynets F. F. (2001). *Istoriia bukhhal-ters'koho obliku* [History of accounting]. Zhytomyr: Ruta. 512 p.
2. Aleksieienko I. *Istoriia rozvytku bukhhalterskoho obliku* [History of accounting development]. Available at: <https://buhplatforma.com.ua/article/8749-storya-profes-buhgaltera> (accessed: 04 May 2024).
3. Vasilieva L. M. (2014) *Vnesok Luky Pacholi v rozvytok Bukhhalterskoho obliku* [Luca Pacioli's contribution to the development of Accounting]. *Ahrosvit*, no. 7, pp. 13–16.
4. Hutsaliuk O. M. *Suchasnyi bukhhalter: yoho mistse ta rol v sviti* [Modern accountant: his place and role in the world]. Available at: <http://intkonf.org/gutsalyuk-om-suchasniy-buhgalter-yogorol-ta-mistse-v-sviti> (accessed: 05 May 2024).
5. Lemishovska O. (2020) *Bukhhalterskyi dorobok ukrainskoi diaspori u pershii polovyni KhKh st. ta yoho vykorystannia v systemi fakhovoho shkilnytstva Skhidnoi Halychyny: istoryko-henetychnyi analiz* [Accounting development by Ukrainian diaspora in the first half of XX century and its application in the system of professional training in Eastern Galicia: historical and genetic analysis]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, no. 6 (67), pp. 90–103. DOI: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.06.090
6. *Mizhnarodnyi kodeks etyki profesiinykh bukhhalteriv* [International Code of Ethics for Professional Accountants]. Available at: <https://www.ethicsboard.org/publications/mizhnarodniy-kodeks-etiki-profesiynikh-bukhgalteriv> (accessed: 06 May 2024).
7. *Istoriia rozvytku bukhhalterskoho obliku* [History of accounting development]. Available at: <https://бухгалтерские-услуги.укр/uk/profesiya-buxgalter-istoriya-poyavi/> (accessed: 05 May 2024).
8. *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy (1999)* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. VVR 1999, no. 40. pp. 365. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (accessed: 05 May 2024).