

УДК [331.54:657]:316.42

ВОЛОДИМИР МЕТЕЛИЦЯ,*канд. екон. наук, САР, в.о. заст. зав. відділу методології бухгалтерського обліку і аудиту ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН*

ЕТАПИ РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

На основі аналізу історії розвитку бухгалтерського обліку в статті виділені етапи генезису професії бухгалтера. Зазначено, що престиж професії бухгалтера визначається рівнем довіри до неї з боку суспільства.

Ключові слова: професія бухгалтера, освітня підготовка, парадигма, професійні норми, професійна поведінка, професійна етика.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Професія бухгалтера своїм виникненням і розвитком завдячує потребі суспільства в отриманні своєчасної й достовірної інформації про господарську діяльність. Суспільство довіряє професіоналу і результатам його роботи, тому важливим є дотримання бухгалтером загальних моральних і специфічних професійних етичних норм.

Основи моральних етичних норм, яких має дотримуватися бухгалтер, були закладені ще в XV ст. Саме тоді засновник учення про подвійні рахунки і записи Лука Пачолі (1445–1517) висловив думку, що професія бухгалтера – це праця морально чистих та чесних людей.

На початку XX ст. пріоритетне місце зайняла професійна компетентність бухгалтера. З цього приводу знаменитий американський аудитор Р. Монтгомері (1872–1953) писав: «хороший облік – наслідок роботи хороших бухгалтерів».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню розвитку професії бухгалтера присвячені праці зарубіжних і вітчизняних учених. Погляди дослідників однакові щодо трактування самого поняття «професія». На думку М. Метьюза і М. Перери, поняття «*професія*» необхідно розглядати із соціологічної точки зору як організовану групу, яка сформована у постійній взаємодії з суспільством; виконує соціально значущі функції за допомогою системи формальних і неформальних відносин; створює свою субкультуру як передумову успіху в кар'єрі [1, с. 551]. З цього визначення випливає, що автори ототожнюють поняття «професія» з поняттям «професійна ор-

ганізація». Цю думку підтримує і Ф. Бутинець: виникнення професії бухгалтера у Великій Британії пов'язується з утворенням в Единбурзі у 1853 р. Спілки бухгалтерів Единбургу (Society of Accountants in Edinburg) [2, с. 410].

Одностайні вчені також у думці про те, що професія бухгалтера виникла у зв'язку з розподілом управлінської праці. Проте погляди на період зародження професії бухгалтера досить відрізняються. На думку Б. Ямея (1981), праця бухгалтера виділилась у самостійну професію в 1500–1850 рр., тобто процес формування облікової професії тривав три з половиною століття. Інший період виділяє Л. Герберт (1972). Вивчаючи етапи розвитку обліку, вчений виділив формування професії як окремий етап: 1918 – 1960 рр. [3, с. 15–16]. Іншу позицію відстоює С. Церпенто, зазначаючи, що професія бухгалтера виникла в період отримання нею юридичного статусу в XVI ст. [4, с. 171].

Метою статті є визначення етапів розвитку професії бухгалтера на основі вивчення історії бухгалтерського обліку та аудиту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Першими етапами розвитку професії бухгалтера можна назвати виникнення окремого фаху (Англія, 1299), зародження нормативного регулювання облікових процедур (Іспанія, 1522) та становлення професійних бухгалтерських організацій (Італія, 1581). Проте слід зауважити, що остаточно професія бухгалтера сформувалась у період розвитку освітньої підготовки бухгалтерів, виникнення науки бухгалтерського обліку та професійної етики.

Підготовка бухгалтерів і професійні видання

Питання освітньої підготовки бухгалтера займає центральне місце при формуванні інформації про господарську діяльність господарюючого суб'єкта.

Викладати облікові дисципліни першими почали комерційні школи, які були відкриті в Німеччині в XVI ст., зокрема в Данцизі (1570) і Гамбурзі (1594).

Школи та училища з предметом бухгалтерії поширилися в Австрії у XIX ст. Цьому сприяли конференції, присвячені питанням обліку, контролю, аналізу, та публічні виступи провідних німецьких учених у сфері обліку.

У 1906 р. з метою навчання веденню торговельної справи було відкрито Берлінську вищу комерційну школу, до лав якої набирали як осіб без освіти, так і досвідчених фахівців. У перелік питань курсу бухгалтерії була включена методика ведення торговельних книг і складання балансів. На відміну від Берлінської школи в Лейпцизькій вищій комерційній школі (з 1908) діяла система відбору кандидатів для підготовки в ревізори. Кандидат повинен був мати досвід роботи та вищу економічну освіту.

Бухгалтерію як навчальну дисципліну викладали з 1911 р. і в Королівському інституті перспективних комерційних і адміністративних досліджень (Італія). Бухгалтерський облік був обов'язковим предметом для студентів, до навчання допускали осіб із середньою або вищою освітою.

Курс бухгалтерського обліку, який пропонувався студентам Комерційного інституту в Бельгії (з 1852), був тісно пов'язаний з практикою здійснення торговельних операцій. На заняттях велику увагу приділяли прикладам відображення господарських операцій та формування торговельних книг.

У Росії заняття з обліку також були частиною комерційної освіти, яка бере витоки з указу Петра I у 1721 р., яким започатковувалась школа з письма, арифметики та рахункових книг. Ідея навчання поширювалася на державних чиновників, які не повинні були допускатись до роботи, не отримавши необхідного рівня освіти. З того часу в Росії отримали розвиток комерційні училища (Московське комерційне училище (1772), Санкт-Петербурзьке комерційне училище (1851), Харківське комерційне училище (1893); гімназії (Одеська комерційна гімназія (1805); комерційні відділення (відділення при Російському політехнічному училищі (1868); інститути (Санкт-Петербурзький політехнічний інститут (1895), Київський інститут (1898), Московський комерційний інститут (1907); комерційні курси (курси Ф. Єзерського (1875), жіночі курси П. Івашинцевої (1891).

Поштовх для розвитку комерційної освіти дав Закон «Про комерційні навчальні заклади» (1896), який дозволяв відвідувати заняття з торговельної справи починаючи з 12 років. Випускники училищ могли вступати до вищих навчальних закладів. Крім того, розвитку торговельної освіти загалом і бухгалтерської зокрема велику підтримку надали провідні російські вчені І. Лунський (1867–1956), Є. Сіверс (1852–1917), І. Прокоф'єв (1896–...).

Наприклад, Є. Сіверс змінив форму подання навчального матеріалу, вважаючи, що вчити треба не техніці, а суті. Замість заповнення бланків та практичного складання книг з обліку вчений запропонував заповнювати рахунки у вигляді «літачків», а господарські обороти показувати як з'єднані між собою лінією фігури рахунків.

Поряд з комерційними училищами в Росії активно відкривалися численні бухгалтерські курси. Так, комерційні курси рахівників були відкриті в Санкт-Петербурзі Ф. Єзерським в 1874 р. Крім основного курсу програма навчання включала і спеціальний курс. Основний курс включав арифметику, комерційну кореспонденцію, практику ведення торгівлі. Спеціальний курс тривалістю вісім місяців розкривав особливості рахівництва в різних галузях: торговельна діяльність, банківська справа, сільське господарство.

Комерційні курси П. Івашинцевої (1891–1896) були призначені лише для жінок. Відмінною рисою цих курсів була наявність в їх програмі правових дисциплін (вексельне, промислове право) та іноземних мов (німецька, французька).

У період 1917–1918 рр. комерційна освіта зберегла існуючу матеріально-технічну базу, проте вже в 1919 р. комерційні училища були націоналізовані та підпорядковані Народному комісаріату просвіти РРФСР. Пізніше комерційні заклади освіти були реорганізовані в технікуми та інститути.

Іншою важливою складовою освітньої підготовки бухгалтерів була і залишається самопідготовка у формі ознайомлення з матеріалами професійних періодичних видань.

Так, в Італії перший бухгалтерський журнал почав видавати Д. Маса (1850–1918). Журнал випускали протягом тридцяти років, починаючи з 1874 р., його вважали початком сучасної бухгалтерії в Італії.

Принести думки європейських учених до Росії допоміг журнал «Счетоводство», який почав видавати А. Вольф з 1888 р. За підрахунками Я. Соколова, з 1826 статей, опублікованих у журналі «Счетоводство» протягом 1888–1904 рр., 38,93% було присвячено основам теорії бухгалтерського обліку. Про-

блема галузевого обліку також займала вагоме місце: промисловий облік – 15,6%, торговий облік – 4,1, сільськогосподарський облік – 3,8, банківський облік – 5,97, транспортний облік – 6,46, бюджетний облік – 0,88 % [3, с. 264].

Одним із кращих видань Росії того періоду був журнал «Коммерческое образование» (1909–1916), в якому проблеми теорії обліку та облікової практики висвітлювали окремо. Журнал припинив своє існування через перенасиченість його теоретичними розробками, він не зацікавив практиків.

У 1928 р. у Москві почали випускати «Вестник Института государственных бухгалтеров-экспертов» (ИГБЭ), проте через загострення політичної ситуації в країні його було закрито.

Слід звернути увагу на факти випуску журналів галузевого обліку. Зокрема, в 1926 р. почав виходити з друку журнал «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий». Проблемам обліку продукції рослинництва і тваринництва були присвячені видання «Учет в социалистическом земледелии» (1933–1935), «Учет и финансы в колхозах» (1935–1940), «Колхозный бригадир», «Колхозное производство».

Проте жодне з професійних видань Росії не змогло протистояти змінам політичного устрою, цензурі та централізованій державній обліковій політиці. Наслідком цього стали порівняно короткі періоди видання російських і радянських журналів та їх закриття.

Більш послідовним був розвиток періодичних бухгалтерських видань у США, що виявилось у тривалому і безперервному функціонуванні англійських журналів.

Широкий спектр питань розкривається в журналі Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) – «Journal of Accountancy», який видається безперервно з 1905 р.: особисте фінансове планування, технології, оцінка бізнесу, підвищення кваліфікації, етика, практика управління, міжнародний бізнес [5].

З 1926 р. Американська бухгалтерська асоціація (AAA) почала видавати журнал «The Accounting Review», в якому висвітлювали проблеми правової експертизи якості фінансової звітності, оцінки ефективності руху грошових коштів, аналізу управлінських рішень використання прибутку, ефекту від функціонування служби внутрішнього аудиту [6]. У 1987 р. Асоціація налагодила випуск журналу «Accounting Horizons», в якому розміщували публікації, присвячені перспективам розвитку професії: регулюванню аудиту, застосуванню справедливої

вартості, а також ризикам внутрішнього контролю, пропозиціям з удосконалення планів роботи Комісії з цінних паперів (SEC) [7].

Розвиток науки бухгалтерського обліку (середина XIX ст.)

Історичний розвиток рахункознавства супроводжувався зміною теорій обліку, національних шкіл, формуванням облікових наукових парадигм та призвів до появи рахунковедення (науки бухгалтерського обліку).

Першою теорією обліку вчені вважають **юридичну**. Її витоки йдуть від праць італійця Н. д'Анастасіо, який вважав, що облік є реєстрацією прав і обов'язків власника, а центральний рахунок обліку – Капітал.

Юридичну теорію розвинув засновник тосканської школи Ф. Марчі (1822–1871), який був прибічником персоналізації і виділяв чотири групи осіб: адміністратори, власники, матеріально відповідальні особи (агенти), контрагенти (кореспонденти). Кожній групі було присвоєно обліковий рахунок, на якому відображували інформацію про їх юридичні відносини.

Дж. Чербоні (1827–1917) заснував логісмографію, суть якої полягає в контролі діяльності агентів і кореспондентів, якого досягають за допомогою методу реєстрації. Дж. Чербоні першим застосував в обліку аналіз та синтез і розвинув ідею аналітичного розкладання та синтетичного складання персоналістичних рахунків.

Іншою теорією обліку, яку також було започатковано в Італії, стала **економічна**. Автор цієї теорії Дж. Кріппа назвав її матеріалістичною, відстоюючи думку, що метою обліку є аналіз результатів господарської діяльності. Свого найбільшого розквіту економічна теорія досягла в дослідженнях французьких учених Е. Леоте та А. Гільбо (1819–1895). Учені вважали облік наукою про рахунки, яка є додатком до математики і відображує перетворення капіталу. Вони першими виокремили бухгалтерську науку від практики; розвинули соціальну функцію обліку, яка, на їхню думку, полягає в забезпеченні управління господарськими процесами; висунули ідею балансу як синтезу незакритих рахунків; запропонували приблизний облік для підвищення його оперативності.

Незважаючи на те що вперше бухгалтерію назвав наукою голландський математик С. Стевін (1548–1620), її батьком вважають засновника ломбардської школи Ф. Віллу (1801–1884), який об'єднав ідеї юридичної та економічної теорії, визначив категорії та принципи облікової науки, сформулював мету об-

ліку – забезпечення максимальних результатів при мінімальних витратах.

Збільшення кількості акціонерних товариств у кінці XIX ст. сприяло появі **балансової** теорії обліку, концептуальною основою якої проголошувався баланс. Центральною фігурою теорії став німецький учений І. Шер (1846–1924). Він вивів балансове рівняння, в якому показав рівність капіталу різниці між обсягом майна і заборгованістю підприємства. На переконання І. Шера, облік слід будувати від балансу до рахунків, які є його складовими частинами [8, с. 75]. Учений висунув вимоги до формування плану рахунків та їх групування. Останнє має, з одного боку, давати змогу спростити облік, а з іншого – нівелювати можливості шахрайства.

Повним ігноруванням існуючих наукових основ обліку і прагненням до розробки власних практичних принципів обліку характеризується теорія, яка бере початок у працях англійських учених Г. Спенсера (1820–1903) та Дж. Мілля (1806–1873), – **позитивізм**. Серед принципів обліку, визначених позитивістами в кінці XIX ст., виділяється принцип методологічної незалежності, який полягає в можливостях кожної фірми формувати свій облік (кількість способів обліку дорівнює кількості фірм).

Погляди Г. Спенсера розвинув французький вчений Ж. Дюмарше (1874–1946), який концентрував увагу на оцінці, вважаючи, що без оцінки господарських фактів немає обліку. Згодом кількість облікових принципів збільшилася до кількох десятків.

Намагаючись ув'язати теоретичні основи обліку з його практикою, В. Поуел (1903–1965) дійшов до послідовного ланцюга: постулати (базові положення), принципи (методологія), правила, процедури (реалізація правил). До цих складових було додано ще один елемент – стандарти обліку.

Першою **школою** обліку вважають **італійську** (XV–XVII ст.). Ця школа запропонувала подвійний запис, рахунки, баланс. Представники цієї школи (Ф. Вілла (1801–1884), Ф. Марчі, Дж. Чербоні, Дж. Россі (1845–1921) виходили з юридичного права і предметом обліку ставили людей як носіїв прав і обов'язків.

У період з XVII по XIX ст. домінуючу роль відіграє **французька школа**, яка розділяє облік на синтетичний і аналітичний, вводить бухгалтерські регістри та розглядає облік не тільки на рівні підприємства, а й на рівні держави. Вчені школи (Е. Леоте, А. Гільбо, Ж. Дюмарше (1874–1946), Ш. Пангло, Р. Деллапорт (...–1942) будували свої погляди, спираючись на політичну економію, вважаючи предметом обліку цінності та ефективність господарської діяль-

ності. Рахунки обліку стали безособовими, бухгалтер перетворився на економіста і вторгнувся в сферу макрообліку.

У першій половині XX ст. лідируючу роль зайняла **німецька школа**. Цьому сприяла низка прогресивних ідей: всебічний розвиток отримала балансова теорія, план рахунків, методика калькулювання собівартості. Базовою наукою школи стала математика. Предметом обліку представники школи (І. Шер, Е. Шмаленбах (1873–1955), А. Кальмес, Г. Нікліш (1876–1946), В. Кутр) вбачали формалізацію облікових процедур (складання документів, ведення регістрів), які ґрунтувалися на балансовому рівнянні. Навчальний процес вівся від балансу до рахунку, якому відповідає відповідна стаття балансу.

У другій половині XX ст. повною мірою проявила себе **англо-американська школа** (Ч. Шпруг (1842–1912), А. Літлтон, В. Патон (1889–1991), Дж. Мей (1875–1961), Ч. Гаррісон (1881–...), Дж. Хігінс, Р. Антоні), яка збагатила бухгалтерську науку розподілом фінансового і управлінського обліку та відкрила шлях стандарт-косту і директ-костінгу. Базовою основою науки є психологія, а предметом обліку стала поведінка адміністрації. Грошовий вимірник втратив свою пріоритетність, натуральні показники – єдине, що засвідчує істинну картину господарського процесу. Точність даних обліку відійшла на другий план, основною стала оперативність інформації для прийняття рішень. Ввівши поняття контролю за центрами відповідальності, ця школа повернулася до ідеї персоналістичного обліку італійської школи.

Будь-яка наука розвивається шляхом зміни її *парадигм*, тобто сукупності поглядів і переконань, які розділяє більшість зацікавлених членів суспільства. Період Середньовіччя ознаменувався виникненням двох парадигм бухгалтерського обліку: уніграфічної та камеральної. В XIV ст. до них приєдналася диграфічна парадигма.

Уніграфічна парадигма заснована на концепції послідовного натуралізму, згідно з якою реєстрацію фактів реального економічного життя здійснюють у тих одиницях виміру, в яких вони виникли.

Камеральна парадигма ґрунтується на необхідності фіксації не тільки минулих подій, а й прогнозування майбутнього. Основний акцент робиться на облік каси. Облік господарського обороту має пріоритетне значення перед обліком майна.

Ідея **диграфічної парадигми** полягає в обліковому реалізмі. Через грошову оцінку матеріальних рахунків та введення в їх номенклатуру джерел господарських засобів факти підлягають подвійному відображенню.

Перемогу в протистоянні облікових ідей отрима-

ла диграфічна парадигма. Це сталося завдяки постійному протистоянню національних шкіл бухгалтерського обліку, які змінювали одна іншу, постійно намагаючись удосконалити методологію попередників.

Розглянуті вище історичні факти засвідчують формування бухгалтерської науки у середині XIX ст. Ці факти не є вичерпними, проте саме вони дали поштовх розвитку іншим теоріям обліку (**мінова теорія** А. Вольфа (1854–1920), **філософська теорія** А. Гомберга (1866–1935), **теорія калькуляції** А. Кальмеса) і сформували нові бухгалтерські школи – **московська школа** (М. Лунський (1867–1956), **санкт-петербурзька школа** (Є. Сіверс).

Формування професійної етики (1917)

Науковців і практиків бухгалтерського обліку завжди розділяла стіна непорозуміння, коли другі не розуміють вкладу перших, а тим, в свою чергу, потрібен час для розробки теоретичних положень, спрямованих на вдосконалення професійних підходів. Проте і теоретики, і практики зійшлися в думці про необхідність вироблення певних професійних етичних норм бухгалтера. Ця ідея виникла і була розвинута Р. Монтгомері (1872–1953) в США. Положення сучасної етики бухгалтера були запропоновані Дж. Кері (1900–1984).

Слово «*етика*» має давньогрецьке походження («*ethos*» – термін вживався для позначення моральних і етичних норм певної соціальної групи). **Професія** – це виокремлений у рамках суспільного поділу праці комплекс дій та відповідних знань, що вимагає відповідної освіти чи кваліфікації, які особа може виконувати відносно постійно та які становлять засоби утримання для неї [9]. Тому для бухгалтера об'єктом професійної етики є система морально-професійних норм і стосунків, застосовуваних і здійснюваних в межах виконання професійної діяльності. Завдання етики для бухгалтера полягає у встановленні меж дозволених дій і обґрунтуванні певного ідеалу поведінки, виключенні можливості неприпустимої діяльності.

Реалізація професійних етичних норм здійснюється під впливом двох чинників: *самоконтроль* (рівень бухгалтера) і *зовнішні правила поведінки* (державне регулювання, етичні положення професійних організацій). Крім того, професійна етика існує як у формі *загальних моральних якостей*, так і у формі *норм поведінки в процесі здійснення професійної діяльності*. Перша форма – це загальна адекватна поведінка, яку формує суспільство, друга форма – це вимоги, визначені професійною спільнотою для того,

щоб виправдати довіру до професії з боку суспільства. Якщо професіонали не зможуть переконати суспільство в тому, що існуючі правила поведінки професіонала є правильними, то, очевидно, суспільство ліквідує і саму цю професію, і її представників.

Професійна етика бухгалтерів еволюціонувала в країнах англо-американської моделі обліку в зв'язку з довірою суспільства і підтримкою цієї професії. Поступово збирались різні факти облікової практики, найбільш важливіші з них брались до уваги. При виникненні конфліктних ситуацій бухгалтер залишався на боці суспільства, тим самим визнаючи його найбільший авторитет і потребу у його захисті. Так з'являлися правила поведінки бухгалтерів, а згодом – етичні кодекси. Причому ці морально-професійні норми були різними і залежали від спеціалізації бухгалтерської практики: внутрішні аудитори, управлінські бухгалтери, фінансові менеджери.

У міру виникнення нових спеціалізацій престиж професії бухгалтера стрімко зростає. Довіра замовників бухгалтерських послуг супроводжувалась щедрими гонорарами, бухгалтерські фірми збільшили обсяги послуг і на перший план виступив меркантилізм та гонитва за прибутком. Останнє вступає в конфлікт з професіоналізмом, оскільки тільки в умовах, коли бухгалтер не ставить за мету наживу, а є альтруїстом, він зберігає свої права і привілеї, довірені суспільством. Слепа довіра суспільства спонукає бухгалтера відкинути морально-професійні норми як непотрібні та сконцентруватися на отриманні прибутку. В таких умовах і виникає конфлікт професії з суспільством, що супроводжується судовими процесами проти неї.

З метою захисту професії та збереження іміджу бухгалтери не просто почали розробляти етичні норми, а й передбачили дисциплінарні заходи за їх недотримання.

Перші правила поведінки знаходимо в Американському інституті дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA), датовані 1917 р. Вони затверджені Радою Інституту в кількості 8 правил. Серед них слід звернути увагу на такі:

- член інституту не повинен давати дозвіл другій стороні (не члену інституту) на отримання оплати його праці, так само як і не повинен давати право на участь у його роботі цій другій стороні;
- жоден з членів інституту не повинен здійснювати свою діяльність спільно з громадським бухгалтером, який, на думку Виконавчого комітету чи Ради, не підходить для цієї роботи;

• жоден з членів інституту не повинен підтверджувати будь-які рахунки, звіти, які не були перевірені особисто ним, співробітником його фірми, членом інституту чи членом асоціації, визнаної Радою.

Ці правила були покладені в основу першого Кодексу професійної етики та вибраних поглядів АІСРА (1965), в якому вже було 21 правило та 15 вибраних думок.

У 1987 р. Кодекс моральних правил було затверджено в Американській бухгалтерській асоціації (ААА). З 20 правил 7 вказувало на те, що зобов'язаний робити бухгалтер, і лише 2 – чітко окреслювало його права: право на зберігання бухгалтерських документів і право на видачу документів, якщо це не суперечить чинному законодавству.

Інші країни світу помітно відстали в розробці етичних норм бухгалтера. Так, професійні бухгалтерські організації Великої Британії створили Об'єднаний комітет з етичних проблем, який у 1992 р. видав Керівництво з професійної етики. Керівництво не мало вигляд строгих законів, яким треба слідувати, а містило низку принципів стверджувального характеру.

В Австралії в період між 1978 і 1983 рр. Об'єднаний комітет, створений Австралійським об'єднанням дипломованих громадських бухгалтерів

(АССРА) та Інститутом дипломованих бухгалтерів Австралії (ІСАА), розробив основні положення етичних норм. В 1988 р. Комітет оприлюднив Кодекс професійної поведінки, який був спрямований на вирішення проблем підприємницької діяльності бухгалтерів. З того часу етика поширилась як навчальна дисципліна в програмах підготовки з бухгалтерського обліку і, як наслідок, у 1992 р. в Австралії була створена Академічна мережа з проблем етики.

У Новій Зеландії Кодекс етичної поведінки вступив у дію в 1992 р. завдяки зусиллям Об'єднання бухгалтерів Нової Зеландії (NZSA). Кодекс складається з 70 положень і включений в програму кваліфікаційного екзамену бухгалтера.

Логічним наслідком глобалізації для бухгалтерської професії стало об'єднання національних морально-професійних норм поведінки бухгалтера в єдиному документі – Кодексі етики професійних бухгалтерів, представленому Міжнародною федерацією бухгалтерів у 1996 р. У Кодексі визначені принципи професійної діяльності: чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка.

Проведене нами дослідження дає змогу навести етапи генезису, які сформували професію бухгалтера (рисунок).

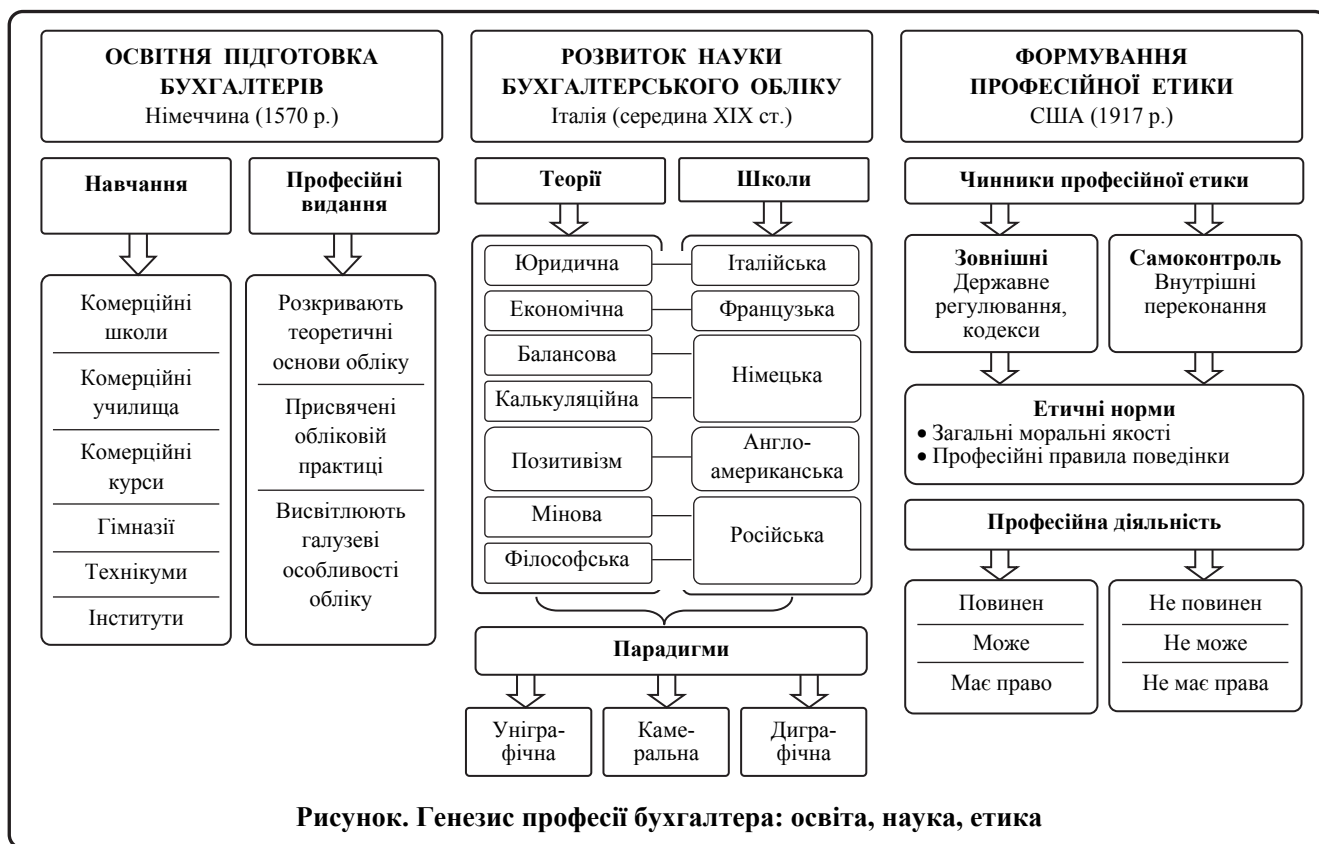


Рисунок. Генезис професії бухгалтера: освіта, наука, етика

ВИСНОВКИ

1. Ідея викладання рахівництва як навчальної дисципліни виникла і була реалізована в другій половині XVI ст. в Німеччині. Освітню підготовку рахівників, ревізорів здійснювали в рамках програм комерційної освіти в школах, училищах, гімназіях, на курсах, а згодом – в технікумах та інститутах. Розвинулось два підходи в методиці викладання облікової дисципліни, які існували паралельно. Один був націлений на те, щоб слухачі засвоїли техніку заповнення бланків, форм, а інший полягав у тому, щоб передати слухачам суть дисципліни через умовні позначення.

Аналіз виходу періодичних видань з бухгалтерського обліку дає підстави для їх класифікації на три категорії: присвячені теорії обліку, спрямовані на облікову практику і галузеві. Слід зазначити, що на існування періодичного бухгалтерського видання мають суттєвий вплив престиж професії бухгалтера в суспільстві та стабільність політичної ситуації.

2. Історія розвитку бухгалтерського обліку вказує на виникнення в середині XIX ст. невід'ємної складової сучасної бухгалтерії – бухгалтерської науки. Формування предмету, об'єкта, функцій, методу бухгалтерського обліку знаходило відображення в поглядах учених на теоретичні основи рахункознавства, об'єднувало ідеї дослідників у національні школи обліку та змінювало облікові парадигми. Облік пройшов шлях від визнання його як частини права в Італії до думки про психологічну природу професії в США. Парадокси обліку та боротьба ідей спричинили зміну облікових теорій, які намагались узгодити науку з практикою, створивши цілісну систему подвійного запису.

3. Професійна етика бухгалтера зародилася в США в першій половині XX ст. і розвинулася в країнах англо-американської моделі обліку. Професійна етика бухгалтера формується під впливом зовнішніх (державне регулювання, етичні положення професійних організацій) та внутрішніх (самоконтроль) чинників. Вона є сукупністю загальних моральних і специфічних професійних етичних норм. Професійна етика реалізується в практичній роботі бухгалтера. Її ігнорування здебільшого проявляється при намаганні бухгалтера задовольнити свої меркантильні наміри, що створює загрозу втрати довіри до професії з боку суспільства і повного її знищення.

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета [учеб.] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, Юнити, 1999. – 663 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]: У 2-х ч. – Ч. 1. – 2-ге вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2001. – 512 с.
3. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, 1996. – 638 с.
4. *Церпенто С.И.* Бухгалтерский учет: теория / С.И. Церпенто, Н.В. Игнатова, Д.П. Церпенто [учеб.]; под ред. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 192 с.
5. *The Journal of Accountancy* [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.journalofaccountancy.com/About/>
6. *The Accounting Review* [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://aaahq.org/pubs/acctrev.htm>
7. *The Accounting Horizons* [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://aaapubs.aip.org/acch/>
8. *Остап'юк М.Я.* Історія бухгалтерського обліку / М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків [навч. посіб.]. – 2-ге вид., виправ. і допов. – К.: Знання, 2009. – 278 с.
9. *Професія* (фах) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Професія>

На основе анализа истории развития бухгалтерского учета в статье выделены этапы генезиса профессии бухгалтера. Отмечено, что престиж профессии бухгалтера определяется уровнем доверия к ней со стороны общества.

Ключевые слова: профессия бухгалтера, образовательная подготовка, парадигма, профессиональные нормы, профессиональное поведение, профессиональная этика.

Based on the analysis of the history of accounting the stages of the genesis of the accounting profession identified in the article. It is noted that the prestige of the accounting profession is defined by the level of credibility in the community.