

<https://doi.org/10.26565/2786-4995-2026-2-16>

УДК 33:174 (091)

Головко Олександра

кандидат історичних наук, доцент
доцент кафедри соціальних та економічних дисциплін ННІ № 4
Харківського національного університету внутрішніх справ
вул. Льва Ландау, 27, м. Харків, 61060
e-mail: golovkoav2017@gmail.com
ORCID ID: [0000-0001-8137-5944](https://orcid.org/0000-0001-8137-5944)

Гіренко Сергій

кандидат педагогічних наук, доцент
заступник директора з освітньої та науково-дослідної діяльності
навчально-наукового інституту № 2
Харківського національного університету внутрішніх справ
вул. Льва Ландау, 27, м. Харків, 61060
e-mail: girenko11@ukr.net
ORCID ID: [0000-0002-4871-5481](https://orcid.org/0000-0002-4871-5481)

Професійна етика обліковців стародавнього сходу: історико-філософський аспект

Анотація. У сучасному світі, де відповідальність, чесність і прозорість є наріжними каменями професійної етики бухгалтерів, виникає потреба в осмисленні історико-філософських витоків цих принципів. Професійна етика розглядається як динамічна система, що формується під впливом технологій, глобалізації та філософських парадигм свого часу. Актуальність дослідження зумовлена недостатньою розробленістю безпосереднього аналізу етики обліковця у парадигмі домінуючих філософських поглядів ранніх цивілізацій. Мета статті - проаналізувати генезис професійних принципів через призму деонтологічної етики обов'язку обліковців Стародавнього Сходу. У статті здійснено історико-філософський аналіз етичних засад облікової професії Стародавнього Сходу, ідентифікуючи деонтологізм як етичний фундамент професії в ранніх цивілізаціях.

Джерельною базою слугують праці українських науковців (Бутинець Ф.Ф., Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Попович М.Д. та ін.), а також первинні правові пам'ятки Стародавнього Сходу, такі як Закони Ешнунні та Кодекс Хаммурапі.

Облікова культура зароджувалася у Межиріччі Тигру та Євфрату наприкінці IV – на початку III тис. до н. е., що було спричинено необхідністю обліку великих храмових та царських господарств. Закони Хаммурапі, деталізуючи складність економічних відносин, фактично обґрунтували необхідність існування обліковців-писарів, чиї деталізовані записи слугували ключовим доказом права власності та гарантом юридичної справедливості. Етична поведінка обліковців Месопотамії базувалася на теологічному деонтологізмі і принципі таліону, який вимагав справедливої рівноваги між злочином і покаранням за порушення обліку. У Стародавньому Єгипті етика обліковця регламентувалася принципами справедливості - Маат, вимагаючи абсолютної точності і правдивості. У Стародавньому Китаї наріжним каменем обліку була складська інвентаризація, а етика вимагала бездоганного дотримання процедур та ритуалів як елементів зміцнення держави. Натомість у Стародавній Індії розвиток обліку був обмежений через домінування філософських течій, зокрема буддизму, які не схвалювали активну господарську діяльність.

Актуальність дослідження полягає у необхідності аналізу моральних засад професії обліковця крізь призму філософських парадигм, що залишається маловивченим аспектом історії обліку.

Постановка проблеми. Поза увагою науковців залишається глибокий філософський аналіз етичних засад професії. Існує суперечність між сприйняттям обліку як суто технічної процедури та його справжньою природою як морально-етичного акту.

Нерозв'язані аспекти. Залишаються маловивченими взаємозв'язки між специфічними філософськими доктринами та конкретними етичними нормами професійної поведінки обліковця.

Мета статті. Проаналізувати професійну етику обліковців Стародавнього Сходу в історико-філософському аспекті.

Основний матеріал. Було використано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів: історичний метод - для простеження процесу зародження обліку та формування етичних вимог до фахівців; компаративістський метод дозволив зіставити етичні парадигми різних цивілізацій Стародавнього Сходу; системний підхід дозволив розглянути професійну етику як динамічну систему, інтегровану в загальнокультурний та релігійний контекст епохи.

Висновки. Професійна етика бухгалтера є спадкоємицею деонтологічних систем Стародавнього Сходу, де відповідальність і чесність розглядалися не лише як правові норми, а як священні чесноти, що гарантували соціальний та космічний порядок. Історико-філософський аналіз доводить, що роль обліковця як гаранта справедливості залишається незмінною протягом тисячоліть, трансформувавшись із релігійного служіння у фундамент сучасної глобальної економічної довіри.

Ключові слова: професійна етика, деонтологія, історія обліку, Стародавній Схід, обліковець, Маат, Кодекс Хаммурапі, громадянська чеснота, фінансова відповідальність.

Формули: 0; рис.: 0; табл.: 0; бібл.: 16.

Для цитування: Головка Олександра, Гіренко Сергій. Професійна етика обліковців стародавнього сходу: історико-філософський аспект. Фінансово-кредитні системи: перспективи розвитку. №2(21)2026. С. 206-215. <https://doi.org/10.26565/2786-4995-2026-2-16>

Вступ (Introduction). У сучасному світі, де фінансові потоки миттєво перетинають кордони, професійна етика бухгалтерів є не просто набором правил, а критично важливим чинником, що забезпечує довіру інвесторів та суспільства до економічної системи. Наріжними каменями професійної етики обліковців виступають відповідальність, чесність і прозорість. Професійна етика фахівців у галузі обліку не є статичним явищем. Це динамічна система, яка постійно розвивається під впливом технологічних трансформацій, глобалізаційних економічних змін, зростання соціальних очікувань та (що найважливіше) філософських парадигм свого часу. Актуальність статті зумовлена тим, що незважаючи на значний корпус праць в галузі історії економіки та історії права, які детально описують облікові процедури та юридичну відповідальність посадових осіб, залишається недостатньо розробленим безпосередній аналіз етики обліковця крізь призму домінуючих філософських парадигм свого часу.

Літературний огляд (Literature review). Тема професійної етики обліковців Стародавнього Сходу, хоча й не є предметом масових наукових досліджень, має значний міждисциплінарний потенціал і розглядається на перетині історії обліку, права, етики та філософії. Відомості щодо первинних джерел досліджуваної теми містяться у загальних працях з історії Стародавнього світу, наприклад, Голованова С.О. [4] Савельєва В. [20] та інших. Вагомий внесок у розвиток історії та теорії обліку в Україні зробив Бутинець Ф. Ф., чий праці «Історія бухгалтерського обліку» [2] та «Теорія бухгалтерського обліку» [3] стали основоположними для підготовки сучасних фахівців. Вказані джерела є цінними для розуміння генезису облікової думки та формування цілісного наукового світогляду щодо сутності облікових категорій. Українські вчені Даньків Й. Я. [7, 9] і Остап'юк М. Я. [18] зробили значний внесок у дослідження історії бухгалтерського обліку та обліково-правової культури, а одна з їх сумісних праць - «Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів)» [8] є однією з ключових монографій у цій галузі. Науковці досліджують розвиток облікової думки не лише як технічний процес, а й у тісному зв'язку з трансформацією права, економічної думки та культурних традицій.

Філософське осмислення етичних вимог до фахівців, які здійснювали облік у Стародавньому Сході, можна простежити крізь призму праць тогочасних мислителів, які досить ґрунтовно репрезентовані у вітчизняній науковій літературі, зокрема у працях метра української філософії – М. Поповича [19].

Аналіз окремих питань, пов'язаних з генезою етичних уявлень у професії обліковців викладені у наукових публікаціях таких авторів: Губачової О. [5], Гуріної Н. В. [6], Ковбаси Ю. М. [14], Крюкової І. О., Головка О. В. [15], Кіш Є. Б. [13], Крячко В. Г. [16], Скакун Л. С. [21], Чабан Н. А. [23].

Мета, завдання та методи дослідження (Purpose, objectives and research methods). Дослідження спрямоване на виявлення етичного фундаменту, на якому ґрунтується професія бухгалтера у сучасному світі, шляхом ретроспективного аналізу ранніх цивілізацій.

Завдання дослідження:

- дослідити правову регламентацію діяльності обліковців у найдавніших правових кодексах, як то, Закони Ешнунни і Кодекс Хаммурапі;
- розкрити зміст етичних концепцій, що визначали поведінку обліковця в різних культурах, а саме: теологічний деонтологізм та принцип таліону (Месопотамія), концепція Маат (Єгипет), ритуалізм конфуціанства та законництво легізму (Китай);
- показати причини обмеженого розвитку облікової етики в Стародавній Індії через вплив релігійно-філософських доктрини буддизму;
- провести паралелі між архаїчними формами професійного обов'язку та сучасними стандартами професійної етики бухгалтерів.

Для досягнення мети було використано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів. Історичний метод - для простеження процесу зародження обліку як практичної діяльності та поступового формування етичних вимог до фахівців. Компаративістський метод дозволив зіставити етичні парадигми різних цивілізацій Стародавнього Сходу. Метод філософського аналізу норм, як проявів ширших філософських категорій: справедливості, обов'язку, гармонії. Системний підхід дозволив розглянути професійну етику як динамічну систему, інтегровану в загальнокультурний та релігійний контекст епохи.

Результати (Research results). Перші в історії людства держави почали зароджуватися у долинах річок Тигр та Євфрат наприкінці IV – на початку III тис. до н. е. Цей період збігається з формуванням великих цивілізацій та появою писемності, що було безпосередньо спричинено необхідністю обліку. На місці існування перших державних утворень Межиріччя, таких як Шумерська цивілізація, Ассирія, царства Аккад і Вавилон виявлено найдавніші відомі нам записи облікового характеру у вигляді глиняних «токенів», а згодом - клинописних табличок. Близько 3000 – 2900 рр. до н. е. храмові та царські господарства Межиріччя стають настільки великими, що вимагають точного обліку запасів, розподілу праці та податків. Саме Шумер вважається місцем, де облік виник як практична діяльність одночасно з писемністю [2, с. 20-21].

Найдавнішою пам'яткою щодо соціально-економічних відносин Стародавнього Сходу вважаються Закони Ешнунни, які датують XIX ст. до н. е. Також їх називають «Закони Білалами» за ім'ям царя, з правлінням якого пов'язують їх появу. Ешнунна - стародавнє місто у Межиріччі, що входило до складу Шумеро-Аккадського царства III династії Ура і у XX – XVIII ст. до н. е., переживало значний розквіт як головне місто самостійної держави і один з центрів міжнародної торгівлі. Ця пам'ятка послуговується джерелом для дослідження соціальних відносин в суспільстві Ешнунни, норм сімейного, цивільного та кримінального права. Значну увагу приділяли в Ешнунні регламентації торгово-економічних відносин, встановленню фіксованої плати у сріблі за певні товари і послуги. У цих законах вперше в історії людства був зафіксований принцип грошового спокутування провини. Основним видом покарання за різні проступки був грошовий штраф. За серйозні злочини, як-то вбивство особисто вільної людини, порушення меж особистої власності та інші, передбачалася смертна кара [17, с. 88].

Проте найвідомішим правовим документом Месопотамії стали Закони Хаммурапі XVIII ст. до н. е. Слід відзначити, що з 282 статей цього кодексу, 120 стосуються питань торгівлі, приватної власності, її захисту і покарань за зазіхання на неї; 25 – професійної структури суспільства; 32 – соціально-економічних стосунків навколо агрокультури (оренда, обробка землі, найм сільськогосподарських робітників, найм або крадіжка знарядь праці і худоби); 3 - заробітної плати ремісників [11]. Закони Хаммурапі фактично обґрунтовують необхідність існування у Вавилонії спеціалізованих облікових фахівців - писарів-рахівників. Це зумовлено тим, що правовий кодекс відображав складну структуру економічних відносин, яка вимагала обов'язкового документування і контролю. Послуги обліковців були критично важливими для належного оформлення договорів позики, оренди та інших угод,

які фіксувалися на глиняних табличках. Ведення обліку активів слугувало ключовим доказом права власності під час виникнення майнових суперечок, фактів крадіжок чи судових проваджень. Без ретельних і деталізованих записів, які вели ці працівники, реалізація правових норм унеможлиблювалася.

Базою вавилонської економіки був аграрний сектор, тому його регулювання передбачало безперервний облік умов, термінів обробки та оренди земельних ділянок, а також точну фіксацію їхніх розмірів і частки врожаю, що відраховувалася на користь храмів, держави чи власників. Статті, присвячені питанням оплати праці, є класичним підтвердженням однієї з фундаментальних функцій обліку. Облікова документація, що створювалася вавилонянами, містила чітко встановлені обов'язкові реквізити. Серед первинних документів, які збереглися до нашого часу, найбільш поширеним є «наказ-доручення» на виконання певних видів робіт. Зокрема, археологічні знахідки включають глиняні таблички, які визнано найдавнішим відомим розрахунковим документом для нарахування заробітної плати. Цей артефакт свідчить про те, що вже в той історичний період відбувалася диференціація витрат на оплату праці відповідно до характеру та обсягу виконаних робіт. Для кількісного вимірювання трудових зусиль у Вавилоні застосовували міру людино-дня [8, с.10-11]. Обліковці Вавилону були єдиною суспільною ланкою, здатною перетворити абстрактні правові норми щодо торгівлі, праці та власності на конкретні, письмові економічні факти, які могли бути доведені в суді. Обліковець був гарантом юридичної та економічної справедливості [20].

Основу етичної поведінки вавилонського обліковця становив його священний обов'язок перед богами та правителем - теологічний деонтологізм. Писар-рахівник вважав свою роботу служінням богам Енлілю - захиснику справедливості і Шамашу – хранителю правди і правителю держави, оскільки обліковці були частиною державної адміністрації [24]. Також у вавилонському суспільстві діяли принципи консеквенціалізму та таліону. Консеквенціалізм – це етичний принцип наслідків щодо здійснених вчинків. Таліон – закон відплати «око за око» - центральний елемент правової та, відповідно, етичної системи Месопотамії (і взагалі всіх анахронічних систем права), був також яскраво виражений у Кодексі Хаммурапі. Покарання має бути рівним завданій шкоді [17, с.94].

У Стародавньому Єгипті систематичний облік виник близько 3100-х рр. до н. е. у ході об'єднання Верхнього і Нижнього Єгипту. З II династії (3400-2980 рр. до н. е.) кожні два роки проводилася інвентаризація всього майна держави. Основною метою такої інновації стало забезпечення достовірної верифікації операцій із сріблом, зерном та іншими ключовими державними активами. Облік був централізованим і використовувався для управління державним майном, податками та громадськими роботами. Формально вся земля в Єгипті належала фараонові. За вірну службу земельні наділи разом з рабами та залежними селянами надавалися у користування храмам, чиновникам, воїнам, знаті, сільським громадам. У будь-який час фараон міг позбавити особу чи громаду права володіння землею, якщо вони не виконували визначених державою обов'язків, пов'язаних із будівництвом пірамід, храмів, іригаційних споруд [3, с.23-24].

Предмет систематичного ведення обліку в Стародавньому Єгипті не обмежувався лише майном фараонів. Значного розвитку ця практика набула у храмових господарствах, які були центрами зосередження значних фінансових та інших матеріальних ресурсів [8, с.10]. Облікові записи Стародавнього Єгипту являли собою щоденні записи отримання та витрат різноманітних продуктів та цінностей за наступною схемою: спочатку фіксувався початковий залишок на певний день; потім додавалися надходження протягом дня; наостанок перелічувалися усі витрати, як то, на утримання двору, вельмож, війська. Після розрахунків загальних витрат виводився залишок на наступний день [8, с.10]. Облік господарських ресурсів здійснювався на сувоях з папірусу, глиняних табличках та дерев'яних дощечках [18, с.13.].

Управління землями фараонів і храмів здійснювали жерці разом з чиновниками – писарями. Давньоєгипетські писарі становили інтелектуальну еліту суспільства і зосереджували у своїх руках керівництво адміністративною та економічною діяльністю держави. Моральні вимоги до писарів-обліковців були невіддільними від їхнього високого соціального статусу і жорстко регламентувалися державними законами, релігійними та етичними кодексами епохи, зокрема принципами Маат - концепції універсальної гармонії, істини, справедливості та космічного порядку [12, с.392].

Обліковці Стародавнього Єгипту мали забезпечувати абсолютну точність і правдивість у відображенні усіх матеріальних записів держави: врожаю, податків, запасів, витрат. Будь-яке викривлення даних або шахрайство розглядалося як порушення Маат, що загрожувало не лише суспільному порядку, а й космічній гармонії. Обліковець мав бути об'єктивним у своїх розрахунках, не допускаючи упередженості чи особистої вигоди. Посада обліковця накладала певні вимоги до сумлінності писарів. Вони несли особисту відповідальність за збереження державного та храмового майна. Недбалість у веденні записів дорівнювалася до зради фараона або богів. Обліковці повинні були суворо дотримуватися встановлених процедур при проведенні інвентаризації та розрахунку щоденних залишків.

«Книга Мертвих» – одне з найдавніших джерел права Стародавнього Єгипту (близько 3000 року до н.е.) – описує сорок два гріха – злочина, що підлягали покаранню. Серед найтяжчих вважались злочини спрямовані проти фараона, держави та релігії [10]. До майнових злочинів відносилися крадіжка, грабїж, обман, обважування, знищення чужого майна. Покарання у Стародавньому Єгипті були суворими, а їх головною метою - залякування. Покарання базувались на принципі справедливості, невідворотності та рівнозначності покарання вчиненому злочинцем. Можливим було застосування колективних покарань. Так, у «Повчанні гераклеопольського фараона Хеті III синові Мерикара» були визначені загальні принципи й основи системи покарань [1, с.66].

Організація обліку у Стародавньому Китаї ґрунтувалася на фундаментальному принципі інвентаризації. У II–III ст. до н.е. були сформовані базові засади складського обліку, що дозволило створити доволі розвинену систему відстеження наявності і переміщення матеріальних цінностей. Облікові функції були розподілені між чиновниками, які забезпечували фіксацію: по-перше, надходження цінностей, зерна, продуктів харчування, ремісничих виробів; по-друге, їх витрат і розподілу; по-третє, обліку залишків. Службовці складів займали свою посаду не довше, ніж три роки, а потім після п'ятнадцятиденної інвентаризації, передавали цінності під контроль іншої посадової особи [8, с.12]. Така організаційна структура обліку призводила до накопичення повної та достовірної інформації щодо реального стану активів і була доступна найвищому керівництву держави.

Етична філософська парадигма Стародавнього Китаю представлена поглядами представників таких філософських напрямів як даосизм, конфуціанство, моїзм, легізм та ін., особливості яких зумовлені переходом від родоплемінних відносин до утворення держав на чолі з царями [21]. Їх можна поділити на дві групи: регульовані етичними, позаюридичними у точному розумінні слова, принципами: даосизм, конфуціанство, моїзм; ґрунтовані на жорсткому виконанні законів і домінуванні обов'язків – легізм.

Етичні вимоги до чиновників з обліку Стародавнього Китаю базувались на поєднанні і взаємозалежності таких понять як суспільна ієрархія, порядок та моральний обов'язок. Найбільш виразно вони проявлялися у підходах конфуціанства. Конфуціанство як етичне вчення склалося наприкінці VI – на початку V ст. до н.е. і було невіддільним від морального служіння державі та імператору. Облік, як і будь-яке заняття, розглядався як важливий ритуал, що забезпечує соціальний та фінансовий порядок. Поведінка кожного, і давньокитайського протобухгалтера в тому числі, полягала у бездоганному дотриманні встановлених процедур і правил. Порушення правил обліку розцінювалося як порушення ієрархічного порядку у державі. Конфуціанська етика підкреслювала моральний обов'язок

чиновника перед вищою владою. Обліковець повинен був бути вірним і сумлінним, оскільки він служив імператору, влада якого була освячена небесами. Основна вимога суспільства до обліковця - бути надзвичайно працьовитим і ретельним у роботі, забезпечуючи точність фінансової інформації для потреб держави [22, с.254-260].

Принцип складської інвентаризації, ідеально узгоджувалася з філософською системою легізму, яка ставила наріжним каменем державної політики накопичення ресурсів та утримання сильної армії. Ідеологія легізму, розроблена Шаном Яном у IV ст. до н.е., базувалася на принципі зміцнення держави через централізацію влади та суворі, загальнообов'язкові закони, яких необхідно суворо дотримуватися, щоб забезпечити існування сильної держави. Невідворотність покарання за неналежне виконання своїх службових обов'язків була основним етичним принципом, що забезпечував точність складського обліку та дисципліну серед обліковців, оскільки будь-яка помилка або маніпуляція призводила до втрати державних ресурсів, розцінювалася як злочин проти могутності держави і каралася зі всією суворістю закону. Легісти вважали, що єдиними важливими суспільними заняттями є сільське господарство за для накопичення ресурсів та військова справа для їхнього захисту. Усе інше, як то – освіта, комерція, мистецтво вважалося марнотратством. Складська інвентаризація була не просто бухгалтерською технікою, а фундаментальним механізмом державного контролю, що гарантував накопичення економічної бази та мобілізацію військової сили — єдиних легітимних цілей для сильної держави [19].

У Стародавній Індії для ведення розрахунків використовували глиняні горнята та камінчики. Горнята слугували своєрідними обліковими реєстрами, тоді як камінчики використовували як первинні документи, формуючи таким чином унікальну картотеку для рознесення даних по рахунках. Навіть у дрібних первісних індійських громадах було запроваджено посаду обліковця. Ця особа відповідала за ретельний облік усіх аспектів землеробства, кадастру та пов'язаних із цим операцій. Такий облік наявних ресурсів проводився з метою забезпечення усім необхідним членів общини, і свою винагороду бухгалтер отримував безпосередньо із загальної громадської казни [8,с.12].

Соціальна ієрархія індійського суспільства ґрунтувалася на чотирьох соціальних стратах - варнах: брахмани, кшатрії, вайшії та шудри. Для збереження соціального балансу виникла необхідність у суворій соціальній регламентації. У II тис. до н. е. були створені веди - священні писання давньоіндійської ведичної релігії. Кожна із варн була наділена власним набором обов'язків, чеснот, індивідуальною мірою відплати за гріховне чи праведне життя, а також унікальним кодексом справедливості. Брахмани виконували функції жерців, моральний обов'язок яких полягав у вивченні та викладанні вед, проведенні релігійних ритуалів, аскетизмі. З варни кшатріїв походили правителі і воїни, чий моральний обов'язок полягав у справедливому управлінні і захисті країни. Обліковці давньоіндійського суспільства скоріше за все, походили з варни вайш'їв, які займалися виробництвом, торгівлею, скотарством, землеробством і повинні були сприяти накопиченню і збереженню державних і особистих багатств. Етичні вимоги до шудрів (слуг) полягали у сумлінному і відданому служінні трьом вищим варнам, виконанні важкої та непривабливої роботи [19, с.59-60].

Також фундаментальне значення для дієвості давньоіндійської морально-етичної системи мало вчення про сансару - переселення душі. Результат цього переселення безпосередньо залежав від попереднього способу життя. Душа праведної людини знаходить своє наступне пристановище у тілі представника вищої страти, тоді як душа грішника може потрапити у тіло тварини чи навіть якогось природного об'єкта, як то каміння, дерево тощо [19, с.61].

Приблизно у VI ст. до н. е. Стародавня Індія стає батьківщиною релігійно-філософської доктрини буддизму. Буддійська етика заохочує людину до терпіння, відмови

від будь-якої агресії чи боротьби, а також до самоізоляції від зовнішнього світу. Це ґрунтувалося на переконанні, що в матеріальному світі неможливо знайти шляхів для звільнення від страждань. Таким чином, на відміну від індуїстських, буддистських громади не акцентувалися на економічній, зокрема комерційній діяльності, а отже облік та його удосконалення перебували на периферії їх уваги. Як наслідок, морально-етичні вимоги до обліковців не досягли високого рівня поширення [22, с.251].

Обговорення (Discussion). У ході історико-філософського аналізу генезису професійної етики обліковців Стародавнього Сходу встановлено, що в Межиріччі (Шумер, Вавилон) етика обліковця вперше отримала нормативно-правове закріплення. Етична модель базувалася на теологічному деонтологізмі та принципі таліону -еквівалентність покарання заподіяній шкоді. Давньоєгипетська етика була найбільш релігійно-трансцендентною. Центральним елементом професійної поведінки була Маат, концепція космічної гармонії та правди. Будь-яка помилка або фальсифікація в обліку зерна чи срібла трактувалася як порушення світового порядку. Китайська модель обліку була найбільш прагматичною та інтегрованою в державний апарат. Конфуціанство привнесло в облік ідею морального обов'язку перед імператором, а легізм доповнив етичну систему принципом невідворотності покарання. Специфіка індійського підходу до обліку була тісно пов'язана з кастовим поділом. Поширення буддистської філософії з її акцентом на аскетизмі, сповільнило розвиток комерційного обліку, змістивши фокус з матеріальних активів на духовне самовдосконалення.

Висновки (Conclusions). У суспільствах Стародавнього Сходу етичні вимоги до обліковців були невіддільними від обов'язків перед божеством, правителем, державою, громадою. Відповідальність, чесність і прозорість, що є наріжними каменями сучасної професійної етики бухгалтера, вперше утвердилися як громадянські чесноти, обов'язкове дотримання яких забезпечувало соціальний, економічний та космічний порядок ще у ті віддалені часи. У Месопотамії необхідність існування писарів-обліковців отримала правове закріплення у Законах Хаммурапі. Обліковець, виступаючи гарантом юридичної та економічної справедливості, керувався теологічним деонтологізмом - священним обов'язком перед богами, а також принципом таліону. У Стародавньому Єгипті моральні вимоги до писарів-обліковців жорстко регламентувалися принципами вселенської істини і справедливості - Маат. Будь-яке викривлення облікових даних розглядалося як зрада фараона та порушення космічної гармонії, що передбачало сувору особисту відповідальність. У Стародавньому Китаї етичні вимоги ґрунтувалися на філософських підходах конфуціанства та легізму. У Стародавній Індії розвиток облікової діяльності був обмежений посиленням впливу буддизму, який заохочував самоізоляцію та не схвалював активну господарську і комерційну діяльність. Моральні виміри особистості були зосереджені на самопізнанні та аскетизмі, а не на обліку матеріальних активів.

Історико-філософський аналіз демонструє, що критично важлива роль обліковця як гаранта достовірності та відновника справедливості є незмінною протягом тисячоліть. Сучасна професійна етика, що вимагає відповідальності та прозорості у глобальній економічній системі, є прямим спадкоємцем деонтологічної етики обов'язку, вперше сформованої у правових і релігійних кодексах Стародавнього Сходу.

Список літератури

1. Бандурка, О. М. Історія держави і права зарубіжних країн : підручник / О. М. Бандурка, Д. В. Швець, М. Ю. Бурдін, О. М. Головка ; за ред. О. М. Бандурки. Харків : Майдан, 2020. 618 с.
2. Бутинець, Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Ч. I / 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2001. 512 с.
3. Бутинець, Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2003. 444 с.
4. Голованов, С. О. Історія стародавнього світу : навч. посіб. для студентів ВНЗ іст. спец. / С. О. Голованов. Київ : Київ ун-т ім. Б. Грінченка, 2017. 741 с.

5. Губачова, О. Становлення бухгалтерського обліку як наслідок розвитку цивілізації / О. Губачова. *Світ бухгалтерського обліку*. 1998. № 11. С. 75–80.
6. Гуріна, Н. В. Професійна діяльність бухгалтера: етичні аспекти. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. Вип. 2 (29). С. 136–141. <https://doi.org/10.32782/easterneurope.29-20>.
7. Даньків, Й. Я. Зародження облікової культури в Європі / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації*. Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. № 1(8). С. 58–66.
8. Даньків, Й. Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів) : монографія / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк. Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. 160 с.
9. Даньків, Й. Я. Особливості обліку в античному світі / Й. Я. Даньків, М. Я. Остап'юк. *Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю* : Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції / заг. ред. проф. Базилевича. Київ : Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2010. С. 95–99.
10. Джуган, В. О. Особливості кримінального права та процесу в Стародавньому Єгипті. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/2>.
11. Закони Хаммурапі. *ВікіДжерела*. URL: https://uk.wikisource.org/wiki/Закони_Хаммурапі
12. Кірюхін, Д. Справедливість як предмет соціально-філософської рефлексії / Д. Кірюхін. *Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Серія : Філософія*. 2011. Вип. 8. С. 388–396. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoafs_2011_8_43
13. Кіш, Є. Б. Історичні аспекти формування бухгалтерського обліку як науки. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2021. Вип. 38. С. 48–51. <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2021-38-8>.
14. Ковбаса, Ю. Професія бухгалтера: історія і сучасність / Ю. Ковбаса. *Трудова підготовка в закладах освіти*. 2003. № 4. С. 50–53.
15. Крюкова, І. О. Професійна етика бухгалтерів у контексті переходу до міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності / І. О. Крюкова, Н. І. Рижкова, Н. О. Бірченко, О. В. Головка. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2025. № 3. С. 166–169. <https://doi.org/10.36887/2415-8453-2025-3-32>.
16. Крячко, В. Г. Зародження та становлення принципів етичної поведінки бухгалтера / В. Г. Крячко. *Наукові записки : зб. наук. пр. Кіровоград : КНТУ*, 2014. Вип. 16. С. 33–37. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/5e70cf46-1973-423c-8bbd-5b59d5620558/content>
17. Логвиненко, Є. С. Покарання в праві держав Стародавнього світу / Є. С. Логвиненко, І. А. Логвиненко. Харків : ФОП Панов А.М., 2019. 252 с. URL: <https://files.core.ac.uk/download/333965258.pdf>.
18. Остап'юк, М. Я. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко. Київ : Знання, 2005. 276 с.
19. Попович, М. Д. Філософія. Історія і теорія : навчальний посібник. Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2022. 659 с.
20. Савельєв, В. Соціально-економічне життя у Вавилоні за царя Хаммурапі. *Старожитності*. 2020. № 3 (3). <https://doi.org/10.33782/2708-4116.2020.3.31>.
21. Скакун, Л. С. Бухгалтерська етика і професія в економічних відносинах: історичний взаємозв'язок. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 4 (38). С. 191–202.
22. Тофтул, М. Г. Етика : навчальний посібник. Київ : Видавничий центр «Академія», 2005. 416 с. URL: https://library.udpu.edu.ua/library_files/413971.pdf
23. Чабан, Н. А. Історичні аспекти становлення бухгалтерського обліку / Н. А. Чабан, Г. М. Смульська, О. О. Бих. *Розвиток соціально-економічних систем в геоekonomічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування* : Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (11-12 травня 2017 р.). Тернопіль : ТНТУ ім. І. Пулюя, 2017. С. 154–156. URL: <https://files.core.ac.uk/download/pdf/161260384.pdf>
24. Яблонська, Д. З історії пантеону Стародавнього Дворіччя: структура та особливості вірувань. *Логос /Збірник наукових праць Історія, археологія та культурологія* : VII Міжнародна науково-практична конференція «Débats scientifiques et orientations prospectives du développement scientifique» (Paris, France, September 20, 2024). <https://doi.org/10.36074/logos-20.09.2024.060>.

Стаття надійшла до редакції 03.03.2026

Стаття надійшла після рецензування 28.04.2026

Статтю рекомендовано до друку 15.05.2026

Статтю опубліковано 30.06.2026

Внесок авторів: всі автори зробили рівний внесок у цю роботу

Конфлікт інтересів: автори повідомляють про відсутність конфлікту інтересів

Holovko Oleksandra

*Candidate of Historical Sciences, Associate Professor
Department of Social and Economic Disciplines
Educational and scientific institute No. 4
Kharkiv National University of Internal Affairs
27 Lev Landau St., Kharkiv, 61060
e-mail: golovkoav2017@gmail.com
ORCID ID: [0000-0001-8137-5944](https://orcid.org/0000-0001-8137-5944)*

Girenko Serhiy

*Candidate of Pedagogical Sciences, Associate Professor
Deputy Director for Educational and Research Activities
Educational and scientific institute No. 2
Kharkiv National University of Internal Affairs
27 Lev Landau St., Kharkiv, 61060
e-mail: girenko11@ukr.net
ORCID ID: [0000-0002-4871-5481](https://orcid.org/0000-0002-4871-5481)*

Professional ethics of accountants of the ancient east: historical-philosophical aspect

Abstract. In the modern world, where responsibility, honesty and transparency are the cornerstones of professional ethics of accountants, there is a need to understand the historical and philosophical origins of these principles. Professional ethics is considered as a dynamic system that is formed under the influence of technology, globalization and philosophical paradigms of its time. The relevance of the study is due to the insufficient development of a direct analysis of the ethics of an accountant in the paradigm of the dominant philosophical views of early civilizations. The purpose of the article is to analyze the genesis of professional principles through the prism of deontological ethics of the duty of accountants of the Ancient East. The article carries out a historical and philosophical analysis of the ethical foundations of the accounting profession of the Ancient East, identifying deontology as the ethical foundation of the profession in early civilizations.

The source base is the works of Ukrainian scientists (Butynets F.F., Dankiv Y.Ya., Ostap'yuk M.Ya., Popovych M.D., etc.), as well as primary legal monuments of the Ancient East, such as the Laws of Eshnunna and the Code of Hammurabi.

Accounting culture originated in the Tigris and Euphrates Interfluvium at the end of the 4th - beginning of the 3rd millennium BC, which was caused by the need to account for large temple and royal farms. The Code of Hammurabi, detailing the complexity of economic relations, actually justified the need for accountants-scribes, whose detailed records served as key evidence of property rights and a guarantor of legal justice. The ethical behavior of Mesopotamian accountants was based on theological deontology and the principle of talion, which demanded a fair balance between crime and punishment for accounting violations. In ancient Egypt, the ethics of the accountant were regulated by the principles of justice of Maat, demanding absolute accuracy and truthfulness. In ancient China, the cornerstone of accounting was the warehouse inventory, and ethics required impeccable adherence to procedures and rituals as elements of strengthening the state. In contrast, in ancient India, the development of accounting was limited by the dominance of philosophical movements, in particular Buddhism, which did not approve of active economic activity.

Introduction. The relevance of this study stems from the need to analyze the moral foundations of the accounting profession through the lens of philosophical paradigms, an aspect that remains an under-researched area in the history of accounting.

Problem statement. A profound philosophical analysis of the ethical foundations of the profession has largely escaped the attention of scholars. There exists a contradiction between the perception of accounting as a purely technical procedure and its true nature as a moral and ethical act.

Unresolved aspects of the problem. The interconnections between specific philosophical doctrines and concrete ethical norms of professional conduct for accountants remain insufficiently explored.

Purpose of the article. To analyze the professional ethics of accountants in the Ancient East from a historical and philosophical perspective.

Presentation of the main material. A complex of general scientific and specialized methods was employed: the historical method was used to trace the origins of accounting and the formation of ethical requirements for specialists; the comparative method allowed for a juxtaposition of the ethical paradigms of various civilizations of the Ancient East; the systems approach enabled the viewing of professional ethics as a dynamic system integrated into the broader cultural and religious context of the era.

Conclusions. The professional ethics of an accountant is the successor to the deontological systems of the Ancient East, where responsibility and honesty were viewed not merely as legal norms, but as sacred virtues that guaranteed social and cosmic order. Historical and philosophical analysis proves that the accountant's role as a guarantor of justice has remained constant for millennia, transforming from religious service into the foundation of modern global economic trust.

Keywords: professional ethics, deontology, history of accounting, Ancient East, accountant, Maat, Code of Hammurabi, civic virtue, financial responsibility.

Formulas: 0; fig.: 0, tabl.: 0, bibl.: 24;

JEL Classification: M41, B11, Z12, N35.

For citation: Holovko Oleksandra, Girenko Serhiy. Professional ethics of accountants of the ancient east: historical-philosophical aspect. Financial and Credit Systems: Prospects for Development. №2(21)2026. P. 206-215. <https://doi.org/10.26565/2786-4995-2026-2-16> [in Ukrainian]

References

1. Bandurka, O. M., Shvets, D. V., Burdin, M. Yu., & Holovko, O. M. (Eds.). (2020). *Istoriia derzhavy i prava zarubizhnykh krain* History of state and law of foreign countries. Maidan.
2. Butynets, F. F. (2001). *Istoriia bukhhalterskoho obliku* (Chastyna I) History of accounting (Part I) (2nd ed., rev. and enl.). Ruta.
3. Butynets, F. F. (2003). *Teoriia bukhhalterskoho obliku* Theory of accounting (3rd ed., rev. and enl.). Ruta.
4. Holovanov, S. O. (2017). *Istoriia starodavnoho svitu* History of the ancient world. Kyiv University named after B. Hrinchenko.
5. Hubachova, O. (1998). Stanovlennia bukhhalterskoho obliku yak naslidok rozvytku tsyvilizatsii Formation of accounting as a consequence of the development of civilization. *Svit bukhhalterskoho obliku*, (11), 75–80.
6. Hurina, N. V. (2021). Profesiina diialnist bukhhaltera: etychni aspekty Professional activities of an accountant: Ethical aspects. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 2(29), 136–141. <https://doi.org/10.32782/easterneurope.29-20>
7. Dankiv, Y. Ya., & Ostapiuk, M. Ya. (2012). Zarodzhennia oblikovoi kultury v Yevropi The emergence of accounting culture in Europe. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: Problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, (1), 58–66.
8. Dankiv, Y. Ya., & Ostapiuk, M. Ya. (2015). *Istorychni narysy oblikovo-pravovoi kultury: Yevropa i Ukraina (vid zarodzhennia do nashykh dnyv)* Historical essays on accounting and legal culture: Europe and Ukraine (from inception to the present day). Hoverla.
9. Dankiv, Y. Ya., & Ostapiuk, M. Ya. (2010). Osoblyvosti obliku v antychnomu sviti Peculiarities of accounting in the ancient world. In Bazylevych (Ed.), *Suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku derzhavnoho kontroliu* (pp. 95–99). Taras Shevchenko Kyiv National University.
10. Dzhuhan, V. O. (2023). Osoblyvosti kryminalnoho prava ta protsesu v Starodavnomu Yhypti Peculiarities of criminal law and process in Ancient Egypt. *Pravova derzhava*. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/2>
11. Zakony Khammurapi Code of Hammurabi. (n.d.). Wikisource. Retrieved December 1, 2025, from https://uk.wikisource.org/wiki/Зако́ни_Хаммурапи
12. Kiriukhin, D. (2011). Spravedlyvist yak predmet sotsialno-filosofskoi refleksii Justice as a subject of socio-philosophical reflection. *Naukovi zapysky*
13. \$Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia». Seriia : Filosofiia, (8), 388–396. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoafs_2011_8_43
14. Kish, Ye. B. (2021). Istorychni aspekty formuvannia bukhhalterskoho obliku yak nauky Historical aspects of the formation of accounting as a science. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*, (38), 48–51. <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2021-38-8>
15. Kovbasa, Yu. (2003). Profesiia bukhhaltera: istoriia i suchasnist The accounting profession: history and modernity. *Trudova pidhotovka v zakladyakh osvity*, (4), 50–53.
16. Kriukova, I. O., Ryzhkova, N. I., Birchenko, N. O., & Holovko, O. V. (2025). Profesiina etyka bukhhalteriv u konteksti perekhodu do mizhnarodnykh standartiv obliku ta finansovoi zvitnosti Professional ethics of accountants in the context of the transition to international accounting and financial reporting standards. *Ukrainskyi zhurnal prykladnoi ekonomiky ta tekhniky*, (3), 166–169. <https://doi.org/10.36887/2415-8453-2025-3-32>
17. Kriachko, V. H. (2014). Zarodzhennia ta stanovlennia pryntsypiv etychnoi povedinky bukhhaltera The emergence and formation of ethical principles for accountants. *Naukovi zapysky : zbirnyk naukovykh prats*, (16), 33–37. <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/5e70cf46-1973-423c-8bbd-5b59d5620558/content>
18. Lohvynenko, Ye. S., & Lohvynenko, I. A. (2019). *Pokarannia v pravi derzhav Starodavnoho svitu* Punishment in the law of the states of the Ancient World. FOP Panov A.M. <https://files.core.ac.uk/download/333965258.pdf>
19. Ostapiuk, M. Ya., Dankiv, Y. Ya., & Luchko, M. R. (2005). *Istoriia bukhhalterskoho obliku* History of accounting. Znannia.
20. Popovych, M. D. (2022). *Filosofiia. Istoriia i teoriia* Philosophy. History and theory. PDATU.
21. Savieliev, V. (2020). Sotsialno-ekonomichne zhyttia u Vavilonsi za tsaria Khammurapi Socio-economic life in Babylon under King Hammurabi. *Starozhytnosti*, (3). <https://doi.org/10.33782/2708-4116.2020.3.31>
22. Skakun, L. S. (2006). Bukhhalterska etyka i profesiia v ekonomichnykh vidnosynakh: istorychnyi vziaimozviazok Accounting ethics and profession in economic relations: Historical interrelation. *Visnyk ZHDTU*, (4), 191–202.
23. Toftul, M. H. (2005). *Etyka* Ethics. Vydavnychiy tsentr «Akademiia». https://library.udpu.edu.ua/library_files/413971.pdf
24. Chaban, N. A., Smulsk, H. M., & Bykh, O. O. (2017). Istorychni aspekty stanovlennia bukhhalterskoho obliku Historical aspects of the formation of accounting. In *Rozvytok sotsialno-ekonomichnykh system v heoekonomichnomu prostori: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia obliku ta opodatkuvannia* (pp. 154–156). TNTU named after I. Puliuia. <https://files.core.ac.uk/download/pdf/161260384.pdf>
25. Yablonska, D. (2024). Z istorii panteonu Starodavnoho Dvorichchia: struktura ta osoblyvosti viruvan From the history of the Pantheon of Ancient Mesopotamia: Structure and features of beliefs. In *Lohos / Zbirnyk naukovykh prats Istoriia, arkeolohiia ta kulturolohiia: VII Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia «Débats scientifiques et orientations prospectives du développement scientifique»*. <https://doi.org/10.36074/logos-20.09.2024.060>

Received: 03.03.2026

Accepted: 15.05.2026

Received after review: 28.04.2026

Published: 30.06.2026

Authors Contribution: All authors have contributed equally to this work

Conflict of Interest: The authors declare no conflict of interest