**Лекція 1. Початок зародження бухгалтерії. Освоєння чисел та підрахунків**

**Мета вивчення**

**Після вивчення лекції 1 студент повинен знати:**

– загальні методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку, зокрема: філософський, документальний, синтетичний і аналітичний;

– як розвивалось мистецтво освоєння чисел і підрахунків;

– перші ознаки зародження обліку в давніх країнах Сходу, зокрема: Древньому Єгипті, Месопотамії (Вавилоні), Іудеї, Персії, Індії, Китаї.

**Після вивчення лекції 1 студент повинен вміти:**

* сформулювати філософський, документальний, синтетичний і аналітичний підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку;
* сформулювати зачатки розвиткумистецтва освоєння чисел і підрахунків як основи зародження первинного спостереження в обліку;
* визначати головані ознаки зародження обліку в давніх країнах Сходу, зокрема: Древньому Єгипті, Месопотамії (Вавилоні), Іудеї, Персії, Індії, Китаї.

**В лекції 1 розглядаються наступні питання:**

1.1. Загальні методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку

1.2. Початок зародження бухгалтерії. Освоєння чисел та підрахунків

1.3. Облікові системи Стародавнього Сходу

**1.1. Загальні методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку**

«Історичну хроніку пише той, кого цікавить сучасне», – писав Гете. Багато віків бухгалтерські працівники практично не цікавилися історією свого фаху. І їх вини у цьому немає, бо цікавість до історії як науки в людства виник лише на певному етапі його розвитку. Домінувала думка, що історичні події не мають будь-якого практичного значення, тому й не потрібно займатись важкою і непотрібною працею дослідженням минулого.

Тільки на початку XX століття зародилася наукова зацікавленість до вивчення історії бухгалтерського обліку. І це практично легко пояснити: був великий практичний досвід, набутий в історичному процесі, а саме у вивченні історії і полягає узагальнення всього кращого, що створило людство.

Вивчаючи свою історію, минуле своєї справи, науки бухгалтерські працівники по-різному розуміють і трактують методи її вивчення та дослідження. Тому й підходи до узагальнення та викладення даних питань були і є різними. Найбільш повно методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку сьогодні викладено в працях російського вченого Я.В.Соколова [47, 48]. Саме за його працями можливо виділити такі підходи до вивчення історії однієї з найстаріших наук у світі :

*1.Філософський.* Його головна ідея полягає в тому, що автори намагалися пояснити хід історії філософськими законами розвитку та уяснити, як закони впливають на даний процес. Незважаючи на значну, на перший погляд, науковість і значущість такого підходу, він до сьогодні вважається невдалим. На основі побудованих схем згідно з даним підходом деякі факти з історії обліку не знайшли свого відображення, що в цілому аж ніяк не пояснювало проблеми діалектики та еволюції розвитку бухгалтерського обліку. Основоположниками даного напряму були А.Хаар і відомий оригінальними ідеями російський. вчений Єзерський Ф.В. Останній взагалі заперечував подвійну бухгалтерію, називаючи її «злодійською» та неправильною. Своє оправдання він обґрунтовував «потрійною бухгалтерію», котра була заснована на таких категоріях матеріального обліку як «прихід», «видатки», «залишок». Пізніше цей напрям підтримував й інший російський вчений Гальперін Я.М. (1894-1952 pp.). He вдаючись до позитивних та негативних ознак даного підходу, ми сміливо можемо твердити, що сьогодні даний підхід немає послідовників не тільки в Україні, але й усьому світі.

*2*.*Документальний.* На відміну від попереднього, його автори викладали історичні факти в тісному зв'язку з їх документальним підтвердженням. В цілому такий підхід будувався на збиранні та опрацюванні багатьох документів – історичних фактів-матеріалів, що давало певну підставу для осмислення історичного розвитку бухгалтерського обліку. Прихильниками такого підходу слід назвати О.О.Бауера, В.Ф.Широкого, Б. Пенндорфа, Ф. Меліса, Р. де Рувера, Г. де Кройса, Е. Стевелінка, В. Стона. Наприклад, німець О.О.Бауер пропагував видання текстів старовинних книг з обліку, утримуючись від їх коментарю. В.Ф.Широкий, українець за походженням, вивчав бухгалтерські документи і книги Росії XVIII століття, теж не вдаючись до глибокого аналізу їх недоліків і переваг. Ще й сьогодні відомими на заході є праці Р. де Рувера, особливо його робота «Як виникла подвійна бухгалтерія», до якої далі ми ще будемо звертатися.

*З.Синтетичний підхід –* це синтез і поєднання двох вищезазначених підходів. Його прихильники на підставі значного історичного досвіду взяли за мету узагальнити історичний розвиток обліку в рамках філософських концепцій. Так, український вчений A.M.Ґалаґан, учень відомого українського вченого-економіста А.П.Рудановського викладав методологічні засади обліку на підставі історичного розвитку суспільства. Серед зарубіжних авторів до прихильників цього напряму, слід віднести Н.С.Помазкова, К.П.Кейля, К.Т.Деметреску, Р.Теофановича, Ф.Гертца. На нашу думку, сьогодні цей підхід є найбільш оправданим і вдалим, має багато послідовників і прихильників і найбільшу перспективу. Він увібрав і поєднує все краще з перших двох і звичайно для його поширення і поглиблення потрібно синтезувати й останній — аналітичний.

*4.Аналітичний підхід* – це підхід до вивчення окремих елементів методу бухгалтерського обліку: балансу, рахунків, подвійного запису і т.д., а не до бухгалтерського обліку, його розвитку в цілому. Відомими представниками цього методу були А.Ч.Літтлтон, Б.С.Ямей, Н.Р.Вейцман. В цілому, не аналізуючи певні переваги даного напряму, слід відзначити його основний недолік, що не дав йому широкого розвитку – це відсутність системного підходу до вивчення окремих категорій обліку, що значно порушує методологічні засади дослідження його розвитку.

Незалежно від обраного підходу до написання історії бухгалтерського обліку, дослідження на дану тему завжди турбували обліковців, викликали і викликають практичний інтерес вчених-економістів, бухгалтерів-практиків, простих читачів і широкого загалу в усьому світі. На сьогодні для вчених-економістів і методологів в Україні, які працюють в цьому напряму, найважливішим і найбільш недослідженим, на нашу думку, є документальний підхід. Його реалізація полягає у збиранні документального підтвердження розвитку бухгалтерського обліку, починаючи від первісного ладу, через Київську Русь, Галицько-Волинське королівство, Литовсько-Польську добу, Козаччину, Російську та Австро-Угорську імперії аж до наших днів та опрацювання зібраного. Чималий внесок належить нашим історикам. Сьогодні повинна бути плідна співпраця істориків, бухгалтерів і науковців у створенні вітчизняної історії бухгалтерського обліку. При подальшому викладенні матеріалу нами зроблено першу спробу такого дослідження.

**1.2. Початок зародження бухгалтерії. Освоєння чисел і підрахунків**

Різні знання за своєю природою та змістом є історичними, бо сучасна діяльність людей повинна базуватися на досвіді попередніх поколінь.

Рушієм історії людства завжди було виробництво матеріальних благ, оскільки суспільство може існувати та розвиватись лише завдяки безперервному оновленню та повторенню тих чи інших виробничих і соціальних процесів. Звідси – злети та падіння, бурхливий розвиток економіки та її кризи.

Джерелами про господарський побут давніх народів є предмети побуту, зброя, малюнки, гончарні та інші вироби, які вчені знаходять під час археологічних розкопок. Хоча нашій планеті Земля близько 4, 5 мільярди років, але життя на ній існує не більше ніж 1 мільярд. Про точну дату появи людини вже багато написано, однак вчені різних галузей науки поки не знайшли точної відповіді на це складне питання.

Люди виготовляли знаряддя праці, за допомогою яких удосконалювали своє існування. Насамперед це засоби праці, оскільки людина, розпочавши трудову діяльність (мисливство, рибальство), почала вести їм примітивний рахунок. Йому ж підлягали й пересування таповедінка тварин, встановлення періодів нересту риб (в цей момент їх було ліпше виловлювати) тощо. Холодні та довгі зими змушували первісних людей створювати запаси їжі, а це вже зумовлювало їх вимір і певною мірою елементарне прогнозування.

Зрозумілим є той факт, що усі первісні люди повинні були займатися рахунком. Професор Малькова Т.Н. пише: «Цікаво, що в натсиліків – найбільш консервативної групи ескімосів Американської Арктики – існувала посада керівника. Вона мала назву «інхуматак» – той, хто думає» [28, с.7]. Цікавим є те, що інхуматак завжди одноособово приймав рішення після колективного обговорення усіх питань.

Облік завжди допомагав підтримувати порядок. У процесі людської еволюції, стихійних лих і катаклізмів виживали сильні та комунікабельні люди, найбільшою мірою здатні до спілкування та вміння вислухати усіх інших і прийняти найбільш правильне рішення.

Мистецтво освоєння чисел і підрахунків розвивалося в людей поступово. Спочатку усі предмети сприймались органами зору та на дотик, тобто органолептичне. Підрахунки почалися в ту пору, коли первісна людина розпочала якісно пізнавати ті чи інші об'єкти свого буття. Відомі племена, які й сьогодні використовують різні чисельники для номінації однієї і тієї ж кількості неоднакових об'єктів [18, с. 508].

Наступним кроком розвитку підрахунків було порівняння об'єктів за кількістю одиниць. За неписаними соціальними законами давніх народів існував гуманний спосіб розподілу здобутого: здобич к споживалася членами общини повністю, а їжа та знаряддя полювання чи рибальства завжди ділилися однаково. Відсутнім було особисте нагромадження, а залишки завжди розподілялися рівномірно. Такий розподіл, на думку професора Малькової Т.Н., і зародив двійкову систему числення.

Розвиток людства в подальшому відкинув вищезазначені гуманні правила. В основному продукт розподілявся частками та долями, а рівний розподіл використовувався тільки в екстремальних умовах.

Діалектика людської біо-соціальної свідомості привела до створення в межах общин окремих господарств. На цьому етапі розподіл спільно добутого відбувався повністю, а індивідуального – частково, що значно розвинуло двійкову та інші системи числення.

Дуже важливим етапом на шляху еволюції підрахунків стала їх констатація та записи. Запам'ятати усі підрахунки людству ставало дедалі важче, ось тому первісні люди розпочали їх занотовувати. Насамперед це стосувалося результатів діяльності. Первісними документами були кістки тварин, на котрих здійснювалися зарубки в певній послідовності, напрямі та формі. Але вчені-історики зробили висновок про існування впорядкованої послідовності таких ліній, їх комбінацій. Можливим є те, що в даних «облікових документах» зафіксовано «складські запаси» різних власників. Але в них відсутні риси обліку в часі, за назвами тощо. Людська свідомість до цього ще не дійшла.

Усі стародавні носії облікової інформації вчені та археологи називали «обліковими бірками». Їх використання продовжувалося і в ті часи, коли вже існувала подвійна бухгалтерія, що в часі підтвердило практичну цінність здобутого.

У більшості випадків дослідження облікових даних здійснюється на підставі археологічних розкопок. Так в Україні на Тернопільщині у селі Більче Золоте Борщівського району у підземній печері було виявлено велике трипільське селище та скелетне поховання. Разом із мальованою керамікою знайдено мідні речі, котрі свідчать про зародження облікової культури в той час. У 1878 році там же розкопано знахідки вже римської доби, палеолітичну стоянку і найбільше на Західному Поділлі городище й поховання княжої доби, що дозволило зробити висновки про зародження обліку в Україні того часу.

Облікову культуру більш раннього періоду знайдено також на Тернопільщині в с. Білий Потік при розкопках скелетного поховання початку другого тисячоліття до нашої ери.

Виникнення примітивних облікових документів пов'язують із потребою спеціальних форм відображення об'єктів. Для цього вкрай потрібна була стійка система підрахунків. Так в індіанців Америки було декілька сотень систем числення [18, с. 507]. При підрахунках велике значення мали колір та інші ознаки.

Перший обліковий пристрій – квікус – винайшли древні інки. Це був простий «арифмометр», побудований на основі використання шнурів різного кольору. Один із них був основним, а інші закріплювалися на ньому. Кожен ґудз на шнурах свідчив про певні облікові записи. Прості ґудзи об'єднувались у складні, і облік здійснювався в комбінації кольору, розміщення ниток і кількості ґудзів. Такі способи обліку дослідники знаходять на території стародавнього Китаю, Японії, Африки, Бенгалії, В'єтнаму, Індії, Перу. Функції облікових шнурів були значно ширшими. На них облікова інформація записувалася, зберігалася та в подальшому використовувалася. Так почала зароджуватись первісна бухгалтерія, як напрям людської діяльності.

Дослідження літературних, історичних і наукових джерел дозволило авторам виділити розвиток облікової культури в праісторичному розвитку країн.

У загальному під обліковою культурою ми розуміємо рівень облікових знань у країні на певному етапі її розвитку. Це поняття, на нашу думку, є складним і охоплює декілька рівнів знань і практичних навиків, організацію, методику та методологію обліку. Завершальним при цьому завжди є технологія облікового процесу.

**1.3. Облікові системи Стародавнього Сходу**

Перші ознаки зародження специфічно розвинених облікових культур археологи та історики знайшли давно в долинах рік Нілу, Тигру, Євфрату. Це не дивно. Саме тут значного розвитку набуло примітивне землеробство та скотарство. Говорячи про розвиток обліку давніх країн Сходу, ми маємо на увазі насамперед Древній Єгипет, Месопотамію (Вавилон), Іудею, Персію, Індію, Китай. Саме про ці країни маємо історичні дослідження.

**Єгипет.** Облікова культура та мистецтво в давньому Єгипті досягло високого ступеня розвитку. Облік майна фараонів проводили спеціальні писарі, що проходили відповідну фахову підготовку в школах, якими керували жерці. Записи здійснювалися на свитках з папірусу, довжина яких сягала 4-5 м, а ширина 20-25 см. Про наявність таких шкіл пише проф. Кипарисов Н.А. в [20]. Записи робили чорною і червоною тушшю. Зберігся уривок облікової книги царського двору приблизно 1900 року до нашої ери. Це щоденні записи отримання та витрачання різних цінностей. Його будова подібна до оборотних відомостей по матеріальних рахунках. Насамперед подається початковий залишок на певний день, потім записуються надходження протягом дня у вигляді екстраординарних доходів цього дня та отримань від храму Амона та підсумовуються отримані доходи. Далі перераховуються усі витрати. Для прикладу: видатки на утримання двору, вельмож, війська, після розрахунків загальних витрат виводиться залишок на наступний день – справжня оборотна відомість. Рахунки матеріальних цінностей здійснювались за схемою: **Зп + П = Р + Зк.** Матеріальний облік відповідно передбачав реєстрацію і кошторисних витрат. Дійсно, при VI династії вже зустрічається в обліку кошторис і реєстрація фактів контролює його виконання. І це в 2500 – 2400 роках до н.е. Основним обліковим прийомом і елементом на той час була інвентаризація. Саме на підставі її даних проводиться матеріальний облік наявності майна з обов'язковим виведенням його щоденного залишку. На 25 працівників належало мати одного писаря, заробітна плата (ставка) якого була дуже високою на той час і прирівнювалась до ставки начальника.

Про хід роботи начальник подавав щоденний письмовий звіт. Прийом робіт і контроль за їх ходом виконувався спеціальними комісіями. Якщо звіт визнавався незадовільний, писаря били різками. Документи часто складались в двох або в трьох екземплярах, а записи поділялись на чорнові та офіційні. Облік вівся за певною визначеною системою, але без застосування грошового вимірника, тільки в натуральних показниках за допомогою зважування (визначення ваги) і відображення даного певним числом.

Окрім обліку майна фараонів, значного розвитку в Єгипті він здобув в храмах язичників, де були зосереджені значні кошти та майно. Облік проводився безпосередньо жерцями язичеських храмів, котрі й самі були носіями знань облікового мистецтва.

Значні облікові роботи проводилися в приватних господарствах великих землевласників. Особи, підготовлені в школах для ведення «обліково-господарської діяльності», як правило, ставали управителями. економами таких великих господарств, вели в них облік і подавали звіти про усі доходи і видатки в маєтку.

Можна зробити висновок про те, що в Єгипті також зародилося державне рахівництво, тобто облік доходів і видатків на державному рівні. Дані про таке рахівництво датовані XV ст. до н.е.

**Древній Вавилон** є батьківщиною «обліку на картках». «Картки» вироблялися випіканням, сировиною для цього була глина. Будучи великим торговельним центром стародавнього світу, Древній Вавилон не міг не стати одним із центрів розвитку господарського обліку. Тут виникла і вперше розвинулась банківська справа. Для прикладу, в VIII ст. до нашої ери в Древньому Вавилоні існував банк Ігібі (чи Егісбі), який проводив цілий ряд банківських операцій. Знайдений архів цього банку, що зберігається в Британському музеї, засвідчує, що в ньому проводилися облікові процедури усіх банківських операцій. Зокрема, по розрахунках з великою кількістю клієнтів цього банку. А це вже вимагало певної системи бухгалтерського обліку та дотримання облікових принципів.

Вавилон був першою державою, де виникло спеціальне облікове законодавство і, на наш погляд, перші облікові стандарти. Закони Хаммурапі (1790–1752 pp. до н.е.) зобов'язували:

– купців самостійного проводити облік наявного майна;

– храми дотримуватися державної системи рахівництва;

– видачу грошей без отримання боргової розписки проводити заборонялося.

Якщо документи знайдені в Єгипті дозволяють зробити висновок про первинність систематичних записів, то документи Вавілонян, навпаки, на перше місце ставлять записи хронологічні. Документи Вавілонян мали вже відповідні реквізити. Серед первинних документів, які дійшли до наших днів, найбільше зустрічаються «наряд» на виконання робіт. До нас дійшла глиняна табличка, яка відображає найдревнішу відомість на заробітну плату. З неї бачимо, що вже тоді, витрати на заробітну розподілялись по видах робіт. Вавилон користувався такою одиницею, як людино-день. Вавилон можна сміливо назвати і родоначальником синтетичного та аналітичного обліку. Так синтетична «відомість» – «Зернові» порівнювались з «рахунками» – «Пшениця», «Жито , «Рис».

Були особливості і в обліку будівельних матеріалів, де найбільше цінилась цегла. Спочатку вона обліковувалась поштучно, потім великими партіями. З обліком цегли зв’язана поява умовних облікових одиниць, зокрема, використовувалось поняття «середня цегла». Дуже символічно , що згідно з древнім переказом останній цар Вавилона Волтасар в час банкету побачив на стіні загадкові слова «Мене, таки, фарес» – обчислений, зважений, обміряний. Вони пророкували загибель імперії.

**Іудея.** За часів правління царя Соломона, Іудея була відомою як держава з розвиненою системою обліку. Багато економічних і бухгалтерських спостережень дає нам Біблія. У ній можливо знайти опис економічного життя євреїв та інших народів, що населяли Палестину у другому та першому тисячоліттях до нашої ери. Такі описи подані у вигляді заповідей і вказівок про поведінку людей. З Біблії знаємо вислів царя: «З ким постійно знаходишся в торговельних відносинах, рахуй і оцінюй: що даєш і що одержуєш – запиши». На підставі цього почав формуватися контокорент напрям відображення в обліку. На Пасху жерці Єрусалимського храму не розпочинали служби до того часу, поки «головний бухгалтер» Іудеї не закрив всіх рахунків і не склав звіту. Отже, можемо зробити певні висновки й про формування на підставі даних обліку елементів звітності. В Іудеї спеціальна інструкція передбачала порядок обліку пожертв мирян на розбудову храму. Отже, доброчинництво і в той далекий час підлягало обліку та відображенню.

**Персія** відома тим, що в ній зародилися елементи документування оплати праці. У ті часи заповнювався такий документ як наряд, за яким проводили грошову і натуральну виплату за виконані роботи. Також у великій імперії чиновники постійно роз'їжджали по країні, перебуваючи в певному відрядженні. Тут і зародилося таке поняття як відрядження і відрядне посвідчення. За таким листом встановленої форми (відрядним посвідченням) державного службовця після прибуття повинні були нагодувати за суворо встановленими нормами. Найбільшого розвитку та поширення облік набув за часів правління Дарія (522–486 pp. до н.е.). Значні розміри імперії, поділеної на сатрапії, велика постійно діюча армія вимагали наявності жорсткого контролюючого апарату з метою контролю надходжень на їх утримання. Бухгалтери та контролери вели облік не тільки явний, але й таємний. Основним документом стає не стільки реєстрація господарських фактів, скільки журнал анонімних листів.

В **Індії** для обліку використовувалися горнята та камінчики. Перші були обліковими регістрами, другі – первинними документами. Це була своєрідна картотека з рознесенням даних на рахунки. Ще в первісних дрібних індійських общинах було передбачено посаду бухгалтера, котрий вів облік операцій землеробства, кадастру землі й усього, що до цього належало. Такий облік, як правило, здійснювався в інтересах усієї общини, і бухгалтер із загальної казни отримував платню.

Історія обліку в **Китаї** нараховує понад 8000 років. Китай, як винахідник паперу, мав змогу здійснювати облік на різних паперових форматах. Тут утворилася досить складна облікова система. Облікові працівники працювали в трьох відділах, де фіксувався прихід, видатки і залишок. Два перші відділи показували рух матеріалів, а третій проводив інвентаризацію і виводив натуральний залишок, не знаючи облікового. Це забезпечувало відповідний контроль за рухом і збереженням цінностей. Отже, можна твердити, що основи оперативно-сальдового методу обліку матеріалів виникли саме там. У Китаї застосовувалася чотириколонна система обліку матеріальних цінностей:

**П** – **Р = Зк – Зп,**

де **П –** прихід, **Р** – видатки, **Зк**, **3п** – залишки, відповідно кінцеві та початкові.

Можна твердити, що дана формула є рівнянням матеріального балансу.

Службовці складу займали свою посаду не довше ніж три роки, а потім після п'ятнадцятиденної інвентаризації передавали цінності.

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ З ЛЕКЦІЇ 1:**

1. Назвіть методологічні підходи до вивчення історії бухгалтерського обліку та дайте їх характеристику?
2. У чому суть філософського підходу до вивчення історії бухгалтерського обліку?
3. У чому суть документального підходу до вивчення історії бухгалтерського обліку?
4. У чому суть синтетичного підходу до вивчення історії бухгалтерського обліку?
5. Назвіть основні перші прояви початку зародження бухгалтерії?
6. Як історично розвивався процес освоєння чисел і підрахунків?
7. Наведіть приклади виникнення примітивних облікових документів та облікових пристроїв?
8. Що таке облікова культура?
9. Дайте характеристику особливостей облікової системи Древнього Єгипту?
10. Дайте характеристику особливостей облікової системи Древнього Вавилону?
11. Дайте характеристику особливостей облікової системи Іудеї?
12. Дайте характеристику особливостей облікової системи Персії?
13. Дайте характеристику особливостей облікової системи Древньої Індії та Китаю?