

Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я.

ІСТОРИЧНИЙ СИНТЕЗ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ У ФОРМУВАННІ ОБЛІКОВОЇ КУЛЬТУРИ КРАЇН ЛЕВАНТУ

Автори у цій статті відображають мало відому сторінку історії облікової культури, а саме, країн Леванту. В широкому розумінні країни Леванту це: Сирія, Ліван, Ізраїль, Єгипет, Туреччина, Греція, Кіпр, а в вузькому це Ліван і Сирія. В епоху Середньовіччя країни Європи, особливо Венеція, налагоджують торгові зв'язки з Левантом. Венеціанський тип господарської організації, особливо обліку, маючи глибокі історичні коріння, був максимально пристосований до вимог левантійської торгівлі, яка давала можливість процвітати Венеції. Ці торгові відносини внесли суттєвий позитивний вклад і в розвиток облікової культури, вдосконалили облік в цілому, як в Європі, так і в Леванті.

Ключові слова: Левант, Європа, облікова культура, бухгалтерський облік, облікові системи, папірус, клинопис, Венеція, ремес.

Постановка проблеми. Географічне та геополітичне розміщення країн Леванту, їхня близькість, добре морське сполучення з державами, які формували світову та Європейську цивілізацію, давно цікавлять вчених археологів та істориків. Цей еволюційний, історичний синтез різноманітних культур і релігій сформував особливий, специфічний світ, який називають країнами Леванту. Тим більше, що за всіма даними, звідти поширилось письмо, рахунки і облік на нашій планеті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Історією культури в цілому і облікової зокрема займається цілий ряд відомих вчених: Ф.Бутинець, В.Задорожний, Й.Даньків, В.Лемак, М.Лучко, М.Стрішенець, М.Остап'юк, М.Лазарович та інші. Важливо відмітити, що в наших дослідженнях авторам статті досить вичерпно і доказово допомогли праці І.Крип'якевича з питань історії культури, які дали можливість доповнити обліково-правовий аспект проблеми.

Формування цілей статті. Основні цілі статті це досягнення доказовості в тому, як різноманітні за часом, змістом та особливостями облікові системи впливали на формування обліку країн Леванту і яке значення цих країн мало в формуванні світової облікової культури.

Опис основного матеріалу дослідження. Південна частина Месопотамії за природними

умовами далеко не Греція і Рим, однак родючі ґрунти, теплий клімат дозволили вже в VI тис. до н.е. заселити її. В VI тис. до н.е. на ці землі прийшли шумери, які швидко асимілювали місцеве населення землеробів, утворили міста-держави, які в процесі міжособних воєн утворили міцну аркадську державу, яка проіснувала до кінця II тис. до н.е. Походження шумерів так і не вияснено до сьогодні. Розвинена цивілізація шумерів дивує сучасників і в наш час. Існує досить обґрунтована гіпотеза позаземного (космічного) походження шумерів.

На території Близького Сходу в сиву давнину, в Месопотамії, ще задовго до появи клинопису і шумерів існував спосіб передачі і зберігання інформації.

Найдавнішою письмовою системою, що виникла на Землі, на сьогодні рахується шумерська писемність, у вигляді відомого нам клинопису – запису на глиняних табличках очеретяними паличками. Клинопис на багато віків осів в країнах Месопотамії (Межиріччя) і став основною формою збереження і передачі інформації. Розвиток матеріального виробництва, загарбницькі війни, зміцнення системи управління державою, розподіл нагромадженого майна та коштів і т.п. об'єктивно вимагали досконалого обліку. Обліку вимагали також маєтності храмів і знаті. Відомий шумерознавець, до речі наш земляк, який сьогодні працює в Москві, зумів пояснити значення глиняних кульок, виявлених на розкопках шумерських міст [7, с.69]. Виявляється існувала ціла система ведення обліку за допомогою цих кульок. Кожна кулька означала певний об'єкт обліку, наприклад види худоби, інвентар, які згодом групувались за певними ознаками і поміщались в більші кульки. Наприклад кожній кульці відповідає вівця і ці кульки поміщались в набагато більшу кульку-

© Даньків Йосип Якимович, к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», тел.: +38(050)6712549, e-mail: yosyp.dankiv@uzhnu.edu.ua

Остап'юк Мирослав Ярославович, к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту та фінансів, Карпатський інститут підприємництва університету «Україна», тел.: +38(098)8203332, e-mail: mirek8844@gmail.com

контейнер. Вони називались булли. Так відбувалось групування господарських засобів. Ближче III т. до н.е. на великих глиняних кульках почали робити описи їх змісту стилем (очеретяною паличкою) і потреба їх розбивати при кожній перевірці відпадає. Контейнер стає плоским, необхідність в кульках відпадає і появляється новий інформаційний засіб – глиняна табличка. Кожен об'єкт обліку дістає своє умовне значення у вигляді кружечків, трикутників та інших позначок. Кожна позначка вказувала не тільки на об'єкт, але і на його кількість. Перші символи писемності і рахунку мали вигляд малюнку, що характеризував об'єкт обліку.

Починаючи з II т. до н.е. запис на глиняних табличках у вигляді клинопису поширюється по всьому Близькому Сходу. Вчені археологи і історики вважають, що появою писемності і рахунку від кульок, фішок до клинописних табличок людство завдячує саме шумерам. Завдяки їм автори одержали масу відомостей різного господарського, політичного, культурного спрямування, в тому числі і обліку. Таким чином шумери зробили вагомий і значний внесок в розвиток світової цивілізації і культури.

В XX т. до н.е. облікова технологія вдосконалюється. З'являється нова форма клинописних табличок під назвою – шубат (shubati). Шубат, як глиняна табличка, не був документом, він виконував розрахункову функцію. На ньому стилем наносились реквізити: дата і назва угоди, прізвище кредитора, боржника, останній в знак згоди на одержання ставив свою іменну печатку. Зберігались шубати в храмах, або опечатаній посудині. Шубат поза храмом мав вільніший обіг і використовувався при розрахунках. Це наводить нас на думку, що історично перші гроші мали кредитну основу, адже шубат не що інше, як первісний вексель.

Обліково-господарською діяльністю в шумерів займалися комірники, писарі і інший персонал, який вів облік державних припасів, окремих господарств, храмів. Створюється каста спеціально підготовлених торгових агентів – тамкарів. Завдяки торгівельним зв'язкам, особливо зовнішній торгівлі, шумерська культура мала вплив на майбутні країни Леванту. Шумери фактично є основоположниками своєї наступниці в Межиріччі, розвитку її культури, в т.ч. і обліку, держави Вавілон. Беззаперечно вавилонська цивілізація утвердилась на шумерській спадщині.

Вавілон або Babilim «ворота богів» з древнього грецького виник як провінційна місто Кадінгірра, в складі шумерського царства за царя

Аккада. В період його правління воно ще називалось шумеро-аккадським царством.

В плані обліку Вавілон наслідував всі досягнення шумерів. Хоч в своїх попередніх публікаціях автори характеризували Вавілон як батьківщину «обліку на картках», [2,с.10] точніше було б сказати, що Вавілон був продовжувачем «шумерського обліку на картках». Адже як держава він значно молодший від шумерського царства і виник в другому тисячолітті до н.е. В той же час Вавілон вніс свій вклад у формування бухгалтерського обліку в країнах Леванту, Сходу і Європи. Зокрема тут вперше в світі виникла банківська справа і банківський облік, також вперше виникло спеціальне облікове законодавство. Автори також стверджували, що Вавілон був творцем перших облікових стандартів, тут надавалась перевага хронологічному запису, а не систематичному. Тут також вперше появився такий документ, як прообраз наряду на виконання робіт, як перша розрахункова відомість на заробітну плату, яка через Древній Рим дійшла до наших днів, зберігши свою основну суть. Вавілон сміливо можна назвати родоначальником аналітичного та синтетичного обліку. Як відомо, Вавілон славився глиняними виробами, для яких основним будівельним матеріалом була цегла. З обліком цегли пов'язана поява умовних облікових одиниць, в нашому випадку поняття «середня цегла» [7, с.16-17].

Крім Тігру і Євфрату, де археологи і історики знайшли древні облікові культури Шумеру і Вавілону, таким самим способом в прямому розумінні була відкопана і знайдена в пірамідах особливо розвинена специфічна облікова культура Єгипту.

Вирисовується закономірність того, що в басейнах великих річок, де родючі ґрунти, появились перші цивілізації в наслідок значного розвитку землеробство та скотарство [7, с.14].

Облікова культура Єгипту разом з йому підвласними автономними територіями Іудеєю і Сідоном досягла високого рівня розвитку, хоч кожна з них мала свою специфіку.

Найважливіше те, що ці країни мали прямий вплив на країни Леванту, так як історично з них і сформувались саме Єгипет, Ізраїль, а Сідон, історичне місто Лівану, на відміну від Шумеру і Вавілону з їх опосередкованим впливом.

Автори уже неодноразово у своїх статтях підкреслювали про високий рівень облікової культури Єгипту, Іудеї, крім Сідону, по якому виявили певну інформацію, тому лише згадаємо про основне і доповнимо новим матеріалом [2,7].

В Єгипті облікові записи на відміну від Шумеру і Вавілоноу здійснювали на звитках з папірусу, був досить розвинений облік матеріальних витрат, але тільки в натуральному виразі, формується таке поняття як «кошторис витрат». Автори також зробили висновок про те, що в Єгипті виникло державне рахівництво доходів і витрат, тобто свого роду облік виконання державного бюджету. Це підтверджують знайдені матеріали, які датуються XV ст. до н.е.

Єгипет є родоначальником фахової підготовки писарів-рахівників. Облік майна фараонів проводили спеціальні писарі, що проходили відповідну фахову підготовку в школах, якими керували жерці. Отже Єгипет, його облікова культура залишила значний слід в світовій обліковій культурі.

Вагомий вклад зробили і підвладні Єгипту держави Іудея і Сідон. Іудея за часів Соломона, будучи ще вільною від Єгипту, досягла великого розвитку в обліку. Багато економічних і бухгалтерських спостережень, пропозицій, зроблених саме в Іудеї, знаходимо безпосередньо в Біблії (див. книгу Приповістей Соломонових, Книгу Еклезіяста). В них знаходимо опис економічного життя євреїв та інших народів, що населяли Палестину у II-III тисячолітті до н.е. В Іудеї зародилась бухгалтерська звітність, що є і сьогодні складовою методу бухгалтерського обліку. Пожертви на добротність в Іудеї стають обов'язковим об'єктом обліку.

Сідон (Сайда), місто на півдні Лівану, виникло в IV тисячолітті до н.е., формуючи свою облікову культуру під впливом Шумеру, Вавілоноу, Єгипту, Іудеї, згодом елліністичних держав, Древнього Риму. Невеличке місто-держава не мала змоги втримувати свою незалежність постійно. Нещодавно експедиція Британського музею в древнє ліванське місто Сідон знайшла, нарешті, підтвердження того, що облікова культура Сідону розпочиналась з зв'язків з Шумером і Вавілоном, а потім з Древнім Єгиптом. Знайдена там клинописна табличка є підтвердженням того, що Сідон був важливим міжнародним портом в середині II тисячолітті до нашої ери. Через нього проходили важливі торгові шляхи, які зв'язували Середземноморське побережжя з Месопотамією.

Сідон часто (35 раз) згадується в Біблії. В місті знайдено багаточисельні записи, зроблені фінікійцями, які населяли його з кінця другого тисячоліття до нашої ери, але більш ранніх облікових записів не зафіксовано. Табличка датується XV століттям до нашої ери.

Персія, теперішній Іран, дякуючи розвиненій торгівлі, в древні часи інтенсивно торгувала з

східної сторони з країнами Леванту. Її облікова культура не мала великого впливу на цей регіон. Особливості обліку лежать в площині самої імперії. Наряд, відрядження, підзвітні кошти, жорсткий контроль за витратами з боку держави ось це основні досягнення Персії.

Історія Древньої Греції і Кіпру істориками розглядається з III тисячоліття до н.е. до I сторіччя до н.е. Важливо зауважити, що в культурі Древньої Греції в т.ч. і обліковій визріли паростки сучасної людської цивілізації. Найбільшого розквіту антична грецька цивілізація досягає в V – IV століттях до н.е. Про облік в античному світі автори уже детально досліджували в своїх працях [2,7], тому немає необхідності детально повторюватись. Древня Греція, згодом елліністичні держави, що утворились після розпаду імперії Олександра Македонського, зокрема Селевкідів, Птоломеїв, Пергамута, Понтійського царства і на кінець Древній Рим мали безпосередній вплив на регіон, який називаємо Левант. Завоювавши у 146 р. до н.е. Грецію, а згодом елліністичні держави, Рим увібрав в себе всі досягнення цих держав, а особливо науку, літературу, мистецтво, ремесла, в тому числі і облікову культуру. Абстрактні науки для римлян були другорядними, вони надавали перевагу фінансам і праву.

Відоме історичне римське право мало безпосередній вплив на бухгалтерський облік, який розвивався як в метрополіях, так і в колоніях.

З Древнім Римом завершується розвиток стародавнього бухгалтерського обліку і в країнах Леванту. Римська облікова система опосередковано увібрала в себе практично всі переваги та позитивні риси грецької і відповідно також і східної культури в т.ч. країн Леванту. Відбувся певний взаємооблік, який знайде своє продовження і в середні віки.

Римська облікова культура дала світу і країнам Середземномор'я багато нових ідей. Появилась відповідно облікова література, облікові терміни, які використовуються і в наш час в обліку (акцепт, депозит, дебітор, кредитор, конкуренція і т.д.). З Древнього Риму пішли назви дебет і кредит. Досягнень було досить багато, але в повній мірі, наближеній до сучасності, вони появляються в середні віки з зародженням подвійного запису.

В цей час відбувається друге завоювання країн Леванту, вже не військове у вигляді хрестових походів, а мирне – торгове. Розпочнуть це завоювання міста - держави Італії – Венеція, Флоренція, Генуя та інші. Найбільше тут досягла успіху Венеція, яка перш за все була

торговим, банківським містом. Крім цього, вся торгівля Венеції була зорієнтована практично з XV ст., на країни східної частини Середземного моря: Сирію, Ліван, Ізраїль, Єгипет, Туреччину, Грецію, Кіпр тобто країни Леванту.

В певній мірі перешкоджав торговим відносинам нестійкий політичний стан цих країн. Як правило венеціанські купці надавали, за таких умов перевагу торгівлі з допомогою посередників, часто зв'язаних родинними стосунками з ними. Взагалі венеціанський тип господарської організації мав глибоке історичне коріння і був краще пристосований до вимог левантійської торгівлі, яка була основою процвітання Венеції.

В торгових стосунках з Левантом формувались свої особливості, які мали відповідний вплив на контрагентів – Венецію і Левант. З обох сторін виникла необхідність в застосуванні рахунків до цього невідомих в системі обліку «Товари відправлені за кордон на ризик відправника», «Товари в дорозі», які є актуальними і сьогодні. На ці рахунки відносилась вартість будь-яких товарів, переданих під опіку іноземних агентів, а також усі витрати, що стосувались їх переміщення, зберігання і т.п.

Для компенсації цих витрат рахунки кредитувались доходом від продажу, зазначеного у звіті агента. У торгівлі з Левантом дуже рідко «повернення» здійснювалось готівкою або векселями. Як правило, воно здійснювалось у вигляді товарів з Леванту, тобто бартеру за сучасною термінологією, під які агент одержував кредит. Цьому кредиту зазвичай відповідали суми на заново відкритому товарному рахунку, який не закривався до тих пір, поки кожна партія не була повністю реалізована.

У зв'язку з цим гроші у вигляді золотих монет приходили в Левант, а не навпаки. Часто траплялось, що грошові перекази (римеси), а не товари відсилались агентом в Сирію, Ліван або Олександрію. В цьому випадку техніка обліку

залишилась тією ж самою, відкривались рахунки «Товари в дорозі», а суми з них до відшкодованих списувались.

Рахунки «Товари в дорозі» і «Товари, відправлені за кордон на комісію» закривались з прибутком або збитками після завершення угоди (операції). Оскільки агенти іноді не висилали звіти або товарообіг затягувався, то траплялось, що ці рахунки залишались у невизначеному стані місяцями, а то і роками. Це, звичайно, було недоліком в стосунках між Візантією і країнами Леванту [2, с.34-35].

Висновки і перспективи подальших досліджень. Як впливає з наведених результатів дослідження, автори відкрили ще одну мало відому сторінку історії облікової культури, а саме, країн Леванту. Облікова культура цих країн ввібрала (акумулювала) і синтезувала в собі надбання таких древніх облікових культур, як Шумер, Вавілон, Єгипет, Іудея, Сідон, Персія, країни античного світу.

В епоху середньовіччя внаслідок розвиненої міжнародної торгівлі країни Леванту збагатились і збагатили своїми надбаннями країни Європи. Тепер можемо сміло стверджувати, що італійська, середньовікова облікова культура мала безпосередній вплив не тільки на Європейські країни, але на все Середземномор'я, особливо на країни Леванту, які в свою чергу передали Європі свої облікові надбання.

Досліджуючи облікову культуру країн Середземномор'я Леванту, Єгипту, Древнього Риму і Греції, періоду середньовіччя, особливо міст-держав Італії, автори стверджують, що ця частина Середземномор'я майже не відображена в обліково-історичнім матеріалі. Автори статті мають на меті доповнити мало відомі сторінки історії облікової культури Карфагену. Карфаген (фінікійська держава із столицею в однойменному місті, яка існувала у давнину, на півночі Африки, на території сучасного Тунісу) був першою цивілізацією на цих територіях.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Частина 1.: навч. посіб./ Ф.Ф.Бутинець.- Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
2. 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.
3. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство /Н.А. Кипарисов – М – Л.: Госиздат, 1928. – 427 с.
4. Кипарисов Н.А. Теория двух рядов /Н.А.Кипарисов// Счетная мысль. – 1926. - №1 – с.12.
5. Кипарисов Н.А. Теория бухгалтерского учета / Н.А.Кипарисов. – М.: Госпланиздат, 1940. – 328 с.
6. Нестеров В.Т. Упрощенное книговодство и податки / В.Т.Нестеров. – Львів. – 1935. – 128 с.
7. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і доп. / М.Я.Остап'юк, М.Р.Лучко, Й.Я.Даньків. – К.: Знання, 2009.- 279 с.
8. Пачолі Л. Трактат о счетах и записях Л. Пачолі. – М.: Статистика. 1974. – 160с.
9. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия /Раймонд де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 67 с.

10. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991 – 400с.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: 72 еб. пособие для вузов / Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1996. – 638 с.

REFERENCES

1. Butynets' F.F. (1999). Istoriia rozvytku bukhgalters'koho obliku [History of Accounting]. Zhytomyr:ZhITI. [in Ukrainian].
2. Dan'kiv, J.Ja. & Ostap'juk V.Ya.(2015). Istorychni narysy oblikovo-pravovoi' kul'tury: Jevropa i Ukrai'na (vid zarozhennja do nashyh dniv) [Historical Essays accounting and legal culture: Europe and Ukraine (from inception to the present day)]. Uzhgorod: UzhNU «Goverla» [in Ukrainian].
3. Kyparysov, N.A. (1928). Obshee y torgovoe schetovodstvo [General and commercial accounting]. Moscow: Gosizdat [in Russian].
4. Kyparysov, N.A. (1926). Teoryja dvuh rjadov schetov [The theory of the two series of accounts]. Moscow: Schetnaja mysl' [in Russian].
5. Kyparysov, N.A. (1940). Teoryja buhgalterskogo ucheta [Theory of Accounting]. Moscow: Gosyzdat [in Russian].
6. Nesterov, V.T. (1935). Uproshhene knygovodstvo j podatky [Simplified book keeping and taxes]. – L'viv [in Ukrainian].
7. Ostap'juk, M.Ja., Luchko, M.R.&Dan'kiv, J.Ja. (2009). Istoriija buhgalters'kogo obliku [History of Accounting]. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
8. Pacholy, L. (1974). Traktat o schetah y zapysjah [Treatise on the accounts and records]. Moscow: Statystyka [in Russian].
9. Ruver, R. (1958). Kak voznykla dvojnaja buhgalteryja [Treatise on the accounts and records]. Moscow: Gosfinizdat [in Russian].
10. Sokolov, Ja.V. (1991). Oчерky po ystoryy buhgalterskogo ucheta [How did the double-entry bookkeeping]. Moscow: Fynansy i statystyka [in Russian].
11. Sokolov, Ja.V. (1996). Buhgalterskyj uchety: ot istokov do nashyh dnei [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow: Audyт, YUNITI [in Russian].

Одержано 8.02.2017 р.