

**Руслан ГАЛАС**

слухач магістерської програми

Тернопільський національний економічний університет

Науковий керівник:

**Ірина БЕЛОВА**

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

## **ВИТОКИ ОБЛІКОВОЇ ПРАКТИКИ НА УКРАЇНСЬКИХ ЗЕМЛЯХ**

Як відомо з багатьох книг, розвиток методів та прийомів обліку відбувався, насамперед, у тих центрах людської цивілізації, де розвивалася торгівля. Щодо українських земель, то такими центрами стали міста Північного Причорномор'я – Тіра, Ольвія, Херсонес, Теодосія (Феодосія), Пантікапей та ін. Вони були засновані грецькими колоністами, які, починаючи з VIII ст. до н.е., почали створювати грецькі поселення на території Чорноморського узбережжя сучасної України.

За археологічними даними, було знайдено свинцеві пластини у вигляді зображення голови корови, кози чи іншої тварини, які використовувались жерцями як знаки, що підтверджували пожертви, принесені людьми у храм. Можна припустити, що знаки жертовності є підтвердженням потреби жерців у веденні обліку принесених дарів з одночасною видачею жертводавцям підтверджуючих символів. Застосування даних знаків жерцями свідчить про пошук прийомів відображення здійснюваних операцій, що на сьогоднішній день є підтвердженням існування певних систем обліку в VII-VI ст. до н.е. на українських землях. Наявність іншого предмету, свинцевої гирьки вагою 8,1 грама, яка походить з Ольвії, дає підстави твердити, що в цей період вже застосовувались натуральні вимірники певної вагової системи [8, с. 23].

Серед безлічі пам'яток матеріальної культури, які є підтвердженням високого рівня розвитку міст Північного Причорномор'я, на особливу увагу заслуговує Ольвійський декрет про гроші, у якому поряд з оголошенням про перехід до срібного монометалізму вказується, що поряд із старими мідними оболами ольвіополіти повинні були використовувати нові, вже карбовані срібні статери [6]. На основі досліджень матеріальної культури є підстави стверджувати, що розвиток економіки в містах Північного і, зокрема, Північно-західного Причорномор'я проходив під впливом і у безпосередньому зв'язку із розвитком Давньої Греції – найвищої на цей час цивілізації. А отже, і практика облікового процесу і використовувані методи були аналогічними. Діловою мовою в Ольвії, як найбільш розвинутому центрі українських територій, була мова Афінської держави. Водночас, вищезгаданий декрет про гроші, який знаходиться в університетському музеї в Анкарі, а також декрет ольвіополітів про нагородження Калініка, що знаходиться в Одеському археологічному музеї, свідчать про самобутній розвиток Ольвії [8, с. 24].

Також грецька цивілізація безперечно впливала на скіфські народи, що жили поза колоніями. Іранське плем'я скіфів теж з'явилося в Україні приблизно в IX–VIII віках до нашої ери. Достовірних історичних та археологічних фактів, які свідчили б про рівень обліку цієї цивілізації, не існує. Але досконале різб'ярство і ювелірне виробництво, а також різноманітні круглі печатки і таблички з записами, подібними до вавилонських і персидських, наводять на думку, що облік у цій змішаній культурі теж був змішаним з грецько-персидським, але з пріоритетом першого. У V столітті до н.е. утворилося Боспорське царство, яке займало територію Чорноморського узбережжя та Кримський півострів із столицею у м. Пантікапей. У Боспорському царстві велася жвава торгівля з Афінами, воно мало свої банки – трапези, карбувало монету.

Наступний період присутності готів, а потім гунів на території нашої держави не залишив по собі даних про особливості ведення господарства, і, зокрема, обліку. Але відомо, що в V-VII ст. н.е., за часів життя таких слов'янських племен, як анти, на території України в обігу з'явилися іранські монети [7, с. 42].

Економічний рівень розвитку міст північно-західного Причорномор'я не міг не вплинути на розвиток внутрішніх українських територій, а він, як можна безперечно стверджувати, поширювався на

північ і виступив далеко не останнім чинником, що сприяв виникненню давньоруської держави – Київської Русі.

У давні часи, коли київські князі тільки завоювали та об'єднали слов'янські племена, населення відбувало так зване "полюддя". Данину плати шкірами, воском, медом. Пізніше усі мешканці зобов'язані були сплачувати данину від "диму", тобто землі, на якій проживали, або "рала" від землі, яку обробляли. Крім цього були ще окремі спеціальні податки, як "ловче" (утримання княжого двору під час ловлі), повіз від перевозів, мито від торгів у місті тощо [5, с. 476].

Основним джерелом інформації про розвиток тогочасної економіки Київської Русі є "Руська Правда" (середина XI ст.). Складена на основі звичаєвого права і написана за князювання Ярослава Мудрого "Руська Правда" як історична пам'ятка дозволяє побачити весь спектр економічних відносин, які були нормою для Київської Русі. Водночас інформацію, подану в "Руській Правді", можна розглядати як вперше здійснену спробу стандартизації сприйняття та інтерпретації явищ та процесів господарського життя на законодавчому рівні. Так, "Руська Правда" регламентувала питання найманої праці у формі інституту закупництва, під яким слід розуміти інститут торговельної, службової і хліборобської Київської Русі, заснованої на договорі позики, особового найму, оренди, навіть товариства, або на правопорушенні [8, с.26]. Тобто, перший нормативний акт Київської Русі в XI столітті узаконив економіко-правові відносини щодо найманої праці на рівні держави, і тим самим взяв під захист закону менш захищені верстви населення.

Про значний розвиток грошово-кредитних відносин на українських землях в той період свідчать дані про встановлення конкурсу виплати боргів. Так, якщо боржник мав декількох різних кредиторів, то в першу чергу повинен був погасити зобов'язання перед гостем (чужим купцем), на другому місці був князь, а потім вже решта. Разом з тим вимоги кредитора, який брав високий відсоток не задовольнялись взагалі, тому що існувало право скажитися на непомірний відсоток за кредит. У "Руській Правді" було здійснено таксування платних робіт за літо – ½ гривні, а також приведено алгоритми розрахунку закупа з господарем, як в натуральній (старій) формі розрахунку, та і грошовій (новій) формі [8, с.26]. Окрім того, певною мірою регламентується середня прибутковість від врожаю жита, так при використанні двох плугів і посіяних 16 кадей (кадь – міра об'єму, яка дорівнювала 4 відрам) посівного матеріалу за один рік має дати прибутку – 100 коп жита. У "Руській Правді" приведено оцінку домашніх тварин [10, с. 12].

Найбільшою цінністю для відомостей про розвиток обліку за часів Київської Русі є дані про здійснення стандартизації економіко-правових відносин, що провідною думкою пронизує "Руську Правду", яка належить до найстаріших нормативних актів світової культури. Детальна регламентація різноманітного виду явищ і процесів господарського життя Київської Русі, передбачення усього спектру можливих випадків із широким застосуванням вартісної оцінки, тарифікації і таксування дають підстави розглядати "Руську Правду" як перший в Україні закон для однозначного трактування господарських явищ і процесів, у тому числі для облікового процесу. Окрім того, збірник законів "Руська Правда" закріпив недоторканість приватної земельної власності [2].

За даними проф. Я.В. Соколова, в той період власність князя і держави ототожнювалася, розмір данини та податків не регулювались, тобто усе було в руках князя. Ця риса господарського, юридично закріпленого побуту, мала величезний вплив на формування обліку в майбутньому за принципом: держава є власником всього (або майже всього) майна, що знаходиться в країні [9, с. 214-218]. Це в свою чергу зумовило необхідність створення єдиного органу для регламентації порядку ведення облікових записів, підпорядкування їх вертикальним правовим відносинам. Для населення князь уособлював собою державу, тому народ віддавав все державі в особі князя.

Найвищу урядову посаду при княжому дворі займав дворецький. Основним його завданням були догляд за княжим двором і всім княжим майном. Безпосередньо ведення облікових записів і в тому числі облікових робіт було в підпорядкуванні печатника. Він був начальником княжої канцелярії (канцелярем) та укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печатку. Секретарями в канцелярії були дяки. Записи робили на тонкій шкірі (пергаменті). У той час записи робили чорнилом. Печатник, який вів облікову роботу та листування, часто поєднував її із судово-слідчою справою. Свого роду комірниками при княжому дворі були стольник і ключник. Перший займався наглядом за княжим столом, контролював зберігання, оприбуткування та видачу харчів, другий тримав ключі від комор і магазинів [5, с. 477].

Облік в монастирях був організований за принципом камерального (бюджетного). Об'єктами обліку була каса, доходи, витрати та дебіторська і кредиторська заборгованість. Суми дебіторської заборгованості клієнтів відображались по дебету, по кредиту ж – їх внески. В окремих касових журналах реєструвались прибуткові і видаткові операції. Але облік не був систематичним. В цей період в Україні переважала проста бухгалтерія, хоча вже почали з'являтися паростки застосування подвійного запису, який з'явився в Україні значно пізніше. В цей час застосовувався такий обліковий принцип: за кожен майновий об'єкт відповідає певна особа або група осіб. Щодо комірників, то вони несли як матеріальну, так і кримінальну відповідальність: за кожну нестачу винних карали. Принцип високої відповідальності при княжому дворі та в монастирських господарствах призвів до створення досить витонченої облікової техніки, яка вимагала суворого поділу облікових реєстрів, призначених для фіксації надходження і видачі грошей та інших цінностей, послідовного проведення інвентаризації [5, с. 477].

Цікавим є те, що облікові залишки звірялися з фактичними, а не навпаки. З часом вдосконалювалась і грошова система. Як вартісний вимірник використовували спочатку куни, згодом – гривни. Вважають, що назва “куна” походить від назви шкіри куниці, яка виступала в ролі загального мінового еквіваленту у торгівлі Київської Русі з країнами Сходу. “Кунами” називали арабські монети “дирхеми”, які переважно використовувались у торговельних операціях з VIII по X століття. Так, 25 кун дорівнювали одній гривні, яка була у вигляді злитка срібла. Вперше гривни згадується у договорі Русі з греками (X ст.), тоді вона становила 68,22 г, згодом Київська гривня важила 140-160 г і мала шестикутну форму. Слід відзначити, що гривня у часи Київської Русі виконувала функцію як міри ваги, так і грошово-вагову (дослідники розрізняють гривню як злиток срібла і гривня кун, яка дорівнювала 25 кунам і приблизно 51 граму срібла). У X столітті в Києві князь Володимир почав карбувати власну монету: срібник (160-196 г срібла) та златник (до речі, золота гривня набула широкого поширення) [8, с.27]. Але власна монета у Київській Русі відповідно випускалась невеликою кількістю і не забезпечувала повною мірою грошовий обіг, а відтак не використовувалась як вартісний вимірник.

Занепад Київської держави і перенесення центру східнослов'янської культури на Галицько-Волинське князівство вніс свої корективи в економічні відносини того часу, а відповідно й обліку. Татари відразу ж нав'язали свої “облікові стандарти”, докорінно змінили податкову політику, запровадили персональне оподаткування (подушне). У зв'язку з цим у 1257 році силами китайських чиновників – баскаків, – був проведений перепис населення. Але це не був статистичний облік населення, це була бухгалтерська інвентаризація людей, покладена в систему подушного оподаткування.

В цей час в державі виник принцип: кожна людина – об'єкт обліку, кожна особа підзвітна владі. Однак в умовах України-Русі цей податок довго не протримався і був замінений новим – “сохою”. Податкова одиниця “соха” була заснована на принципі кругової поруки: платіж несе громада, а недоїмка будь-якого з його членів погашається іншими членами громади [5, с. 478].

Галицько-Волинське королівство зуміло налагодити своє господарство, торгівлю, грошовий обіг. Спочатку тут застосувалися ті ж гроші, що і в Київській Русі. Потім поряд з гривнею в обігу були і дрібніші грошові знаки: монета, гріш, динарій. Гривна була рівна 48 грошам, гріш – 5 динаріям.

У Львові в другій половині XIV століття почали випускати свої гроші з гербом Галицького князівства. Важливими центрами торгівлі на той час були міста Київ, Львів, Кам'янець-Подільський, Луцьк. Утворювалися купецькі курії, де було запроваджено оригінальну систему обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій половині записувались надходження, а в другій – видатки. Запис надходження містив такі реквізити: дата, сума прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підстава платежу. У видатковій частині зазначалися такі реквізити: дата, посилення на розпорядчий документ, відомості про одержувача грошей, сума прописом і цифрами, цільове призначення видатку, спосіб оплати. Особа, яка вела облік грошей в Касовій книзі, складала присягу [2].

Після унії Польщі з Литвою Україна повністю увійшла до складу Польсько-Литовської держави. Досить поширеною в обігу стає польська гривна, яка була рівна 48 грошам. З поширенням у XV столітті продажу товарів на виплату виникла необхідність у відкритті банків. Польський король надав значних пільг торговельним містам, зокрема, Львову (Магдебурзьке право 1356 р.). Так, в кінці XIV ст. Львів одержав “складське” право, яке зобов'язувало усіх купців, які проїжджали через Львів, протягом двох тижнів торгувати своїми товарами, за винятком солі. У 1460 році король Казимир надав львівським купцям пільги в сплаті мита на території Польського королівства, а Львову виняткове право оптової

торгівлі та дорожнього примусу. У той же час міське населення платило податок із всього майна як рухомого, так і нерухомого в розмірі 4 % від його вартості [5, с. 479].

Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла – все це вимагало розвитку і удосконалення облікової системи, яка на той час була повністю зорієнтована на Західну Європу.

#### **Список використаних джерел**

1. Белова І. М., Спільник І.В. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Вип. 14, Ч.1, 2017. С. 22-26.

2. Белова І. М., Ділоренко Т. В., Палюх М. С., Спільник І. В. Історія обліку і оподаткування: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 260 с.

3. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. С. 9-13.

4. Белова, Ірина. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку. Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Вектор, 2016. С. 48-50.

5. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2001. 512 с.

6. Корышковский П.О. Монеты Ольвии. К.: Наукова думка, 1988. 168 с.

7. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Історія обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки. Тернопіль: Зорепад, 1998. – 151 с.

8. Мних Є.В., Швець В.Є., Яремко І.Й. Розвиток обліку в Галичині (історичні і методологічні аспекти). Львів: Каменярь, 2000. 208 с.

9. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

10. Шелухин С. До вивчення "Руської Правди". Прага: Український університет, 1930. 48 с.