

Розділ 6

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657 (075.8)

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ У ХУІ–ХУІІІ СТ., КОНСТИТУЦІЯ ПИЛИПА ОРЛИКА

Даньків Й.Я.
Остап'юк М.Я.

На основі дослідження історичних джерел в статті дана характеристика фінансово-господарського стану України ХУІ–ХУІІІ ст., зокрема козацьких фінансів та ведення обліку за часів Запорізької Січі та за часів гетьмана І. Мазепи, а також в монастирському господарстві. Значна увага звернута на особливості ведення обліку в Україні після полтавських подій, а також пропозиції Пилипа Орлика щодо ведення фінансів України, в його Конституції 1710 року, написаній в Бендерах.

Кількість бібліографічних посилань - 6, мова – українська.

Ключові слова: облік, фінансовий скарб, податки торгівля, евента, індукта, монастирське господарство, конституція Пилипа Орлика.

ВСТУП

Історичні події ХУІ ст. відірвали Україну від візантійського впливу і зблизили з Західною Європою. Остаточно це зближення відбулося, коли за Люблінською унією 1569 р. українські землі повністю відійшли до Польського королівства.

У той час в Україні виникло книгодрукування. Першу друкарню заснував Іван Федоров наприкінці ХУІ ст. у Львові. Згодом виникли друкарні в Києві, Острозі, Рогатині, Крилосі, Почаєві. У 1570 р. в Острозі було засновано Вищу школу, у Львові — школу при Львівському братстві, у 1631 р. в Києві — Могилянську колегію. Безпосередній вплив країн Західної Європи, розвиток книгодрукування, науки, вищої школи — це основні складові того, що в Україні разом з новими науковими досягненнями Європи з'являються і нові напрями в бухгалтерській науці. Європа в той час приймала італійську бухгалтерію. Безперечно, і в Україні вона мала місце. На початку ХУІ і до середини ХУІІІ ст. в Україні переважала італійська бухгалтерська школа. Після того, як польські королі почали запрошувати французьких вчених та спеціалістів, їхній вплив поширився і на облік. Немає жодних підстав заперечувати те, що в Україні в ті часи добре знали і використовували працю Л. Пачолі "Трактат про рахунки та записи", а також працю Б. Котрульї "Про торгівлю та знаменитого купця". Це за часом збігається з розвитком книгодрукування в Україні. Якщо порівняти Україну і Росію того періоду, то за визнанням російського вченого Я. В. Соколова, автора багатьох видань з історії бухгалтерського обліку, Росія з ХУ до ХУІІІ ст. ніби консервувала поліпичне, економічне і культурне життя. Недарма з часом Петро І змушений був усіх науковців переселити з України в Росію, щоб заповнити безграмотний на цей час вакуум цієї держави.

1 ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО СТАНУ УКРАЇНИ ХУІ–ХУІІІ СТ.

Незважаючи на дискримінаційний вплив Польщі та Росії, українська торгівля, успішно розвивалась у ХУІ–ХУІІІ ст., що сприяло також зміцненню грошової системи. У ХУІ ст. в обігу перебували різноманітні монети країн Європи: польські та литовські динари, угорські золоті дукати, срібні талери. Польське королівство на початку ХУІ ст. провело грошову реформу: з'явилися злоті, гроші, згодом, після створення єдиної монетної системи, наприкінці ХУІ ст. — шеляги, польські злоті, таляри. У ХУІІІ ст. запроваджено єдину метричну систему на всій території Польського королівства. Зростання торгівлі та грошового обігу в Україні об'єктивно спричинило поширення кредитних операцій

через банківсько-торгові дома, вексельної форми розрахунків і кредиту, а також лихварства. Дедалі більше об'єктом обліку стають кредитні та лихварські операції. Це в цілому мало позитивний вплив на ефективність торговельних операцій, спрощення розрахунків. Кредит був короткотерміновим споживчим і довготерміновим — комерційним на великі суми. Лихварством займалися майже всі верстви населення, а особливо вірменські та єврейські купці. У Галичині своєрідними банками були єврейські міські громади (кагали). Проценти за кредитами були від 8 до 20% — на короткий термін, до 100% — на рік.

В економічному розвитку України значна роль належала козацтву, яке виникло наприкінці XV ст. Торгівля та фінанси Запорізької Січі зумовлені особливостями ведення господарства, способом життя та суспільного ладу.

Головними джерелами прибутків Війська Запорізького були: військова здобич, зовнішня та внутрішня торгівля, продаж вина, платня від перевезення, подимний податок, а також королівська, а потім царська та гетьманська платня грошима і натурою, а також регалії (розподіл між куренями рибних і звіриних ловів, сіножатеї). Це потребувало значної облікової роботи.

Запорізька Січ торгувала в основному з Росією, а також Польщею і Кримом. У Запорізькій Січі облік усього майна, доходів і видатків провадив скарбник січового скарбу (шафар) та його апарат, до якого входили: два шафари, два підшафарії та кантаржей (хранитель мір і ваги). Скарбник і його підлегли вели облік доходів і видатків у спеціальних книгах, чорнилом, за допомогою гусячого пера. Окремо велася книга обліку касових операцій і матеріальних цінностей. Завершальним етапом облікових робіт був процес складання звіту кошовому отаманові та козацькій раді.

Слід зазначити, що козацькі державні фінанси, які підпорядковувалися гетьманові, були невіддільні від його особистого майна. Це згодом негативно вплинуло на фінансові справи України та потребувало значної централізації обліку.

2 ОБЛІК В УКРАЇНІ ЗА ЧАСІВ ГЕТЬМАНА І. МАЗЕПИ

Після сумнозвісної Переяславської ради 1654 р. Москва поступово почала втручатись у справи України. Гетьман І. Брюховецький зробив невдалу спробу відокремити державні фінанси від своїх і передати їх московському цареві. Для цього він замість посади шафара встановив посаду генерального підскарбія. З цього моменту почалося безпосереднє втручання Москви у фінанси України, що призвело до значної втрати коштів. Так, при арешті гетьмана І. Самойловича половина коштів внаслідок їх неподільності відійшла Москві, а друга половина — гетьману І. Мазепі. Гетьмана І. Мазепу як державного діяча, великого патріота і розбудовника нашої незалежної держави слід вважати і добрим фінансистом. Заслугує на увагу вислів відомого українського історика Ілька Борщака: "Ніколи в українській історії ніхто не керував так зручно фінансовою армією, як Мазепа. Ніхто не вміє завдяки грошам так добре, як він, зробити з ворога свою людину".

Гетьман І. Мазепа об'єднав державні та гетьманські фінанси. Він здійснював будівництво церков, монастирів, шкіл, робив великі пожертви на розвиток шкіл, на церкву, обдаровував козацьку старшину, московських бояр, домагався в російського царя "жалованія" для низових козаків. За весь час свого гетьманства, щедро будуючи і прикрашаючи церкви, він встиг зібрати великі скарби, однак з усього цього мало що збереглося в Києво-Печерській лаврі та в Білій Церкві, а дісталось усе Росії. Після Полтавської битви Петро I спонукав усіх українців, згадував відомий український історик М. Костомаров, відшукувати і повідомляти уряд про гетьманські скарби, обіцяючи половину виказувачеві. Будучи у вигнанні, в 1709 р. І. Мазепа мав змогу надати Карлові XII позичку в 240 000 талярів, а після його смерті при ньому було 160 000 червінців, не рахуючи різного дорогоцінного посуду.

За І. Мазепи з розвитком державного та монастирського господарства основним принципом стає принцип економії. Добре була відлагоджена і зовнішня торгівля, хоча всі торговельні шляхи погоджувалися з Петром I. В обігу перебувало венеціанські дукати, іспанські дублоні, цісарські талари, турецькі секіни, французькі пістолі. Облік за часів І. Мазепи, зважаючи на його захоплення Людовіком XIV, а також на перебування тривалий час у Франції, безперечно, зазнавав французького впливу, зокрема, праці Ж. Саварі та його Ордонансу з регулювання економіки, в тому числі і ведення бухгалтерського обліку.

Якщо на рівні держави, завдяки І. Мазепі, в обліку спостерігався безпосередньо європейський вплив, то в монастирському господарстві, завдяки впливу Московського патріархату — російський.

З монастирських записів, що дійшли до наших днів, довідуємося, що в умовах ведення там господарства, а також виконання церковних обрядів зароджується калькуляція. Вартість церковного обряду визначалася сумою витрат на утримання монастиря і монастирської братії, а не попиту і пропозицією.

У монастирях існував складний порядок розподілу обов'язків: управителем був келійник, якому підпорядковувалися казначей і старці. Казначей відповідав за зберігання грошей, провадив їх облік. Старці несли адміністративну та матеріальну відповідальність за ведення разових робіт і видані під них матеріальні цінності. Крім того, в окремих монастирях були прикажчики, які виконували обов'язки комірників, а також будівничі, на яких покладалася функція ревизорів.

Матеріально відповідальними особами були виборні цілувальники. У Статутній грамоті часів І. Мазепи цікавий матеріал знаходимо про будівництво Троїцької надбрамної церкви Києво-Печерського монастиря. Цією грамотою передбачалися: інвентаризація та утримання нестач з попереднього будівничого; матеріальна солідарна відповідальність за всі матеріальні цінності разом з казначеєм, казначей зберігав ключі від комор, а будівничий опечатував комори; для грошових надходжень запроваджувалася спеціальна книга, яку заповнювали казначей та

будівничий, при цьому кожна стаття обумовлювалася, вказувалась дата і джерело надходження; аналогічна книга відкривалася для видачі та виплати грошових коштів; облік борошна, одягу та іншого інвентарю мав вестися у двох окремих книгах, одна про надходження, друга про видатки.

Вихід урожаю записувався в ужинні та обмолотні книги, списання продуктів оформлювалося записами в спеціальній "столовій книзі".

3 ОБЛІК В УКРАЇНІ ПІСЛЯ ПОЛТАВСЬКИХ ПОДІЙ. КОНСТИТУЦІЯ ПИЛИПА ОРЛИКА

Після полтавських подій Конституція Пилипа Орлика, була завершена в Бендерах 5 (16) квітня 1710 р. хоч і відокремлювала державний скарб від гетьманського, але вона впливу на економіку та фінанси України і систему її обліку не мала, оскільки була складена в еміграції. Росія, заснувавши спеціальну Малоросійську колегію, встановила повний контроль над фінансами України. Тому її інколи називають ще Бендерською конституцією. Збирачі податків згідно з інструкціями колегії мали щомісяця і раз на чотири місяці звітувати (складати рапорти) про свою роботу. Гетьман Данило Апостол хоч і відновив посаду генерального підскарб'я і відокремив державний скарб від гетьманського, але все одно перший контролювала російська влада. Було розроблено цілу низку інструкцій, які регламентували роботу фінансового управління і двох генеральних підскарб'їв, один з яких мав бути росіянином. Вони і здійснювали облік та контроль за збиранням податків, витратами, контролювали виконання кошторисів магістратів. Підскарб'ї мали скарбові канцелярії та нову установу — "Счетную комиссию". У всьому суворо дотримуючись простоти та порядку, спираючись більше на народні звичаї, ніж на писане право, запорожці були такі й у канцелярській та обліковій роботі. Крім того, історики зазначають великий рівень грамотності серед козаків (до 60 %), на той час це надзвичайно високий показник. Росія, яка періодично (один раз на рік) надсилала низовим козакам "жалованіє", дуже швидко перейшла на інший режим: хлібне жалювання козаки одержували в Січі, а за грошима їхала спеціальна депутація (не більше ніж 20 козаків) до Петербурга або Москви. Разом із "жалованієм" депутації виплачували й прогінні та подорожні гроші. Останні фактично були грошима, виданими на відрядження, але за них депутація не звітувала, як і за подарунки, які одержувала в Росії. Щодо платні ("жалованія"), то воно підлягало суворому обліку та розподілу згідно з посадовими рангами Війська Запорізького (розкладу). Так, за розкладом 1768 р., який подає відомий вчений-археолог та історик Д. Яворницький, розподілялося 6660 крб таким чином: кошовому отаманові — 70 крб, судді — 60, писареві — 50, осавулові — 40, пушкарю і довбишу — 30, військовим канцеляристам — 12, 38 курінним отаманам — 1020, або 27 крб на кожного, товариству куренів — 5320, або 140 крб на кожен курінь, начальнику січової церкви — 5, підначальнику — 3, ієромонахам — 5, дяконам — 3, уставнику — 3, свічкареві — 1, ктиторах — 4, школярам — 3, паламарям — 10, старшинським слугам — 7, кухарям — 2 крб; крім того, подарунок офіцерові, що супроводжував жалювання, — 5 крб, унтер-офіцерові при ньому — 2, солдатам — 6, отаманам — 20 крб. Запорізька Січ не мала розвинутої банківської грошової системи: в обігу перебували гроші різних країн, які були в постійному дефіциті. На Січі існував кредит. З військових сум видавали кредити купцям на торговельні операції. Хоча доходи від військової здобичі, які колись становили основну статтю, фактично припинилися, Січ залишалася досить розвинутою економічною структурою. При ліквідації Січі її державний військовий скарб на кінець 1775 р. і початок 1776 р. у вигляді вкладів і готівки як залишок кошторису становив майже 200 тис. крб.

Постійні прибутки йшли від податків. За податковою системою Гетьманщини оподатковувалось найбільш незаможну людину — селян та міщан, а козаки та монастирі податків не платили. Селяни платили різні податки, в тому числі так звані "стації", причому вносили їх частину продуктами, частину грошима. "Стації" йшли на утримання війська, і розмір їх залежав від місцевих умов. Не було й певної одиниці оподаткування: в одних місцевостях брали податки від землі, в інших — від кількості худоби. На користь гетьманської адміністрації йшли: "показанщина" (податок на виробництво горілки), потюнова десятина, мито від продажу горілки; остання стаття прибутку була значною. Великі прибутки давало мито від продажу дьогтю, потюну, від зборів з млинів.

До державного скарбу надходили податки від вивезення та довозення товарів (за вивіз — "евекта", за довіз — "індукта"). Податки час від часу зростали: 1714 р. введено новий податок — "головщину" — не з вартості товару, а з "голови" власника та наймитів, що везли товар.

Податки часто здавали на "відкуп" в оренду окремим особам або організаціям. Орендарі звичайно збирали з населення більші суми, ніж треба було здати до скарбу. Особливо поширення набули оренди за гетьмана Самойловича.

У Бендерській Конституції П. Орлика присвячено багато уваги фінансовим справам. Вона відновлювала уряд генерального підскарб'я і обмежувала гетьмана в правах розпоряджатися "добрами військовими". Гетьман не мав права самовільно роздавати ці "добра" монастирям, духовенству, урядникам, слугам, вдовам і т. ін. Він повинен був задовольнятися своїми оброками і прибутками "на булаву та особу його гетьманською належачими, як-то — індуктою, полком Гадяцьким, сотнею Шептаківською, добрами Почеповськими, Оболонськими й іншими інтратами, які здавна ухвалено і поставлено на уряд гетьманський". Конституція обіцяла полегшення всім козакам та посполитам; оренди, стації компанійські і сердоцькі мали бути "відставлені". Бендерська Конституція встановлювала нові посади полкових підскарб'їв — по два на полк, які мали завідувати поборами полковими та міськими і щороку складати звіт. Вони підлягали генеральному підскарб'єві.

Бендерська Конституція залишилася тільки кабінетним твором, ніколи не була здійснена, але дещо з неї

збереглося.

Характеризуючи період XVI—XVIII ст., можна зазначити, що економіка, торгівля, грошовий обіг, фінансова система і облік були організаційно поєднані з королівською Польщею та Російською імперією. Остання остаточно позбавила будь-яких автономних прав фінансово-кредитну систему та облік України.

З поділом Польщі під панування Австрійської, а згодом Австро-Угорської імперії потрапили Галичина, Буковина, Закарпаття. З цього часу, аж до Першої світової війни, облік в Україні формувався тільки під впливом цих двох імперій.

ВИСНОВКИ

Можна зробити висновок, що в дослов'янський період на території України облік в основному розвивався в грецьких містах-колоніях, так само і в Стародавній Греції. Згодом, в умовах трипільської культури, виникла особлива система обліку та рахунку. Щодо Київської Русі безумовним є величезний внесок княгині Ольги як родоначальниці податкового обліку на Русі. В цей час діє уже налагоджена облікова система і здійснюється підготовка облікових працівників. Пізніше, з виникненням подвійного запису на становлення обліку в Україні, величезний вплив справляли європейські бухгалтерські школи. Одними з видатних постатей, які надавали великого значення обліку та фінансам, були Іван Мазепа, Пилип Орлик.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.060106 „Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2001 – 512 с.
2. Задорожний В.С. Товарне виробництво і торгівля на Західноукраїнських землях (кінець УШ – перша половина ХІХ ст.). - Львів: Вища школа. Вид-во при Львів. ун-ті, 1989. – 152 с.
3. Історія української культури / Під загальною редакцією І. Крип'якевича. - Львів: Видання І. Тигора, 1937. - 718с.
4. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку. Навч. посіб. - 2-ге вид., - К.: Знання, 2009. – 278 с.
5. Яворницький Д.І. Історія запорізьких козаків. – Львів: світ, 1990. – 317 с.

Даньків Йосип Якимович, к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Ужгородського національного університету, тел. 0506712549, e-mail: y.dankiv@univ.uzhgorod.ua;

Остап'юк Мирослав Ярославович, к.е.н., професор кафедри обліку та аудиту Ужгородського національного університету, завідувач кафедри економіки Тернопільської філії Європейського університету.