

ПРАДАВНІ МОВИ ЯК ЗАСІБ ДОСЛІДЖЕННЯ ЕВОЛЮЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто досвід відкриття і розшифрування прадавніх мов Стародавнього Єгипту та Межиріччя, як засобу пізнання еволюції бухгалтерського обліку. Поставлено проблему необхідності вивчення давньоукраїнської мови для дослідження української парадигми бухгалтерського обліку

Прадавні мови у світовій культурі характерні тим, що їх не просто прочитати. Це зумовлено як відмиранням окремих мов так і їх розвитком та удосконаленням під впливом науково-технічного прогресу. Адаже упродовж існування людських цивілізацій на нашій планеті спостерігаються постійні зміни у засобах спілкування між населенням як віддалених так і ближніх територій, а також у перенесенні інформаційних масивів у територіальному та часовому вимірах. Розглядаючи такий багатовимірний феномен спілкування як мови не можливо опустити їх практичного застосування у господарській діяльності, де по праву чільне місце посідає бухгалтерський облік. Усталена і популярна фраза: “бухгалтерський облік – це мова бізнесу” інтегрує у собі не тільки стандартизований понятійний апарат але й виступає також певним результатом еволюції, як підприємництва в цілому так і облікової науки зокрема. Досліджуючи питання розвитку бухгалтерського обліку, рідко хто з вчених-економістів приділяв достатньо уваги причинно-наслідковим зв'язкам у мовному аспекті. Тоді як практично кожна цивілізація успадковувала щось від попередньої, а сьогоднішня обов'язково стане попередницею майбутніх цивілізацій. Тому, дослідження прадавніх мов може стати кроком до нових мовних стратегій нашої економіки у майбутньому і облікової науки зокрема.

Метою даного дослідження виступає процес еволюції мовного забезпечення облікової практики у центрах світової цивілізації, що стали в основі формування національних бухгалтерських систем. Адаже не викликає сумніву той факт, що національна облікова наука і практика акумулює у собі попередньо набутий світовий досвід, і насамперед унаслідок розвитку торгівлі яка поширює передові методи і звичаї господарювання серед територій і народностей з менш розвинутими товарно-грошовими відносинами. Яскравий цьому прикладом є фінікійці, котрі вели торгівлю в Середземномор'ї і тим самим вплинули на розвиток економік Давньої Греції та Стародавнього Риму, які перейняли у фінікійців письмо, міри, ваги та гроші. Однак, це стосується вже більш пізнього періоду, якому передували значно ранні цивілізації такі як Стародавній Єгипет і Вавилон, котрі будуть займати висхідне місце у даному дослідженні.

Феномен історії цивілізації Стародавнього Єгипту привернув увагу вчених ще у V ст. до Р.Х. Це були вчені Давньої Греції: Геродот, а пізніше Діодор Сицилійський і Стратон [1]. Усі вони у свій час відвідали Єгипет але користувалися лише переказами оскільки не володіли місцевою мовою. Більш конструктивні дослідження історії Стародавнього Єгипту належать єгипетському жерцю Манетону (III ст. до н.е.), який склав хронологічний перелік правлячих фараонів, що стало основою наступних досліджень цього краю. Водночас, розширене вивчення цивілізації Стародавнього Єгипту розпочинається від походу французьких військ Бонапарта (1798-1801 рр), коли разом з військами на цю землю прийшли вчені і художники. Почалось усестороннє та систематичне вивчення історії Стародавнього Єгипту: складали плани і змальовували

давні пам'ятки, описували їх, було створено інститут в м. Каїрі де заслуховували звіти і опубліковували наукові праці з *єгиптології*. Але самим важливим кроком у вивченні цивілізації Стародавнього Єгипту стало розкриття французьким ученим Шампольйоном Молодшим змісту давньоєгипетського письма – ієрогліфів. Можливістю такого відкриття послужив напис на Розеттському камені (базальтова плита знайдена у 1799 році поблизу м. Розетти) висічений у 196 р. до н.е. трьома мовами: давньоєгипетською (ієрогліфами), єгипетською розмовною (демотичним шрифтом) і давньогрецькою. На основі перекладу Шампольйон 1822 року уклав єгипетську азбуку і граматику та надав пояснення слів. Спеціально для нього було відкрито кафедру в *College de France*, яку після його смерті очолювали відомі вчені: Ленорман, Масперо та інші. Відкриття Шампольйона проклало шлях до вивчення Стародавнього Єгипту вченими не лише Франції, а й Англії та Німеччини [1-2].

Володіння мовою Стародавнього Єгипту дозволило відчитувати письмові пам'ятки виконані на папірусі. З десятків тисяч папірусів, які зберігаються у світових музеях, вченим вдалось з'ясувати способи та прийоми, що використовувались в обліковій практиці Стародавнього Єгипту.

Матеріальні носії інформації – папірус також заслуговує уваги. Адже дельта Нілу була зарослою у давнину цією водяною травою, яка приносила чи не найбільшої користі єгиптянам: коріння папірусу використовувалось у їжі, а з високих стебел виготовляли матеріали для письма. Один із барельєфів, знайдених в єгипетському гробі, зображує прогулянку човном у папірусовій гущавині; і видно на ній грубу стеблину завбільшки в людину з рясним цвітом на верхівці. З тієї рослини, яку тепер втрачено, стародавні єгиптяни отримували різноманітні вигоди. З її лика скручували мотузки і виплітали підстилки, а з серцевини робили папір. Спосіб виготовлення був такий: грубе бадилля розрізали поздовж на тонесенькі пластини, які відтак клали побіч себе так, щоби їх краї накривались: одна накриває другу і так по черзі. На цю поздовжню верству клали другу поперечну і таким чином діставали шмат немов плетінки, довжиною 40 сантиметрів, і широкий – 16 сантиметрів. Цю плетінку товкли до тих пір, аж поки краї поодиноких пластів і обидві верстви не збивалися з собою в один лист, який після просушування і вигладжування мав більш-менш жовтуватий колір. Однак навіть при найстараннішому виробі було видно нитки рослини, які з одного боку простягалися зверху вниз, а з другого боку впоперек, і тому зручно було писати лише по цьому боці, де письмо йшло рівнобіжно з тими нитками. Звідти пішов звичай, записувати папірус лиш з одного боку.

Коли треба було написати більший текст, не розриваючи його, наприклад, якийсь літературний твір, робили у собі у той спосіб, що окремі листи зліплювали з собою вужчими краями в один лист, інколи доволі довгий. Так наприклад так званий *Papyrus Harris* у Лондоні має 40 метрів довжини, а *Papyrus Ebers* в Лейпцігу – 20 метрів. Такий довгий лист згортали у трубку так, що б письмо було в середині, а початок зверху. Під час читання однією рукою розвивали поступово сувій, а другою опісля читання якоїсь частини згортали його назад так, що відтак кінець опинявся на верху і треба було назад розвивати цілий сувій, щоб привести його до первісного стану. Через те нищилися найбільше обидва кінці, тому їх укріплювали грубішими листами, однак і це не дуже допомагало; тому у папірусах дуже часто бракує початку або кінця. Фарба, якою писали, була чорна, а для початкових букв або для прикрас – червона. Використовували її так як гуаш, тобто при письмі треба було мати посудину з водою, в яку найперше замочували пензлик зроблений з очерету, а відтак набирали фарбу.

Записи на папірусі велись скрибами. Скриби (буквально писарі) займались не тільки обліком усіх господарських операцій, а насамперед ця робота була зумовлена потребою розрахунків і сплати податків. Система оподаткування, як ми дізнаємось з письмових пам'яток, носила натуральний характер, і передбачала поділ земель на три категорії згідно їх господарського призначення: з каналів платили 10 % від доходу рибою; за орну землю платили 10 % від доходу хлібом і відповідно за болотисту землю – 10 % головами худоби.

Записи на папірусах розкрили вченим основи господарського життя Стародавнього Єгипту. Так, тісний взаємозв'язок господарського життя населення Стародавнього Єгипту зі стійкою та прогнозованою поведінкою Нілу сприяло необхідності вивчення закономірностей його руху, а також впливу на нього зі сторони небесних світил і планет. Тому, об'єктивною потребою для розвитку та будівництва у Стародавньому Єгипті стало пізнання чисел, ведення розрахунків і вимірювань. Цим також займались скриби. З папірусів стало відомо, що за п'ять тисяч років цивілізації Стародавнього Єгипту панувало 26 династій. Історики виділяють три основних періоди [2, с. 13]:

I. Мемфіський період (I-X династії або 5004-3100 рр до н.е.). Характеризується пануванням Мемфіса у Середньому Єгипті.

II. Фівинський період (XI-XX династії або 3100-1100 рр до н.е.). Характеризується пануванням Фів у Верхньому Єгипті.

III. Саїський період (XXI-XXVI династії або 1100-525 рр до н.е.). Характеризується пануванням міст Нижнього Єгипту, а завершується захопленням Єгипту персами.

Даний поділ історії розвитку цивілізації Стародавнього Єгипту відповідає географічному поділу країни, причому кожний період завершується згасанням цивілізації та занепадом у результаті внутрішніх чвар або у зв'язку із захопленням території варварами. З позиції умов розвитку господарських відносин, мабуть найбільш цікавим є перший період. Адже саме з правління першого *фараона* по імені Менес пов'язаний процес централізації Стародавнього Єгипту в єдину державу. Якщо напередодні його правління Стародавній Єгипет складався з окремих держав керованих жерцями, то після повстання Менаса проти жерців було проведено об'єднання держави і покладено початок єгипетської монархії, а межі колишніх держав стали основою поділу Стародавнього Єгипту на округи (номи). Управління Стародавнім Єгиптом було сконцентроване в руках потужної бюрократії через представництво правителя у кожному окрузі. Тогочасну бюрократію часто називають корпорацією скрибів і чиновників.

Скриби вели щоденні записи отримання та витрачання різних цінностей на рівні господарства фараона. Побудова цих записів подібна до оборотних відомостей за матеріальними рахунками. Насамперед подавався залишок на початок дня, потім вписували надходження протягом дня у вигляді екстраординарних доходів за день і надходжень від храму Амона. Ці всі надходження за день підсумовували. Далі перераховували усі витрати, наприклад: видатки на утримання двору, вельмож, війська, а після розрахунку загальної суми витрат виводили залишок на початок наступного дня. Таким чином було покладено початок систематизованим записам, які сьогодні в усталеній формі називають оборотною відомістю.

Другий рівень в управлінні тогочасним Єгиптом були округи (номи), відповідно там також велись облікові книги. Тогочасна книга мала вигляд таблиць, у яких щодобово здійснювався облік кількості залишків продуктів на ранок, потім записувалось надходження продуктів упродовж дня з зазначенням, від кого надійшли, а також вписувались витрати продуктів за день, наприклад: кому та скільки видано зерна, фруктів, тощо. А потім визначали загальні підсумки витратах упродовж дня. Рахунок закінчувався виведенням залишку на наступний день, а з нього починалась аналогічна розрахункова таблиця наступного дня. Рахунок вівся лише з використанням натуральних кількісних вимірників, оскільки грошей, як найбільш універсальних еквівалентів виміру вартості продуктів та засобу обміну товарів в умовах натурального господарства ще не застосовували. Таким чином, як видно з тексту багатьох пам'яток-папірусів, облікова практика була глибоко продуманою і мала чітко виражені системні властивості, втручання до якої неможливо було не виявити візуально. Цінності з комори могли бути відпущені тільки при наявності на документі дозволу уповноваженої матеріально відповідальної особи, яка реєструвала видані цінності та приймала підтверджуючі документи (квитанції). Особи, відповідальні за відпуск матеріальних цінностей, щовечора складали звіт, де відображали рух цінностей за платниками і одержувачами, в розрізі найменувань цінностей. До звітів додавались підтверджуючі документи.

Основним обліковим прийомом і елементом на той час була інвентаризація. Інвентаризацію було введено на рівень загальнодержавного управління, наприклад: після захоплення нових територій разом з фараоном були присутні скриби, які здійснювали описи усього новоприбулого майна. Саме з інвентаризації розпочинався і на підставі її даних проводився облік наявності майна з обов'язковим виведенням його щоденного залишку.

Це було зародження матеріального обліку, характерною рисою якого є щоденне виведення залишків, і який тепер успішно використовують в складському господарстві. Таким чином, завдяки розшифруванню і знанням давньоєгипетської мови, стало можливим взнати про існування облікової практики яка мала системний характер, а також ознайомитись з окремими, найбільш застосовуваними методами обліку.

У певній мірі паралельно до Стародавнього Єгипту розвивались і процвітали цивілізації на території Месопотамії. Відомо, що через два століття після загибелі Ніневії (один з останніх центрів Месопотамії) у V ст. до н.е. відвідав Геродот. Діодор в праці Ктесія Кнідського, датованій IV століттям до н.е. і донині не віднайденій, вичитав, що воно, мабуть, лежало на ріці Євфрат. А Страбон, який відвідав Месопотамію приблизно на початку I ст., довідався про Ніневію тільки те, що вона була колись столицею Ассирії й "...невдовзі після її завоювання у 612 році до н.е. назавжди зникла з лиця землі" [1, 3, 4].

Першим відомим європейським мандрівником до Месопотамії в епоху середньовіччя вважають іспанського рабина Веніаміна Тудельського, який 1160 року вирушив у подорож, через п'ять років дістався до Багдаду, а у 1173 році повернувся назад в Європу. На основі подорожі, ним була написана книга "Подорожі до Месопотамії" (давньоєврейською мовою), яка була видана лише у 1543 році в Стамбулі, а через 30 років перевидана латинською мовою в Антверпені. Однак дані з цієї книги лише частково пролили світло про існування давньої цивілізації. Так, Веніамін Тудельський писав, що упізнав на березі Тігру піщане

нашарування над руїнами стародавньої Ніневії, яка була захоплена мідійцями та вавілонянами у 612 р. до н.е., а її цар Сіншаррішкун прийняти добровільну смерть у вогні разом з усіма своїми скарбами та дружинами, аніж капітулювати. Веніамін Тудельський розшукував і знайшов Вавилон, який лежав у руїнах, і які ще не встиг присипати пісок пустелі.

Римський патрицій П'єтро делла Валле (1586-1652) опинився в Месопотамії, опісля прощі до святої землі (1614 р.). Там він закохався в молоду халдейку Сітті Маані з Багдада і супроводжував свою любу через Сирійську пустелю аж до самого Багдада й там із нею одружився. Коли 1621 року вона померла, він повернувся зі Сходу і перевіз забальзамоване тіло до Риму й поховав у родинному склепі. Згодом він повернувся туди у 1625 року і вирушив на схід від Персидської затоки й дістався до руїн, які виявилися рештками стародавнього Персеполя, який був свого часу резиденцією перських царів із династії Ахеменідів. Після перемоги над Дарієм III 330 року до н.е. його підпалив Александр Македонський. Перш за все П'єтро делла Валле захопили колонні зали палацу на штучній терасі, куди вели мармурові сходи, такі широкі, що на них помістилися б дванадцять вершників у ряд; але ще більше його зацікавили дивні написи, що вкривали стіни палацу, і їх перемалював. Набагато пізніше ці копії стали відправною точкою для вивчення історії не тільки Персеполя, а й усієї Месопотамії.

Під час цих мандрівок П'єтро делла Валле робив нотатки, які посилав до Неаполя своєму другові Скіпано (першу копію персепольських написів він послав йому 1626 року, а другу залишив для себе). Після повернення на батьківщину він опублікував їх у тритомних "Подорожніх нотатках палігрима" (1650-1658), прикрашених багатими ілюстраціями.

В дослідження Месопотамії вніс свій вклад німецький лікар Енгельберт Кемпфер. У 1683 р. він відвідав Персеполь і перемалював багато написів з його руїн. Те ж саме, але вже трохи точніше, повторив голландець Корнелій де Брайн; англієць Томас Гайд згодом назвав те письмо клинопис (*litterae cuneiforms*).

Однак справжнє наукове дослідження цієї країни почалося лише з експедиції Карстена Нібура (1733-1815), німця, що служив при дворі датського короля, був геодезист за фахом. У 28 річному віці йому разом із чотирма вченими запропонували взяти участь у науковій експедиції до країн Близького Сходу. На початку 1761 року він із Копенгагена відплив до Стамбула, а наприкінці 1767 року, після подорожі по Єгипту, Ємену, Месопотамії, Туреччини, а потім Румунії й Польщі знову повернувся туди. Під час тривалої подорожі усі його товариші загинули. Бувши людиною залізної волі, Нібур виконав доручене йому завдання. У своєму "Описі Аравії на підставі особистих спостережень і зібраних у цій країні фактів" (1772-1778) найцінніші стали два результати експедиції Нібура: по-перше, він точно вказав, де лежать руїни Ніневії і Вавилону, й, по-друге, привіз із Персеполя великі й точні копії клинописних текстів.

Які ж причини приваблювали європейців до цієї важкодоступної й небезпечної землі? На думку берлінського професора Фрідріха Деліча, знавця історії Месопотамії, найголовнішою причиною була біблія. Тобто, біблійна історія привертала увагу людей як спосіб пізнання світу, а можливість бачити біблійні міста дозволяло упевнитись у правдивості написаного і більш глибоко зрозуміти світ. Але не малу роль у привабливості цих земель були інтереси економічні та політичні.

На відміну від Єгипту, котрий для наукового вивчення відкрили гармати, Месопотамію для науки відкрили дипломатичні переговори, і таким дослідником був французький консул у Мосулі Поль Еміль Ботта (1802-1870). Навесні 1842 року французький уряд доручив йому очолити новостворене консульство в Мосулі як авторитетному знавцеві Близького Сходу (попередньо був в Александрії та Йємені). У грудні 1842 року Ботта розпочав розкопувати пагорб Кунюнджик але справжній успіх його чекав у Хорсабаді, де він натрапив на мури метрів три заввишки і обличковані кам'яними плитами. Плити ці були вкриті рельєфами, подібних до яких він не бачив ні в Греції, ні в Єгипті, ні в Індії. Ботта відкрив Дур-Шаррукін, літній палац ассирійського царя Саргона II, який правив у 721-705 роках до н.е. Палац на штучній терасі, з понад двомастами кімнатами, двома храмами й тридцятьма подвір'ями. Він переправив багато цінностей до Парижа, і 1 травня 1847 року відкрив виставку у Луврі. А своїми п'ятитомними "Пам'ятками Ніневії", (1849-1850), започаткував нову галузь науки – ассириологію.

Однак титулом основоположника ассириології було вшановано Остіна Генрі Лейярда (1817-1894), англійця, юриста за фахом. Навесні 1839 року він з Мітфордом подався до берегів Євфрату, а до Мосула вони прибули в травні 1842 року, коли Ботта очолив там французьке консульство. Протягом наступних двох років він працював на посаді перекладача британського посольства, але згодом розпочав розкопки в Месопотамії. За незначний проміжок часу він розкопав Кальху (Біблійне Хале), столицю ассирійського царя Ашшурнацірапала II, куди той переніс свою резиденцію з Ашшура (місто IX століття до н.е.). 1846 року відкопав підмурівки величезного палацу в Ніневії з понад 1500 великих рельєфів з батальними сценами й сценами полювання, десять велетенських крилатих биків з людською головою. А навесні 1847 року він знаходить руїни Ашшура, першої столиці Ассирії. Лейярд описує свої відкриття у двотомному виданні "Ніневія і її руїни" (1849), яка стала бестселером на англійському книжковому ринку. Не менший успіх мала й наступна його книга "Ніневія і Вавилон" (1853). У 1849 р. Лейярд вже за офіційним дорученням дирекції Британського музею завершив свої відкриття в Ніневії. В палаці-резиденції царя Ашшурбанапала (668-631 роки до н.е.) він викопав дві кімнати, де було повно книг на глиняних табличках (20 000 табличок). Це була найдавніша бібліотека світу, яку Лейярд відіслав до Лондона у Британський музей.

Ассирія займала лише північ Месопотамії, а її південна частина – Вавилонія потрапила у центр археологічних досліджень після Ассирії (за винятком Вавилону). До цього міста подався англієць Клод'єс Джеймс Річ (1786-1821) у 1811 р. у пошуку багатств. Вивчивши розмовляти арабською, перською, турецькою й трохи китайською мовами він забезпечив собі місце в Ост-Індській компанії. Вісімнадцятирічним юнаком він опинився у Багдаді, а згодом відвідав Вавилон. Річ першим вирішив оглянути руїни зсередини і викопав величезну кількість табличок із клинописом, відбитки печаток з рельєфами фігур і з клинописом. Його "Опис руїн Вавилону" (1812) викликав у Європі широке зацікавлення, і це заохотило його до нових експедицій, однак 5 жовтня 1821 року від холери він помер.

Чергова невдача експедиції довго відлякувала археологів і лише 1887 року німецький професор Роберт Кольдевей (1855-1925) прибув до Вавилону. А 1898 року директор Берлінських імператорських музеїв запропонував йому очолити розкопки у Вавилоні, які тривали від 1899 р. до 1917 р. на які було

витрачено 2000 000 марок. Однак ці витрати цілком окупилися. Кольдевей видав книгу "Вавилон устає з мертвих" про свої розкопки ще 1914 року. Він відкопав усі вавилонські чудеса світу: рештки гігантських будівель Навуходоносора, підмурок легендарної "Вавилонської вежі", дорогу процесій до храму бога Мардука й рештки "висячих садів Семіраміди", а також викопав понад 100 000 мистецьких і писемних пам'яток у місті царя Навуходоносора (604-562 pp. до н.е.).

Статуї й барельєфи, які привіз до Парижа Ботта, а до Лондона Лейярд, були ілюстраціями до історії Месопотамії. Вони показували, який вигляд мали її жителі, в що одягалися, чим харчувались, як йшли і якою зброєю воювали; зображення фантастичних істот відбивали навіть світ їхніх уявлень. Ці ілюстрації мали однакову документальну й художню вартість. Але бракувало ще розуміння тексту який містився на клинописних табличках, які знаходились у Луврі й Британському музею, а це було не так просто. Це письмо було ще більш не зрозумілішим, ніж єгипетські ієрогліфи: адже єгипетський ієрогліф був малюнком, а клинописний знак – абстракцією. Історія відкриття ключа до розшифрування клинопису пов'язана насамперед з іменем Георга Фрідріха Гротефенда (1775-1853) – директором лицю в Ганновері. Він не будучи в Месопотамії у 1802 році дослідив копії персепольських написів із книжок П'єтро делла Валле й Карстена Нібура, і припустив наступне: по-перше, що персепольські написи зроблено трьома системами письма, отже, їхні тексти складено трьома різними мовами; по-друге, що ці написи походять приблизно з часів давньоперської династії Ахеменідів (перша чверть VI ст. до н.е. – кінець другої третини IV ст. до н. е.); по-третє, що один із цих написів зроблено давньоперською мовою; по-четверте, що письмо цього давньоперського напису алфавітне (тобто що кожен знак – це окрема буква) й що скісний клин, який повторюється в написах, – це, ймовірно, роздільний знак між словами. Він з'ясував, що писали зліва направо, інакше писар затер би написаний уже на глиняній табличці текст. Гротефенд правильно розшифрував значення тільки десятих літер, однак, цього вистачило, щоб встановити значення наступних, зокрема в іменах та в географічних назвах, а потім і значення всіх інших. Таким чином клинописні тексти можна було відчитати за допомогою ключа Гротефенда. Однак його відкриття, просто загубилося через те, що Геттінгенське наукове товариство не визнало його відкриття, оскільки він не був членом товариства. Тому цю доповідь прочитав на його прохання професор Олаф Тіксен 1802 року, і опублікував її у скороченому вигляді. На жаль, ніхто з тодішніх дослідників клинопису на цю працю не звернув уваги. Через три роки короткий витяг із цієї праці Гротефенда вийшов як додаток до книги історика А.Г.Л. Герена "Про політику, шляхи сполучення й торгівлю деяких стародавніх народів". Повне видання "Коментарів до розшифрування клинопису з персепольських написів 2 Гротефенда вийшло тільки у 1893 році, коли на них натрапив професор Вільгельм Майєр серед забутих рукописів геттінгенської університетської друкарні. А тоді йшлося про найскладнішу проблему, перед якою опинилася наука про стародавній світ. Нелегко було й з розшифруванням єгипетських ієрогліфів, але Шампольон мав у своєму розпорядженні Розеттський камінь, на якому ієрогліфічний текст було перекладено на грецьку мову. Адже треба було розшифрувати невідоме письмо невідомої мови. Крок за кроком у розшифруванні цього письма зробили Рasmus Крістіан Раск (1787-1832) з Данії; француз Ежен Бюрнуф (1801-1852); норвежець Хрістіан Лассен (1800-1876); англієць Г.К. Роулінсон (1810-1895) та ін. Причому справа поступово посувалася: 1844 року Нільс Л. Вестергор (Данія) розшифрував 18 знаків, хоч вважав, що вісімдесят два, через три роки ірландець Едвард Хінкс – 9 знаків, після нього англієць Едвін Норріс ще декілька, а

Г.К. Роулінсон – майже півсотні. Виявилось, що система письма цих написів має загалом сто одинадцять знаків і що мова ця – еламська (з області Ірану). Водночас виникли проблеми з третьою частиною персепольських написів, хоч система її письма збігалася з системою письма на знахідках Ботта і Лейярда в Месопотамії, тобто це письмо було асиро-вавилонське але коли вони полічили знаки цього письма, то виявилось, що їх 642 (складове письмо). Дослідники почали його розшифровувати, наприклад, шведський орієталіст І. Левенстьєрн намагався розшифрувати його на основі давньоєврейського алфавіту, виходячи з припущення, що ассирійська та вавилонська мови належать до мов семітських; ірландець Хінкс 1847 року розшифрував 66 знаків; Француз Л.Ф. Кеньяр де Сольсі підтвердив відкриття Хінкса й Левенстьєрна, що деякі знаки в цьому письмі змінюють своє звукове значення залежно від позиції в слові (поліфонне письмо). Та й після цих успіхів 90 % знаків асиро-вавилонського письма залишалися нерозшифрованими. Розшифрував їх Генрі Кресвік Роулінсон (1810-1895), який пройшов кар'єру: від служби Ост-Індській компанії (1826); а в 33 роки стає британським консулом у Багдаді, трохи згодом його підвищують на генерального консула в Бомбеї. У 1856 р., після повернення до Лондона, його обирають в парламент і надають дворянський титул. Однак знову виїжджає на Схід у ролі посла в Тегерані і починає розшифрувати на скелі, на стометровій висоті, велетенський клинописний напис, двадцять метрів завдовжки і сім заввишки (Бехістунський напис). З часом виявилось, що напис зроблено трьома мовами – давньоперською, еламською і вавилонською, над цим написом він працював майже тринадцять років (1835-1848). У 1838 році він надіслав “Королівському Азіатському Товариству” у Лондоні копії перших двох частин Бехістунського напису з транскрипцією латинським шрифтом і переклад. Увесь переклад давньоперського тексту побачив світ у 1846 році під назвою “Перські клинописні знаки з Бехістуну” (з давньоперського напису стало відомо, що його звелів викарбувати цар Дарій I на пам'ять про свою перемогу над самозванцем Гауматою, а еламський та вавилонський варіанти тексту мали відповідати давньоперському). Роулінсон опинився у такому становищі, як свого часу Шампольон, коли розшифрував напис на Розеттському камені. Роулінсон усе ж таки досяг успіху, але це був складніший шлях, оскільки переважна більшість знаків цього письма виявились поліфонні (різноманітне читання тієї самої літери). Ще гірше стояла справа на стадії розшифрування асиро-вавилонського письма, коли тільки висловлювалися здогади, що означає цей чи інший знак, причому деякі знаки взагалі не читаються, як наприклад в українській мові крапка й риска (в асиро-вавилонському письмі їх не ставили, як і не робили розділювальних проміжків між окремими знаками). Наприклад, ім'я відомого нововавилонського царя Навуходоносора II (604-562 рр. до н.е.) означало: “Боже Набу, оберігай мого наступника!” Крім поліфонності, це письмо мало й іншу особливість – гомофонність, наприклад, склад (ку) передавався дванадцятьма знаками, а для деяких складів знаків не було взагалі. Таким чином, кожен ассиріолог може твердити все, що йому лише заманеться, а різні люди не прочитають той самий знак однаково. Роулінсон у 1857 році прочитав публічну лекцію про успіхи дешифрування клинопису (давньоперського, еламського, а з його допомогою й асиро-вавилонського). Однак виникли сумніви щодо правдивості даної версії, і тоді виникла ідея їх перевірки яку реалізував Вільям Генрі Фокс Тальбот (1800-1877). Він послав у “Королівське Азіатське Товариство” запечатаний конверт з назвою: “Переклад напису ассирійського царя Тіглатпаласара”. В листі Тальбот запропонував “Королівському Азіатському Товариству” розіслати клинописний текст недавно знайденого напису кільком ассиріологам з проханням перекласти його й

одержані переклади потім порівняти з тим, що був у запечатаному конверті. Товариство цю пропозицію прийняло і надіслало його Роулінсонові, Хінксові й Оппертіві. Через шість тижнів усі три відповіді надійшли на адресу “Королівського Азіатського Товариства” і його голова Г.Г.Вільсон скликав на 25.05.1857 року прилюдне засідання, де члени спеціальної комісії одночасно розпечатали конверти. Транскрипція й переклади, зроблені чотирма ассиріологами незалежно один від одного, з незначними розходженнями збігалися. Ця подія увійшла в історію ассиріології, оскільки було об’єктивно доведено про можливість розшифрування прадавнього письма, і відповідно, досягнення цієї цивілізації в науці так само, як в обліковій практиці. В університетах Франції, Англії, Німеччини, а згодом і в країнах Скандинавії та в Сполучених Штатах з’явилися кафедри ассиріології. До вищезгаданих імен долучилися нові: Брюннов, Шрадер, Менан, Леман-Гаупт, Тюр-Данжен, Голенищев, Деліч та інші. Насамперед з’ясувалося, що ассирійська й вавилонська є двома окремими мовами (обидві належали до семітської мовної родини), вони були, проте, такі відмінні, як, наприклад, мови українська і російська. По-друге, вони користувалися однаковим письмом; серед однакових знаків, що означали той самий звук або склад, хоч і траплялися чималі відмінності, проте вони пояснювалися лише різним ступенем розвитку цього спільного письма. По-третє, ассирійці й вавілоняни називали своє письмо й мову “аркадською”, від назви Аркада – першої столиці об’єднаної Месопотамії. Вдалося простежити також ступені розвитку ассиро-вавилонського письма й мови; й основні періоди цього розвитку. Отже, нині ми розрізняємо такі мови: давньоаккадською, найдавнішу (до XX століття до н.е.); давньовавилонську і давньоассирійську (приблизно 1900-1500 роки до н.е.); середньовавилонську і середньоассирійську (приблизно 1500-1000 роки до н.е.); нововавилонську і новоассирійську (приблизно 1000-600 роки до н.е.).

Однак залишилось не з’ясовано до якого року належить перший клинописний текст і хто його винайшов. Якщо єгипетські ієрогліфи нам відомі вже з XXX ст. до н.е., а демотичне письмо виникло тільки у VIII столітті до н.е., то відповідно шлях прогресу – це шлях від складного до простого. Однак для клинописного знака, хоч би й з давньоаккадського періоду, який був уже спрощеним малюнком – майже як демотичний знак у єгипетському письмі. Таким чином виникла гіпотеза, що цьому письму повинно було щось передувати, як і демотичному знаку. Наприклад, вавилонське *елінну* (“плуг”) має виразну несемітську основу, яка звучить, імовірно, *апін*. Але тоді виходило, що вавілоняни мусили запозичити його в якогось народу, що жив задовго до них. Постає й інші питання, які висунули дослідники структури вавилонського письма. Говорячи про крапки й риски, які в месопотамському клинописі не читалися, так звані детермінативи, функцією яких було пояснювати значення наступного слова. Наприклад, були спеціальні позначки для читача, котра попереджала про те, що зараз ітиме назва країни або гори, або такі що вказували про власне чоловіче ім’я (*ідеограми*). Відкрити детермінативи та ідеограми на першій стадії розшифрування месопотамського клинопису означало, що вавілоняни разом з письмом запозичили їх з іншої мови, і притому з несемітської мови якогось давнього народу. Такий висновок зробив паризький ассиріолог Жюль Опперт (1825-1905), який стверджував, що у Вавілонії перед вавілонянами жили шумери. Він опублікував наукову розвідку “Про звукову систему давньоперської мови” на підставі персепольських та бехістунських написів (1847). Слово “шумери” він уперше вжив у 1855 р. в праці про словник,

складений на матеріалі вавілонських текстів, а потім у другому томі звіту про “Наукову експедицію до Месопотамії 1859 року”. І доказом цієї версії стали знахідки наступника Лейярда Ор-Йузд Рассама (1826-1910), який відкопав серед руїн Ніневії рештки школи писарів із VII століття до н.е., де виявилась велика кількість клинописних табличок. Приблизно сотня цих табличок складала посібник для писарів. На табличках в одній колонці стояли новоассірійські назви предметів щоденного вжитку, а в другій ті ж такі назви невідомою давньою мовою. Це були словники, складені вчителями клинопису, за якими учні вивчали вирази мовою, що тоді вживалася вже тільки під час культових відправ (давньою шумерською). Жюль Опперт доводив свої погляди у “Шумерських етюдах” (1875), а також в “Шумерській мові за ассірійськими словниками” (1889). Результати досліджень він окреслив так: “Стародавні вавілонські правителі називають себе царями “Шумеру й Аккаду”. Аккад – це географічна назва краю, який населяли семіти, Шумер – назва області Вавілонії, де жили несеміти. Через те несемітських жителів Вавілонії почали називати шумерами, а їхню мову – шумерською”.

Продовжувачем цього погляду став Гастон Шарль Ернест Шокен де Сарзек (1837-1901), який обравши кар’єру дипломата (з 1876 року консул у Басру) свій вільний час присвятив археології через колекціонування старожитностей. Сарзек одержав дозвіл на розкопки і 1877 року розпочав археологічні дослідження. За фінансової підтримки уряду Франції, а також колишнього хранителя Лувру Леона Гозо (1831-1922), якого призначили консулом у Басру (Сарзек став генеральним консулом у Багдаді), розкопки провадили з 1880 по 1900 рік. За результатами розкопок було видано працю Сарзека з Леоном Гезе під назвою “Відкриття в Халдеї” (біблійна назва південної Месопотамії). Його знахідки виявилися не схожі на ті, що були досі відомі, і виглядали набагато давнішими від знайдених тоді в Месопотамії. Система письма написів на табличках також відрізнялася од відомого досі письма ассірійців та вавілонян, тим, що було і ближче до малюнкового правзірця. Ці знахідки перевезли до Парижа (1881), де їх розшифровували. З написів стало відомо, що війнами тодішні правителі не хвалилися, зате пишались будівництвом храмів та іригаційних каналів і не величали себе “царями Шумеру й Аккаду”, а називали просто *енсі* (жрець-володар) шумерського міста-держави Лагаша. Тобто, вони правили ще до того, як Шумер і Аккад об’єдналися, задовго до найдавніших з відомих нам царів Вавілонії, таким чином було доведено про існування шумерів. Через півстоліття, після ґрунтового наукового опрацювання й оцінки цього відкриття, Андре Парро констатував, що Сарзек натрапив тут на саму межу історії і це було використано в періодизації месопотамських цивілізацій (упродовж 1894-1895 рр він викопав 3 000 табличок).

Використовуючи залишки матеріальної культури, і насамперед письмові пам’ятки, а також результати досліджень вчених XIX ст., у XX ст. з’являються узагальнюючі наукові праці про шумерів. Так, у 1905 році француз Ф. Тюрю-Данжен опублікував “Шумерські й аккадські царські написи”, у 1908 році – росіянин М.В. Нікольський – “Документи господарської звітності стародавньої Халдеї”, в 1909 році – француз А. де Женуйяк – “Архаїчні шумерські таблички”, а в 1910 році англієць Л.В. Кінг видав “Історію Шумеру й Аккаду” та інші [1-6].

Дослідження становлення обліку тут можна прослідкувати більш повно завдяки наявності великої кількості документів, що збереглись. На сьогодні їх відомо близько 500 тис, але багато з них поки що не розшифровані.

Первинними носіями інформації у Вавилоні були глиняні таблички, які виготовляли з вологої глини у вигляді пластинок, а потім підсушували на сонці, причому більш важливі піддавали термообробці у печах, що забезпечувало довгочасне їх зберігання. Ці таблички отримали в істориків назву *таблеток*. За своїм розміром глиняні таблетки коливались від 2-х до 30-40 сантиметрових плит. Якщо потрібно було знищити документ, то його розбивали. В Стародавньому Вавилоні використовувалось велике розмаїття документів: квитанції, свідоцтва, накладні, облікові реєстри, кошториси, звіти і навіть застосовувалась таблиці для обчислення відсотків. Документи, що збереглися до наших днів, свідчать про те що реєстрація господарських операцій в обліку набула законодавчо регламентованого характеру. І найбільш відомим й найповнішим збірником законів усієї Месопотамії є кодифікація царя Хаммурапі [1792-1750 до н.е.], яку вважають одним з найдавніших збірників правових норм в світі. Хаммурапі склав свої закони на третьому році царювання з метою забезпечення порядку і справедливості, а також для чіткого визначення прав і привілеїв тодішніх верств населення, забезпечення їх майнових інтересів. Згодом, на 35 році царювання, за його наказом закони були висічені на чорному базальтовому стовпі, який було знайдено в кінці 1901 року французькою археологічною експедицією в м. Сузи. Текст законів Хаммурапі, налічує 282 статті [5]. На відміну від інших збірників правових актів та законів Месопотамії, кодифікація не носила божественної волі. У законах Хаммурапі регулюється цілий спектр правових відносин вавилонського суспільства, і зокрема відносин у сфері господарювання та власності. Так, перші п'ять статей присвячені судочинству, що мало забезпечити чесність суддів і свідків. Суддям загрожували суворі покарання (штраф у 12-ти кратному розмірі суми позову і позбавлення посади за зміну вже винесених судових рішень). Розділ другий (121 стаття), присвячений врегулюванню проблем власності, володіння, які встановлювали покарання за грабіж, крадіжку чужого майна. Розділ третій (69 статей) присвячений шлюбу сім'ї, успадкуванню. В ньому розглядаються питання про форми та умови укладення шлюбу, про багатоженство, розлучення, про майнові та особисті взаємовідносини подружжя, батьків і дітей. Четвертий розділ (19 статей), стосуються норм, які передбачають відповідальність за злочини проти особи, її життя, честі, здоров'я. В останньому розділі, 68 статей присвячено регламентуванню найму праці, умовам її оплати та зняттям праці. Таким чином більша частина статей урегульовували господарські відносини, що регламентувало порядок документального забезпечення господарських операцій. Так, зобов'язання у Вавилоні виникали з договорів та правопорушень. Договірне право було досить розвинутим. Існували ціла система договорів, що свідчать про високий ступінь розвитку обігу, товарно-грошових відносин, а також про значну роль лихварства, та виникнення банків. Переважала письмова форма угод і обов'язково при свідках. При укладенні деяких договорів вимагали ще й принесення клятви, яка підкріплювала непорушність угоди. Наприклад, при купівлі-продажу раба, повинно бути не менше 2-3 свідків. Вони не ставили своїх підписів але їх імена зазначались у тексті угоди (часто документи підтверджувались печатками). Досить поширеними були договори застави. Так, під заставу надавались поля, раби, майбутній врожай (ф'ючерсні угоди). Згадуються, наприклад, факти про передачу дорогоцінностей на зберігання з

обов'язковим документальним оформленням та у присутності свідків. Якщо хтось надавав послуги з перевезення цінностей і не повертав їх, передбачались штрафні санкції (у п'ятикратному розмірі вартості цінностей) [1]. Чітко були розписані зобов'язальні відносини, наприклад боржник міг бути позбавленим волі (потрапити в рабство), але не більше як на три роки, після чого кредитор зобов'язаний був його відпустити. Закони про землеробство були направлені на заохочення інтенсифікації та розширення господарства. Детально регламентувались відносини оренди, наприклад у випадку неврожаю, орендар звільнявся від сплати відсотків, а непорядність при господарюванні, що призвело до нанесенню шкоди сусідам передбачала відшкодування усіх збитків.

Не зважаючи на відсутність повного грошового господарства, розрахунки велись як у натуральних вимірниках так і в сріблі, який слугувало узагальнюючим вартісним вимірником. При кредитних операціях за позичене срібло треба було платити сріблом, а при позиці зерна, можна було розраховуватись зерном. Однак недобросовісна заміна цих цінностей тягнула за собою для купця втрату позики і відсотків. У кодексі було обумовлені відносини між крупними купцями та їх агентами, котрі отримували аванси в товарах або в сріблі. У випадку неповернення отриманих коштів агент зобов'язаний був повернути подвійну суму цього авансу, а якщо він присягав, що був пограбований в дорозі тоді звільнявся від зобов'язання. Клятва вимагала у випадках коли одна із сторін намагалась обманути іншу, а при відсутності документів на даний товар або квитанції на отримання срібла, купець платив штраф у шестикратному розмірі, а комісіонер – у трьохкратному. Наявними є також закони про наймання кораблів з таксами і зобов'язаннями про відшкодування шкоди (стосується стертих зі Стелли статей, які були виявлені в Ніппурському архіві) [1]. Переважно ці статті висвітлювали рівень відсотку за наданий кредит: як натуральний відсоток, так і за позичене срібло на мав перевищувати 20 %. Однак, за свідченням документів ці правила порушувались, наприклад храм Шамаша підвищував плату за позики зерна до 33,3 % але за срібло дотримувався встановленого відсотку. Є відомості з документів про існування платежів переводом, про складні операції з надання позики одночасно декільком особам, а також про позики продукту і повернення його в обробленому вигляді [1, 4, 5, 6].

Серед статей, щодо оплати праці заслуговує на увагу регламентація розрахунків з хірургом: при вдалий операції він отримує за знатну особу – 10 сиклів, за простолюдина – 5, за раба – 2, але у випадку невдалої операції хірургу обрізали руки. Архітектор отримував платню відповідно до величини будівлі з розрахунку за кожну одиницю простору. Але якщо будинок завалиться і придушить господаря у такому випадку архітектора страчували, а коли загине син господаря – страчували сина архітектора, якщо постраждав раб то архітектор зобов'язаний відшкодувати іншим рабом. При виявленні недоліків споруди ремонт здійснювали за рахунок архітектора. Аналогічні правила діяли щодо майстрів із спорудження кораблів.

Цивілізації Стародавнього Єгипту і Месопотамії створили основи для розвитку бухгалтерського обліку, в усіх країнах світу і зокрема в Україні. Розуміння цієї ґенези надає додаткові засоби до існуючого інструментарію дослідження облікової практики як в історичному так і в системному ракурсі.

Особливо це є актуальним для дослідження української парадигми бухгалтерського обліку. Адже історія формування бухгалтерського обліку в Україні тільки недавно стала предметом дослідження, це по-перше, і по-друге,

українська мова почала застосовуватися в обліковій практиці на західноукраїнських землях, де досить відчутними спостерігались впливи польського і німецького мовних середовищ. Тому, невід'ємним засобом подальшого дослідження еволюції бухгалтерського обліку є знання і розуміння давньоукраїнської мови, що використовувалась на заході України. Чому саме на заході? Це зумовлено тим, що на західноукраїнських землях згідно законодавства, дозволялось вести діловодство, бухгалтерію і звітність українською мовою.

Розгляд даної проблеми містить декілька векторів. Перший вектор спрямований на висвітлення етимології облікових термінів, тобто на основі якої мови формувався переклад тих чи інших понять. Розділяючи точку зору правового походження облікової термінології, слід відмітити, що такою основою на західноукраїнських землях було законодавство Австрійської держави. Після входження Галичини до складу Австрії (кінець XVIII ст.), усі нормативні акти які діяли на цих землях дублюються українською мовою у Державному віснику країни. Безпосередній переклад з німецької мови надає дослівно українську інтерпретацію облікових дефініцій, наприклад: бухгалтерія (*buchhaltung*) – книговодство; з латині: дебет (*debet*) – винен, кредит (*credit*) – має, актив (*activus*) – стан чинний, пасив (*pasivus*) – стан довжний і тому подібне.

Другий вектор у дослідженні давньоукраїнської мови спрямований на відсіювання та заміну букв, які вийшли з ужитку. Насамперед це тверді знаки, та літери, що походять з церковнослов'янського алфавіту тощо.

Третій вектор у дослідженні давньоукраїнської мови в обліковій практиці спрямований на виокремлення іншомовних слів і вирівнювання стилю викладу, тобто як облікові терміни слід сприймати і у якому порядку вони подаються. Потрібно зауважити, що тут спостерігається вплив і наявність полонізмів. Наприклад, замість терміну “відпустка” вживалось польське слово урльоп (*urlop*), у розумінні “звітності” використовувалось польський термін справоздане (*sprawozdanie*), “знижка на товари” називалась і нині використовуваним у Польщі терміном рабат (*rabat*). Вплив полонізмів яскраво відбився на порядку побудови слів у реченні: прикметник ставиться після іменника, наприклад: “спілок щадничих”, “рахунок біжучий”, “книга касова” і т.п. Окрім цього, в західноукраїнському діалекті використовувався польський стиль правопису дієслів, наприклад: “дописуються”, “купаються”. Відповідно усе це перешкоджає безпосередньому вивченню облікової практики, яка використовувалась наприкінці XIX початку XX століть.

Четвертий вектор у дослідженні еволюції облікової практики стосується змістовного сприйняття окремих облікових понять. Цей напрям є найбільш вагомий, оскільки дозволяє виявити призабуті давньоукраїнські терміни, аналогічні сучасній світовій обліковій науці та практиці. Наприклад, термін “кошти” використовувався у значенні суми певних витрат (адміністраційні кошти). Або наприклад, під поняттям “получені кошти” (від слова *лучити*) розуміли витрати пов'язані з придбанням якихось цінностей, тобто при оцінюванні товарів, машин чи обладнання долучали суми витрат на транспортування, навантажувально-розвантажувальні роботи тощо.

Вагомим джерелом для з'ясування різноманітних облікових термінів є як підручники з книговодства так і тогочасні словники [7-11]. Підручники слугують більш надійним джерелом, а ніж словники. Це пов'язано з тим, що підручники підготовлено спеціалістами дотичними до облікової справи, тоді як словники носять більш популярний характер і їх тлумачення облікової термінології не завжди коректне.

Отже, прадавні мови служать одним із найважливіших та найбільш точних засобів дослідження історії бухгалтерського обліку, і яскраве тому підтвердження поступ у їх вивченні на прикладі Стародавнього Єгипту та цивілізацій Месопотамії. Адже завдяки цим прадавнім мовам стало можливим дізнатись про існування облікової практики у чітко окресленій системі, яка з часом набула правового обрамлення. Водночас, слід визнати і взяти на озброєння той незаперечний факт, що дослідження історії бухгалтерського обліку в Україні не зможе активно поглиблюватись без давніх мовних засобів які використовувались на українських землях. А подальше оволодіння давньою українською мовою надасть можливість не лише знати свою історію бухгалтерської науки але й дозволить краще адаптувати сьогоденній понятійний апарат у контексті процесів глобалізації, які є циклічним повторенням уже колись відомих ситуацій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Тураев Б.А. История древнего востока. Том 1 \ под редакцией Струве В.В. и Снегирева И.Л. – Ленинград: Социально-экономическое, 1935 – с. 340
2. Павловский А.А. Восточные цивилизации. / Руководство по Всеобщей истории. Выпуск 1, С. – Петербург, 1883. – 216 с.
3. История отечественного востоковедения с середины XIX века до 1917 года. М., 1997. – 410 с.
4. Тюменев А.И. Государственное хозяйство Древнего Шумера. М. – Л., 1956. – 518 с.
5. Schorr M. Kodeks Hamurabiego a ówczesna praktyka prawna (Hammurabi Code and the Ancient Middle Eastern legal practice). Cracow, 1907.
6. Schorr, M. Ruch handlowy w Starożytnej Babilonii / "Księga pamiątkowa ku uczczeniu założenia Uniw. Lwowskiego", Lwów, 1911.
7. Кормош Т. Практичний підручник для товариств задаткових. Перемишль, 1895. – 292 с.
8. Стернюк І. Підручник торговельно-кооперативного книговодства з 34 взорами. Львів, 1926. – 64 с.
9. Словник чужомовних слів / уложили Р. Борис і С. Корбут / Львів: Вид-тво "Дешева книжка", 1937. – 288 с.
10. Топольницький М. Політико-економічний словничок чужих слів. Львів: Видавець Іван Тиктор, 1938. – 64 с.
11. Матчак М. Найновіший словник чужих слів. Львів: "Самоосвіта", 1938. – 96 с.