

2.8. ГЕНЕЗИС РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ДИНАМИЧЕСКАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ

Поленова С.Н., к.э.н.,
доцент кафедры «Бухгалтерский учет»

ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ»

В статье показаны условия возникновения регулирования учета в древнейшие времена в наиболее развитых цивилизациях Востока в период коллективно-родового общества, начального этапа государственных образований, появления письменности. Автор обосновал способы регулирования и области регулирования учетной деятельности посредством создания, передачи неписаных правил, а впоследствии формирования юридических норм. Государственные потребности в управлении ресурсами, их контроле привели к упорядочению учетной деятельности.

Весь путь бухгалтерского учета, изменений методологических принципов, методик, технического оснащения, его организации обусловлены процессом регулирования. Я.В. Соколов и В.Я. Соколов указывают: «Мысль об обязательной регламентации учета будет последовательно проходить через всю историю бухгалтерского учета» [27, с. 73].

Регламентация счетоводства началась с древнейших времен на ранних этапах зарождения человеческой цивилизации и продолжается до сих пор, став магистральным направлением его развития. Исторический анализ причин возникновения учетной регламентации достаточно важен для понимания тенденций бухгалтерского учета, прогнозирования результатов и последствий современной стратегии его трансформации, оценки эффективности процесса. «История, – по словам известного политика Индиры Ганди, – самый лучший учитель, только у нее самые плохие ученики».

Изучение начал регулирования бухгалтерского учета опирается на материалы многочисленных источников. От некоторых исторических периодов и по отдельным странам их больше, от других периодов и стран меньше или очень мало. Но даже значительное число источников не полны, что свидетельствует о значительных трудозатратах в изучении счетоводства, его правил и определенной субъективности выводов. Ученые справедливо констатируют: «...все логические построения, направленные на реконструкцию реальных исторических процессов, условны» [26, с. 73], что в полной мере относится к себе автор статьи. Работа по регистрации хозяйственных событий, предшествующей учету, упорядоченному выработанными правилами, связано с развитием человека, постоянно окружающего себя создаваемым пространством, посредством которого он окончательно противопоставляет себя природной среде в рамках еще родового коллектива. В этот период, как отмечает К. Маркс, люди ведут деятельность по привлечению предметов внешнего мира как средства для удовлетворения своих потребностей [19, с. 378]. Постепенно такие предметы не только присваиваются, но оцениваются, поскольку удовлетворяют потребностям людей [19, с. 380], что впоследствии используется в операциях обмена.

К времени позднего палеолита¹, по утверждению ученых, относятся найденные предметы с зарубками, но

¹ Палеолит – первый период каменного века, продолжавшийся до 10 тыс. до н.э.

еще раньше возник счет, который велся посредством человеческой памяти, частей тела и подручных предметов. Т.Н. Малькова пишет: «Огромный исторический период существования учета заполнен доступными человеческому разуму средствами – памятью, интуицией, опытом, подсобными техническими средствами и лишь позже дополнился письменными средствами фиксации информации» [17, с. 67]. Регистрация предметов внешнего мира, добытых охотой, собирательством, велась с использованием костей, камешков, зарубок на костях животных, которые перекадывались, скреплялись, нанизывались, складывались, передвигались вдоль основания.

Постепенно выделяя себя из родового коллектива, человек расширяет связи в новом пространстве, у него появляются новые психологические характеристики, изменяющиеся под воздействием роста структурированности экономического пространства. Постоянный обмен результатами труда установился после разделения труда. Образование скотоводческих и земледельческих племен, а затем отделение ремесла от земледелия вызвали производство продукта для обмена, а значит, поставили перед учетом задачи регистрации продуктов, предназначенных для обмена, полученных в результате обмена ценностями, их хранения, контроля сохранности, последующего движения. Обмен между общинами, родами, племенами не только модернизировали учетную деятельность, способствовали созданию правил регистрации, но и ускоряли культурные и производственные процессы.

Порядок регистрации количественных изменений предметов посредством примитивных средств входил в привычку. Следовательно, уже во времена устного счета начались процессы неосознанной регламентации учетных действий путем использования для этого наиболее удобных приспособлений. Они стали применяться постоянно и совершенствовались вместе с технологией хозяйства.

Подтвержденные начала учетного регулирования обнаружены в Месопотамии², на территории которой найдены простейшие учетные инструменты в виде фишек и жетонов, отнесенные археологами к XIII тыс. до н.э., что, на наш взгляд, свидетельствует о первых правилах ведения учета в отсутствие письменности посредством предметов, выделенных из состава используемых в хозяйстве или специально изготовленных для этого.

С середины IV тыс. до н.э. в учете появляются сложные фишки и жетоны, представленные разнообразными формами и маркировками, что обусловлено усложнением общественных связей на базе развития хозяйства и обменных процессов. Тесная зависимость учета и его правил от хозяйственного развития была подмечена давно. Так, в 1926 г. А.М. Галаган писал: «Счетоведение является исключительно прикладной наукой, развитие которой стоит в полной и очевидной зависимости от развития тех хозяйств, которые она обслуживает; поэтому исторически счетоведение можно и должно рассматривать только параллельно с историей хозяйственного быта и производственных отношений...» [12, с. 6].

Технические средства учета необходимо было хранить отдельно от других предметов быта для недопущения ошибок, случайных изъятий, порчи. Их сохранность обеспечивалась не только помещением в определенные

² Месопотамия располагалась на территории вдоль рек Тигр и Евфрат.

места, но и упаковкой таких средств в кожаные мешки, шаровидные глиняные оболочки, с последующим оттиском фишек на средствах хранения. Установление правил хранения, регистрация количественной информации на поверхностях хранилищ вело к усилению контроля за ресурсами, упрощало управление ими, рационализации учета, расширяло правила регулирования по сохранности учетных данных.

Р. Маттессич, американский специалист в области истории бухгалтерского учета, считает способ оттиска записей учетных фишек и жетонов на поверхностях хранилищ не осознанным проявлением способа двойной записи. Заключенные в хранилище фишки и жетоны представляли материальное воплощение конкретных активов, а, следовательно, являли собой дебетовую запись, а отпечатки учетных фишек и жетонов – запись по кредиту счета задолженности по данному имуществу, переданному другим лицам [34, с. 1-27]. Если оттиски действительно требовались для учета задолженности по ресурсам, что, по нашему мнению, вполне вероятно, то более логично считать их не двойной записью, а проявлением балансового метода, известного со времен появления счета и его осмысления в ходе проводимых хозяйственных расчетов.

Ю.П. Воронов оценивает отпечатки жетонов на глиняных сосудах, сопровождающих партии товара, их описанием в накладной, предназначенной для проверки товаров. После их поступления к покупателю проводился контроль полноты и сохранности ценностей по жетонам из разбиваемой емкости [11, с. 161].

Отсюда уместен вывод об установлении правил учета предметов, удовлетворяющих элементарные потребности людей, уже в рамках родового коллектива. Поступление и выбытие ценностей регистрировалось с помощью приспособлений и простейших технических средств.

Зачатки письменности, появившиеся 6-7 тыс. лет назад, стимулировали учетную деятельность. Посредством письма и счета была введена обязанность записей действий с предметами зарождавшейся хозяйственной жизни. Они начали регистрироваться в V-IV тыс. до н.э. Письменная регистрация хозяйственных фактов стала правилом учета, составившим элемент его регламентации, приведшим впоследствии к сплошному и непрерывному отражению подобных событий.

Регистрация в учете первоначально относилась только к наличному инвентарю. Его письменное отражение велось при необходимости, еще достаточно часто пользовались учетными приспособлениями и памятью. Поэтому регистрация осуществлялась произвольно, без какого-либо упорядочения.

В период неолита³ появляется специализация производства орудий труда, начинает использоваться металл: сначала медь, а затем бронза, что позволило перейти к производящему хозяйству, в котором, наряду с продуктами охоты и собирательства, стали применяться продукты земледелия. Они послужили не только гарантированной прибавкой к рациону питания, но подтвердили экономическую выгоду земледелия. Она заключалась в появлении у людей достаточного времени, послужившего предпосылкой зарождения частной собственности и государств. Земледелие, по словам ученых, – «...дало толчок к переходу от при-

сваиваемой экономике к производящей, от экономически немедленного потребления к экономике, в которой существуют запасы и распределение потребления во времени» [11, с. 152]. Потребность учета полученных продуктов питания долгосрочного хранения, семенного материала, продуктов для текущих нужд, затрат труда на возделывание и сбор культур расширило сферу учетной деятельности, требовало ведения расчетов по определенным правилам.

Государство начиналось с храмового хозяйства. Храм, который обязательно возводился в поселении, являлся центром жизни. Создание запасов пищи и предметов общественного характера в помещении храма еще сохранилось в зарождавшихся государственных образованиях. Общинники, занимавшиеся земледелием, часть урожая отдавали на содержание храма, часть своего времени они тратили на общественные работы по сооружению, содержанию ирригационных сооружений. В храмовых хозяйствах необходимо было вести учет продуктов, предметов, земли, выполненных работ. Поэтому «...в процессе этого учета, – уверены ученые, – рождалась письменность» [30, с. 35].

Земледелие, ставшее основой хозяйственной жизни Месопотамии, выделилось в самостоятельную отрасль хозяйства на рубеже IV-III тыс. до н.э., когда иероглифическая письменность трансформировалась в клинопись, а к III тыс. до н.э. в стране сложилась развитая система ирригационных сооружений [13, с. 31]. Наиболее древние памятники письменности, служившие для фиксации данных хозяйственной отчетности, происходят из Урука⁴ и датируются III тыс. до н.э. [13, с. 51]. Они представлены глиняными табличками, покрытыми идеограммами и содержащими списки товаров, поголовья скота, расхода имущества [13, с. 39].

Несмотря на то, что многими учеными Месопотамия признана «колыбелью цивилизации», китайская цивилизация от собирательства и охоты перешла к земледелию в более раннее время – предположительно в V тыс. до н.э. [13, с. 181]. Другие ученые считают периодом начала освоения земледелия на территории Китая IX – VIII тыс. до н.э. [30, с. 118].

Активизация пространства между производством и потреблением, начало которой относится к IV-II тыс. до н.э., породила новую систему хозяйственных отношений между их субъектами, вылившуюся в конечном итоге, в торговый обмен самыми необходимыми хозяйственными продуктами и только «...с процессом культуры и развитием вкуса и богатств...усилился спрос на более разнообразные продукты и предметы»⁵ [2, с. 2]. Обменные процессы стимулировали регистрацию в учете долгов, а с появлением эквивалентов, к которым могли быть приравнены ценности, участвующие в обороте, – полученных и переданных активов и долгов в принятых измерителях. Найденный обменный эквивалент высоко ценился в хозяйственном процессе, в его качестве выступал скот, престижные изделия из металла. Ограничение способов оценки упрощало хозяйственный учет. Правила подсчета и регистрации движения ценностей и обязательств составили последовательность соблюдаемых действий в учете. Впоследствии они были закреплены в практической работе и передавались счетными работниками как накопленный опыт. В.А. Петренко отмечает влияние учетной

³ Неолит – завершающая эпоха каменного века (около VIII-III тыс. до н.э.)

⁴ Урук – город-государство Древней Месопотамии.

⁵ Цитаты здесь и далее приведены в современном написании.

деятельности на хозяйственное развитие: «Письменная фиксация фактов торговой деятельности и явных и косвенных связей между ними существенно повысила возможности человека, раскрыв для него новые горизонты в ведении дел» [24, с. 54].

Обменные процессы способствовали ускорению общественных и хозяйственных отношений и связей, а их расширение долгое время было организовано без специальных торговцев. Интенсивный обмен товарами способствовал образованию путей их движения, а субъекты торговых сделок стали действовать на отношениях собственности: «С выделением частной собственности из коллективно-родового владения всем тем, что окружало в тот период человека, связано формирование новых целевых установок, становление такого субъекта экономических отношений, в основе деятельности которого лежало уже сохранение частной собственности...» [20, с. 17].

Появление на начальном этапе цивилизации частной собственности индивидов в отличие от собственности родовой общины, потребовало, наряду с действием обычаев, традиций, привычек, установления в отношении собственности правил, соблюдение которых становилось обязательным. Возникновение цивилизации, опосредованное созданием прибавочного продукта, дало возможность содержать и обслуживать господствующий класс, его государственную организацию и культурную составляющую.

Учет сыграл одну из ведущих ролей в развитии цивилизации, содействовал поддержанию частной собственности, ее сохранности и приумножения. В свою очередь, преобразование отношений собственности стало стимулом развития счетоводства. Я.В. Соколов пишет: «6 000 лет тому назад учет возник как практическая деятельность, как счетоводство, как средство понимания хозяйственного процесса, как его язык...» [25, с. 6]. Новые горизонты учета, открывшиеся с появлением частной собственности, «...стимулировали развитие математических знаний, и наоборот, совершенствование математических взглядов определило развитие учета как своеобразной логической системы» [9, с. 8].

Частная собственность ускорила образование государств, установление простейших учетных процедур, необходимых для государственного контроля, управления, фискальных целей на территориях наиболее древних цивилизаций: египетской, месопотамской, индийской и китайской.

Формирование государств велось на территориях с наиболее благоприятными условиями, обусловившими переход к земледелию, распространение частной собственности, распад общины. Исследователи связывают образование государств с областями высокой продуктивности земледелия, коими являлись территории, подвернутые ирригации: «...государство, верховный собственник оросительных систем, становится верховным собственником и земли, а значит, ее недр и того, что на ней растет. Следствием сочетания государственной собственности на землю и государственного управления общественными работами стала собственность государства на все хозяйство страны, иными словами, сложилась централизованная государственная система хозяйства» [30, с. 25-26]. В середине IV тыс. до н.э. возникли первые государства в Месопотамии, Египте, а впоследствии в Персии, Индии, Китае.

В ранних государствах существовала традиция дарения правителю, а принятие дара – не только актом признания власти правителя, но и своеобразным налогом, подлежащим учету. Историки пишут: «Подарки подданных учитываются... они являются своего рода податью, ибо нет свободы выбора – дарить или не дарить. Дарение вышестоящему носителю титула содержит элементы налогообложения» [16, с. 160]. Таким образом, государственная власть на начальном этапе уже опирается на налоговую систему, включающую нормы взимания налогов, учет их поступления и расходования, а, значит, содержит элементы регулирования не только порядка взимания налогов, но и их учета. Таким образом, регулирование учета, начавшееся в коллективно-родовых общинах для удовлетворения первоочередных потребностей ее членов, развивается при разделении труда и образовании скотоводческих и земледельческих племен, становится все более общественным в ранних государствах.

Модернизация учета и его регулирования стимулировались созданием государств на базе значительных излишков продуктов по сравнению с объемом потребления их производителем, а формами налогообложения становятся «...отчуждение в пользу общества в целом части производственного избытка в виде различных податей и отчуждения части трудового избытка в виде общественных повинностей» [15, с. 24]. Аккумуляция налоговых поступлений в руках государства, организация сбора податей структурами, наделенными полномочиями, позволило нам утверждать, что создание государством налоговой системы способствовало коренным изменениям в учете, появлению средств контроля государственных ресурсов, а также правил, которыми следовало руководствоваться в ведении их учета.

Централизация богатства в руках государства привела к увеличению количества учетных записей, усложнила их восприятие и понимание, побудила систематизировать учетные записи. В них появились столбцы, строки, даты, печати [17, с. 68]. Они выполнялись по правилам, расширившим сферу регулирования в учете.

Правила потребовались для учета многочисленных богатств, принадлежащих правителям и используемых не только для личных целей, но и выполнения социальных задач (содержания чиновников, армии, ведения хозяйственной деятельности и др.): «Возникнув, государство становится необходимым для общества регулятивным инструментом, и в этом состоит его социальная ценность» [29, с. 30].

Комплексный анализ эволюции государства и хозяйственного быта древнейших времен позволяет сделать вывод о существовании частной собственности не только у правителей, но и индивидов, высокой значимости государства в обеспечении устойчивости хозяйственной и политической системы, развитого налогообложения. Полноценная информация учета содействовала управлению государственными ресурсами, контролю их сохранности и использования, а ее модификация проводилась для большего соответствия учета взаимосвязанным с ним институтам. По результатам анализа архивов учетных документов Древнего Востока, Т.Н. Малькова делает вывод: «Стереотипы учета поддерживались системой централизованного управления и традициями» [18, с. 94], подтверждая не только существование в древнейшие времена правил учета, но и

воздействия на них формальных (в лице государства) и неформальных институтов – традиций, обеспечивающих консерватизм учетной системы.

Другие авторы считают, что счетные записи стали выполняться позднее и вызваны торговыми отношениями. А.М. Галаган полагает: «...развитие счетного искусства нужно искать у тех именно народов, у которых впервые в истории человечества стали развиваться торговая деятельность и торговые отношения с его соседями» [12, с. 7]. На наш взгляд, развитие торговли стимулировало развитие счетоводства и его регламентацию, но осмысленное счетоводство по правилам началось с учета государственных доходов и расходов.

Одним из институтов, наиболее связанным с хозяйственным учетом в институциональной среде древнейших государств, представляется институт налогообложения, сыгравший, по нашему мнению, первостепенную роль в выработке правил учета. Свидетельства учета государственных доходов и расходов известны во многих странах древнего мира. В Финикии⁶ составление отчета по выполненным операциям в течение срока работы государственных чиновников было обязательным по окончании службы [12, с. 10].

Общественные функции, взятые на себя ранним государством, состояли в охране территориальных владений и их расширении, создании храмов и других культовых сооружений, защите населения от природных угроз. Государства первых цивилизаций активно участвуют в хозяйственной деятельности. Исследователи ссылаются на архивные материалы, свидетельствующие о сделках государственного и частного характера, относящиеся к III-II тыс. до н.э. [20, с. 17]. Активное государственное участие в хозяйственной деятельности стало возможным благодаря достаточно развитой системе налогообложения, история которого восходит к коллективно-родовому существованию человечества. Известный экономист С. Паркинсон пишет: «Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход...» [Цит. по 1, с. 15].

Посредством отлаженного налогообложения казна правителей пополнялась ресурсами, которыми следовало управлять. Государственное управление велось в двух направлениях: управление активами, функционирующими в предпринимательской среде, и на поддержание государственной власти. В.В. Коровкин, ссылаясь на выводы Д. Шминдт-Бессера⁷, пишет о постепенном переходе учета в руки государства в лице нарождающейся бюрократии и превращении его в инструмент государственного контроля материальных и трудовых ресурсов и управления ими [15, с. 127].

В течение III тыс. до н.э. учет в Месопотамии развивается и усложняется быстрыми темпами в результате усиления государственной власти. Основываясь на архивных документах и выводах историков,

⁶ Финикия – государство, располагавшееся на морском побережье у подножия Ливанских гор.

⁷ Дениза Шминдт-Бессера внесла существенный вклад в исследование вопроса о том, что появление письменности и абстрактного счета, рассматриваемое как революционный этап развития человечества, вызвано потребностями учета. Мнение о том, что первые надписи человека были учетными высказывают Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.А. Горюккая, Д.А. Панков [7, с. 15].

Т.Н. Малькова считает: «Учетная система была государственной и централизованной...» [18, с. 83], а, следовательно, для нее было характерно установление правил учета. Вывод подтверждается [18, с. 84-88]:

- широким использованием в государственном управлении норм доходов и расходов, обобщаемых в учетных таблицах;
- многовековой практикой расчета перерасхода и экономии для контроля и управления;
- проведением инвентаризации для контрольных и учетных целей;
- ведением полного учета имущества в аналитическом разрезе;
- организацией персонифицированного учета работников, результатов их труда и оплаты;
- ответственностью за неверную информацию, искажающую фактические данные.

В целом для учета Древней Месопотамии свойственная «...непрерывная и всеохватывающая кампания, которой было подчинено все, каждое, даже самое незначительное хозяйственное событие» [11, с. 157].

Оригинальный текст, найденный археологами, позволил историкам утверждать, что в III тыс. до н.э. в стране созданы Законы⁸ царя Хаммураби (Хаммурапи) (1790-1752 гг. до н.э.), отчетливо отражающие правовую систему. Об этом свидетельствует также обнаруженная переписка царя с чиновниками, позволяющая лучше понять, оценить, дополнить кодекс. Правовая система распространяется на многие стороны жизни населения и даже вмешивается в нее. Сложный государственный механизм, существовавший в Месопотамии древнейших времен, охватывал обмен, условия аренды земли, установление заработной платы и т.д. Из содержания правовых норм ясно: «...Хаммураби, вероятно, лишь последний кодификатор и редактор давно выработанного права»⁹ [10, с. 67]. Я.В. Соколов приводит две точки зрения, характеризующие вавилонский учет: взгляды В. Швензнера, квалифицировавшего учет как сельскохозяйственный, и Х. Бюля, оценивающего его как бюджетный. Последнего мнения придерживался Н.С. Помазков [25, с. 15].

Административная централизованная система Вавилонии выполняла фискальную, контрольную и учетную функции, а обязанности чиновников, состояли не только в регистрации движения налогов и сборов, но и составлении отчетности: «Наместники, сборщики налогов и сборов, заведующие кассами, складами, управители храмовых имуществ, надзиратели стад и загонного скота, заведующие поставками на войско и т.д. обязаны были посылать отчеты в центральные ведомства, которые в свою очередь располагали обширными канцеляриями» [10, с. 71-72]. Отчетность подвергалась проверке путем инвентаризации запасов.

Государственная система Древней Месопотамии сказалась на системе управления последующих эпох. Р. Виппер пишет: «...документы административного и судебного права, титулы и формулы этой эпохи служат предметом заимствований и подражания для последующих крупных государств...эллинистических, Римской империи, Византии и халифата» [10, с. 74].

В соответствии с юридическими правоотношениями Древней Месопотамии II тыс. до н.э. регулирование учета включало документацию, разделенную на первичную и вторичную. Особую значимость имели пер-

⁸ Законы царя Хаммураби по одним данным содержали 232 статьи [29, с. 48]; по другим – 282 статьи [15, с. 111].

⁹ Цитаты здесь и далее приведены в современном написании.

вичные документы, по которым устанавливались юридические нормы, определявшие требования к обработке [15, с. 137; 18, с. 93]. Следовательно, возникший во II-III тысячелетиях до н.э. процесс регулирования учета и отчетности¹⁰, на основе юридических норм начался с регламентации составления и обработки первичных учетных документов.

Клинописные вторичные учетные документы имели вид двухсторонней таблицы, включающей строки и столбцы. Лицевая сторона, содержащая цифровые данные, обычно имела текстовые пояснения. Историки бухгалтерского учета трактуют ее как дебет счета. Обратная сторона таблицы могла содержать несколько типов записей: общую сумму чисел, соответствующую лицевой стороне, либо другие учетные записи, впоследствии сравниваемые с данными лицевой стороны и представляющие кредит счета [15, с. 137].

Т.Н. Малькова считает, что все вторичные учетные документы (регистры), применяемые в Древней Месопотамии со II тысячелетия до н.э., можно свести к трем типам:

- инвентарный счет с перечнем учетных объектов;
- приходно-расходный счет;
- расчетная таблица с графоклетками [18, с. 94].

Исследователи не сомневаются, оценивая систему учета в Древней Месопотамии как одну из первых и совершенных. Как показал анализ, заметный вклад в ее создание внесло регулирование учета. Стереотипы работы по учету объектов были направлены на создание правил расчета нормативных величин по доходам и расходам государства, определения отклонений от этих норм для принятия оперативных мер, детального учета объектов, установления наказания при искажении сведений. Регулированием охватывалась и отчетность государственных чиновников, ответственных за ресурсы. Законотворческая деятельность послужила предвестником установления учетных правил в законодательных актах, определив высокую степень юридической культуры, проявившуюся впоследствии в странах Европы.

Древнеегипетская учетная практика позволяет оценить не только ее достаточно высокий уровень, она свидетельствует о регламентации хозяйственного учета на начальных этапах цивилизации. Классификация археологами царств Древнего Египта на основе деления времени правления египетских царей, показанная в табл. 1 [составлена по данным 14, с. 47], позволяет утверждать: уже в Раннем царстве (начало III тыс. до н.э.) велись не только учетные записи, но и существовала учетная регламентация.

Зачатки учетного регулирования способствовали не только упорядочению регистрации имущества и обязательств. Они упростили работу по контролю ресурсов, способствовали укреплению социальных отношений, оказали благоприятное влияние на развитие экономики, усиление государственной власти, постепенно становясь инструментом управления правящей верхушки. Надписи на гробницах Древнего царства свидетельствуют: «Управление было насквозь пронизано писцо-

вым духом. Учет и отчет всюду стояли на первом месте. Даже летоисчисление – в пределах отдельных царствований – велось по переучетам крупного рогатого и мелкого скота, проводившимся равномерно каждые два года» [21, с. 159].

Таблица 1

ЦАРСТВА ДРЕВНЕГО ЕГИПТА¹¹ И ПЕРИОДЫ ИХ СУЩЕСТВОВАНИЯ

Названия царств Древнего Египта	Период расцвета царств	Период распада царств	Правление династий	
			В период расцвета	В период распада
1. Раннее царство	XXXI-XXIX вв. до н.э.		I-II династии	-
2. Древнее царство	XXVIII-начало XXII вв. до н.э.	XXII-XXI вв. до н.э.	III-VIII династии	IX-XI династии
3. Среднее царство	Начало XXI-XVIII вв. до н.э.	Конец XVIII-начало XVI вв. до н.э.	XII-XIII династии	XIV-XVII династии
4. Новое царство	XVI-начало XI вв. до н.э.	Начало XI-середина VII вв. до н.э.	XVIII-XX династии	XXI-XXV династии
5. Позднее царство	Середина VII-VI вв. до н.э.		XXVI-XXX династии	-

Во времена Раннего царства достаточное развитие получила письменность, а записи чернилами на сосудах выполнялись бегло. Как отмечает выдающийся египтолог Ю.Я. Перепелкин: «Счетоводы орудовали огромными величинами: не только для 10 000 или 100 000, но и для 1 000 000 имелись особые слова и знаки» [21, с. 72]. В учете начинают использоваться однородные счетные единицы, включающие весовые и объемные показатели (зерно, сезамовое масло), что способствует унификации измерений, позволяет упростить учетную запись.

Во времена Древнего царства в учете использовались условные единицы. Так, в ткацких мастерских велся учет «рук» мастеров, а «...понятие «человеко-руки» в смысле рабочей единицы было вполне привычным в тогдашнем учете и расчетах» [21, с. 159]. Зерно и сезамовое масло в качестве денежных единиц к концу Древнего царства постепенно замещались металлами, в основном, медью, а затем золотом и серебром. Авторы считают, что в этот период деньги выполняли одну функцию – учетную, а их абстрагирование от реального воплощения возникло со стандартизацией учета товаров государственными службами [15, с. 227].

В египетском государстве царю принадлежали обширные вотчины, обрабатываемые государственными крестьянами. Доход от вотчины дополнялся налогами. Как отмечает Р. Виппер: «...царский дворец извлекает обширный доход со страны в виде точно регулированных податей» [10, с. 45]. Уже около 3000 г. до н.э. движимое имущество и земля оценены, составлен кадастр земли, а оценка этих активов производится раз в два года. Подати собираются чиновниками: «Царские писцы ходят из дома в дом, с одного полевого участка на другой и производят оценки сообразно наличности, а также в соответствии с колебаниями дохода от ремесла, торговли и полеводства» [10, с. 45].

Делопроизводство организуется в письменной форме, а ход судебных процессов регистрируется в подробных протоколах. Писцы как учетные работники тщательно вы-

¹⁰ О регулировании отчетности автор говорит в связи с тем, что приводимые в исторической литературе факты свидетельствуют о составлении в Древней Месопотамии отчетности по данным учета, а Т.Н. Малькова утверждает: «Последняя (отчетность. – С.П.) была копией учетных регистров настолько, что иногда трудно определить назначение документа (учетный / отчетный)» [18, с. 93].

¹¹ Царства Древнего Египта объединяют периоды единства и экономического возрождения.

полняют свои функции: «Когда сельские старосты являются для сдачи продуктов в запасы или приводят рабочих на барщину, их встречает целая канцелярия бухгалтеров, счетоводов и контролеров» [10, с. 45].

В Египте периода Среднего царства по данным, обнаруженным в царских пирамидах, велись приходно-расходные книги, производился учет продовольствия и вещей в аналитическом разрезе по категориям получателей: черноработчим, ремесленникам, слугам, телохранителям, высокопоставленным чиновникам, членам царской семьи и др. [21, с. 188]. Папирус Каирского музея, названный «папирус Булак 18», отнесенный археологами к периоду Среднего царства, содержит данные о поступлении и выдачах продуктов питания по укрупненным группам поставщиков и получателей. По зарегистрированной информации выводились итоги, при исчислении которых не все данные принимались в расчет. Подробные сведения о движении продуктов на протяжении трех месяцев завершались расчетом остатков [3, с. 55-62]. А.М. Галаган отмечает ведение писцами отдельных книг учета государственных доходов и расходов [12, с. 8-9].

Развитой учет в Древнем Египте основывался на близкой к тоталитаризму социально-экономической системе, базирующейся на тщательном контроле всех областей жизни, в том числе экономической. Он считался освященным божественной волей и «...функционировал не просто как инструмент власти, но и как власть в себе, создающая и узаконивающая космический и социальный порядок» [15, с. 269]. Государство осуществляло регламентацию учета. Тщательно и детально велся учет зерна, поголовья скота, речных перевозок по Нилу.

Во времена Нового царства учет был построен на регистрации норм и фактических величин в таблицах, где записи велись черными и красными чернилами. Примечательно использование красных чернил для записей итоговых данных [15, с. 271], что упрощало работу с ними. Историки высказывают иное мнение о записях красным цветом. Анализ гобелейских папирусов показал, что красным цветом ставились визы над документами, подвергшимися контролю. Визы ставились и обычными чернилами внизу или сверху документов. Они свидетельствовали о проведенной проверке записей: «Во всех случаях виза заверяла весь документ, а не отдельные операции с зерном и тканями» [5, с. 31].

Таблицы заполнялись в хронологическом порядке с обязательным указанием входящего остатка и применением балансового метода проверки правильности расчетов. Обращая внимание на последовательность записей в регистрах, отражающих расход ресурсов, В.В. Коровкин пишет, подтверждая авторское утверждение о регулировании учета в Древнем Египте: «Ежегодные итоговые балансы показывают, что распределительная система была хорошо отлажена и стандартизирована» [15, с. 274].

Нельзя не отметить значимость производственного учета в Древнем Египте, считавшегося не только средством сохранения имущества и его использования по назначению, но и инструментом принятия управленческих решений. Л.И. Хоружий отмечает: «...уже в те далекие времена эмпирическим путем была понята и осознана связь учета и контроля с процессом управления» [28, с. 14].

Записи в текущих учетных регистрах переносились из первичных документов, они также основывались на клятвенных заверениях в присутствии свидетелей. Но для управления, контроля, судопроизводства документальное подтверждение становилось все более востребованным, для чего создавались правила: «Инструкция с регламентацией деятельности верховного финансового сановника от XVI – XV вв. до н.э. строго оговаривает процедуру изъятия документа для подтверждения достоверности операции...» [18, с. 60]. Регламентация использования документальных данных в судебных процессах может служить подтверждением важности регулирования в учете не только порядка записей движения активов, но и хранения, представления, использования учетной информации в хозяйстве и правоприменительной практике. В связи с этим актуальны пять способов защиты числовых данных от подделок и искажений, описанные египтологом О.Д. Берлевым [4, с. 8].

Проведенный анализ изменений в учете древнейших времен ранних цивилизаций, опосредованных развитием форм собственности, свидетельствует о расширении общественного и частного предпринимательского хозяйства. Укрепление государственной власти создало предпосылки регулирования в учете, необходимого для управления и контроля государственных ресурсов, налаживания стабильной налоговой системы, выполнения функций защиты территории государств, создания и поддержания храмов, ирригационных и культовых сооружений, торговой деятельности, защите населения от природных катаклизмов.

Первоначально регулирование учета велось неосознанным установлением правил регистрации событий, объем и разнообразие которых не могли удержаться в памяти. Подручные носители информации в течение длительного времени использовались в учетных целях. После появления письменности стали применяться специальные носители учетных данных, а правила учетной регистрации, появившиеся в практической деятельности, передаваться в процессе обучения счетных работников. Появление государства привело к созданию писаных правил и правовой регламентации хозяйственного учета на государственном уровне. Представим этапы регулирования хозяйственного учета на территориях древнейших цивилизаций в табл. 2.

Трансформация хозяйственного учета и правил его ведения интенсифицировались с появлением объективных потребностей: частной собственности, государств на территориях первых цивилизаций.

Таблица 2

ЭТАПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА В ДРЕВНЕЙШИЕ ВРЕМЕНА

№	Временной период	Преобладающие отношения собственности	Деятельность, отражаемая в хозяйственном учете	Способ регулирования	Область регулирования
1	V тыс. до н.э.	Коллективно-родовая	Собирательство, охота, рыболовство	Неписанные правила, выработанные опытом	Подручные технические средства
2	V-IV тыс. до н.э.	Коллективно-родовая	Земледелие, скотоводство, обмен	Неписанные правила, выработанные опытом	Учетные регистры, порядок записей (глиняные таблички)
3	IV-III тыс. до н.э.	Частная	Земледелие, скотоводство, обмен, зарождение торговли	Неписанные правила, выработанные опытом	Учетные регистры, порядок записей (глиняные таблички, бронзовые плитки, бронзовые сосуды)
4	III-II тыс. до н.э.	Государственная, частная	Земледелие, скотоводство, торговля	Писанные правила юридического характера на государственном уровне	Первичные учетные документы, учетные регистры, порядок записей, контроль записей, отчетность, налогообложение

Управление, контроль ресурсов, сформированных посредством налогообложения, и предпринимательская деятельность стимулировались ранними государствами. Налоговая система, возникновение которой приходится на период коллективно-родового владения предметами окружающего пространства и результатами труда, выступила, на наш взгляд, наиболее существенным фактором, стимулирующим развитие учета и его регулирования.

В отличие от более позднего периода источниками финансирования государственных нужд древнейших государств, достигших наибольшего процветания, стали не захватнические войны, а высоко организованные системы налогообложения. Р. Энтони и Дж. Рис справедливо считают, что «...на протяжении столетий бухгалтерский учет прежде всего был связан с государственной деятельностью (в частности, сбором налогов)...» [31, с. 18].

Управление и контроль значительных государственных ресурсов, составлявших вещественный капитал, велся на основе балансового метода, абстрагированного от конкретного содержания принимаемых в расчет показателей и в древнейшие времена уже известного из математики. Мы согласны с мнением В.Ф. Паляя, давшего критическую оценку содержания элементов метода бухгалтерского учета, традиционно рассматриваемых в учетной литературе: «...балансовый метод имеет общее значение. Это математический метод, абстрагированный от конкретного содержания балансируемых показателей» [22, с. 60].

Балансовый метод стал применяться, когда в государственной деятельности появились зачатки планирования в виде составления смет, организации контроля их выполнения и принятия управленческих решений по соблюдению запланированных показателей сначала в натуральной форме, а затем и в денежном виде. Сметы составлялись по налоговым обязательствам, использованию собранных ресурсов на государственные нужды, созданию резервов, расходованию накопленных средств, они сопоставлялись с фактическими значениями. Сначала сметные значения налоговых ресурсов (обязательств по налогам) отражались обособленно, затем вместе с фактическими поступлениями, при сопоставлении которых принимались меры. Сметные значения ресурсов для государственных нужд отражались с правой стороны записей, которые позднее разделились, образовав условную схему баланса. Правая сторона стала пассивом и, что вполне вероятно, часть, где отражалась планируемая к поступлению величина государственных ресурсов по смете. Впоследствии из баланса, имеющего две стороны для регистрации сметных значений и фактического поступления ресурсов, сформировались счета. Отсюда уместен вывод: балансовый метод явился предвестником счетов. Необходимость более широкого охвата учетом поступления налоговых ресурсов и их использования в контрольных и управленческих целях вызвало преобразование балансов разного вида в счета учета обязательств и ресурсов.

Объясняя термины «дебет» и «кредит» счетов, ученые полагают, что первоначально счета предназначались преимущественно для отражения расчетных и ссудных операций [8, с. 70], средств, полученных в долг [6, с. 58]. Считаем неслучайным правило двойной записи на счетах расчетов выведенного в XVIII в. Э. Дегранжем: «...тот кто выдает – кредитует, тот кто получает – дебетуется» [26, с. 50].

По типу баланса государственных ресурсов по кредиту счетов пассивов стали отражаться долговые обязательства, а по дебету – их погашение в принятых единицах измерения. Руководствуясь логикой, уместно предположить: сначала возникли пассивные счета расчетов по налогам, у которых справа отражались их обязательства в соответствии со сметой, а слева – поступления от налогоплательщиков. Поскольку поступающие ресурсы представлялись с левой стороны, а по поступающим ценностям открывался

отдельный счет, в нем, как и в пассивном счете, государственные ценности фиксировались слева, а их расход – справа. Так, по нашему мнению, возникли счета средств, принадлежащих государству, с правой стороны которых учитывалось их расходование по направлениям методом простой записи. Нам представляется совершенно справедливым утверждение В.Ф. Паляя о том, что счета были известны задолго до появления двойной записи [22, с. 57].

Сопоставление полученных ресурсов и расходов балансовым методом позволяло рассчитывать средства, сохраненные для выполнения насущных задач государственного управления в будущем, и в случае возникновения потребностей (ликвидации голода, последствий наводнений, неурожая, нападения врагов и др.) – израсходовать. Эти ресурсы сначала в натуральном измерении, затем в условных величинах, а впоследствии в денежной форме стали учитываться обособленно в отдельном балансе, а позднее – на отдельном счете резервов. Государственные резервы учитывались по тому же принципу, что и поступление налоговых платежей. По резервам для ликвидации последствий форс-мажорных обстоятельств составлялись сметы, отражавшиеся сначала в балансе, а после выделения счетов – на специальном счете резервов справа. Слева регистрировались операции по их использованию.

Часть средств, аккумулированных государством, сохранялась в течение установленного времени и представляло народный капитал в вещественной (продовольствие, одежда, строительные материалы и др.) и денежной формах. Поэтому существует вероятность того, что государственные потребности в древнейшие времена послужили причиной учета капитала, порядок регистрации которого на счетах позже был перенесен на микроэкономический уровень и усовершенствован.

Вряд ли можно утверждать, что двойная запись, основными признаками которой, по мнению ученых, является обязательное использование счетов собственных средств и результатных счетов [25, с. 36], возникла сразу. Она, как достаточно сложная логическая конструкция, созданная в ответ на практические потребности, обусловленные эволюцией хозяйства, развивалась в течение длительного времени. Но, что вполне вероятно, зачатки двойной записи возникли на государственном уровне в процессе контроля исполнения сметы на основе балансового обобщения данных. Исследователи пришли к выводу об универсальном характере двойной записи на счетах: «При помощи двойной записи можно отражать...любые другие процессы и структуры реальной действительности в информационных системах» [23, с. 102-103].

Появление счетов и регистрацию обязательств и ресурсов государства можно назвать техническим этапом двойной записи, а появления счетов резервов следует характеризовать как методологический этап модификации двойной записи. Исследования историков древнего мира позволяют высказать гипотезу, что правила ведения хозяйственного учета государственных доходов и расходов были распространены повсеместно: на казенные хозяйства, осуществлявшие предпринимательскую деятельность, и частные хозяйства. Уместно предположить, что развитая налоговая система, обеспечивающая устойчивость государственной власти, хотя бы отчасти использовала данные хозяйственного учета предпринимательских хозяйств в фискальных целях, а, значит, должна быть понятна не только их владельцам. Считаем, что регулирование в учете получения и использования государством налоговых ресурсов, возникших обязательств по налогам и их погашения было достаточно развитым, послужило толчком начала создания двойной записи, а одинаковые учетные правила стали применяться в хозяйствах, основанных как на государственной, так и на частной собственности.

Литература

1. Барулин С.В. Теория и история налогообложения [Текст] : учеб. пособие / Сергей Барулин. – М. : Экономистъ, 2006. – 319 с.
2. Бауэръ О.О. Мемуары къ историі бухгалтеріи и памятники священной старины [Текст] / Отто Бауэръ. – М. : Печатня С.П. Яковлева, 1911. – 342 с.
3. Берлев О.Д. Замечания к папирусу Булак 18 [Текст] / Олег Берлев // Древний мир : сб. статей. – М. : Изд-во восточной литературы, 1962. – С. 50-62.
4. Берлев О.Д. Наследство Геба: представления о природе древнеегипетского землепользования [Текст] / Олег Берлев // Подати и повинности на Древнем Востоке. – СПб. : Петерб. востоковедение, 1999. – С. 6-13.
5. Богданов И.В. Староегипетская бюрократическая терминология в документации [Текст] / И.В. Богданов // Вестник древней истории. – 2008. – №4. – С. 16-37.
6. Бухгалтерский учет [Текст] / Зденко Лаучик и др. ; пер. со словац. под. ред. В.И. Петровой. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 263 с.
7. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] : учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.А. Горецкая, Д.А. Панков ; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М. : Велби, Проспект, 2005. – 684 с.
8. Быкова А. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / Анна Быкова ; под ред. С.А. Щенкова. – М. : Госфиниздат, 1962. – 352 с.
9. Введение в специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» [Текст] : учеб.-справ. пособие / А.Ф. Гуляева, А.Ш. Гизятова и др. – М. : Флинта ; НОУ ВПО «МПСи», 2010. – 104 с.
10. Виппер Р. Древний Востокъ и эгейская культура [Текст] / Роберт Виппер. – М. : И.Н. Кушнеревъ и К°, 1913. – 140 с.
11. Воронов Ю.П. Страницы истории денег [Текст] / Юрий Воронов. – Новосибирск : Наука, 1986. – 176 с.
12. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии [Текст] / Александр Галаган [Текст]. – М.-Л. : Гос. изд-во, 1927. – 170 с.
13. Древние цивилизации [Текст] / под ред. В.П. Будановой. – М. : ОЛИСС, Эксмо, 2005. – 496 с.
14. История Древнего Востока [Текст] : учеб. пособие для вузов / М.Д. Бухарин, И.А. Ладынин, Б.С. Ляпустин, А.А. Немировский; под общ. ред. Б.С. Ляпустина. – М. : Дрофа, 2009. – 623 с.
15. Коровкин В.В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире [Текст] / В.В. Коровкин. – М. : Магистр, 2009. – 733 с.
16. Кочакова Н.Б. Размышления по поводу раннего государства [Текст] / Наталья Кочакова // Ранние формы политических организаций: от первобытности к государственности. – М. : Восточная литература, 1995. – С. 153-164.
17. Малькова Т.Н. Инвентаризация – древнейший способ хозяйственного учета [Текст] / Т.И. Малькова // Бухгалтерский учет. – 1988. – №8. – С. 67-69.
18. Малькова Т.Н. История бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / Татьяна Малькова. – М. : Высшее образование, 2008. – 449 с.
19. Маркс К. Замечания на книгу А. Вагнера «Учебник политической экономии») том I (1879) [Текст] / Карл Маркс // Маркс К., Энгельс Ф. Собрание сочинений : в 39 т. – 2-е изд. – Т. 19. – М. : Госполитиздат, 1961. – С. 369-399.
20. Михайлов А.И. Мировое хозяйство в пространственно-временном континууме [Текст] : учеб. пособие для вузов / Александр Михайлов. – М. : Академический проект, 2009. – 377 с.
21. Перепелкин Ю.Я. История Древнего Египта [Текст] / Юрий Перепелкин. – СПб. : Летний сад ; Нева, 2000. – 560 с.
22. Палий В.Ф. О методе бухгалтерского учета [Текст] / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2006. – №7. – С. 55-60.
23. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
24. Петренко В.А. О становлении бухгалтерского учета [Текст] / В.А. Петренко // Бухгалтерский учет. – 1990. – №2. – С. 53-58.
25. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Ярослав Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
26. Соколов Я.В. Скептицизм в бухгалтерском учете [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – №10. – С. 49 – 52.
27. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
28. Хоружий Л.И. Становление и развитие управленческого учета в сельском хозяйстве [Текст] / Людмила Хоружий; автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – М., 2004. – 56 с.
29. Чиркин В.Е. Государствоведение [Текст] : учеб. / Вениамин Чиркин. – М. : Юристъ, 2000. – 387 с.
30. Экономическая история мира [Текст] : в 6 т. / под общ. ред. М.В. Конотопова. – Т. 1. – М. : КНОРУС, 2008. – 496 с.
31. Элитариум Ру [Электронный ресурс] : центр дистанционного образования. – Режим доступа: <http://www.elitarium.ru>.
32. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры [Текст] / Роберт Энтони, Джеймс Рис ; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
33. Mattessish R. Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium B. C. – Successor to Token Accounting // Accounting Historians Journal. – 1998. – Vol. 25, № 1. Jun. – P. 1-27.

Поленова Светлана Николаевна

Ключевые слова

Регулирование счетоводства; технические средства; письменность; земледелие; обмен; накопленный опыт; частная собственность; государство; налогообложение; правила учета; юридические нормы; балансовый метод.

РЕЦЕНЗИЯ

Возникновение регулирования бухгалтерского учета и его развитие в древнейшие времена мало исследовано. Историческая литература по бухгалтерскому учету представлена двумя направлениями: анализом истории взглядов ученых по теоретическим проблемам бухгалтерского учета и исследованием бухгалтерского учета на разных этапах его функционирования. С.Н. Поленова посвятила статью частному вопросу бухгалтерского учета – становлению его регулирования в историческом контексте, что является мало изученным. Данное обстоятельство свидетельствует об актуальности и новизне полученных результатов.

Регулирование составляет проблему, которая постоянно сопровождает трансформацию учетной системы. В научных дискуссиях отечественных и зарубежных ученых не обходится без обсуждения вопроса о степени государственной и профессиональной регламентации в учете. Особенно важен данный вопрос в условиях изменений порядка регулирования российской учетной системы. Несмотря на практические действия, научного обоснования направлений трансформации регулирования в учете не выработано, что чревато высокими транзакционными издержками, трудностями в практической работе, низким качеством учетной и отчетной информации. Значимость анализа многовекового опыта регулирования учета в древнейшие времена, попытка которого выполнена автором статьи поможет выработать действенную модель регулирования в учете, соответствующую составляющим хозяйственной среды и ее институциональной системе.

Доказательность результатов, полученных С.Н. Поленовой, определено историческим анализом научных исследований, выполненных историками и экономистами, использованием логического и индуктивного методов, а также метода сравнений.

В соответствии с вышесказанным, рецензент считает, что статья С.Н. Поленовой на тему «Генезис регулирования бухгалтерского учета и его динамическая трансформация» по актуальности, научной новизне, значимости и доказательности результатов исследования представляет научный интерес и рекомендуется для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Миславская Н.А., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Финансовая академия при Правительстве РФ»

2.8. GENESIS OF REGULATION OF BOOK KEEPING AND HIS DYNAMIC TRANSFORMATION

S.N. Polenova, Candidate of Science (Economic),
a Reader of the Chair «Accounting» in the Federation
Government Education Institution of the Higher
Professional of Education

*Financial Academia with the
Government Russian Federation*

In article conditions of occurrence of regulation of the account in most ancient times in the most advanced civilizations of the East are shown during a collective – patrimonial society, the initial stage of the state educations, occurrence of writing. The author has proved ways of regulation and area of regulation of registration activity by means of creation, transfers of unwritten rules, and subsequently formations of legal norms. The state requirements for resource management, their control have resulted in ordering registration activity.

Literature

1. S.V. Barulin. The theory and a history of the taxation: the manual [Text] / Sergey Barulin. – M.: Economists, 2006. – 319 p.
2. O.O. Bauer. Memoirs of histories of accounts department and monuments of sacred olden time [Text] / O.O. Bauer – M.: Company «Pechatnia S.P. Jakovleva», 1911. – 342 p.
3. O.D. Berlev. Remark to papyrus Bulak 18 [Text] / Oleg Berlev // The ancient world. The collection of articles. – M.: Publishing house of east literature, 1962. – P. 50-62.
4. O.D. Berlev. Inheritance Heba: representations about a nature ancient Egypt land tenure [Text] / Oleg Berlev // Submits and duties in the Ancient East. – SPb.: The Petersburg oriental studies, 1999. – P. 6-13.
5. I.V. Bogdanov. Staroegipetskaja a bureaucratic terminology in the documentation [Text] / I.V. Bogdanov // The Bulletin of an ancient history. – 2008. – №4. (267) – P. 16 – 37.
6. Book keeping [Text] / Zdenko Lauchik and others; Translated from Slovak, V.I. Petrova under edition. – M.: The Finance and statistics, 1984. – 263 p.
7. Book keeping in foreign countries: the textbook [Text] / J.V. Sokolov, F.F. Butynets, L.A. Goretskaja, D.A. Punkov; under edition F.F. Butynets. – M.: TK VELBI, Publishing house the Prospectus, 2005. – 684 p.
8. A. Bykova. The theory of book keeping. The textbook [Text] / Anna Bykova; under S.A. Shchenkova's edition. – M.: Gosfinizdat, 1962. – 352 p.
9. Introduction in a speciality «Book keeping, the analysis and audit»: The educational handbook [Text] / A.F. Guljaeva, A.S. Gizjatova and others. – M.: Flinta: VPO «MPSI», 2010. – 104 p.
10. R. Vipper. Drevny East and Eger culture [Text] / Robert Vipper. – M.: Tipo-lithograph «I.N. Kushnerev' and To», 1913. – 140 p.
11. U.P. Voronov. Page's ravens of a history of money [Text] / Jury Voronov. – Novosibirsk, the Science, 1986. – 176 p.
12. A.M. Galagan. Bookkeeping in his historical development [Text] / Alexander Galagan. – M. – L.: The State publishing house, 1927. – 170 p.
13. Ancient civilizations [Text] / Under edition V.P. Budanova. – M.: OLISS, Exmo, 2005. – 496 p.
14. A history of the Ancient East: the manual for high schools / M.D. Buharin, I.A. Ladynin, B.S. Ljapustin, A.A. Nemirovsky; under B.S. Ljapustina's general edition. – M.: Drofa, 2009. – 623 p.
15. V.V. Korovkin. Sketch of a history of a state farm, public finances and the taxation in the Ancient world [Text] / V.V. Korovkin. – M.: The Magister, 2009. – 733 p.
16. N.B. Kochakova. Reflection concerning the early state [Text] / Natalia Kochakova // Early forms of the political organizations: from primitiveness to statehood. – M.: The book-publishing Firm «East literature» the Russian Academy of Science, 1995. – P. 153-164.
17. T.N. Mal'kova. Inventor – the most ancient way of the economic account [Text] / T.I. Mal'kova // Book keeping. – 1988. – №8. – P. 67-69.
18. T.N. Mal'kova. History of book keeping: studies. the manual [Text] / Tatyana Mal'kova. – M.: Higher education, 2008. – 449 p.
19. K. Marks. Remarks on A. Vagnera's book «The Textbook of political economy» (2 edition) volume I (1879) [Text] / Karl Marks. – Marks K., Engels F. The collected works: in 39 т. T. 19. – M.: Gospolitizdat, 1961. – P. 369-399.
20. A.I. Mihajlov. The world economy in an existential continuum: the Manual for high schools [Text] / Alexander Mihajlov. – M.: The Academic Project, 2009. – 377 p.
21. U.J. Perepelkin. History of Ancient Egypt [Text] / Jury Perepelkin. – SPb.: «Summer garden» – Magazine « Neva », 2000. – 560 p.
22. V.F. Palij. About a method of book keeping [Text] / V.F. Palij // Book keeping. – 2006. – №7. – P. 55-60.
23. Palij V.F., Sokolov J.V. Theory's of book keeping: the textbook [Text] / V.F. Palij, J.V. Sokolov. – M.: The Finance and statistics, 1988. – 279 p.
24. V.A. Petrenko. About becoming book keeping [Text] / V.A. Petrenko // Book keeping. – 1990. – №2. – P. 53-58.
25. Sokolov J.V. Histor's of development of book keeping [Text] / J.V. Sokolov. – M.: The Finance and statistics, 1985. – 367 p.
26. J.V. Sokolov. Scepticism's in book keeping [Text] / J.V. Sokolov // Book keeping. – 2006. – №10. – P. 49 – 52.
27. J.V. Sokolov, V.J. Sokolov. Histor's of book keeping: the textbook [Text] / J.V. Sokolov, V.J. Sokolov. – M.: The Finance and statistics, 2006. – 288 p.
28. L.I. Horuzhy. Becoming and development of the management account in an agriculture [Text] / avtorev...dis...dokt. econ. sciences / L.I. Horuzhy. – M. : 2004. – 56 p.
29. V.E. Chirkin. Gosudarstvovedenie: the textbook [Text] / Veniamin Chirkin.- M.: Uristъ, 2000. – 387 p.
30. An economic history of the world: in 6 т. [Text]; under M.V. Konotopova's general edition. – T. 1. – M.: KNORUS, 2008. – 496 p.
31. R. Antony, J. Ris. Accounting: situations and examples [Text] / Robert Antony, James Ris; translation with English. – M.: The Finance and statistics, 1993. – 560 p.
32. R. Mattessish. Recent Insights into Mesopotamian Accounting of the 3rd Millennium B. C. – Successor to Token Accounting // Accounting Historians Journal. – 1998. – Vol. 25, №1. Jun. – P. 1-27.
33. URL: http://www.elitaruum.ru/2004/03/18/print:page, 1, istorija razvitija_buhgalterskogo_ucheta. Html
34. URL: <http://www.fos.ru/history/table4409.html>

Keywords

Regulation of bookkeeping; means; writing; agriculture; the exchange; the saved up experience; private property; the state; the taxation; rules of the account; legal norms; balance method.