

ОБЛІК АНАЛІЗ І АУДИТ

Петро ХОМИН

ДВОЇСТІТЬ ОПЕРАЦІЙ ТА ЇХНІЙ ПОДВІЙНИХ ЗАПИС: ВИТОКИ Й ТЛУМАЧЕННЯ

Розглянуто витoki подвійного запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. На основі критичного аналізу цих теорій та математично-дедуктивного осмислення сутності обґрунтовується авторський підхід до тлумачення необхідності одночасного відображення господарських операцій на різних рахунках, що кореспондують між собою.

Ключові слова: двоїстіть операцій, рахунки, подвійний запис, теорія бухгалтерського обліку.

Не оминаючи того, що стосовно подвійного запису на рахунках відомо більше десяти теорій, треба визнати: жодна з них не пояснює його причини достатньо переконливо, аби до будь-якої з них було незастосовним тлумачення парадигми Т. Куном, згідно з чим одна спалює іншу. Тому-то ні юридична теорія, ані теорія двох рядів рахунків чи мінова або балансова тощо наразі не стали винятком.

З огляду на це дослідження, спрямовані на вирішення проблеми об'єктивності теорії подвійного запису, має *важливе наукове і практичне значення*.

У вітчизняній науці останнім більш-менш глибоким дослідженням з обґрунтування теорії подвійного запису можна вважати *працю* І. Малишева [5]. Інші ж публікації, попри їхній обсяг та претензійність на статус наукового видання, є лише описовим переповіданням змісту давно відомих облікових теорій, достатньо повно висвітлених ще у тридцятих роках минулого сторіччя видатним ученим О. Галаганом [1].

Отже, не дивно, що навіть для науковців близького зарубіжжя вони залишились непоміченими: принаймні, про них жодним словом не обмовився у своїй дисертації В. Соколов, який ґрунтовно дослідив наукові праці за цією проблемою [2]. Звісно ж бо, що сподіватись на щось інше годі, коли єдиним здобутком авторів багатьох публікацій, дотичних до неї, є винятково арифметичний підрахунок того, включав чи ні той або інший учений подвійний запис до складу елементів методу бухгалтерського обліку, навіть якщо це й виконано із застосуванням математичних символів “+” та “-”.

Тим не менше, проблема достеменності витоку подвійного запису залишається ще й зараз не вирішеною.

Отож *завданням статті* є критичний аналіз відомих теорій подвійного запису та спроба обґрунтувати інший підхід до визначення його першооснови, що ґрунтується на її математико-дедуктивному осмисленні, адже, як висловився відомий теоретик В. Бслов, який звернув увагу на зв'язок логіки й бухгалтерії та вважав останню наукою винятково дедуктивною: “Бухгалтерія – це математика в поняттях” [2, 254].

Розглядаючи будь-який із підходів до обґрунтування тієї чи іншої теорії подвійного запису, можна помітити, що кожна з них аргіогі визнає, що це витікає з рахунків. Приміром, теорія двох рядів рахунків Й. Шера¹ ґрунтується на твердженні, що майно кожного господарства складається з додатних і від'ємних елементів. При цьому додатними (чи позитивними) елементами є окремі частини активу того господарства, майно якого розглядається; від'ємними частинами майна є окремі частини пасиву цього ж господарства [1, 27], що можна вважати головною математично-дедуктивною передумовою пояснення витоків подвійного запису в бухгалтерії.

Згодом варто зупинились на красномовному заголовку першої частини знаменитої праці Й. Шера, а саме: "Наука бухгалтерії або математичні основи бухгалтерії"[3, 17].

Але поза тим, що Й. Шер, здавалось, був на дорозі, яка прямо вела до омріяної мети – відкриття парадигми подвійного запису в бухгалтерії, цього не трапилося. Адже так само, як не можна пояснити сутність багатьох алгебраїчних формул, так само не піддається розкриттю внутрішній смисл подвійного запису в бухгалтерії, не зважаючи на те, що окремі його прояви очевидні, і це стало основою чи то мінової теорії, коли цю очевидність ілюстрували з допомогою господарських операцій, що підпадали під визначення обміну, або ж юридичної – у випадках передачі матеріальних цінностей від однієї особи – агента, як її тоді іменували, – до іншої. Мабуть, саме ця спорідненість бухгалтерського обліку й математики², коли приміром, $(a+b)^2$ при розкритті дужок виявляється ідентичним $a^2 + 2ab + b^2$, але пояснити таку трансформацію на зримих об'єктах неможливо, завадила будь-яким спробам розглядати подвійний запис в такому аспекті, хоч математичні символи при цьому традиційно застосовувались.

Зокрема, найпростіше балансове рівняння $A = K$ логічно мало підштовхувати дослідників до розгадки, як висловився Й. Гете, явища на грані білої й чорної магії, бо при всіх пермутаціях і модифікаціях, у тому числі й тих, що призводять до кардинальних змін в активі, як-от розглянуті вище господарські операції, внаслідок яких може вийти нульова залишкова вартість основних засобів – коли сума за проводками Д 83, К13 зрівняється з їхньою первісною вартістю, або на складі підприємства немає жодних запасів готової продукції, бо вся вона відвантажена покупцям на умовах наступної оплати – Д 90, К 26, а жодних інших реальних вартостей взамін неї немає³, тим не менше K , тобто, капітал власника залишився незмінним.

¹ Загалом, однозначно віднести авторство будь-якої теорії до імені когось одного, нехай навіть із когорти визначних вчених, досить важко. Приміром, О. Галаган стверджував, що теорію двох рядів рахунків у загальних рисах виклав голландський автор В. Стевін ще у 1608 р., затим у 1698 р. його співвітчизник В. Гезель [1, 26], а швейцарець Ф. Гюглі взагалі звинувачував свого земляка Й. Шера у плагіаті, що при зіставленні дат їхніх публікацій – першого у 1887 р., а другого в 1892 р. дає нібито підстави для цього.

Ми ж уважаємо, що це не так, бо насправді маємо справу з явищем "ідея витає в повітрі". Тому й стосовно теорії двох рядів рахунків не варто категорично ставати на один чи другий бік, бо окрім згаданих учених, її досліджували італійці Д. Фарні (1790) та Л. Кріппа (1838), американець В. Фостер (1838), англієць С.-Т. Джонс (1796), француз Р. Коффі (1833), німці Гантігель (1840), Г. Курцбауер (1850), австрієць Г. Аугшпург (1863)

² Показово, що французький учений П. Гарньє навіть ужив для однієї із своїх книг назву "Облік – алгебра права".

³ Реальний об'єкт активу завжди, поряд із сумою, має кількісне визначення. Такою, власне, є готова продукція. Коли ж вона списана за кредитом рахунка 26 "Готова продукція", то це не означає, що на дебеті рахунка 90 "Собівартість реалізації" відображено такий реальний актив, а тут доречніше говорити, як висловлювався М. Блатов, про "умовні цінності".

І тут ми впритул підходимо до такого юридичного поняття, як “пучок правомочностей”, що виходить із концепції власності. Саме тому, що власник підприємства має закріплені правомочності на ті чи інші активи, всі, хто останніми розпоряджається, розглядаються в обліковій теорії як агенти підприємства, або, простіше кажучи, підзвітні йому особи. Звідси ясно, що з одного боку виступає власник підприємства зі своїм “пучком правомочностей”, а з іншого агенти – зберігачі його майна. Це цілком у дусі поглядів Н. д’Анастасіо¹: облік – це реєстрація прав і обов’язків власника. При цьому, будь-який рух цінностей між учасниками господарського процесу передбачає зміну їхніх прав і обов’язків та має подвійний ефект. Звідси необхідність подвійного запису, а рахунки – це “станції”, створені для зміни правовідносин осіб, які беруть участь у господарському процесі [2, 144].

При цьому немає жодного значення, з якого саме боку знаходиться власник, а з якого – агенти-зберігачі, адже з теорії бухгалтерського обліку відомо, що традиційне для нас розміщення засобів зліва, та капіталу справа не є остаточно доведеним, адже в Англії та Японії воно було протилежним. Те ж, що в “Балансі” ф. №1 актив зараз наводиться з лівого боку, а актив з правого, хоч і є успадкуванням термінів дебет і кредит, яке відноситься до тлумачень Л. Пачіолі визначень “дати” та “мати”, може бути з таким же успіхом змінено на протилежну конструкцію цієї звітної форми, хоч Я. Соколов зауважив: бухгалтери краще б дали собі відрубати праву руку, ніж погодитись на зміну позначень лівої й правої сторони рахунків. Бо це є лише своєрідним паралаксом, зумовленим зміною точки спостереження, але для нас звичним стало розглядати капітал – як пасив, отож кредит рахунка 40 “Статутний капітал” в нашій уяві відображає збільшення капіталу власника, а дебет рахунка 30 “Каса” водночас теж саме, але вже не абстрактно, а “дзвінкою монетою” – як писав К. Маркс щодо зростання капіталу.

Подібно до цього облікова юридична теорія теж не може в повній мірі пояснити першооснов подвійного запису, не дивлячись на те, що вже у праці Л. Пачіолі були основоположні ідеї для цього, а далі юридичну теорію розвивали такі вчені, як Д. Кардано (1539), Д. Манчіні (1540), А. Казанова (1588), Л. Флорі (1636), Ф. Вілла (1864) та ін.

Бо вона має такий самий недолік, що й інші: замість пояснити причину виникнення рахунків, у ній доводиться необхідність здійснення на них подвійного запису, хоч, якщо вдуматись, прихильники цієї теорії були за крок до розгадки його витоку. Адже центральною ідеєю юридичної теорії є розгляд активу як рахунків агентів, що відповідають за зберігання цінностей, довірених їм власником. Проте, якщо Л. Пачіолі в якості боржника, приміром, щодо коштів у касі розглядав неживий предмет – гаманець власника, то згадані вище вчені ввели персоналізацію за агентами господарства: касиром, комірником і т. д., що виглядало переконливим стосовно матеріальних засобів, тому й приймалось без доведень.

Але як тільки спробувати розглянути найпростіші операції, як-от нарахування амортизації, списання в реалізацію продукції тощо, то юридична теорія стає безсилою. Адже господарські операції дебет рахунка 83 “Амортизація”, кредит 13 “Знос (амортизація) майна” чи дебет рахунка 90 “Собівартість реалізації”, кредит 26 “Готова продукція” аж ніяк не можна персоніфікувати за ким-би то не було. Адже навіть відвантаження продукції заздалегідь визначеному покупцеві й обумовлене в договорі постачання ще не є підставою автоматичного занесення на його рахунок

¹ Аби викласти думку цитованих авторів, тут і далі фрази, викладені ними у різних місцях, наводимо об’єднано.

дебіторської заборгованості, бо акт купівлі-продажу може й не відбутись: такі факти є непоодинокими з різних причин.

Проте вийшло так, що при цьому тлумачення капіталу стало не економічним, а політекономічним – як знаряддя визиску трудящих, через те в бухгалтерському обліку попри повторне уведення у вітчизняну теорію дефініції “капітал”, він далі є ніби алхімічним флогістоном, як і в ті часи, коли О. Галаган розглядав розвиток облікових теорій [1, 17]. Бо замість того, аби визнати, що “бухгалтерський облік виник і розвивається як інструмент обліку капіталу ... предметом бухгалтерського обліку є капітал ..., його переміщення і трансформація у процесі кругообороту, включаючи приріст чи зменшення в результаті господарської діяльності” [4, 55], довгий час вважали нібито подвійний запис “зумовлений економічною природою зміни форм вартості у процесі кругообороту господарських засобів” [5, 73].

І сталось це тому, що “аналогом флогістону в економічній теорії виступає категорія вартості”¹, хоч “у житті є тільки ціна, у той час як вартість – це штучна підстанова, видумка, зроблена з певною метою”² [1, 71], зокрема, аби заповнити вакуум, утворений згаданим вище політекономічним тлумаченням капіталу.

Хоч якщо уважно читати К. Маркса, то можна помітити, що “самозростаюча вартість” краще кореспондує з категорією капітал, ніж згаданою “штучною підстановкою” – вартістю. Адже К. Маркс загальну формулу кругообороту капіталу $G - T - G^1$ тлумачив наступним чином: “Якщо в простому обігу вартість товарів на противагу їхній споживній вартості діставала в кращому разі самостійну форму грошей, то тут вона виступає як самозростаюча, як саморухома субстанція, для якої товари і гроші є тільки форми”, уточнюючи при цьому: “Капіталіст знає, що всякі товари, хоч би який вигляд обідранців вони мали, хоч би як погано вони пахли, є гроші в душі істини, євреї внутрішнього обрізання, і до того ж чудотворний засіб з грошей робити більшу кількість грошей” [6, 154].

Проте це не означає, що гроші – як капітал та капітал – як гроші, попри видиму ідентичність, одне й те ж. Бо вже наступна фаза за загальною формулою колообігу $G \dots T$ засвідчує це, адже грошей у їх буквальному розумінні немає, але капітал залишився незмінним.

Справа у тому, що будь-які активи (гроші, товари тощо) є разом капіталом, який визирає із-за їхніх спин ніби Аліса в Задзеркаллі. Якщо це, приміром, гроші, то їхнє дзеркальне відображення буде капіталом, і навпаки.

Отже, це немовби два боки однієї медалі, а тому, якщо дивитись на лицьовий бік, бачимо гроші. Одночасно ж побачити те і друге неможливо, адже тильний бік медалі – грошей є відбитком у дзеркалі, тобто, абстрактним уявленням людини.

Але уявивши капітал, його ніяк не ототожниш з грошми. Хоч в економічній теорії, як указує К. Маркс, його перші тлумачі – меркантилісти саме так і вважали³. Тому відома формула колообігу капіталу $G \rightarrow T \rightarrow G^1$ повинна виглядати обернено: $G^1 \leftarrow T \leftarrow K$, тобто, як відбиток першої у дзеркалі.

¹ Таке дзеркальне відображення якраз і є проявом двоїстості, але не вартості (value) її та капіталу.

² Варто підкреслити, що такі погляди були й за кордоном, причому досить давно. Приміром, те, що в основі обліку лежить рух вартостей, підкреслив представник англійської школи персоналістів Є. Г. Фолсом (1875) [7, 194], звісно, не з ідеологічних міркувань, а визнаючи “штучну підстановку”.

³ Відома крилата фраза С. ді Сісмонді: „Money which money”, що звучить як “Гроші породжують гроші”.

Слово “гроші” тут резонніше замінити на “капітал” і тоді зникає будь-яке протиріччя з тлумаченням: “Кругооборот капіталу – безперервний рух капіталу, в якому він послідовно перетворюється з однієї форми на іншу і робить повний кругооборот з приростом” [8, 260], що відповідає визначенню “самозростаюча субстанція” – за термінологією К. Маркса, який водночас уживав як синонім такого самозростання термін “додаткова вартість”.

На наш же погляд, під терміном “вартість” він маскував капітал. Бо ж не можна визнати, що дві однакові одиниці виміру, якщо послуговуватись обліковою термінологією, притаманні одній і тій же субстанції, характеризують різні її якості: приміром, товар має вагу і масу, чи об’єм і обсяг тощо. Інакше вийде парадокс $1+1=1$, що підкреслював видатний англійський учений ХХ ст. Бертран Расел, вказуючи, що таким способом можна довести будь-що. Як приклад, він наводив рівняння: “Я = Папа Римський!”

Проте тверда налаштованість будь-що довести теорію додаткової вартості, за якою вона є винятково результатом додаткової праці¹ робітника, завадила К. Марксу викласти кругооборот капіталу на “взірці староіталійської бухгалтерії”, хоч він і прагнув до цього, а не тому, як стверджує К. Циганков, що: “Навіть ці видатні економісти і мислителі потерпіли фіаско у спробі досягнути смислу бухгалтерії” [10, 17].

Але при цьому не можна погодитись, що “поява рахунка (Капіталу – Авт.) означала виникнення подвійної бухгалтерії [2, 73]. Тим більше, ніби це сталось в результаті випадкового осяяння, бо спочатку бухгалтер “епохи Відродження” просто на окремому аркуші паперу відмічав нетипові операції, котрі не вписувались в існуючу на той час парадигму бухгалтерського обліку, не вкладаючи ніякого смислу у зміст таких записів. І тільки у кінці ХVІІІ ст. “для деяких бухгалтерів стало приємною несподіванкою відкриття того, що за подвійним записом прихований певний зміст”.

Бо як тепер, коли класичним вважається визначення Ж. Фурастьє (1959): “Бухгалтерський облік є галуззю сучасної науки, мета якої зводиться до обчислення у грошовому виразі вартості майна підприємства і визначення величини його власного капіталу” [2, 60], так і з давніх-давен – без цього формулювання, – бухгалтери, може й чисто інтуїтивно, але це повсякчас відчували. Та й то щодо часу виникнення цієї “приємної несподіванки” можна висловити доволі переконливі сумніви, бо інакше доведеться забути про Л. Пачіолі, котрий “прихований зміст” по-

¹ До речі, це є ще одним підтвердженням того, що “ідеї витають у повітрі”, бо хоч К. Маркса теж звинувачували у плагіаті, приміром, Р. Меєр вказував: “З цих опублікованих праць (праць Родбертуса, що належать до другої половини тридцятих років) Маркс, як це можна довести, почерпнув більшу частину своєї критики”. Сам Й. Родбертус – Ягецов у листі №48 свою претензію заявляв так: “Звідки виникає додаткова вартість капіталіста, це я показав у моєму третьому соціальному листі, по суті, так само, як Маркс, тільки коротше і ясніше” [9, 10].

Проте Ф. Енгельс доводить: “Про всі ці обвинувачення в плагіаті Маркс ніколи нічого не знав. В його примірнику “*Emancipations Kampf*” була розрізана тільки частина, що стосується Інтернаціоналу, решту книги розрізав я сам уже після його смерті”, хоч “лист №48 Маркс знав: п. Меєр був такий ласкавий, що подарував оригінал молодшій дочці Маркса. Маркс, до слуху якого, звичайно, дійшов таємничий шепіт про таємні джерела критики, які треба шукати в Родбертуса, показував мені цього листа, причому зауважив, що в ньому він має, нарешті, автентичне свідчення про те, на що, власне, претендує сам Родбертус; якщо він не твердить нічого більше, то для нього, Маркса, ці твердження не мають ніякої ваги ... Я точно знаю, літературна діяльність Родбертуса залишалась невідомою Марксу до 1859 р., коли його власна критика політичної економії була готова не тільки в основних рисах, але і в найважливіших подробицях” [9, 11].

двійного запису власне в сенсі “урівноважування підсумків дебетових і кредитових оборотів” [2, 60], як знаємо, осмислив набагато раніше.

Адже так само сталося з відкриттям закону земного тяжіння, який, звісно, виник не тоді, коли на І. Ньютона впало яблуко. Тому насправді причинно-наслідковий зв'язок тут інший і поява рахунка Капіталу є лишень наслідком дедуктивного осмислення, так би мовити, наявності шуканого невідомого, яке в математиці позначають значком “X (ікс)”. Проте нікому з математиків при формулюванні теорем не спадало на думку підмінювати логічний взаємозв'язок членів рівняння одним із них, нехай навіть і шуканим.

Так, у найбільш логічно простій, як на нинішній час, теорії Піфагора щодо рівності суми квадратів прямокутного трикутника квадрату його гіпотенузи ($a^2 = b^2 + c^2$) неприпустимим є викреслення якогось із катетів чи й гіпотенузи – як першооснови наведеного рівняння, бо кожний з його членів може бути почергово невідомим.

В контексті ж розгляду окресленої проблеми висловимо гіпотезу: власне капітал є наріжним каменем подвійної бухгалтерії, а не рахунок Капіталу, хоч його значення як центрального в системі рахунків, на що вказував ще Дж. Фультон (1800), заперечити годі. Для доведення цієї гіпотези можна навести той факт, що К. Станціні підкреслював: метою бухгалтерії виступає облік руху капіталу, тобто $\Gamma - T - \Gamma^1$. При цьому він вводив два ряди рахунків: рахунки контролю та рахунки результатів (рахунок Капіталу трактується як результативний). Перший ряд повинен відобразити контроль руху грошей у функції засобів обігу, другий – розкрити феномен $\Delta \Gamma$ [2, 307-308].

Отож, немає нічого дивного, що уніграфічний облік логічно привів до появи диграфічного, але помимо його глибинної сутності, захованої в необхідності подвійного виведення майна власника, на поверхні цього явища виглядало, нібито сталося це через прагнення бухгалтерів “створити умови для автоматичного контролю записів”, хоч цього теж не можна заперечити, а тому “ввели, підставили рахунок власника (чистого майна), додавши потім йому економіко-юридичну інтерпретацію та назвали його рахунком Капіталу” [2, 61].

Думається, що це відбувалось дещо в іншій послідовності, бо, як стверджував В. Зомбарт, ідея подвійного запису “народилась з того духу, що й система Галілея”, в ній “містяться зародки ідей тяжіння, кровообігу, збереження енергії ...” і це зовсім не “фантазії старіючого економіста” [2, 60], а його глибоке дедуктивне проникнення в першооснови подвійного запису.

Отож, якщо застосувати математично-дедуктивний підхід до осмислення балансу в дусі постулату Є. Шмаленбаха: “Різниця між сальдо рахунків власних засобів і основних засобів дорівнює різниці між сальдо рахунків оборотних засобів і кредиторської заборгованості” [2, 313], що спрощено інтерпретовано у вітчизняних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку як текстовий опис балансового рівняння Й. Шера: $A - P = K$: “Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань”, то є всі підстави вважати, що тут цілком застосовувана теорема Піфагора. Особливо, коли навести це балансове рівняння за аналогією зі структурою звітної форми “Баланс”, тобто $A = K + P$.

Це чисто інтуїтивно відчув М. Блатов, наводячи свій відомий квадрат, яким він намагався відобразити, як він висловлювався, “модель потоків цінностей в господарстві” [11, 41–42]. Однак, хоч він і вважав, що ця модель визначає як класифікацію рахунків, так і кореспонденцію між ними, цього не сталося. І не тільки через відсутність збігу числа їхніх класів за теперішнім Планом рахунків із кількістю ви-

значених у моделі потоків: 1 – обмін речових цінностей на гроші (наприклад, продаж товарів населенню); 2 – обмін грошей на речові цінності (наприклад, купівля домашніх предметів у населення в закупівельних пунктах); 3 – обмін речових цінностей на умовні, тобто, обіцянка платежу (наприклад, продаж товарів населенню у кредит); 4 – обмін умовних цінностей на речові (наприклад, отримання товарів, зобов'язання їх оплатити – акцепт рахунка постачальника); 5 – обмін грошей на умовні цінності (наприклад, видача грошей під звіт агенту, який повинен прозвітуватись за отриману суму); 6 – обмін умовних цінностей на гроші (наприклад, оплата рахунка постачальника); 7 – обмін одних речових цінностей на інші (наприклад, розбирання будівлі на дрова); 8 – обмін одних умовних цінностей на інші (наприклад, до фонду підприємства приєднані кошти бюджетного фінансування, переведення або залік заборгованості) [2, 461], але й через доволі штучне виділення самих “потоків”.

Приміром, потік 5 за своїм змістом ідентичний до потоку 6, хоч за кореспонденцією рахунків це може бути відображено по-різному:

5) дебет субрахунка 372 “Розрахунки з підзвітними особами”, кредит субрахунка 301 “Каса в національній валюті”;

6) дебет субрахунка 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”, кредит субрахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Проте це не міняє юридичної сутності цих господарських операцій, оскільки як за п'ятим, так і за шостим потоком відбулось одне й теж: наявність грошей зменшилась, а дебіторська заборгованість виникла, тому то й відносять такі операції за теорією бухгалтерського обліку до першого типу. Правда, це може означати й погашення кредиторської заборгованості, якщо потокам 5 та 6 передував потік 4 – оприбуткування товарів від постачальників, приміром, відображення витрат за авансовим звітом підзвітної особи.

Та поза тим, що стрижнем цієї моделі є обмін, а теорія обміну (міни) не може бути застосована безумовно до всіх операцій, і це переконливо довів А. Лунський (1916) у своїй праці “Неспроможність вчення, розповсюдженого Є. Є. Сіверсом”¹, її найголовніший недолік – ігнорування капіталу. Звісно, у той час інакше бути не могло, зважаючи на рік публікації М. Блатовим цитованого джерела – у розгар так званої “великої дискусії”, коли цей термін у теорії “соціалістичного обліку” став табуованим.

Проте, саме це стало на заваді до відкриття М. Блатовим першооснови подвійного запису – кругообороту капіталу, хоч явна нестиківка наведених у цій моделі потоків з міноювою теорією, котру він сповідував у душі А. Вольфа та Є. Сівера, за переконанням яких подвійний запис завжди відображає тільки природний обмін цінностями на підприємстві, підштовхувала його до цього. Натомість, аби виправдати те, що тут у кожному “потоці” рефреном звучить, як тоді писали “міна”, хоч вона й не завжди присутня – див. “потоки” 3 – 4, уведено не бездоганне визначення “умовні цінності”. І це стало неминучим наслідком слабкості теорії обміну при спробі пояснити подвійний запис, який – за словами А. Лозинського, – є тільки зовнішнім оформленням процесу руху засобів, що об'єктивно здійснюється” [12, 34]. Бо внутрішній зміст зовнішніх операцій завжди є симбіозом математики і юриспруденції. Це підкреслив Й. Шер, наголошуючи на необхідності розуміння, що подвійна бухгалтерія, проте, не є конгломератом, а наукою, суміжною з наукою про

¹ Назва наводиться за дж. 1, с. 78.

господарство, математикою та юриспруденцією, котра забезпечує вичерпний облік капіталу, якому протиставляється вичерпний облік складових частин майна, розчленованих за господарськими категоріями і юридичними відносинами, подібно до того, як ціле протиставляється частинам, поняття – своєму змісту [3, 10-11].

Власне, тому-то й не фігурує капітал у “квадраті професора Блатова”, що він не підпадає під таке “зовнішнє оформлення”, а є прихованою субстанцією, котра рухається під прикриттям засобів, у яких він тоне нібито “флогістон” – за уявленням древніх алхіміків. Як і “потокі” за операційними, результативними, збірно-розподільчими і регулюючими рахунками [1, 78] чи формуванням фінансових результатів [2, 461], котрі уже точно не можна віднести до операцій обміну (“міни”).

А те, що загалом теорія обміну певною мірою нібито й відображає сутність подвійного запису господарських операцій, цілком уписується у викладене вище визначення Й. Шера щодо суміжності бухгалтерії з наукою про господарство, адже обмін (або міна) – невід’ємна частина його (тобто, господарства) діяльності.

Якщо спробувати очистити цей “квадрат” від зайвих, на наш погляд, потоків, бо й за його повною формою осторонь залишився процес виробництва, визначення прибутку, зносу й амортизації основних засобів тощо і в якості умовних цінностей прийняті не віртуальні, як-от за М. Блатовим: “обмін речових цінностей на умовні цінності ... (наприклад, продаж населенню товарів у кредит), чи навпаки, “обмін умовних цінностей на речові (наприклад, отримання товарів, зобов’язання їх оплатити – акцепт рахунка постачальника) [12, 460], а капітал, то в такому разі можна обійтись половиною “квадрата професора Блатова”, що не надто принципове, з точки зору наглядного зображення, кругообороту капіталу, адже основні складові згаданого “квадрата”: гроші, речові й умовні цінності тут присутні, і матимемо структуру “Балансу” ф. № 1 у його математичному вимірі як $A = K + П$, що цілком уписується в теорему Піфагора (рис. 1).

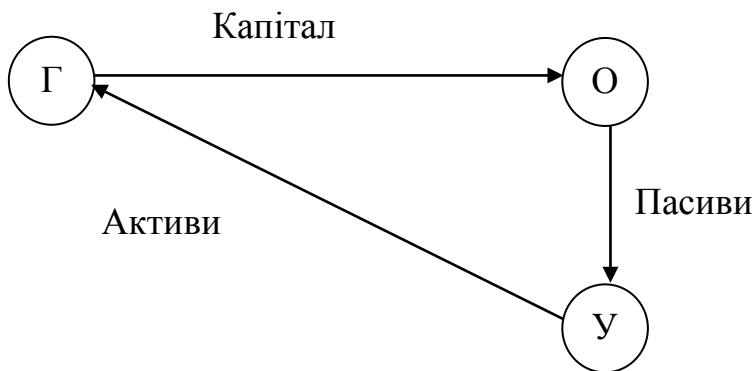


Рис. 1. Модифікована половина “квадрата професора Блатова”

Правда, при спробі перенести це на показники “Балансу” ф. № 1 конкретних підприємств як алгебраїчне рівняння $A^2 = K^2 + П^2$, ми таку рівність отримуємо не завжди (табл. 1).

Те, що фактичні й розрахункові значення валюти “Балансів” ф. №1 не збігаються (різниця становить від 11 до 29 відсотків), не є дивним, якщо зважити на висновок Т. Вельтона та Є. Купера про те, що прибуток і капітал – величини, які

Таблиця 1
Фактичні й розрахункові значення показників “Балансу” ф. № 1 за 2008 рік
 (млн. грн.)

Підприємства	Показники							
	Валюта активу балансу		Власний капітал		Пасиви		$K^2 + П^2$	$\sqrt[2]{K^2 + П^2}$
	A	A_2	K	K_2	$П$	$П_2$		
ЗАТ “Обухівський вентиляційний завод”	11,3	127,69	2,9	8,41	8,4	70,56	78,97	8,89
ВАТ “Дрогобицький долотний завод”	194,4	37791,4	90,2	8136,0	104,2	10857,6	18993,6	137,8
ВАТ “Балаклавське рудоуправління ім. Горького”	290,7	84506,5	247,5	61256,2	43,2	1866,2	63122,4	251,2
ВАТ “Фармак”	969,7	940318,1	315,2	99351,0	654,5	428370,2	527721,2	726,4
ЗАТ “Укрпрофтур”	247,6	613057,6	220,8	487526,4	26,8	718,2	488244,6	221,0

Джерело: Розраховано за показниками опублікованих “Балансів” ф. №1 за 2008 рік.

демонструють тільки відносну істину і ніколи абсолютну [2, 195] не тільки через можливість, як писав Л.-Р. Діксі, обчислення безгрошового прибутку¹ (чи безгрошового) збитку або й прямих фальсифікацій, на котрі звертав уваги А.-Т. Ватсон, групуючи їх на основі інтерпретації рівнянь балансу на три види:

$A - П > Н$, тобто, в активі показується більше засобів, ніж є насправді;

$K > Н$, тобто сума капіталу завищена;

$K < Н$, тобто сума капіталу занижена [2, 197], хоч на практиці це теж трапляється доволі часто.

Однак і за умови, що згадані вуалювання – так висловлювався Й. Шер, – і які він детально висвітлює [3, 455–511], в обліку і звітності конкретного підприємства не застосовувались, розходження звітних і розрахункових показників, визначених за теоремою Піфагора, не повинно збивати з пантелику, оскільки їхньою причиною може бути недостатня методологічна обґрунтованість обраних за обліковою політикою методів і способів визначення зносу основних засобів, оцінки запасів при їхньому вибутті, обчислення резервів та забезпечення зобов'язань, зрештою, неузгодженість фінансового й податкового обліку прибутку (збитку), котра зумовлює появу фіктивних активів – сальдо рахунка 17 “Відстрочені податкові активи” чи пасивів – сальдо рахунка 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”, як і застосування обчислення фінансових результатів винятково тільки за реалізованою продукцією.

Загалом же, наші висновки зводяться до наступного.

Перше. Двоїстість господарських операцій, пов'язаних із діяльністю підприємств, є першоосновою їхнього подвійного запису на бухгалтерських рахунках.

¹ Він підкреслював, що це відбувається в результаті зміни цін на активи. Якщо ринкова ціна активів зростає вище облікової, то утворюється безгрошовий (потенційний) прибуток і, навпаки, якщо їхня ринкова ціна падає нижче облікової – виникає безгрошовий (потенційний) збиток [2, 195-196].

При цьому, подвійний запис, який на поверхні явища є нібито лише технічним прийомом, що забезпечує дотримання контрольної функції обліку, не зважаючи на будь-які перmutації й модифікації та типи господарських операцій, водночас відображає їхню приховану сутність, а саме двоїстість, котра витікає з пучка правомочностей власника, за яким його капітал матеріалізується у відповідних активах.

Друге. Оскільки основна мета бухгалтерського обліку полягає у подвійному веденні майна власника, яке з одного боку уособлюється в сумі його капіталу, а з іншого – у вартості належних йому активів, то звідси неминуче виникає два ряди рахунків. Проте причиною виникнення двох рядів рахунків став не подвійний запис господарських операцій, а необхідність відображення кругообороту капіталу. Відтак не поява рахунка Капіталу зумовила виникнення подвійного запису, а потреба забезпечення концепції його збереження з урахуванням усіх можливих метаморфоз у процесі кругообороту за окремими фазами. Саме в цьому слабкість теорії обміну (міні), яка ґрунтується не на всіх фазах кругообороту капіталу, а винятково на одній: Т – Г.

Третє. Як і будь-які явища можна описати за допомогою теореми Піфагора, точно так само кругооборот капіталу теж не виходить за її межі. Правда, чим складніше явище, тим більше алгебраїчних перетворень при цьому доводиться робити, тому й щодо подвійного виведення майна власника неможливий прямолінійний підхід за формалізованим рівнянням теореми Піфагора $a^2 + b^2 = c^2$, зважаючи на викривлення звітних показників через низку причин, насамперед, недостатню методологічну обґрунтованість оцінки оборотних активів, визначення прибутку винятково за реалізованою продукцією, що призводить до вуалювання збитків через завищення маси оборотних засобів тощо.

Резюмуючи, можна стверджувати, що саме субстанція капіталу, яка довгий час була прихованою від ока спостерігачів господарських процесів, є *premiere cause*¹ двоїстості господарських операцій, тому врешті-решт зумовила необхідність фіксації прояву свого кругообороту, а це – у свою чергу – стало *causes determinates*² переходу від уніграфічної системи бухгалтерського обліку до діграфічної. Це супроводжувалось зміною парадигми бухгалтерського обліку: якщо раніше центральним вважався рахунок Каси, то після усвідомлення сутності капіталу як абстрактної категорії, подібно до матерії, але zarazом представленої зримими фізичними об'єктами, ця роль перейшла до рахунка Капіталу.

Однак, це не означає, що так сталося насправді. Бо й тоді, коли центральним вважався рахунок Каси, усе ж таки, в його, так би мовити, “тіні” проглядались не гроші як такі – це було видно на поверхні, а саме капітал. Адже купець, передаючи покупцеві товари за векселем, жодних особливих хвилювань після їхньої “втрати” не відчував, хоч грошей за них “дзвінкою монетою” ще довгий час не отримував.

Отже, в цьому випадку маємо вже перше, хоч і нечітке уявлення про капітал, бо він не “зникав” разом із товарами – його фізичними носіями. Це дає підстави стверджувати, що капітал завжди був у центрі облікової системи, але недостатнє дедуктивне осмислення його як абстрактної категорії довгий час призводило до ототожнення з грошми. Відтак рахунок Каси на поверхні явища виглядав (і був) призначеним для обліку коштів, але вже у перших купців на підсвідомому рівні фі-

¹ *Premiere cause* – першопричина.

² *Causes determinates* – визначальна причина.

гурував водночас як рахунок Капіталу. З усвідомленням двоїстості господарських операцій прийшло розуміння, що це два різні рахунки.

Побічним доказом може бути теперішнє еkleктичне поєднання обліку зносу й амортизації основних засобів, що є прикладом зворотного підходу до тлумачення кругообороту капіталу.

Втім, автор не претендує на вичерпне вирішення окресленої проблеми, оскільки тут можуть бути й інші міркування, що зумовлює перспективність її подальших досліджень. Тим більше, що викладена у статті аргументація зовсім не означає, що вона є правильною.

Але й за умови, коли це буде доведено іншими дослідниками, усе ж таки автор втішатиметься хоча б тим, що це стало імпульсом для пошуків, при яких надалі, принаймні, відпаде потреба розпилення уваги на дедуктивне осмислення витоків подвійного запису у такому напрямі, як це викладено у статті, що цілком виправдовує наші власні зусилля, оскільки у науці й хибний підхід до вирішення будь-якої проблеми заслуговує на увагу.

Література

1. *Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова.* – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 83 с.
2. *Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней.* – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. *Шер Й. Ф. Бухгалтерия и баланс /Шер И. Ф.* – 4-е изд.: Пер. с 5-го нем. изд. С. И. Цедербаума. Под ред., дополн. и примеч. Н. С. Лунского. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 575 с.
4. *Палий В. Ф. О предмете бухгалтерского учёта / Палий В. Ф. // Бухгалтерский учёт, 2006. – №5. – С. 55-58.*
5. *Мальшев И. В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учёте /Мальшев И. В.* – М.: Статистика, 1971. – 111 с
6. *Маркс К., Энгельс Ф. Твори.* – Вид. друге. Т. 23. – К.: Політвидав України, 1963. – 847 с.
7. *Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. II. Навч. посібн. 2-е вид., доп. і перероб.* – Житомир ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
8. *Мочерний С. В. Економічна теорія /Мочерний С. В.* – К.: “Видавничий центр “Академія”, 1999. – 583 с.
9. *Маркс К., Энгельс Ф. Твори.* – Вид. друге. Т. 24. – К.: Політвидав України, 1964. – 598 с.
10. *Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учёта / Цыганков К. Ю.* – М.: Магистр, 2007. – 462 с.
11. *Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии / Блатов Н. А.* – 5-е изд. – Л. – М.: 1931.
12. *Лозинский А. И. Курс теории балансового учёта в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учётом / А. И. Лозинский.* – М.: ВП “Союзоргучёт”, 1938. – 216 с.

Редакція отримала матеріал 24 вересня 2010 р.