

ГОЛОВАЧ

Володимир Володимирович

УДК 657.6

ГОЛОВАЧ

Тетяна Анатоліївна

**ТОВАР І ВЛАСНІСТЬ ЯК ПРЕДМЕТ ТА  
ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ:  
ЕКОНОМІЧНИЙ, ПРАВОВИЙ І  
ФІЛОСОФСЬКИЙ АСПЕКТИ**

к.ю.н., заслужений юрист  
України, сертифікований  
аудитор

**GOODS AND PROPERTY AS SUBJECT AND  
OBJECT OF ACCOUNTING: ECONOMIC,  
LEGAL AND PHILOSOPHICAL ASPECTS**

д.е.н., професор, сертифікований  
аудитор, провідний науковий  
співробітник Наукової  
лабораторії з проблем  
кримінальної поліції, ННІ № 1  
Національної академії  
внутрішніх справ

*HOLOVACH Volodymyr Volodymyrovych – PhD in Law, Honored Lawyer of Ukraine, certified auditor*

*HOLOVACH Tetiana Anatoliivna – Doctor of Economics, certified auditor, leading researcher of Scientific Laboratory for criminal police problems of the Educational and Scientific Institute of National Academy of Internal Affairs of Ukraine*

Питання предмета та об'єктів бухгалтерського обліку постійно знаходиться у центрі уваги вчених і досліджується у різних аспектах. Водночас проведені дослідження, переважним чином, мають сталий характер і не виходять за межі традиційних концепцій і понять бухгалтерського обліку. Саме визначення змісту об'єкта та предмета бухгалтерського обліку як науки не узгоджується з філософською концепцією взаємодії суб'єкта з об'єктом у процесі пізнавальної діяльності. Традиційно у публікаціях з бухгалтерського обліку поняття предмета вважають більш змістовним за поняття об'єкта. Водночас до категорії об'єктів зараховують різноманітні економічні ресурси, засоби, джерела їх утворення тощо. З урахуванням наведених зауважень у статті вчинено спробу з використанням досягнень сучасної гносеології, економічної теорії, наукових концепцій бухгалтерського обліку визначити зміст його предмета та об'єктів. З цієї метою проведено аналіз існуючих наукових досліджень з питань предмета та об'єктів бухгалтерського обліку стосовно їх співвідношення з категоріями товару і власність.

\* \* \*

The issue of the subject and objects of accounting are constantly in the center of attention of scientists and is being investigated in various aspects. At the same time the conducted researches are predominantly sustainable and don't exceed the traditional accounting concepts and ideas. It is the definition of the content of the object and the subject of accounting as a science that doesn't agree with the philosophical concept of the interaction of the subject with the object in cognitive activity process. Traditionally in accounting publications the idea of the subject is considered more meaningful than the idea of the object. At the same time the various economic resources, means, sources of their formation, etc. are included to the category of objects.

Considering these comments, in the article with using the achievements of modern gnosiology, economic theory, scientific concepts of accounting an attempt is made to determine the content of its subject and objects. With this purpose the analysis of existing researches on the issues of accounting subject and objects in regard to their relationship with the categories of goods and property is done.

According to the conceptual provisions of gnosiology, the phenomena and processes of economic activity in regard to accounting in the aspect of interaction of subject with the object are primary, and the acquired knowledge about them is secondary. Therefore it is logical to call the knowledge in regard to goods and property as the subject of accounting as a science. This doesn't contradict the fact that the individual phenomena and processes of economic activity in regard to their self-knowledge can be studied as an object, and the results of scientific research can be called subject when agreement with their inherent commercial properties and property relations, which in their totality form the subject of accounting as a science.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, предмет і об'єкти бухгалтерського обліку, товар, власність, двоїста природа товару, подвійний запис

**Keywords:** accounting, subject and objects of accounting, goods, property, dual nature of the goods, double entry

## ВСТУП

Питання об'єкта та предмета бухгалтерського обліку розглядається майже в кожному підручнику і навчальному посібнику. Відповідні дослідження у цьому напрямку проводили такі українські вчені як Р.Ф. Бруханський, В.С. Білоусько, В.Ф. Максимова, Т.В. Давидюк, М.В. Кужельний, В.Ф. Лишиленко, І.В. Садовська, В.В. Сопко, В.Г. Швець та ін. Певну увагу дослідженню об'єктів і предмета бухгалтерського обліку приділяли зарубіжні вчені, зокрема Х. Андерсен, М.М. Бердар, М.Р. Метьюс, Д. Коул, Б. Нідлз,

В.Ф. Палій, М.Х. Перера, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов та інші.

Серед українських вчених, які досліджували проблеми бухгалтерського обліку домінує погляд, що поняття «предмет» ширше поняття «об'єкт». Останнє використовується для визначення змісту цілої низки об'єктів, серед яких частіше всього називають активи, пасиви, господарські засоби, господарські процеси, зобов'язання, капітал, доходи, результати діяльності тощо.

У Податковому кодексі України (ст. 14.1.244) товарами називають матеріальні і нематеріальні активи,

у т.ч. земельні ділянки та цінні папери. Відповідні визначення товару надає Митний кодекс України та інші нормативно-правові акти. Такі трактування не повністю узгоджуються з положеннями інших нормативних актів з бухгалтерського обліку. Фундаментальне з'ясування термінологічної проблематики виходить за межі цієї статті й потребує окремого дослідження.

Значна частина авторів у своїх публікаціях відмічає провідну роль бухгалтерського обліку у суспільному виробництві. Підкреслюють, що бухгалтерський облік покликаний контролювати стан і рух господарських засобів, коштів, господарських процесів, пов'язаних з виробництвом, розподілом, обміном і споживанням матеріальних благ. З'ясування змісту суспільного виробництва як особливої форми товарного виробництва і господарської діяльності залишають осторонь. Водночас товарне виробництво і господарська діяльність зі своїми об'єктивними закономірностями знаходять відображення в бухгалтерському обліку. Пізнання таких закономірностей не повинно знаходитись поза науковим пізнанням.

Зі свого боку товарне виробництво нерозривно пов'язане з відносинами власності, які виникають між відокремленими виробниками у результаті суспільного поділу праці. Відносини власності охоплюють усі без винятку процеси суспільного виробництва. На відміну від товарних відносин, відносини власності фрагментарно розглядаються у наукових публікаціях з питань бухгалтерського обліку. Водночас економічна сутність товару й власності та їх нерозривний взаємозв'язок не знаходять свого висвітлення.

Відомо, що товар і власність мають подвійну природу, а їх сутність становить діалектичне протиріччя. Подвійна природа товару обумовлена подвійним змістом праці, що його створює. Власність включає у себе відчуження і привласнення певних благ у процесі обміну. Наведені закономірності товару і власності існують об'єктивно, а також незалежно від бухгалтерського обліку. Вони певним способом відображаються у бухгалтерських документах і пізнаються в науковому плані як предмет дослідження.

Також у багатьох наукових працях з бухгалтерського обліку звертають увагу на необхідність використання інституціонального підходу, який бере за основу аналіз економічних проблем у їх зв'язку із соціальними, правовими, політичними та іншими явищами. Тому є необхідність розглянути предмет і об'єкти бухгалтерського обліку в аспекті товару і власності.

**МЕТА** роботи – з'ясувати, яким чином подвійна природа товару і власності як діалектичного протиріччя знаходить своє відображення у бухгалтерському обліку за допомогою дебету і кредиту, активу і пасиву, подвійного запису та інших методів. На основі такого методологічного підходу буде логічним визначити шляхи наукового дослідження предмета і об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням попередніх досягнень.

#### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Теоретико-методологічним базисом статті виступає діалектичний метод, основні положення теорії бухгалтерського обліку та теорії держави і права. У процесі дослідження використовувалися абстрактно-

логічний, монографічний, порівняльно-правовий аналіз.

#### РЕЗУЛЬТАТИ

Об'єктивна дійсність вивчається багатьма науками з метою виявлення закономірностей та врахування їх у практичній діяльності. У процесі вивчення об'єктивної дійсності кожна з наук визначає свою індивідуальність шляхом окреслення власного предмета і об'єкта дослідження відмінного від тих, що притаманні іншим наукам. Не становить винятку у цьому відношенні й наука бухгалтерського обліку, яка визначає в якості предмета та об'єктів явища та факти, які вважає за необхідним цілеспрямовано досліджувати.

Як правило, вчені у визначенні предмета та об'єкта бухгалтерського обліку намагаються керуватися загальними науковими розробками, дотримуючись традиційних парадигм. Водночас зустрічаються дослідження з різноманітними підходами, які тлумачать на власний розсуд співвідношення предмета та об'єкта або обходять стороною таку проблематику.

Філософський підхід стосовно процесу пізнання реальної дійсності ґрунтується на вивченні взаємодії суб'єкта з об'єктом. Суб'єкт вважається носієм свідомості, а об'єкт становить все те, на що спрямована пізнавальна діяльність. У гносеології вони розглядаються як протилежності, шляхом взаємодії яких реалізується сам процес пізнання.

Сучасна гносеологія вважає за необхідне розрізнити об'єкт і предмет дослідження не в якості їх самостійних утворень, а у вигляді певної зміни уявлень і способів обґрунтування наукових знань. Відмінність між ними вбачають в тому, що об'єкт існує у формі реальної дійсності і не залежить від методів наукового дослідження. Зі свого боку предмет є результатом наукового пізнання. Він існує тією мірою, в якій є знання про об'єкт у вигляді його теоретичної моделі [1, 2].

Найбільш послідовно наведена концепція теорії пізнання реалізується у правознавстві та економічній теорії. У наукових публікаціях з бухгалтерського обліку домінує погляд, що поняття «предмет» є ширшим за поняття «об'єкт». Ряд вчених погоджуються з тим, що об'єкт пізнання повинен включати в себе предмет [3].

Вони наголошують на тому, що об'єкт бухгалтерського обліку включає у себе все те, на що спрямована пізнавальна діяльність. За їх визначенням предмет становлять конкретні питання, що вивчаються і досліджуються. У широкому значенні під предметом бухгалтерського обліку розуміють все те, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси. У вузькому аспекті предмет бухгалтерського обліку пропонують розглядати як сукупність процедур.

З метою узгодження пострадянських традиційних уявлень про об'єкт і предмет бухгалтерського обліку з сучасними гносеологічними концепціями свого часу вносили пропозицію запровадити поняття «об'єкти предмета бухгалтерського обліку». Водночас фундаментальні наукові дослідження об'єкта і предмета бухгалтерського обліку з використанням новітніх положень філософії науки відсутні. В основному поняття об'єкта і предмета бухгалтерського обліку розгляда-

ється в підручниках і навчальних посібниках [4].

Складності пізнання закономірностей взаємодії суб'єкта з об'єктом у процесі господарської діяльності обумовлені нерозривним, загальним і суперечливим зв'язком їх взаємного впливу. Досліджувати такі закономірності можливо у різних напрямках та на різних рівнях, які в межах тієї чи іншої науки визначають у широкому чи вузькому аспекті в якості предмета або об'єкта. У підсумку від переміни цих понять стосовно досліджуваних закономірностей явища об'єктивної дійсності залишаються незмінними. Якщо розглядати конкретний предмет, явище або процес господарської діяльності окремо від інших, зокрема, у вигляді такого об'єкта бухгалтерського обліку, як господарські засоби, то в межах суто його теоретичного пізнання і практичної взаємодії суб'єкта з об'єктом вони будуть об'єктом, а отриманні знання разом з іншою інформацією про них набудуть ознак предмета. Водночас під час переходу до пізнання об'єкта і предмета бухгалтерського обліку в загальному аспекті стосовно науки загалом, необхідно виходити за рамки одиничних предметів, явищ і процесів господарської діяльності для встановлення їх загального зв'язку і загальних закономірностей. В якості таких загальних закономірностей, що утворюють загальний зв'язок, вбачаються товарні відносини й відносини власності, які становлять основу та сутність господарської діяльності і бухгалтерського обліку. Тому буде логічним у розгляді нашої проблематики основну увагу приділяти дослідженню відповідних закономірностей притаманних конкретним явищам об'єктивної дійсності, керуючись та критично оцінюючи існуюче тлумачення предмета та об'єктів бухгалтерського обліку.

Стосовно предмета і об'єктів бухгалтерського обліку у підручниках і навчальних посібниках існують досить різноманітні тлумачення. Деякі автори вважають, що об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби, якими володіє підприємство. За їхнім переконанням, такі засоби також складають зміст його предмета [5].

Інші автори наголошують на тому, що предметом бухгалтерського обліку є процеси виробництва, розподілу, обміну і невиробничого споживання продукту, господарські засоби і джерела їх утворення, які беруть участь у цих процесах, а також розрахунково-кредитні відносини, що склались за цих умов. Уточнюють, що господарські засоби і джерела їх утворення одночасно є об'єктами бухгалтерського обліку і входять до змісту його предмета [6]. Зустрічаються визначення, коли в якості предмета бухгалтерського обліку розглядають стан та використання засобів у ході господарської діяльності, а також господарські факти як первинні елементи цього процесу у грошовому вимірюванні. Натомість, до об'єктів бухгалтерського обліку відносять господарські засоби, які в активі балансу групуються за складом і розміщенням, а у пасиві балансу – за джерелами утворення і цільовим призначенням [7]. Також під предметом бухгалтерського обліку називають кругообіг капіталу у процесі розширеного відтворення. Окремі його складові частини у вигляді певних засобів пропонують називати об'єктами обліку.

Окремі автори головну увагу приділяють предмету

бухгалтерського обліку, а розгляд об'єктів залишають осторонь. Предметом бухгалтерського обліку називають економічні процеси, які супроводжуються змінами в складі господарських активів та їх джерел у процесі розширеного відтворення [8].

Мають місце визначення, в яких не проводять суттєвої відмінності між предметом та об'єктами бухгалтерського обліку. Обмежуючись тим, що до об'єктів бухгалтерського обліку зараховують господарські засоби та господарські процеси. Аналіз предмета пов'язують з методом бухгалтерського обліку [9].

Ряд авторів пропонують предмет бухгалтерського обліку розглядати у широкому аспекті у вигляді господарської діяльності. В якості об'єктів вони виділяють господарські засоби, господарські процеси, джерела господарських засобів [10]. У чому полягає зміст господарської діяльності у наведеному підручнику і в деяких публікаціях не пояснюється.

Тому слід зауважити, що під господарською діяльністю у ст. 3 Господарського кодексу України розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Якщо бути послідовним, то продукцію, роботи і послуги, що мають вартісний характер і цінову визначеність можна узагальнити та називати товаром. Зі свого боку діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва називати товарним виробництвом. Саме таке тлумачення товару має місце в економічній теорії, з приводу чого буде йти мова надалі.

Певною мірою наближене до розуміння товарного виробництва визначення предмета бухгалтерського обліку надають деякі автори. В їхніх публікаціях зазначається, що предметом бухгалтерського обліку є економічні процеси, які супроводжуються змінами у складі господарських активів, джерел їх утворення у процесі розширеного виробництва [8].

Також предметом бухгалтерського обліку вважають стан та використання засобів у процесі господарської діяльності та господарські факти як первинні елементи цього процесу у грошовому вимірюванні. Об'єктом називають господарські засоби, які групуються за складом і розміщенням у вигляді активів та джерелами утворення і цільовим призначенням у формі пасивів [11].

У такому аспекті визначає предмет і об'єкти бухгалтерського обліку значна частина представників російської наукової школи [12].

Водночас російський вчений Я.В. Соколов розглядав господарську діяльність як «факт господарського життя», що має ядро вкрите декількома прошарками: натурально – речовим, фінансовим, правовим, інформаційним та іншими. Провідна роль у прошарках належить економічному та правовому [13]. За його визначенням саме факт господарського життя становить предмет бухгалтерського обліку [14].

Як стверджують науковці, не всі факти господарського життя знаходять відображення у системі бухгалтерського обліку, а лише ті, що відповідають встановленим вимогам [15, 16].

У цьому разі необхідно враховувати наявність

умовних та безумовних фактів господарського життя. Їх розрізняють характером впливу на рух товарів та зміною пов'язаних з ними відносин власності у процесі господарської діяльності. Умовні факти господарського життя виступають у вигляді поруки, застави, неустойки тощо на певну дату, які не мають повноцінної визначеності стосовно їх впливу на рух товарів і пов'язаних з ними відносин власності у процесі господарської діяльності. Настання такої визначеності, як правило, залежить від настання тих чи інших подій або дій. Безумовні факти господарського життя характеризуються на певну дату однозначною оцінкою стосовно їх впливу на рух товарів та зміну пов'язаних з ними відносин власності. Факти господарського життя або господарські факти, що мають форму дій і подій або явищ і процесів, цілком правомірно відносити до категорії об'єктів бухгалтерського обліку.

Представники білоруської бухгалтерської школи вважають, що поняття об'єкта є ширшим від поняття предмета. Сутнісну ознаку бухгалтерського обліку та його відмінність від інших наукових знань стосовно господарської діяльності вбачають у відображенні фактичної величини вартості. Об'єктами бухгалтерського обліку вчені називають вартісні економічні процеси у господарській діяльності зі створення, розподілу і перерозподілу вартості продуктів праці, а також повне і достовірне відображення фактичних наслідків таких процесів в існуючих методиках з метою задоволення потреб користувачів бухгалтерської інформації. Предметом бухгалтерського обліку називають фактичну вартість господарських засобів та їх джерел, а також фактичні фінансові результати господарських процесів у вартісних показниках [17].

У процесі подальших наукових досліджень в якості об'єкта і предмета бухгалтерського обліку, білоруський вчений В.І. Стрежев виділяє собівартість, яка становить виокремлену частину вартості у вигляді сукупності витрат живої абстрактної праці і уречевленої праці спрямованої на створення і реалізацію продукції, робіт та послуг [18]. Запропонований підхід стосовно дослідження сутності обліку в аспекті відображення фактичної величини вартості можливо вважати одним із напрямів пізнання предмета та об'єктів бухгалтерського обліку в якості товару. Вартісне визначення у бухгалтерському обліку господарських засобів, їх джерел і фінансових результатів господарських процесів з використанням категорії «собівартість», притаманні товарному виробництву матеріальних і нематеріальних благ. У такому виробництві собівартість дійсно виступає як сукупність витрат живої абстрактної і уречевленої праці у продукції, роботах, послугах, що мають товарні властивості.

Необхідно відмітити, що мають місце дослідження предмета бухгалтерського обліку як кругообігу капіталу у процесі розширеного відтворення та перетворення з однієї форми в іншу. Водночас зазначають, що спочатку капітал підприємства авансується засновником. Потім починається його рух у процесі якого капітал проходить три основні стадії. Перша стадія є процесом постачання і допомагає у забезпеченні трудовими ресурсами, предметами і засобами праці. На цій стадії капітал із форми грошових коштів переходить у форму реального виробництва. Друга

стадія – це виробництво, в якому капітал із форми засобів праці та виробничих запасів переходить у форму готової продукції. Третя стадія – реалізація продукції, робіт, послуг. Капітал із форми готової продукції знову переходить у форму грошових коштів.

Автори наведеної концепції для визначення бухгалтерського обліку рекомендують керуватися поняттям операційного циклу. Він вимірюється проміжком часу між придбанням виробничих запасів для здійснення діяльності й одержання коштів від реалізації виготовленої продукції або товарів, робіт, послуг. Залежно від особливостей операційного циклу формується зміст багатьох об'єктів бухгалтерського обліку.

Основний висновок зводиться до того, що об'єкти обліку – це об'єкти реальної господарської діяльності, котрі спостерігаються і пізнаються суб'єктом управління за допомогою бухгалтерського обліку. Усі об'єкти обліку поділяються на дві основні групи: господарські засоби і господарські процеси [19].

Запропонований підхід до розгляду предмета бухгалтерського обліку в аспекті капіталу також має певне наближення до розуміння товару і пов'язаних з ним відносин власності в якості предмета бухгалтерського обліку. Тому вважаємо за необхідне уточнити зміст самого поняття капітал.

Класична економічна теорія відносить капітал до одного із факторів товарного виробництва поряд з природними ресурсами і землею. Він складається з раніше виробленого продукту і включає все, що використовується для виробництва, але безпосередньо не споживається в ньому. У такому сенсі капітал виступає в ролі активу.

Термін капітал також використовується у широкому розумінні як людський капітал, інтелектуальний капітал, соціальний капітал тощо. Специфічне тлумачення термін капітал має у бухгалтерському обліку, де він відображається в балансі у розділі пасиву.

Таким чином, капітал має відношення і до активу, і до пасиву. Справа в тому, що сутність капіталу як явища і категорії визначається відносинами власності стосовно певних об'єктів. Сам механізм утворення тієї чи іншої форми капіталу безпосередньо пов'язаний з товарними відносинами, конкретних матеріальних і нематеріальних носіїв власності. Незалежно від джерела виникнення, відносини товарного обміну і власності є об'єктивно необхідними умовами здійснення господарської діяльності, в якій капітал в результаті кругообігу повертається до власників у класичній грошовій формі.

Аналіз категорії капіталу в якості предмета та об'єкта бухгалтерського обліку не є новим. Ще на початку 19 ст. проводились дослідження вченими різних країн. У наші часи російський вчений В.Ф. Палій наголошував на необхідності розглядати капітал як справжній предмет бухгалтерського обліку. Ним запропоновано замість терміну «об'єкти бухгалтерського обліку» запровадити термін «елементи методу бухгалтерського обліку» [20].

Інші вчені висловлюють критичне ставлення до максимально широкого використання концепції капіталу у бухгалтерському обліку [21]. Зустрічаються й такі публікації, в яких предметом бухгалтерського обліку називають зобов'язання господарюючих суб'єк-

тів [22].

Окремі російські вчені стосовно предмета бухгалтерського обліку пропонують нові парадигми. За основу беруть існуючі парадигми, такі як соціологічна, економічна, біхверистична, психологічна та інформаційна. Проводять їх синтез і керуючись системно-організуючим підходом, роблять висновок, що предмет бухгалтерського обліку становить не окремо взяте підприємство, а визначений екосоціум і мультисфери його господарської діяльності [23].

З аналізу наведених публікацій вбачається, що значна частина авторів надає перевагу розгляду в якості предмета та об'єктів бухгалтерського обліку господарських засобів. Якщо провести більш детальне з'ясування змісту господарських засобів з позиції економічної теорії, то можливо виявити відповідні підстави відносити їх до категорії товарів.

Як правило у підручниках і навчальних посібниках з бухгалтерського обліку господарські засоби називають економічними ресурсами, якими володіє підприємство у процесі здійснення господарської діяльності. Традиційно їх класифікують за складом і розміщенням, джерелами утворення і цільовим призначенням. Таку класифікацію обґрунтовують необхідністю заповнення показниками господарських засобів лівої частини балансу у формі активу і правої частини балансу у формі пасиву. Чому господарські засоби належить відображати саме таким способом у балансі, автори наведеної концепції не пояснюють. Хоча зазначають, що залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію, господарські засоби поділяють на основні та оборотні.

Що стосується основних засобів, то вони становлять домінуючу частину активів, функціонують тривалий час у своїй незмінній формі споживчої вартості і вартість переносять поступово, шляхом конкретної праці, на вартість виготовлених товарів. Натомість оборотні засоби повністю споживаються на кожному виробничому циклі. Суттєво змінюють або повністю втрачають натуральну форму, переносять всю вартість господарських засобів на вартість виготовлених товарів для майбутнього продажу.

У наукових працях з економічної теорії господарські засоби називають не тільки ресурсами, а також елементами, чинниками виробництва тощо. До господарських засобів зараховують засоби праці і предмети праці. Засоби праці включають знаряддя праці і майно, що забезпечує умови трудової діяльності. Предметами праці є об'єкти, на які діє людина у процесі праці за допомогою засобів. Предмети праці можуть перебувати у готовому вигляді у природі або піддаватися попередній обробці і набувати стану сировини. Поза процесом праці об'єкти природи і сировина залишаються звичайними фізичними речами, хоча й мають певну вартість.

Необхідно враховувати, що засоби праці у процесі виробництва віддають виготовленому товару тільки певну частину вартості, яка не перевищує обсяг втраченої власної споживчої вартості. Їх вартість визначається у процесі виробництва, в якому вони були виготовлені, а не у процесі де вони задіяні як засоби праці. У ході виробничого процесу засоби праці реалізують функцію споживчої вартості. Вони передають деяку

частину вартості тому, що мали вартість до свого вступу у процес виробництва. Таким чином, засоби праці передають вартість готовому товару в тому обсязі, в якому вони разом зі своєю споживчою вартістю втрачають і мінову вартість.

Засоби і предмети праці є фізичною речовою формою основного і оборотного капіталу. Одночасно засоби праці не є тотожними тільки основним засобам, а предмети праці – оборотним засобам.

На підставі викладеного можливо зробити висновок, що господарські засоби мають відповідні товарні властивості. У такому вигляді вони обліковуються у балансі у формі активів. Самі активи також логічно відносити до категорії товарів. Згідно із МСБО 38 та НП(С)БО 1 актив – це економічний ресурс контролюваний суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання. Очікувати надходження економічних вигід можливо тільки від матеріальних і нематеріальних благ, що мають властивості товару. Факт контролю ресурсу суб'єктом господарювання у результаті минулих подій вказує на наявність тих чи інших повноважень власника.

Таким чином, наявні в активі балансу господарські засоби або економічні ресурси відображають різні форми товарних властивостей матеріальних і нематеріальних благ, які використовуються підприємством для виготовлення товарів у формі готової продукції, робіт чи послуг. Слід зазначити, що безпосередньо у процесі господарської діяльності і суспільного виробництва задіяні не тільки засоби виробництва у вигляді капіталу, а також земля з її природними ресурсами і робоча сила з її працею. Їх ще називають факторами виробництва. Будучи включеними у процес виробництва, перелічені чинники також мають товарні властивості. Виготовлення за їх безпосередньої участі інших товарів супроводжується їх виробничим споживанням і товарним обміном продуктами праці між відокремленими товаровиробниками. У результаті безперервного товарного обміну відбувається постійний процес суспільного виробництва і господарської діяльності.

Що стосується зафіксованих у пасиві балансу джерел і цільового призначення господарських засобів або економічних ресурсів, то вони відображають різні форми права власності стосовно конкретних господарських засобів або економічних ресурсів, що перелічені в активі балансу. Якщо актив балансу відображає у грошовому вимірнику кількісні і якісні показники стану і форми товарних властивостей матеріальних і нематеріальних благ задіяних в господарській діяльності, то пасив балансу відображає у грошовому вимірнику грошові і структурні показники стану і форми відносин власності, які мають нерозривний взаємозв'язок з активом балансу.

Окремі автори цілком обґрунтовано звертають увагу на необхідність поглибленого пізнання сутності предмета бухгалтерського обліку з посиланням на те, що наявні дослідження затиснені встановленими раніше уявленнями і не враховують основних положень теорії інституціоналізму [24].

За їх переконанням, попередні уявлення обмежу-

ють розгляд предмета бухгалтерського обліку фактами господарської діяльності, пов'язаними з рухом матеріальних та вартісних об'єктів обліку.

Вчені пропонують дослідження спрямовувати так, щоб предмет «науки про бухгалтерський облік трактувався настільки універсально, щоб трактувати факт появи нових об'єктів, які не обмежуватимуть його, а конкретизуватимуть зміст його теорії».

Керуючись таким розумінням предмета, було б логічним поглиблене дослідження руху матеріальних та вартісних об'єктів обліку проводити також у напрямку їх товарних властивостей і відносин власності. Натомість запропоновано широкий підхід стосовно вивчення предмета бухгалтерського обліку як професійного відображення процесів і явищ життєдіяльності підприємств та оцінки інституційних впливів на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності підприємства. Як вже зазначали центральне місце в життєдіяльності підприємства належить товарному виробництву і відносинам власності.

Сам по собі аналіз предмета бухгалтерського обліку в інституціональному аспекті заслуговує на підтримку. Тому слушно звернути увагу на деякі положення інституціональної економіки, яка ґрунтується на вивченні економічних явищ і процесів в їх взаємозв'язку із соціальними, правовими, політичними, етичними та іншими проблемами. Зокрема, прихильники інституціональної економіки наголошують, що пізнання економічних явищ і процесів необхідно не обмежувати описовим реалізмом, а досліджувати багаторівневу структуру інституціональної системи з використанням загальнонаукових методів аналізу сутності і явищ, змісту і форми внутрішніх і зовнішніх взаємозв'язків і закономірностей [25].

Неокласики і неінституціоналісти, вважають, що структуру будь-якої теорії можливо представити у вигляді тверджень, які становлять «жорстке ядро», «захисну оболонку». Твердження «жорсткого ядра» залишаються незмінними у ході будь-яких модифікацій і утворюють її парадигму. У цьому відношенні товарний обмін і ринок становлять фундаментальне поняття й універсальну форму економічного життя. Визначальним чинником «захисного ядра» називають взаємозв'язок між економічною і правовою системами. Особливу роль відводять праву власності, яке визначає характер відносин між економічними суб'єктами.

Ряд авторів дотримуються положення, що одним із базових інститутів, який визначальною мірою впливає на формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку є інститут власності. За їх поглядами, він становить фундамент інституціональної структури ринкової економічної системи [26-28].

Також слід відмітити публікації, в яких пропонують розглядати в бухгалтерському обліку гроші й товар у формі двох окремих об'єктів, що є складовими елементами засобів виробництва [29]. Одночасно підкреслюють необхідність відрізняти товар від готової продукції. Водночас відмічають, що по суті товар і готова продукція є результатом праці, призначеним для продажу. Але й наголошують, що товари відрізняються від готової продукції тим, що вони не створюються самостійно підприємством, а купуються ним

з метою подальшого перепродажу.

Той факт, що в бухгалтерському обліку товар і готова продукція відображаються як окремі об'єкти, не змінює їх економічної сутності у вигляді блага, що є результатом конкретної й абстрактної праці, яка створює вартість і споживчу вартість. Тобто готова продукція має усі необхідні властивості товару подібно іншим товарам. Їх відмінність полягає тільки в тому, що їх товарна сутність у процесі суспільного виробництва і конкретної господарської діяльності набуває різної форми. Одна з них відображається в балансі у вигляді придбаного товару, а інша – у вигляді товарної за змістом сировини або запасів. У такому аспекті товарну за змістом економічну сутність можливо вважати предметом бухгалтерського обліку, а форми її прояву у вигляді товарних запасів і готової продукції відносити до об'єктів бухгалтерського обліку.

На особливу увагу заслуговує методологічний підхід професора В.В. Сопко стосовно визначення предмета та об'єктів бухгалтерського обліку. В його працях загальне положення про предмет бухгалтерського обліку ґрунтується на розумінні сутнісного змісту обліку, зумовленого економічною та правовою природою господарювання у сфері виробництва, обміну і споживання суспільного продукту. Під суспільним продуктом професор В.В. Сопко розуміє продукт будь-якого господарюючого суб'єкта виготовлений для обміну тобто для ринку.

Вважаємо, що у даному випадку більш коректно вести мову не про суспільний продукт, а про товар. Суспільний продукт переважно розглядають як результат суспільного виробництва у вигляді певної сукупності економічних благ, створених суспільством за відповідний період. У такому аспекті визначають сукупний суспільний продукт, який з вартісної сторони характеризує у ринкових цінах обсяг всіх товарів і послуг створених за рік.

Наведеним визначенням суспільного продукту також оперує професор В.В. Сопко. Натомість поняття «товар» у розгляді предмета бухгалтерського обліку не використовує. У протилежному випадку виникла б необхідність пояснити варіанти визначення цього поняття у різних галузях знань та відмінності його використання у бухгалтерському обліку.

Необхідність включення відносин власності до предмета бухгалтерського обліку професор В.В. Сопко обґрунтовує тим, що в основі ринку та ринкових відносин лежить теорія двоїстості. Згідно з нею кожна величина у бухгалтерському обліку одночасно розглядається у двох значеннях – як вартість і як власність.

З приводу висновку професора В.В. Сопко про вартість як предмет бухгалтерського обліку доречно також підкреслити, що вартість становить невід'ємну властивість товару.

Нерозривний взаємозв'язок вартості і власності професор В.В. Сопко вбачає в тому, що об'єкти і суб'єкти ринку та ринкових відносин протистоять одне одному як різнозначні величини. Все, що має вартість (об'єкт), з одного боку, має також свого правоповласника (суб'єкта права власності) – з іншого. Основний висновок проф. В.В. Сопка полягає в тому, що предметом бухгалтерського обліку є майно суб'єктів господарювання і його рух у процесі виробництва, об-

міну, розподілу і споживання суспільного продукту, а також правові відносини.

Якщо керуватись наведеним методологічним підходом професора Сопка В.В., тоді логічним буде розглядати вартісні об'єкти у вигляді суспільного продукту не тільки як матеріальні і нематеріальні блага, що мають властивості товару, а також як суспільні відносини, обов'язковим елементом яких є належність товару конкретному суб'єкту у вигляді права власності [30].

Поняття «товар» має значне поширення у багатьох галузях знань, – у кожному з них воно трактується по різному. Фундаментальні дослідження основних закономірностей товару притаманні політичній економії, яка вивчає властивості товару з позиції суспільних відносин. Для бухгалтерського обліку більш змістовне пізнання змісту товару і його основних властивостей має важливе значення, оскільки в ньому знаходять відображення усі без винятку процеси суспільного виробництва та господарської діяльності.

Найбільш поширене визначення товару у політичній економії зводиться до того, що товар є продуктом праці, виготовлений не для особистого споживання, а для обміну на інші товари або грошові еквіваленти. Будь-який товар має діалектично взаємопов'язані властивості. Його властивість обмінюватися на інші товари обумовлена спроможністю задовольняти певні потреби, що знаходить своє втілення в корисності та споживчій вартості товару. Основу обміну товарів становить мінова вартість, сутнісним проявом якої є цінність або вартість товару. Вартість включає в себе відносини між товаровиробниками, які прикриті речовою оболонкою.

Двоїста природа товару породжується двоїстим характером праці. Конкретна праця створює споживчі вартості товару, а мінова вартість є результатом абстрактної праці, що проявляється у формі витрачання розумової та фізичної енергії. Конкретна й абстрактна праця є втіленням двох сторін тієї самої праці товаровиробника, які витрачаються одночасно.

Загально визнаним є той факт, що споживча й мінова вартість властива не лише товарам, які набувають фізичної речової форми, а також нематеріальним благам у вигляді послуг, інформації, результатів інтелектуальної праці.

В економічній літературі відповідне поширення отримало визначення поняття товару в аспекті певного блага. Такий підхід дозволяє тією чи іншою мірою відрізнити звичайні блага, які є результатом праці й задовольняють різноманітні потреби від тих, що мають товарні властивості. Останні використовують не для власного споживання, а для реалізації на ринку або для виготовлення інших товарів.

З використанням такого підходу в зарубіжних публікаціях пропонують поняття товару трактувати в декількох аспектах.

Commodity (товар) – будь-який предмет торгівлі або підприємницької діяльності.

Good – благо, Goods – товари, продукція.

Economic good – економічний товар, має корисні властивості, але є дефіцитним. Економічні товари можуть бути матеріальними і нематеріальними. Усі вони є результатом економічної діяльності.

Commodities – економічні товари як результати виробництва.

Free good – вільний економічний товар, має корисні властивості і не потребує еквівалентного обміну.

Така різноманітність понять товару може бути використана для запровадження у бухгалтерському обліку з метою уникнення суперечних тлумачень означеного поняття в економічній теорії і бухгалтерському обліку. Насамперед, це стосується визначення змісту придбаних для перепродажу товарів, що обліковуються у вигляді запасів, а також готової продукції, яка підлягає реалізації в якості товару. З позиції економічної теорії запаси і готова продукція є товарами. Такі товари у процесі конкретної господарської діяльності використовуються, а більш конкретно споживаються шляхом зміни своїх товарних властивостей у результаті перенесення вартості і споживчої вартості на новий товар. Стан руху товарів і зміна їх форми на конкретну дату знаходить своє відображення у бухгалтерському обліку у кількісних показниках за допомогою грошового вимірника.

Сучасні економічні теорії пропонують певні доповнення і уточнення стосовно визначення змісту поняття товару. Зокрема, вважають за необхідне використовувати таке поняття, як «корисність», «цінність» та «рідкість товару».

Корисність доповнює споживчу вартість на основі індивідуального значення для конкретної людини. Вона свідчить про ступінь задоволення від споживання того чи іншого продукту. Один і той самий товар з однаковою споживчою вартістю спроможний різною мірою задовольнити конкретного споживача. Водночас незалежно від різної корисності для конкретних людей, товари зберігають свою об'єктивну властивість у вигляді споживчої вартості.

Ступінь корисності товару для конкретної людини має форму цінності. Вона є основою для визначення вартості виробленого блага. Сама оцінка товарів здійснюється не тільки тому, що на їх виробництво витрачено суспільно корисну працю, а й тому, що вони мають корисність. За таких умов цінність одночасно є функцією витрат праці і функцією корисності. Тому ціну можна вважати формою грошового вираження вартості й цінності товару. У ціні сходяться інтереси виробників товарів і споживачів. Вартість акумулює витрати товаровиробників, а цінність визначає витрати споживачів.

Головним показником цінності виділяють рідкість благ. Вона характеризує обмеженість ресурсів для задоволення безмежних потреб суспільства. Більшу цінність мають ті блага, що мають значну обмеженість для задоволення конкретних потреб.

В економічних науках існує ціла низка теорій вартості товару. Серед них заслуговують на увагу теорія витрат або факторів виробництва, попиту і пропозиції, трудової вартості та граничної корисності.

Теорія факторів виробництва визначає вартість товарів відповідно до витрат на їх виробництво. Послідовники цієї теорії розглядають витрати виробництва як основу цінової вартості і цін на окремі елементи створення товару. За їх переконанням нова вартість створюється не лише живою, а й минулою уречевленою працею. Використання витрат як основи ціно-

утворення пояснює ціни на товар цінами на елементи витрат.

Теорія попиту і пропозиції визначає вартість товарів на основі співвідношення попиту і пропозиції на них у процесі обміну. Попит – це платоспроможна потреба у певному товарі або сума грошей, яку покупці готові заплатити за потрібне їм благо. Пропозиція – це кількість товарів і послуг, які пропонуються до продажу на ринку за певною ціною.

Взаємодія попиту і пропозиції містить у собі суперечність. Способом вирішення цієї суперечності є встановлення рівноваги цін на товари, за якою пропозиція відповідає попиту.

Теорія трудової вартості визначає вартість товарів залежно від затрат суспільно необхідної праці на їх виробника. Згідно з цим підходом цінність товару полягає у кількості витраченої праці. Водночас форма вартості за наявності реального існування проявляється лише у мінових відносинах. У своєму історичному розвитку вартість товарів набувала різних форм. Починаючи з простої і випадкової, коли роль еквіваленту виконували різні товари, вона поступово перейшла до використання золота і грошей.

Теорія граничної корисності визначає вартість товарів ступенем корисності останньої одиниці товару для споживачів. Такий підхід є протилежним розумінню вартості товарів як витрат. Оскільки останній не враховує корисність товару.

Якщо існує необхідна кількість благ, то якою б не була його сукупна корисність, корисність останньої одиниці дорівнюватиме нулю. За відсутності значення, яку саме одиницю вважати останньою, то нулю дорівнюватиме будь-яка одиниця блага. Натомість, якщо сукупна корисність усіх наявних благ не досить велика, то їхня обмеженість робить цінність граничного екземпляра дуже високою. Саме останній екземпляр конкретного блага, що задовольняє граничну потребу, яка має граничну корисність, визначає ринкову цінність цього блага.

Незалежно від різноманіття теорій вартості товарів, всі вони формуються під впливом двох основних концепцій: класичної теорії трудової вартості та теорії граничної корисності. Представники трудової теорії вартості визначали вартість товару на основі витрат суспільно необхідної праці, а теорії граничної корисності – керувались ступенем корисного блага для споживача.

Серед неокласичних теорій вартості товарів необхідно звернути увагу на інформаційну теорію. Її поява зумовлена становленням у сучасних умовах нового специфічного джерела вартості у вигляді інтелектуального потенціалу, пов'язаного з відповідними знаннями працівника, а не з його психофізіологічними витратами праці, що домінували у минулому. Завдяки інноваційним знанням суб'єкти господарювання мають здатність створювати товари, які виявляються максимально корисними для споживачів.

Важливою особливістю економіки знань є збільшення наукоємності товарів. Нанотехнології не тільки змінюють структуру речових благ, а також надають їм нових властивостей спроможних максимально задовольнити потреби суспільства у матеріальних товарах. Товари, в яких переважають знання порівняно з

уречевленою працею отримали назву «м'якого товару» (soft-ware). Натомість товари з матеріалізованими в обладнанні знаннями стали називати «твердим товаром» (hard-ware) [31].

Визначення вартості товару шляхом застосування різноманітних методик оцінки є актуальним для товарів у вигляді нематеріальних активів. Їх вартість і споживча вартість не мають фізичної речової форми, а отримують своє визначення у результаті обміну і трансформації відносин власності.

На сьогодні переважна частина вчених погоджується з тим, що сутність товару становить діалектичне протиріччя між вартістю і споживчою вартістю, абстрактною і конкретною працею, суспільною і приватною працею. Причиною такого протиріччя у вигляді роздвоєння праці у товарі є приватна власність на засоби виробництва і продукти праці, яка зі свого боку зумовлена економічною відособленістю товаровиробників та необхідністю порівняння результатів праці у ході еквівалентного обміну. Саме тому товар і власність існують нерозривно і взаємодоповнюють один одного.

Як відомо двоїстий характер вартості має товар. Єдиним джерелом вартості є праця, яка становить її внутрішню субстанцію у вигляді абстрактної і конкретної праці. Абстрактна праця створює вартість, а конкретна праця – споживчу вартість. Вони взаємодіють між собою як діалектичне протиріччя, яке зовні відображається в бухгалтерському обліку у формі двоїстого змісту господарських фактів і господарських операцій. Тому в бухгалтерському обліку відображається не сама по собі вартість, а товар з усіма його діалектично суперечливими властивостями і пов'язаними з ним діалектично суперечливими відносинами власності.

Будь-яка господарська діяльність розпочинається і супроводжується відносинами власності. Щоб розпочати господарську діяльність спочатку належить отримати у розпорядження або стати власником засобів і предметів праці. Досягти вигоди можливо тільки тоді коли господарюючий суб'єкт володіє, користується і розпоряджається благами.

Усі без виключення матеріальні і нематеріальні блага у вигляді речей, майна і відповідних прав, що використовуються у процесі господарської діяльності, нерозривно пов'язані з відносинами власності, які знаходять своє юридичне оформлення в тих чи інших документах.

Згідно зі ст. 193 Господарського кодексу України основу правового режиму майна суб'єктів господарювання, на якій базується їх господарська діяльність, становлять право власності та інші речові права – право господарського відання, право оперативного управління, а також інші речові права, передбачені Цивільним кодексом України.

У ст. 316 Цивільного кодексу України зазначено, що правом власності є право особи на річ або майно. Зміст права власності складається з права володіння, користування та розпорядження майном (ст. 317 ЦКУ).

Право власності посідає головне місце у системі речових прав. Речові права забезпечують задоволення інтересів власника та уповноважених ним осіб шляхом безпосереднього впливу на річ, яка перебуває у

сфері їх господарювання.

Власники можуть наділяти інших осіб окремими повноваженнями стосовно володіння, розпорядження або користування майном. Сутність права на чужі речі полягає у тому, що воно є похідним від права власності (ст. 395-417 ЦКУ) і його обсяг вужчий за право власності.

Необхідно зазначити, що значна частина авторів постійно уникають визначення відносин власності і права власності в якості предмета і об'єктів бухгалтерського обліку. За їх переконанням активи, господарські засоби та будь-яке майно, що відображається в обліку у процесі господарської діяльності мають так звані джерела. Такі джерела не пов'язують з правом власності і залишається невідомим звідки вони витікають. Їх початок всього на всього вбачають в абстрактних витоках під назвою власних і залучених джерел. Натомість із самої назви джерел стає зрозумілим, що вони в обов'язковому порядку повинні належати конкретному економічному суб'єкту у формі певного права власності [32].

Можливо завдяки використанню терміну «джерела» ряд авторів намагаються уникнути правової спрямованості бухгалтерського обліку і відмежувати його від юриспруденції. Хоча в об'єктивній дійсності об'єкти бухгалтерського обліку мають властивості товару, які нерозривно пов'язані з відносинами власності і правом власності.

У бухгалтерському обліку відображається не майно саме по собі у вигляді господарських засобів та пов'язані з ним економічні процеси, а належність майна конкретним власникам та використання права власності шляхом розподілу повноважень стосовно володіння, користування і розпорядження майном. У конкретних господарських операціях і загалом у бухгалтерському обліку неможливо відділити окремо від права власності господарські засоби у вигляді матеріальних або нематеріальних об'єктів.

Свого часу професор А.М. Галаган відмічав, що між окремими особами, які мають відношення до роботи господарства, завжди існують певні юридичні відносини. Ці відносини встановлюються з тієї причини, що цінності, які знаходяться у господарстві, завжди віддаються на зберігання і під відповідальність того чи іншого господарства [33].

Власність вважається складною і багатогранною категорією, яка відображає всю сукупність суспільних відносин – економічних, правових, політичних, соціальних тощо. Вона займає центральне місце в економічній системі держави і конкретного суб'єкта господарської діяльності, оскільки становить мету їх розвитку, а також визначає спосіб поєднання працівника із засобами виробництва, характер стимулів трудової діяльності і спосіб розподілу результатів праці.

У реальній дійсності власність і товарне виробництво існують нерозривно. Вони виникли одночасно з появою надлишкового продукту в умовах переходу від привласнюючого до відтворюючого способу виробництва на основі економічної відособленості виробників та суспільного поділу праці. Саме економічна відособленість виробників від надлишкового продукту, що спрямовується на еквівалентний обмін, поро-

джує відносини привласнення і відчуження.

Таким чином, формуються відповідні відносини власності, які визначають суспільне становище виробника та його можливості самостійно вирішувати питання господарської діяльності, розпоряджатися засобами виробництва та отриманими доходами від своєї праці.

Рівень економічної відособленості буде різним залежно від форми власності, на якій ця відокремленість ґрунтується. Найвищий ступінь відособленості забезпечує приватна власність. Саме приватна власність дозволяє бути найбільш незалежним суб'єктом господарювання і самостійно, на власний розсуд, визначати напрями її використання.

На початковому етапі розвитку товарного виробництва власність розглядали як відношення людини до матеріальної фізичної речі або певного блага. Із розвитком товарного виробництва уявлення про власність змінювалось. Головну її характеристику стали вбачати у відносинах людей з приводу привласнення речей або тих чи інших благ.

В умовах товарного обміну привласнення породжує свою протилежність у вигляді відчуження. У відносинах власності привласнення і відчуження існують нерозривно як єдність протилежностей. Привласнення певного блага одним економічно відокремленим суб'єктом одночасно обумовлює відчуження його від іншого економічно відокремленого суб'єкта.

Встановлені повноваженнями державними органами правила та норми взаємовідносин між суб'єктами стосовно привласнення матеріальних і нематеріальних благ є правом власності. У результаті прийняття відповідних законів та інших нормативно-правових актів, суб'єкти відносин власності набувають певних юридичних прав та обов'язків.

З самого початку виникнення товарного обміну і права, в обліку відображалось не майно само по собі, а відносини власності стосовно його належності і правового стану. Якщо не виникає питань стосовно права власності на майно та зміни повноважень володіння, користування і розпорядження, тоді жодні облікові операції не проводяться. За будь-яких обставин майно є об'єктом суспільного відношення суб'єктів з приводу конкретного об'єкта. Майно стає власністю у процесі відносин людей і не змінює своєї сутності в облікових документах. Об'єкт, що фіксується в обліку, обов'язково належить конкретним особам тією мірою, якою не належить іншим особам. Відношення власності виникає між суб'єктами з приводу привласнення і відчуження матеріального і нематеріального блага для задоволення відповідних потреб. Тому власність – це суспільне відношення, а не самі по собі речі. Будь-які речі і майно відображаються в облікових документах не тільки технічно, а й на основі визначення їх економічного і правового змісту як суспільного відношення.

Сутність таких відношень Гегель вбачав в тому, що «Особа вкладає свою волю у річ, – ось у чому полягає поняття власності, і все наступне є саме його реалізація». Така реалізація, як відмічав Гегель, здійснюється шляхом договору між людьми, «... який передбачає, що ті, хто вступає у нього, визначають один одного особами і власниками». Основний висновок

Гегеля полягає в тому, що власність не є лише як річ, а й утримує в собі момент іншої волі. Право власності «... здійснюється через договір як процес, в якому втілюється опосередкована суперечність, яка полягає в тому, що я є і залишаюся для себе суцільним, таким, який включає іншу волю власників тією мірою, якою я у волі тотожній з іншою волею, перестаю бути власником» [34].

Проведений аналіз категорій «товар» і «власність» свідчить про їх двоїстий характер у вигляді діалектичного протиріччя. Таке протиріччя є цілком закономірним і не може не знаходити свого відображення у бухгалтерському обліку. Як зазначають вчені, саме діалектичний метод є тим загальнонауковим методом, який становить пізнавальну систему бухгалтерського обліку [35].

На нашу думку, важливе значення для розуміння сутності бухгалтерського обліку в інституціональному аспекті як суспільно-корисної праці і суспільного відношення мають закономірності, що становлять основу подвійного характеру товару і відносин власності. Саме вони визначають зміст дебету і кредиту, активу і пасиву балансу, а також природу подвійного запису. Внаслідок цього в активі балансу на певну дату фіксують кількісні і структурно-якісні показники у грошовому вимірнику товарних властивостей матеріальних й нематеріальних благ, що мають форму ресурсів, майна, господарських засобів тощо. У пасиві балансу відображають на певну дату у грошовому вимірнику кількісні й якісні показники права власності стосовно володіння, користування і розпорядження активами у формі капіталу, зобов'язань тощо. Конкретний стан і форма руху товарів і власності на певну дату у процесі господарської діяльності можливо розглядати в якості об'єктів бухгалтерського обліку, з якими взаємодіють суб'єкти і пізнають їх закономірності.

За висновком професора В.В. Сопка подвійне відображення в бухгалтерському обліку господарських фактів є не що інше, як процес фіксації об'єктивно існуючої подвійної суті господарської діяльності у вигляді єдності продуктивних сил і виробничих правових відносин, а також подвійності кругообороту засобів господарювання і джерел їх утворення. На думку професора В.В. Сопка, такий стан викликаний двоїстим характером категорії вартості, в якому виражені усі елементи процесу господарювання і взаємодії суб'єктів з об'єктами.

Якщо розглядати наведену вище взаємодію з позиції філософії в аспекті гносеології, то об'єктом є товар і пов'язані з ним відносини власності з їх двоїстою природою у формі діалектичного протиріччя. У реальній дійсності вони існують як об'єктивне явище незалежно від суб'єкта господарювання. Зі свого боку суб'єкт господарювання відображає рух товарів і пов'язаних з ними відносин власності у бухгалтерському обліку за допомогою дебету і кредиту, активу і пасиву, подвійного запису та інших методів. У своїй сукупності такі методи і процес пізнання їх закономірностей у вигляді теорій, парадигм, концепцій, постулатів, категорій, понять та інших інтелектуальних моделей становлять предмет бухгалтерського обліку як науки. Відносно бухгалтерського обліку і суб'єкта

господарської діяльності товар і пов'язані з ним відносини власності у вигляді об'єкта пізнання є первинними. Сформований в результаті пізнавальної діяльності предмет бухгалтерського обліку є вторинним суб'єктивним відображенням об'єктів.

Викладене розуміння об'єктів і предмета бухгалтерського обліку не повністю узгоджується з традиційними уявленнями. Такі розбіжності переважно мають формальний характер і стосуються понятійних визначень об'єктів і предмета, а також їх співвідношення між собою. За своїм змістом отримані результати уточнюють і доповнюють попередні концептуальні положення. Для їх узгодження з висновками інших вчених необхідно провести подальші наукові дослідження. Для цього недостатньо формальної логіки. Необхідно керуватися діалектичною логікою, спроможною пізнавати протиріччя у самій сутності предметів. З цією метою цілком логічним для аналізу різноманітних проявів товару і власності у господарській діяльності і бухгалтерському обліку використовувати категорії сутність і явище, форма і зміст.

Товар і власність як суспільне відношення проявляються у бухгалтерському обліку не інакше, як явище і сутність, зміст і його форма. У вигляді сутності вони існують як внутрішня, стійка і відносно прихована сторона об'єктивної дійсності, яка визначає природу предмета і процесу господарської діяльності, а також властиві їм закономірності. Товар і власність набувають стану різноманітних явищ у господарській діяльності шляхом їх зовнішнього прояву у різних об'єктах бухгалтерського обліку.

Діалектична логіка орієнтує, що сутність і явище не тотожні одне одному і мають відносну, а не абсолютну єдність. Сутність завжди прихована за явищем. Для пізнання їх взаємозв'язку недостатньо зовнішнього спостереження. Належить залучити додаткові наукові методи пізнання з арсеналу діалектичної логіки. Класики філософії зазначали: якби форма виявлення і сутності речей безпосередньо співпадали, то наука була би непотрібна.

Проведений аналіз свідчить, що сутність і явище у товарі і власності нерозривно пов'язані між собою. Різноманітні об'єкти бухгалтерського обліку, з приводу яких йшла мова в розглянутих дослідженнях і публікаціях, не існують без певного прояву в них сутнісних властивостей товару і власності. Немає нічого у перелічених об'єктах бухгалтерського обліку і господарських фактах, що тим чи іншим способом не виявилось відповідними ознаками товару і власності. Зі свого боку об'єкти бухгалтерського обліку як явища мають більшу мінливість і динамічність ніж сутність товару і власності. Сутності товару і власності притаманна стійкість, яка зберігається у всіх змінах попередньо перелічених об'єктів бухгалтерського обліку, які виступають в господарській діяльності як явища. Натомість стійкість сутності товару і власності відносно різноманітних її проявів у господарській діяльності не залишається абсолютно незмінною. У результаті впливу фундаментальних законів економічного розвитку товар і власність перетворюються в іншу якість, тим самим обумовлюють зміну їх відображення в бухгалтерському обліку. Таку закономірність підтверджує історія розвитку бухгалтер-

ського обліку, коли під впливом зміни товарного виробництва і відносин власності змінювався господарський облік.

Особливу увагу необхідно звернути на різноманітність і мінливість явищ у господарській діяльності, які в бухгалтерському обліку називають об'єктами. Вони не тільки характеризують внутрішній зміст товару і власності, суттєві зв'язки об'єктів бухгалтерського обліку, а також випадкові, менш змістовні властивості протилежного значення.

Особливою формою взаємодії сутності товару і власності з об'єктами бухгалтерського обліку у вигляді явищ господарської діяльності, які у зовнішніх ознаках фіксують їх суперечливі властивості, є видимість. Вона призводить до неадекватного відображення на рівні формальної логіки проявів певних сторін сутності товару і власності у розгляді предмета і об'єктів бухгалтерського обліку в окремих публікаціях. Саме тому наукове пізнання об'єктів бухгалтерського обліку та інших різноманітних явищ в господарській діяльності належить спрямовувати так, щоб за їх видимістю розпізнати сутність товару і власності.

Додатковими категоріями діалектичної логіки, що конкретизують суть і явище, є зміст і його форма. Зміст товару і власності становить органічно поєднана сукупність їх властивостей, зв'язків і тенденцій. Форма товару і власності утворює відповідний спосіб поєднання і органічних властивостей, зв'язків і тенденцій товару і власності в єдине ціле, завдяки чому вони виконують притаманні їм функції в господарській діяльності стосовно об'єктів бухгалтерського обліку.

Зміст і форма товару і власності має тісний взаємозв'язок і ні за яких умов їх зміст не існує в неоформленому вигляді. Відокремлення форми від змісту у товарних відносинах і відносинах власності з наданням їй самостійності призводить до формалізму. Водночас необхідно враховувати, що взаємозв'язок змісту і форми у товарі і власності обумовлює відносну самостійність їх форми і провідну роль змісту. Саме зміст товару і власності формують себе у відповідну якість, а не зовнішні чинники у вигляді явищ в господарській діяльності, що відображаються у бухгалтерському обліку у формі об'єктів. Останні зберігають відносну самостійність за умови провідної ролі їх товарних властивостей і суттєвого впливу відносин власності.

Товар і власність в якості об'єктів і предмета бухгалтерського обліку також належить розглядати у контексті категорій одиничне і загальне. Одиничним їх проявом є попередньо перелічені вище об'єкти у вигляді економічних ресурсів, матеріальних і нематеріальних активів, господарських засобів, капіталу тощо. Такі об'єкти включають в себе тільки те, що притаманне виключно кожному з них окремо взятому. Вони відмежовані один від одного у просторі і часі, володіють індивідуальною якістю і кількісною визначеністю, що знаходить відображення у відповідних показниках бухгалтерського обліку. Загальним у них є товарні властивості й належність до об'єктивної власності у формі об'єктивно існуючої тотожності. Така тотожність існує не сама по собі, а у межах

конкретно визначених товарних властивостей і відносин власності. Характеристикою схожості товарних властивостей і відносин власності є зв'язок між предметами, явищами і процесами господарської діяльності, що знаходить своє відображення в аналітичному і синтетичному обліку.

Розглянуті ознаки одиничного і загального не є абсолютно самостійними і повністю відокремленими. Самостійність притаманна індивідуальним явищам і процесам господарської діяльності, які в результаті їх пізнання утворюють об'єкт і предмет бухгалтерського обліку. Саме в таких окремих явищах і процесах існують одиничні й загальні властивості товару і власності. За своєю природою окремо взяті явища і процеси господарської діяльності є діалектичним протиріччям, яке зовні проявляється в їх двоїстому змісті.

Суперечливі властивості явищ і процесів господарської діяльності одночасно виступають у вигляді одиничних і загальних властивостей товару і власності. Водночас загальні властивості товару і власності становлять частину або елемент окремих явищ і процесів. Як загальне товар і власність не повністю відображаються в бухгалтерському обліку, а однобічно стосовно тих їх тотожних ознак, що притаманні кожному явищу і процесу.

Проміжною характеристикою одиничних і загальних властивостей товару і власності є особливе. Воно відображає з одного боку загальне, а з іншого боку – одиничне стосовно загального. Одиничні явища і процеси господарської діяльності є неповторні і унікальні. Товарні властивості і відносини власності, що проявляються в явищах і процесах, утворюють загальне притаманне кожному з них.

## ВИСНОВКИ

Товарні відносини і відносини власності посідають провідне місце у господарській діяльності і суспільному виробництві. Вони знаходять певне відображення у бухгалтерському обліку і досліджуються у різних аспектах. Водночас їх наукове пізнання потребує більш досконалого методологічного підходу, спроможного розкривати наявні в них закономірності на основі концептуальних положень економічної теорії, правознавства й філософії. Названі науки орієнтують, щоб рух товарів і пов'язаних з ним відносин власності розглядали не формально у вигляді механічного переміщення, а з урахуванням їх різноманітного прояву в явищах і процесах господарської діяльності, які у наукових дослідженнях отримали назву об'єктів бухгалтерського обліку. Як свідчить проведений аналіз, таким об'єктам тією чи іншою мірою притаманні товарні властивості і нерозривний зв'язок з відносинами власності.

Зовні товарні властивості і відносини власності проявляються у вигляді економічних явищ і процесів, що мають двоїстий характер. Він обумовлює їх відображення у бухгалтерському обліку за допомогою дебету і кредиту, активу і пасиву, а також подвійного запису. Відповідно до своєї внутрішньої основи на рівні сутності товар і власність утворюють діалектичне протиріччя. Для його пізнання недостатньо формальної логіки. Необхідно керуватися філософськими категоріями сутність і явище, одиничне і загальне,

зміст і форма та іншими.

Згідно з концептуальними положеннями гносеології явища і процеси господарської діяльності відносно бухгалтерського обліку в аспекті взаємодії суб'єкта з об'єктом є первинними, а отримані знання про них є вторинними. Тому знання відносно товару і власності логічно називати предметом бухгалтерського обліку як науки. Зазначене не суперечить тому, що окремі явища і процеси господарської діяльності стосовно їх самостійного пізнання можливо вивчати в якості об'єкта, а результати наукового дослідження називати предметом за умови узгодження з притаманними їм товарними властивостями і відносинами власності, які в своїй сукупності утворюють предмет бухгалтерського обліку як науки.

### Список використаних джерел

1. Кірічок О.Б. *Філософія: підручник*. Полтава: РВВ ПДАА, 2010. 381 с.
2. *Філософія науки: підручник / І.С. Добронравова та ін.* К.: ВЦП «Київський університет», 2018. 255 с.
3. Легенчук С.Ф. *Основи науки бухгалтерського обліку: структурний аналіз. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Житомир: ЖДТУ, 2011. С. 179-193
4. Швець В.Г. *Теорія бухгалтерського обліку: підручник*. К.: Знання, 2006. 525 с.
5. Лишленко О.В. *Бухгалтерський облік: підручник*. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2009. 679 с.
6. Бруханський Р.Ф. *Бухгалтерський облік: підручник*. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
7. *Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н.С. Акімова та ін. Х.: «Видавництво «Форт»», 2016. 447 с.*
8. Білоусько В.С., Беленкова М.І. *Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / за ред. В.С. Білоусько*. К.: Мета, 2002. 240 с.
9. *Бухгалтерський облік: навч. посібник / Т.В. Давидюк та ін. Харків: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.*
10. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. *Бухгалтерський облік*. К.: Знання, 2007. 469 с.
11. *Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Л.М. Янчева та ін. Х.: ХДУХТ, 2015. 448 с.*
12. Бабаєв Ю.А., Комисарова І.П., Бородин В.А. *Бухгалтерський учет: учебник / под ред. проф. Ю.А. Бабаєва, проф. І.П. Комисаровой*. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 527 с.
13. Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учета*. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
14. Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни*. М.: Магистр ИНФРА-М, 2010. 224 с.
15. Безверхий К. *Порядок підтвердження фактів здійснення господарських операцій: обліково – юридичний аспект. Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 4. С. 39-44
16. Бутинець Т.А. *Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація*. Наукове видання. Житомир: ЖІТІ, 1999. 412 с.
17. Стражев В.И. *Объект и предмет бухгалтерского учёта – главные категории в его теоретической системе. Международный сборник научных трудов*. 2010. Выпуск 2 (17). С. 313-319
18. Стражев В.И. *Себестоимость – объект и предмет бухгалтерского учёта и анализа, цели и задачи. Экономический рост республики Беларусь, глобализация, инновационность, устойчивость: материалы IX Международной научно-практической конференции (г. Минск, 19-20 мая 2016 г.)* Минск: БГЭУ, 2016. Т. 2. С. 171-172
19. Максимова В.Ф. *Бухгалтерський облік: підручник*. Одеса: ОНЕУ, 2012. 670 с.
20. Палий В.Ф. *Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы*. М.: Бухгалтерский учёт, 2007
21. Лебедев К.Н. *Почему модель кругооборота капитала К. Маркса так и не стала теорией бухгалтерского учёта. Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 1 (343). С. 43-52
22. Пятов М.Л. *Проблемы бухгалтерского учёта обязательств: дис... д-ра. экон. наук: 08.00.12*. Санкт-Петербург, 2003. 359 с.
23. Катков Ю.Н. *Обоснование новой парадигмы бухгалтерского учёта в современных экономических реалиях*. Вестник Брянского гос. у-та. 2012. № 3. С.30-33
24. Жук В.М. *Поглиблення сутності предмета бухгалтерського обліку*. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С. 16-23
25. Івашина С.Ю., Івашина О.Ф. *Інституціональна економіка: навчальний посібник*. Дніпро: Університет митної справи та фінансів, 2018. 132 с.
26. Концуров О.О. *Чинники формування інституціональної моделі бухгалтерського обліку*. Іноваційна економіка, 2014. № (54). С. 289-295
27. Соскін О. *Формування інституціональної основи економічної моделі України*. Галицький економічний вісник. 2010. №2 (27). С. 53-60
28. Ткач А.А. *Інституціональні основи ринкової інфраструктури: монографія / НАН України, Об'єднаний інститут економіки*. К.: 2005. 296 с.
29. Малюга Н.В., Пархоменко В.М. *Бухгалтерський облік (загальна теорія): конспект лекцій в схемах і таблицях: навч. посібник*. Київ: ТОВ "Видавництво «Консультант»", 2017. 66 с.
30. Сопко В.В. *Бухгалтерський облік: навч. посібник*. К.: КНЕУ, 2000. 578 с.
31. Базрова І.В., Черевко О.Л. *Теорія вартості: сучасний погляд*. Іноваційна економіка. 2013. № 5. С. 177-180
32. Головач В.В. *Правова природа бухгалтерського обліку та її значення для його вдосконалення*. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 10. С. 14-22
33. *Счетные теории А.М. Галагана в комментариях профессора Я.В.Соколова*. Житомир: ЖГТУ, 2007. 84 с.
34. Гегель В. *Философия права*. М.: Мысль, 1990. 524 с.
35. Корягін М.В., Куцик П.О. *Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія*. Львів: ЛКА, 2015. 239 с.

### References

1. Kirichok O.B. *Philosophy: textbook*. Poltava: RVV PDAА, 2010. 381 p. (in Ukrainian)
2. *Philosophy of science: textbook / I.S. Dobronravova et al*. Kyiv: VCS "Kyiv University", 2018. 255 p. (in Ukrainian)
3. Lehenchuk S.F. *Fundamentals of accounting science: a structural analysis. Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*. Zhytomyr: ZhSTU, 2011. pp. 179-193 (in Ukrainian)
4. Shvets V.H. *Accounting theory: textbook*. Kyiv: Knowledge, 2006. 525 p. (in Ukrainian)
5. Lyshylenko O.V. *Accounting: textbook*. Kyiv: Publishing House of the Center for Educational Literature, 2009. 679 p. (in Ukrainian)
6. Brukhanskyi R.F. *Accounting: textbook*. Ternopil: TNEU, 2016. 480 p. (in Ukrainian)
7. *Accounting: a textbook / N.S. Akimova et al*. Kharkiv: Fort Publishers, 2016. 447 p. (in Ukrainian)
8. Bilousko V.S., Belenkova M.I. *Accounting Theory: tutorial / ed. V.S. Bilousko*. Kyiv: Meta, 2002. 240 p. (in Ukrainian)
9. *Accounting: teaching manual / T.V. Davydiuk et al*. Kharkiv: Helvetyka, 2016. 392 p. (in Ukrainian)

10. Dankiv Y.Ya., Ostapiuk M.Ya. *Accounting*. Kyiv: Knowledge, 2007. 469 p. (in Ukrainian)
11. *Accounting: textbook / L.M. Yancheva et.al.* Kharkiv: KDUKT, 2015. 448 p. (in Ukrainian)
12. Babaev Yu.A., Komisarova I.P., Borodin V.A. *Accounting: textbook / ed. prof. Yu.A. Babaeva, prof. I.P. Komisarova.* Moscow: YUNITI-DANA, 2005. 527 p. (in Russian)
13. Sokolov Ya.V. *Basics of accounting theory*. Moscow: Finances and statistics, 2000. 496 p. (in Russian)
14. Sokolov Ya.V. *Accounting as the sum of the facts of economic life*. Moscow: Magistr INFRA-M, 2010. 224 p. (in Russian)
15. Bezverkhyi K. *Order of Confirmation of Facts of Implementation of Business Transactions: accounting and legal aspect*. *Accounting and Auditing*. 2016. № 4. pp. 39-44 (in Ukrainian)
16. Butynets T.A. *Documentation of business transactions: theory, methodology, computerization*. Scientific edition. Zhytomyr: ZITI, 1999. 412 p. (in Ukrainian)
17. Strazhev V.I. *The object and subject of accounting are the main categories in its theoretical system*. *International collection of scientific works*. 2010. Issue 2 (17). pp. 313-319 (in Russian)
18. Strazhev V.I. *Cost is the object and object of accounting and analysis, purpose and purpose*. *Economic Growth of the Republic of Belarus, Globalization, Innovation, Sustainability: Proceedings of the IX International Scientific and Practical Conference (Minsk, May 19-20, 2016)* Minsk: BSEU, 2016. Vol. 2. pp. 171-172 (in Russian)
19. Maksimova V.F. *Accounting: textbook*. Odessa: ONEU, 2012. 670 p. (in Ukrainian)
20. Paliy V.F. *Accounting theory: current problems*. Moscow: Accounting, 2007 (in Russian)
21. Lebedev K.N. *Why K. Marx's capital cycle model has never become a theory of accounting*. *International accounting*. 2015. № 1 (343). pp. 43-52 (in Russian)
22. Pyatov M.L. *Problems of accounting of liabilities: dis ... doctor of economic sciences: 08.00.12. Saint Petersburg*, 2003. 359 p. (in Russian)
23. Katkov Yu.N. *Substantiation of the new accounting paradigm in modern economic realities*. *Herald of Bryansk state university*. 2012. № 3. pp.30-33 (in Russian)
24. Zhuk V.M. *Deepening the essence of the subject of accounting*. *Accounting and Finance of Agroindustrial complex*. 2012. № 1. pp. 16-23 (in Ukrainian)
25. Ivashyna S.Yu., Ivashyna O.F. *Institutional Economics: textbook*. Dnipro: University of Customs and Finances, 2018. 132 p. (in Ukrainian)
26. Kotsurov O.O. *Factors of formation of institutional model of accounting*. *Innovative Economy*, 2014. № (54). pp. 289-295 (in Ukrainian)
27. Soskin O. *Formation of institutional basis of economic model of Ukraine*. *Galician Economic Bulletin*. 2010. №2 (27). pp. 53-60 (in Ukrainian)
28. Tkach A.A. *Institutional Foundations of Market Infrastructure: Monograph / NAS of Ukraine, Joint Institute of Economics*. Kyiv: 2005. 296 p. (in Ukrainian)
29. Maliuha N.V., Parkhomenko V.M. *Accounting (general theory): lecture notes in diagrams and tables: tutorial*. Kyiv: Consultant Publishing House LLC, 2017. 66 p. (in Ukrainian)
30. Sopko V.V. *Accounting: tutorial*. Kyiv: KNEU, 2000. 578 p. (in Ukrainian)
31. Bahrova I.V., Cherevko O.L. *Value theory: a modern perspective*. *Innovative economy*. 2013. № 5. pp. 177-180 (in Ukrainian)
32. Holovach V.V. *The legal nature of accounting and its importance for its improvement*. *Accounting and Auditing*. 2014. № 10. pp. 14-22 (in Ukrainian)
33. A.M. Galagan's *Computational Theories in the comments of Professor Ya.V. Sokolov*. Zhytomyr: ZhSTU, 2007. 84 p. (in Russian)
34. Gegel V. *Philosophy of Law*. Moscow: Thought, 1990. 524 p. (in Russian)
35. Koriahin M.V., Kutsyk P.O. *Conceptual development of accounting methodology: monograph*. Lviv: LKA, 2015. 239 p. (in Ukrainian)