

ГОЛОВАЧ

Володимир Володимирович

УДК 657.6

ГОЛОВАЧ

Тетяна Анатоліївна

ТЕОРІЯ ПОДВІЙНОГО ЗАПИСУ В  
БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУTHEORY OF DOUBLE ENTRY IN  
ACCOUNTINGк.ю.н., заслужений юрист  
України, сертифікований  
аудиторDOI: [https://doi.org/10.37634/efp.2020.4\(2\).4](https://doi.org/10.37634/efp.2020.4(2).4)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

У статті розглянуто існуючі теорії подвійного запису. Проведено аналіз концепцій та парадигм щодо визначення місця і ролі подвійного запису в бухгалтерському обліку. Встановлено, що подвійний запис становить сутнісну основу виникнення і розвитку подвійної бухгалтерії на всьому етапі її існування і трансформації в сучасну систему бухгалтерського обліку. На відповідному науковому рівні обґрунтовано, що подвійний запис обумовлений подвійною природою економічних явищ у сфері господарської діяльності, сутність яких становить діалектичне протиріччя, притаманне товарному виробництву і відносинам власності. Сформовано висновок, що подвійний запис виконує провідну методичну функцію в системі бухгалтерського обліку і не може прирівнюватись до таких елементів методу бухгалтерського обліку як документування і інвентаризація, оцінка і калькулювання, рахунки, баланс і звітність.

\* \* \*

The paper considers the existing theories of double entry, which took place at different historical stages of the existence of the accounting science. The main attention is paid to legal, economic, philosophical and balance theories. As a result of their analysis, it was found that the process of theoretical cognition of the double entry had natural character. Its formation began with the content definition of the economic phenomena's dual nature in the economic activity sphere. Scientists later tried to find out the causes of such phenomena and their impact on the double entry. In many cases such intentions didn't have a full scientific basis. In such studies visibility in the form of the economic phenomena's dual nature was perceived as the essence of economic activity, the basis of which, in reality, forms dialectically contradictory commodity production and property relations.

Based on the analysis of concepts and paradigms for determining the place and role of double entry in accounting, it is established that double-entry bookkeeping forms the essential basis for the emergence and development of double accounting at the entire stage of its existence and transformation into a modern accounting system. At the appropriate scientific level with using the philosophical and general scientific approaches it is substantiated that the double entry is conditioned by the economic phenomena's dual nature in the economic activity sphere, the essence of which is a dialectical contradiction inherent in commodity production and property relations. It is concluded that the double entry performs the lead methodological function in the accounting system and can't be equated to such elements of the accounting method as documentation and inventory, valuation and calculation, accounts, balance sheet and reporting.

**Ключові слова:** теорія подвійного запису, бухгалтерський облік, господарські факти, методи бухгалтерського обліку, товар, власність, капітал, двоїста природа товару, подвійний запис

**Keywords:** double entry theory, accounting, economic facts, accounting methods, commodity, property, capital, commodity's dual nature, double entry

## ВСТУП

Проблема подвійного запису у бухгалтерському обліку постійно знаходиться у полі зору вчених. Вона розглядається в різних аспектах: проводять аналіз причин виникнення, пояснюють існуючі теорії і парадигми, здійснюють історичний екскурс у минуле господарського обліку, уточнюють зміст поняття тощо.

Водночас об'єктивні закономірності виникнення та розвитку подвійного запису на різних етапах суспільного виробництва не отримали достатньої уваги у дослідженнях вчених. Розгляд причинно-наслідкових зв'язків між подвійним записом і економічними явищами у сфері господарської діяльності має фрагмен-

тарний характер. Методи фундаментальних наук до проведення таких досліджень не залучаються.

Подвійний запис продовжують зараховувати до одного з елементів методу бухгалтерського обліку. Розгляд закономірностей подвійного запису обмежується формальним посиланням на подвійну природу економічних явищ.

Причина такого стану справ криється у відсутності відповідної методології, теоретичних концепцій і нових парадигм бухгалтерського обліку. Ще в радянські часи особливої відмінності між практичними і науковими аспектами бухгалтерського обліку не вбачали. Сучасна наука бухгалтерського обліку також

має подібні недоліки.

Як зазначають деякі вчені, існуюча теорія бухгалтерського обліку вичерпала свій інтелектуальний ресурс, відстає у розвитку від інших наук, пояснюючи на примітивному науковому рівні функціонування лише підсистем фінансового обліку [1].

Вчені наголошують на тому, що в наукових дослідженнях питання теорії і методології організації облікової системи мають другорядне значення [2].

На думку російських вчених, сучасні теорії бухгалтерського обліку вигадувалися, а не базувалися на дослідженнях об'єктивної дійсності та реаліях господарської діяльності. Натомість закони обліку проявляються певним чином і їх пошук має перспективу [3]. Подібні оцінки теорії бухгалтерського обліку висловлюють інші російські вчені [4].

Нещодавно українські вчені почали звертати увагу на те, що бухгалтерський облік як функціональна наука має власну методологію пізнання, предметом якої є закономірності розвитку принципів, методів і прийомів [5]. Інші вчені пропонують керуватися фундаментальними підходами стосовно аналізу бухгалтерського обліку як науки. За їх переконанням подальший розвиток науки бухгалтерського обліку пов'язаний зі становленням метатеорій [6].

Наведені критичні зауваження стосовно методології бухгалтерського обліку негативно позначаються на дослідженнях закономірностей подвійного запису. На думку деяких вчених, конструювання теорій бухгалтерського обліку у наукових публікаціях зводять до опису послідовних дій практиків і тим самим намагаються обґрунтувати появу теорії подвійного запису в епоху пізнього середньовіччя та її використання у застиглому вигляді до наших днів. Як результат потрапляють у замкнене догматичне коло, згідно з яким парадигма подвійного запису не змінюється більше 500 років [7].

У підручниках і навчальних посібниках зміст подвійного запису розглядають стисло. Основні ознаки подвійного запису науковці вбачають в тому, що за його допомогою кожна господарська операція відображає у взаємному зв'язку економічні явища на двох рахунках в однакових сумах.

Мають місце дещо розширені визначення подвійного запису. У таких публікаціях сутність подвійного запису вбачають у тому, що дані про господарські факти в одній і тій же величині, виражені в єдиному грошовому вимірнику, одночасно повторюються у двох або декількох кореспондуючих рахунках.

За наявності різноманітних тлумачень значна частина вчених сходиться на тому, що подвійний запис є одним з елементів методу бухгалтерського обліку. У структуру методу включають документування і інвентаризацію, оцінку і калькулювання, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність. Сам метод визначають як сукупність прийомів і засобів відображення у бухгалтерському обліку об'єктів (О.В. Лишиленко, Р.Ф. Бруханський, Н.С. Скоробагатова, В.С. Білоусько, М.І. Беленкова та ін.).

Як свідчить проведений аналіз сучасних наукових праць з методології бухгалтерського обліку, в європейських та інших зарубіжних країнах перевага надається практичним вимогам ведення обліку у виг-

ляді принципів і правил. Зазвичай виділяють три елементи методу бухгалтерського обліку: інвентаризацію, балансове узагальнення і звітність. Деталізація елементів методу бухгалтерського обліку характерна для Німеччини, Італії, Іспанії, Болгарії.

Зміст процедур і принципів обліку знаходить своє відображення у комерційних і цивільних кодексах європейських країн, в окремих законах, а також у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і Міжнародних стандартах фінансової звітності. Питання вдосконалення методології бухгалтерського обліку в аспекті елементів методу в основному обмежується балансом і звітністю. Тільки в Італії (С. Коронела, С.Б. Фраза, Дж. Чербоні) та Швейцарії (Ю. Лемгрюбер, Ю. Прохініга) відповідним чином досліджувались проблеми подвійного запису, керуючись попередніми надбаннями з цього питання [8, 9].

**МЕТА** роботи – дослідження закономірностей виникнення та розвитку подвійного запису на основі аналізу причинно-наслідкових зв'язків між подвійною природою економічних явищ у сфері господарської діяльності і методичними прийомами ведення бухгалтерського обліку у процесі його історичного розвитку.

#### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформаційною основою дослідження є наукові праці українських та зарубіжних авторів, матеріали періодичних видань, ресурси інтернет. Методологія дослідження ґрунтується на філософському і загальнонауковому підходах, які використовуються на рівні метатеорій та інституціонального аналізу. У формуванні висновків керувалися спеціальними методами дослідження, законами і категоріями формальної і діалектичної логіки.

#### РЕЗУЛЬТАТИ

Подвійний запис можливо розглядати у практичному і науковому аспектах. Спільним для практичного і наукового підходів є пізнання господарських фактів у вигляді дії або події, які викликають зміни в активах, зобов'язаннях і капіталі.

У практичному сенсі господарський факт розглядають на рівні формальної логіки, відповідно до нормативно-правових актів та професійного судження управлінського персоналу. Стосовно дій і подій, які знаходять відображення у господарських фактах і господарських операціях, управлінський персонал здійснює виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання, та передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Такий процес має чітку регламентацію і підпорядковується відповідним правилам. Для його практичного виконання проводять документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, визначення кореспондуючих рахунків, складання балансу і звітності на основі подвійного запису.

Подібно до інших наук, наука бухгалтерського обліку, на відміну від практики, спрямована на отримання нових знань у вигляді теорій, законів, концепцій, парадигм, гіпотез, які відображають причинно-наслідкові зв'язки і сутнісні властивості господарських фактів а також прийоми, способи, методи,

правила, стандарти і принципи їх дослідження і відображення в обліку. Основними функціями науки є з'ясування, пояснення і передбачення. Тим самим створюються нові знання і вдосконалюється існуюча практика на основі дослідження зовнішніх проявів суперечливих явищ і встановлення в них внутрішньої сутності у вигляді діалектичного протиріччя, яке становить джерело їх розвитку. Наукові знання можуть формуватися на філософському, загальнонауковому і конкретно науковому рівнях шляхом усвідомленості, системності, об'єктивності, детермінованості і методичності.

Методичність посідає провідне місце в науковому пізнанні і практиці. Її вважають невід'ємною властивістю цілеспрямованої діяльності. Перед тим як вчинити певні дії, особистість аналізує зовнішнє середовище і оцінює свої можливості. На підставі отриманої інформації ставить перед собою конкретну ціль і визначає теоретичні і практичні шляхи та засоби її досягнення.

Залежно від розвитку практичної діяльності і отриманих знань формуються відповідні правила поведінки, які стають предметом спеціального дослідження. Таким чином, виникають окремі галузі знань, покликаних вивчати і теоретично обґрунтувати методи пізнання і практичної діяльності.

У широкому аспекті метод визначають як спосіб цілеспрямованої, пізнавальної і предметної діяльності. Між методами пізнання і практичної діяльності існує нерозривний взаємозв'язок. Він проявляється у спільності елементів, системності та підпорядкованості загальній меті. Основна функція будь-якого методу полягає у внутрішній організації процесу пізнання і практичної діяльності. Система методів і вчення про таку систему становлять відповідну методологію.

У наукових працях поширена думка, що методологія бухгалтерського обліку є складною динамічною системою, що містить власні та залучені методи, прийоми, способи, підходи, процедури, принципи та інструменти. Центральну складову облікової методології вбачають у сукупності методів бухгалтерського обліку, які забезпечують розвиток інструментарію за допомогою якого вивчається об'єкт обліку.

Керуючись наведеним підходом, вчені пропонують проводити концептуальні зміни вітчизняної методології бухгалтерського обліку шляхом перегляду її основи – системи методів. Включення до такої системи загальнонаукових методів, методів контролю, методів статистики, а також спеціальних методів бухгалтерського обліку. Кожен спеціальний метод бухгалтерського обліку додатково конкретизувати застосуванням облікових способів простого і подвійного запису, документування, калькулювання, оцінювання, балансового рахунковедення тощо.

Включення в методологію бухгалтерського обліку додаткових методів заслуговує на увагу, але водночас не вирішує у необхідному обсязі проблему концептуальних змін вітчизняної методології бухгалтерського обліку.

Справа в тому, що в об'єктивній дійсності не існує готових методів. Кожний метод формується внаслідок практичної діяльності суб'єкта як результат його взаємодії з об'єктом. Зміст методу зумовлюється при-

родою об'єкта пізнання, закономірностями його функціонування і розвитку.

На основі пізнавально-практичної взаємодії суб'єкта з об'єктом отримані знання зосереджуються в теорії і в подальшому використовуються для формування методу. Теорія надає методу наукову обґрунтованість. Загалом науковий метод становить діалектичну єдність об'єктивного і суб'єктивного, теорії і практики.

У процесі пізнання і практичного ведення обліку суб'єкт взаємодіє з конкретними фактами господарської діяльності у вигляді дій і подій. Саме в їх подвійності та діалектично суперечливій природі, а також закономірностях функціонування і розвитку необхідно вести науковий пошук методів бухгалтерського обліку, в тому числі подвійного запису. Без з'ясування впливу закономірностей господарської діяльності на формування методів бухгалтерського обліку, причинно-наслідкових зв'язків між ними концептуальні зміни методології вітчизняного бухгалтерського обліку не будуть мати належного наукового обґрунтування.

У деяких наукових публікаціях для висвітлення предмету, об'єкту і методу бухгалтерського обліку посилаються на загальнонаукові положення стосовно того, що предметом науки є закономірні зв'язки об'єктивної реальності. В якості об'єктивної реальності бухгалтерського обліку визначають власність і пов'язані з нею відносини. Вважають, що відносини власності в обліку зумовлені фактами господарського життя, в результаті яких відбувається зміна майна, зобов'язань, капіталу і фінансових результатів [10].

Об'єктами бухгалтерського обліку називають явища і процеси господарської діяльності, виражені у грошовому вимірнику і зафіксовані у первинних документах. До таких відносять майно, його джерела, господарські процеси та їх результати.

Основне правило ведення бухгалтерського обліку вбачають у збалансованості або балансовому методі. За їх переконанням балансовий метод ґрунтується на подвійності господарських операцій. На яких економічних явищах ґрунтується сама подвійність господарських операцій не називають.

У визначенні методу бухгалтерського обліку звертають увагу, що він залежить від об'єктів обліку. У чому конкретно проявляється така залежність у наведеній публікації не висвітлюється. Тому залишається без пояснення причинно-наслідковий зв'язок між балансовим методом, подвійним записом і об'єктами обліку у вигляді явищ і процесів господарської діяльності.

У запропонованому підході діалектично суперечливі відносини власності також не отримали пояснення стосовно відображення їх подвійної економічної і правової природи стосовно відчуження і привласнення у фактах господарського життя і методах ведення обліку. Як наслідок, до методу бухгалтерського обліку включають в якості рівнозначних елементів документування, інвентаризацію, оцінку, калькулювання, рахунки, подвійний запис, баланс і звітність. Виходить, що таке основне правило ведення бухгалтерського обліку, як балансовий метод, разом з подвійним записом перетворилися на звичайні елементи методу бухгалтерського обліку.

Навіть на перший погляд з позиції формальної

логіки віднесення подвійного запису до одного з елементів методу бухгалтерського обліку викликає заперечення. Такі елементи методу бухгалтерського обліку як документування й інвентаризація, оцінка, калькулювання і рахунки виникли і спроможні існувати самостійно у сфері простого господарського обліку. Водночас рахунки, яким притаманна фіксація господарських операцій з дебету і кредиту, стали відображати подвійний запис ще у стані господарського обліку. Вони були необхідною умовою його подальшого розвитку і переходу до класичного бухгалтерського обліку у вигляді подвійної бухгалтерії. Баланс та інша фінансова звітність сформувалися у подальшому на основі подвійного запису.

Необхідно відмітити, що проста бухгалтерія розпочалася саме з інвентарного обліку у формі документування та інвентаризації залишків майна. У подальшому з'явилася звірка розрахунків, що отримала назву контокоренту. Наступним етапом було запровадження грошової оцінки майна. Гроші як об'єкт обліку стали об'єднувати з обліком розрахунків. У кінцевому підсумку гроші і контокорент замінили інвентарний облік.

Причина таких змін полягала у відокремленому використанні різних вимірників – натуральних і грошових. Зазначене не дозволяло узагальнювати факти господарської діяльності, які продовжували зберігати спрощений правовий і економічний зміст за наявності їх подвійної природи.

Подвійна бухгалтерія не виникла на пустому місці. У ній продовжили використання прийомів і способів простої бухгалтерії у вигляді документування, інвентаризації, оцінки, калькулювання, рахунків на основі подальшого розкриття правового і економічного змісту господарських фактів і внутрішньої суті господарської діяльності. Такої необхідності не виникало доти, доки товарний обмін і пов'язані з ним відносини власності не розпочали набувати властивостей капіталістичного способу виробництва.

Характерно, що подвійна бухгалтерія формувалася паралельно з простою подібно тому, як відбувався розвиток товарного виробництва поруч з натуральним. На початковому етапі подвійна бухгалтерія ґрунтувалася на обліку каси стосовно доходів і витрат. Касові операції вели в одному або в декількох рахунках.

Такий варіант подвійної бухгалтерії отримав назву бюджетна або камеральна. Його зміст відповідав існуючим економічним умовам. До появи капіталізму товарне виробництво становило незначну частину і певний уклад в домінуючому натуральному господарстві. Тому сам облік не було зведено в єдину систему аж до появи подвійної бухгалтерії. Кожен об'єкт обліку продовжували вести в окремих показниках натуральних або грошових. Спроби об'єднати об'єкти обліку мали форму простої бухгалтерії, оскільки їх показники не узагальнювалися на рахунках власника або загальним підсумком. Фінансовий результат визначали за допомогою інвентаризації.

Запровадження рахунків власних коштів ознаменувало перехід від уніграфічної до камеральної форми обліку. Примітивний натуралізм стосовно відображення в обліку господарських фактів у натуральному

або окремо у грошовому вимірі змінилося певними узагальненнями і абстрагуваннями, що свідчило про перехід від наївного пізнання подвійної природи економічних явищ до з'ясування їх сперечливої сутності.

З появою капіталізму, із розвитком товарного виробництва і відносин власності об'єктивно виникла необхідність запровадити рахунки власних засобів, а матеріальним рахункам надати грошову оцінку. Тим самим подвійна природа господарських фактів набула сутнісного значення для всього обліку і надала йому властивостей диграфічної або подвійної бухгалтерії. Подвійний запис набув провідного значення у методології бухгалтерського обліку. Тому не логічно зводити його до звичайного елементу методу бухгалтерського обліку, навіть за умови наголосу на його важливій ролі.

У диграфічній або подвійній бухгалтерії документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, баланс і звітність спрямовані на відображення подвійної природи господарських фактів і підпорядковуються подвійному запису. У результаті цього подвійний запис в подвійній бухгалтерії виконує функцію методу, а всі інші перелічені елементи виступають у ролі прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку. Вони у тому чи іншому вигляді відображають господарські факти, які стосуються руху товарів і зміни відносин власності у процесі господарської діяльності. Таким фактам притаманна подвійна природа внаслідок діалектично суперечливої сутності товару і власності.

Зміст господарських фактів вчені аналізують з різних позицій як факти-явища і факти-процеси. У них вбачають наявність двох взаємопов'язаних аспектів: продуктивного і правового. Такий висновок обґрунтовують тим, що подвійне відображення господарських фактів-операцій у бухгалтерському обліку обумовлено об'єктивно існуючою подвійністю процесу господарювання як єдності продуктивних сил і виробничих правових відносин, а також подвійністю кругообороту засобів господарювання і джерел їх утворення. Що стосується господарських фактів і господарських операцій, то їх логічно визначати як дії і події. Хоча події виникають незалежно від волі суб'єктів господарської діяльності, вони у випадку впливу на активи, зобов'язання і капітал, отримують професійну оцінку шляхом документального оформлення господарської операції на рівні з тими чи іншими фактами.

Таким чином, подвійна природа господарських фактів у вигляді дій і подій товарного виробництва і відносин власності знаходить своє закономірне відображення у господарських операціях. У результаті їх документального оформлення і здійснення бухгалтерської проводки на взаємопов'язаних рахунках у тотожних сумах за допомогою подвійного запису виникають адекватні зміни у структурі активів, зобов'язань і капіталу суб'єкта господарської діяльності. Відповідно кожна господарська операція на основі подвійного запису поєднує усі без винятку елементи методу бухгалтерського обліку в єдину систему. Тим самим, на відміну від інших елементів методу бухгалтерського обліку, господарська операція разом з господарським фактом надають подвійному запису

сутнісну властивість всієї системи обліку, що свого часу отримала назву подвійної бухгалтерії.

Зовні, у господарських операціях вона має вигляд дій і подій, що викликають зміни у структурі активів, зобов'язань і капіталу конкретного суб'єкта господарської діяльності. Окрім того, усі перелічені елементи бухгалтерського обліку існують не самі по собі, а мають нерозривний взаємозв'язок між собою і підпорядковані загальним вимогам ведення бухгалтерського обліку на основі подвійного запису.

Зокрема, документування, з якого починається бухгалтерський облік, являє собою суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями. Запис кожної господарської операції в обов'язковому порядку ведеться у дебеті і кредиті відповідних рахунків, в однакових сумах, згідно з подвійним записом. Такий взаємозв'язок з подвійним записом мають інвентаризація, оцінка і калькулювання, результати яких оформлюються господарськими операціям згідно подвійного запису.

Рахунки, баланс і фінансова звітність є певним втіленням подвійного запису. Вони узагальнюють і систематизують результати його застосування у процесі обліку господарської діяльності.

Викладене дає підстави розглядати подвійний запис як метод бухгалтерського обліку, а документування, інвентаризацію, оцінку і калькулювання вважати засобами ведення бухгалтерського обліку, які відносно подвійного запису виступають його елементами. Зі свого боку рахунки, баланс і фінансову звітність можливо називати методичними прийомами.

У наукових публікаціях розглядають бухгалтерський облік як практичну і наукову діяльність не тільки на основі методичного підходу, а також з позиції змістовного і цільового підходів. Цільовий підхід детально описує об'єкти обліку. Цільовий підхід ставить за мету задовольнити інтереси різних користувачів звітності. Методичний підхід спрямовують на розкриття системи бухгалтерського обліку, його методів та прийомів. Названий підхід отримав найбільше поширення. Його деталізація здійснюється шляхом процедурного і адитивного підходів.

Процедурний підхід розглядає метод бухгалтерського обліку в якості взаємопов'язаних процедур пізнання, таких як виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємств зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Адитивному підходу надають більшу перевагу. Він визначає метод бухгалтерського обліку як сукупність або систему способів, за допомогою яких відображаються в обліку господарські факти.

Основна відмінність названих підходів стосовно трактування методу бухгалтерського обліку полягає в тому, що за адитивного підходу елементи методу розглядаються у сукупності, а за процедурного – послідовно. Спільною ознакою цих підходів є аналіз елементів методу в їх взаємозв'язку і взаємозалежності. Тому вони не заперечують і не виключають один одного [11].

Серед вчених сформувалось два основних споріднених підходи стосовно визначення методу бухгалтерського обліку. Одні пропонують розглядати метод

бухгалтерського обліку як систему способів і прийомів, за допомогою яких відображають стан і рух активів, зобов'язань і капіталу у процесі господарської діяльності. Стосовно функціональної спрямованості способів і прийомів, мети їх застосування в наукових публікаціях висловлюють різноманітні варіанти, відмінності між якими не мають суттєвого значення.

Погляди інших вчених відрізняються від попередніх тим, що замість терміну «система» використовують термін «сукупність». У більшості випадків цей термін тлумачать як неподільну єдність або загальну кількість будь-чого. За своїм змістом термін сукупність деякою мірою співпадає з терміном система. Він вказує на наявність взаємозв'язку і єдності певних елементів або їх властивостей у тій чи іншій системі.

У філософії та інших науках метод визначають як системноорганізований спосіб досягнення теоретичного чи практичного результату, шляхом вирішення проблеми на основі отримання необхідної інформації відповідно до наявних регулятивних принципів пізнання та дії, а також усвідомлення специфіки досліджуваної предметної галузі і законів функціонування її об'єктів [12]. Водночас підкреслюють, що кожний метод науково-практичної діяльності розробляється на основі певної теорії, яка виступає його необхідною передумовою. Ефективність того чи іншого методу обумовлено змістовністю, глибиною, фундаментальністю теорії, яка знаходиться у нерозривному зв'язку з методом. Зі свого боку метод розгортається у систему й використовується для подальшого поглиблення знання та його втілення в практику. Єдність методу і теорії знаходить свою реалізацію у конкретній методології у результаті усвідомлення суб'єктом закономірностей об'єкту.

Таким чином, метод окреслює напрямом, прийоми і способи, що ведуть суб'єкт до реалізації поставленої цілі, згідно із закономірностями процесу пізнання. У цьому процесі суб'єкт та об'єкт взаємодіють як єдність протилежностей. Суперечності, які постійно виникають між суб'єктом і об'єктом, вирішуються шляхом практичних змін об'єкта суб'єктом і підпорядкування об'єкта волі суб'єкта. Відповідно до пізнаних закономірностей об'єкта суб'єкт змінює свої цілі, які визначають його нові наміри і породжують нові суперечності.

Викладене має безпосереднє відношення до методів здійснення господарської діяльності і ведення бухгалтерського обліку. Будь-який метод здійснення господарської діяльності і ведення бухгалтерського обліку формується об'єктивною дійсністю, виникає з реального життя і обов'язково реалізується у ньому. Методи неможливо штучно нав'язати об'єкту і суб'єкту діяльності і предмету пізнання. Вони змінюються відповідно до специфіки і закономірностей об'єкта і предмета. За будь-яких обставин сутність методу господарської діяльності і бухгалтерського обліку зумовлена насамперед змістом об'єкта і предмета дослідження.

Як свідчить історія економічного розвитку, у процесі господарської діяльності і ведення її обліку, суб'єкти не тільки пристосовувалися до засобів і предметів праці, а також пристосовували їх до себе так,

що вони служили їх потребам і інтересам. Зі свого боку методи господарської діяльності і ведення обліку залежали не тільки від суб'єкта, а головне від властивостей тих об'єктів і предметів, на які вони діяли і продовжують діяти.

Тому є всі підстави розглядати метод бухгалтерського обліку в аспекті системного утворення. Відомо, що системність становить загальну властивість світу і притаманна усій без винятку об'єктивній дійсності, у тому числі пізнавальній і практичній діяльності. Системність безпосередньо пов'язана з єдністю і структурованістю світу. Структурованість полягає у впорядкованості, а єдність проявляється у вигляді цілого, яке має одну першооснову і підпорядковане одним законам.

Системність також притаманна бухгалтерському обліку: як практичній, так і пізнавальній діяльності. Дослідження проблем бухгалтерського обліку з позиції системного підходу отримали значне поширення в наукових дослідженнях. У публікаціях метод бухгалтерського обліку визначають як систему прийомів і способів, що забезпечують відображення господарської діяльності підприємства в бухгалтерських документах. Схожі тлумачення методу бухгалтерського обліку надають інші вчені.

Водночас всебічний аналіз методу бухгалтерського обліку як системи продовжує перебувати поза увагою вчених. В окремих публікаціях наголошують на тому, що метод бухгалтерського обліку неможна розглядати як сукупність прийомів і способів, їх слід вивчати як систему зі складними багаторівневими зв'язками.

Системний підхід пропонують застосовувати відносно елементів методу бухгалтерського обліку. Вивчати їх як такі, що перебувають у безперервній взаємодії і становлять метод бухгалтерського обліку тільки у своїй єдності.

Згідно із теорією систем будь-яка система включає у себе сукупність взаємопов'язаних елементів або підсистем, що утворюють єдине ціле, взаємодіють між собою і середовищем. За певних умов елементи можливо розглядати як системи або підсистеми. Елементи і підсистеми утворюють компоненти системи, між якими існує взаємозв'язок на основі співвідношення, взаємозалежності і взаємообумовленості між ними.

Між компонентами системи існують суттєві зв'язки або властивості, які домінують стосовно інших зв'язків між компонентами системи та компонентами які не входять в систему. До суттєвих зв'язків відносять такі, які визначають інтегровані властивості у системи, відділяють її від звичайної сукупності елементів і надають їй певного змісту у вигляді цілого об'єкта.

Що стосується таких елементів методу бухгалтерського обліку як документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, баланс і звітність, – зв'язок між ними на основі взаємозалежності і взаємообумовленості утворює не що інше, як подвійний запис. Саме йому притаманні інтеграційні властивості, що становлять сутнісну характеристику будь-якої системи. Зміст інтеграційних властивостей полягає в тому, що вони належать виключно системі загалом і не належать жодному елементу системи. Тобто властивості системи не можуть зводитись до властивостей її елементів.

Свого часу у наукових дослідженнях звертали увагу на ту обставину, що бухгалтерський облік як система забезпечує інформацію у безперервному ланцюзі подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку утворює замкнений контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслюють його межі.[13]

Мають місце публікації, в яких роблять більш категоричні висновки. Їх автори вказують на те, що бухгалтерський облік протягом віків існував і продовжує існувати як універсальний метод моделювання економічних відносин за допомогою методу подвійного запису. Водночас в якості економічних відносин розглядають відносини власності і зобов'язання, пов'язані з активами підприємства. Також наголошують, що подвійний запис становить сутність бухгалтерського обліку, а сама подвійність або дуальність лежить в основі Всесвіту і вбудована в логіку сприйняття оточуючого середовища людиною [14].

Наведені вище оцінки подвійного запису не узгоджуються з тим фактом, що подвійний запис у світовій практиці і деякий період за радянських часів визнавали основою і навіть законом подвійної бухгалтерії. У своїх публікаціях вітчизняні вчені відмічають, що зародження подвійної бухгалтерії розпочалося в XIII ст. в італійських торгових містах, а також у ряді держав незалежно одна від одної. Водночас звертають увагу на ту обставину, що з XIII ст. до середини XIX ст. подвійна бухгалтерія завоювала одну галузь економіки за другою, країну за країною. Причиною такої експансії подвійної бухгалтерії називають подвійний запис, який розвивався залежно від змін господарського середовища, зберігаючи свою сутнісну основу подвійної бухгалтерії [15].

Наприкінці XIX ст. і на початку XX ст. А.П. Рудановський наголошував на тому, що закон подвійності є законом природи, який свідчить про зв'язок усіх протилежностей, породжених життям. Сам принцип подвійності перебуває у «зв'язаній протилежності», згідно з яким баланс розділяється на внутрішню і зовнішню частини. Названі частини утворюють проміжну або прикордонну сферу. Внутрішня частина має активну властивість, зовнішня – пасивну. Активна відображає економічні відносини, а пасивна – юридичні. Сукупність відносин між активною і пасивною частинами утворює оборот господарства.

Схожі погляди на природу подвійного запису висловлювали О.М. Галаган, Н.А. Блатов, Р.Я. Вейцман, Є.С. Сіверс та ін. Спираючись на закон подвійності перелічені вчені обґрунтовували, що бухгалтерський облік є наукою. Деякі з них уточнювали, що закон подвійного рахунку підпорядковується математичному закону рівності і є верховним законом, поза яким нема чого шукати [16-18].

Пояснення природи подвійного запису, починаючи з XIX ст., знайшло своє відображення в юридичній, обмінній, філософській та балансовій теоріях. Його пізнання у названих теоріях рухалось від з'ясування зовнішніх проявів подвійної природи економічних явищ до розкриття деяких ознак сутності в аспекті їх видимості.

Для аналізу названих теорій логічно застосувати

методологічний трансдисциплінарний підхід, який виходить за межі змістовної теорії бухгалтерського обліку і має певні ознаки метатеорії та інституціонального дослідження. Такі методологічні підходи повинні у результаті критичної оцінки уточнювати і доповнювати існуючу теорію бухгалтерського обліку, а не підміняти її [23].

Першою за часом виникнення була юридична теорія. Її розробники основу подвійного запису вбачали у взаємозв'язку прав та обов'язків, внаслідок яких рахунок, що отримує, фіксують у дебеті, а той, що передає, у кредиті. Саме таким способом, керуючись канонами римського права, намагалися відобразити в обліку зміну діалектично суперечливих відносин власності у процесі господарської діяльності.

Наступною була обмінна теорія, яка робила наголос на економічних аспектах подвійного запису, а юридичну складову вважали другорядною. Зазначена теорія виникла у результаті подальшого розвитку товарного виробництва і відносин власності, коли виникла необхідність більш змістовного відображення господарських операцій з позиції обміну. Такий теоретичний підхід ґрунтується на тому, що в основі товарних відносин і відносин власності лежить обмін. Він зумовлює рівність обмінних оборотів, які можливо виразити математично. Обмінні операції поділялися на діючі і пасивні. Таким чином, відображали їх за допомогою подвійного запису.

У подальшому з'явилася філософська теорія, яка аналізувала подвійний запис на рівні зовнішнього прояву причино-наслідкових зв'язків товарних відносин і відносин власності. Прихильники зазначеної теорії вважали, що дії посадових осіб призводять до виникнення господарських подій. Зі свого боку дії і події пов'язані між собою, й одна без одної не існують. Тому подвійний запис господарських операцій вважали відображенням подій в їх причинній залежності, в якій одна подія є наслідком іншої, а та зі свого боку є причиною першої.

Філософська теорія, на відміну від попередніх, характеризувала подвійну природу різних проявів товарних відносин і відносин власності в їх русі. Вона створила умови для подальшого моделювання господарських операцій у вигляді балансової теорії, яка мала більш високий рівень абстрагування. Необхідність подвійного запису пояснювала складанням балансу.

Прихильники балансової теорії значною мірою абстрагувалися від попередніх теорій, які тлумачили походження подвійного відображення фактів господарської діяльності подвійною природою економічних явищ і процесів. Необхідність застосування подвійного запису вбачали не в економічних явищах, а в складанні балансу, в якому кожна господарська операція змінює його з дотриманням пропорційності і взаємозв'язку.

Становлення знань про подвійну природу економічних явищ і їх відображення в обліку за допомогою подвійного запису відбувалось відповідно до загальних закономірностей розвитку процесу пізнання. Спочатку з'явилися преднаукові знання про подвійний запис. На їх основі відбулося становлення правової, обмінної, філософської і балансової теорії, які в різних

аспектах пояснювали зовнішні прояви товарного виробництва і відносин власності.

На першому етапі подвійна природа економічних явищ найбільш інформативно проявилася у взаємозв'язку юридичних прав і обов'язків під час здійснення товарного обміну та змін і відносин власності. Відповідні знання з цього питання на той час склалися у римському праві, що й було успішно використано Лукою Пачолі та іншими дослідниками. Тому першою основою появи теоретичних знань про подвійний запис стала правова рахункова теорія.

У наступних теоріях йшло розширення і вдосконалення знань про подвійну природу товарного обміну і відносин власності шляхом певного абстрагування, моделювання і схематизації в обліку реальних предметних відносин за допомогою подвійного запису. Саме розвиток товарного виробництва і відносин власності спричиняв різноманітні зміни їх зовнішнього прояву у подвійній природі економічних явищ як об'єктів обліку і предмету пізнання. У результаті такого розвитку виник новий спосіб побудови знань про подвійний запис у вигляді балансової теорії, що певним чином засвідчило про становлення бухгалтерського обліку як науки.

Якщо на етапі господарського обліку як предмети подвійний запис впливав безпосередньо із практики, то з появою балансової теорії він став існувати нібито незалежно від практики господарської діяльності. Знання про подвійний запис у балансовій теорії будувалися шляхом відокремлення від існуючих знань попередніх теорій. Аналіз господарської діяльності в бухгалтерському обліку стали доповнювати синтезом. У результаті цього аналітичний облік набув ознак синтетичного.

У наукових працях існує думка, що балансова теорія, хоча і отримала значне поширення в світі, вона не розкриває причин подвійного запису. Пропонується пошук об'єктивних причин подвійного запису шукати не в методах ведення обліку, не в балансі, а в реальній господарській діяльності, в економічному змісті господарських операцій, зокрема у процесі руху вартості.

У дійсності рух вартості є не що інше, як сутнісна характеристика всезагальної формули капіталу відомої ще з часів А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса та інших економістів. Зміст такої формули полягає в тому, що початковим пунктом капіталу є грошовий обіг. Історичною передумовою капіталу є товарне виробництво і розвинутий товарний обіг. Його кінцевим продуктом також є гроші, які становлять першу форму прояву капіталу. Вони виступають у вигляді грошей і грошей як капіталу. Розрізняються між собою лише неоднаковою формою обігу.

Грошові вклади або інвестиції мають місце у будь-якій системі суспільного виробництва і господарської діяльності, спрямованій на виготовлення товарів у вигляді готової продукції, робіт, послуг. У таких системах рух вартості становить основу кругообігу капіталу у фінансовій, виробничій і продуктивній формах. Перетворюючи гроші на капітал, виробник вступає в економічні відносини з іншими підприємствами, які виробляють товари, необхідні для його товарного виробництва, а також з індивідами, які

залучаються для виготовлення товарів і тим самим реалізують свою робочу силу у формі товару.

Тому рух вартості у реальній господарській діяльності безпосередньо пов'язаний з товарним виробництвом і відносинами власності. Саме в них і належить вести науковий пошук причин подвійного запису.

Розуміння подвійної природи явищ і процесів господарської діяльності розпочалося з появою товарного виробництва і власності шляхом виділення їх в якості окремих об'єктів господарського обліку. В результаті цього суб'єкт господарської діяльності у своїй свідомості розпочав визначати певні відносини, які включають в себе відокремленість і зв'язок. Для їх відображення у господарському обліку спочатку винайшли поняття дебету і кредиту, а потім активу і пасиву на основі подальшого розвитку подвійного запису.

У наукових публікаціях зазначають, що матеріальні передумови обліку склалися за часів первісного ладу. Подальший розвиток обліку відбувався одночасно з розвитком товарного обміну. Саме обмін породжує подвійний запис як відображення вибуття одного продукту і появи іншого [24].

Питання взаємозв'язку товарного обміну з відносинами власності у таких публікаціях не розглядають. Хоча у реальній дійсності вони існують нерозривно, оскільки обмін обумовлює відчуження певного блага однією стороною і привласнення того ж самого блага іншою стороною. У результаті обміну суперечлива сутність товару породжує суперечливу сутність власності, які зовні в господарській діяльності проявляються у подвійній природі економічних явищ.

Такий початковий рух пізнання господарської діяльності не є випадковим. Він обумовлений усвідомленням суб'єкта самого себе в оточуючому середовищі, розумінням власного ставлення до зовнішньої дійсності з оцінкою відокремленого існування суб'єкта і об'єкта та зв'язку між ними на основі трудової господарської діяльності. Саме на початковому етапі товарного виробництва і зародження відносин власності відбувається роздвоєння об'єкта на протилежності і встановлення зв'язку та єдності між ними. Виділив конкретний об'єкт із багатьох явищ і процесів суб'єкт господарської діяльності одночасно відокремлює себе від зовнішнього середовища, а також, один об'єкт від інших. Впливаючи на виділений об'єкт у вигляді явищ або процесу господарської діяльності, суб'єкт відображає у свідомості зв'язок між собою і зовнішнім середовищем на основі трудової діяльності та використання засобів і предметів праці. Роздвоєння реальних явищ і процесів господарської діяльності на окремі об'єкти обліку становить об'єктивний процес логічного пізнання дійсності. Воно бере свої витoki з документування і інвентаризації, оцінки і калькулювання різноманітних властивостей товару і пов'язаних з ним відносин власності. Необхідно зазначити, що шляхом визначення тих чи інших властивостей, суб'єкти господарської діяльності характеризували також той факт, що відносно самостійні об'єкти перебувають у певних відносинах один з одним. За своїм змістом такі відносини можуть бути корисними, шкідливими або нейтральними для суб'єкта господарської діяльності. Відповідним чином вони враховувалися суб'єктом у трудовій і господарській діяльності з ме-

тою необхідного впливу на них для задоволення тих чи інших потреб або створення нових благ з товарними властивостями. Бажані зміни об'єкта не тільки усвідомлювалися суб'єктом, а також становили необхідну умову його цілеспрямованої діяльності стосовно подальшого розвитку товарного виробництва і відносин власності, а також господарського обліку.

На основі усвідомлення змін товарних властивостей матеріальних і нематеріальних благ, а також відносин власності у процесі господарської діяльності знімалися протиріччя між окремим їх існуванням і зв'язком між ними. Оскільки такі зміни набули постійного значення, вони стали відображати рух об'єктів з товарними властивостями і зміну відносин власності у процесі господарської діяльності.

У низці наукових праць, присвячених історичному аналізу становлення і розвитку подвійної бухгалтерії, відмічають, що подвійний запис виник стихійно як процедурний прийом, який привів до логічної необхідності контролювати рознесення сум за рахунками шляхом урівноваження дебетових і кредитових оборотів. Основний висновок у таких дослідженнях зводиться до того, що подвійна бухгалтерія за всіх обставин формує три основних складових методи: баланс, рахунки і подвійний запис. Вважають, що разом вони створюють ілюзію гармонії, яку вимагає бухгалтерія. Водночас зазначають, що вона обманює свідомість, але цей обман або самообман необхідні, оскільки дозволяють спрощувати дійсність, створюючи умови і шляхи для управління нею [25, 26].

У дійсності ілюзія гармонії виникає у тому випадку, якщо баланс, рахунки і подвійний запис розглядати на емпіричному рівні в аспекті формальної логіки. У результаті видимість буде відображати зв'язок лише між деякими властивостями явища і сутності, між окремими сторонами зовнішнього прояву подвійної природи господарських фактів у вигляді дій та подій і діалектично суперечливою сутністю товарного виробництва та відносин власності.

Виникає питання: чому подвійний запис, на основі якого відбулося становлення подвійної бухгалтерії, яка об'єднала усі знання з обліку протягом декількох століть перетворився з об'єктивного закону у звичайний елемент бухгалтерського обліку? Справа в тому, що наукові дослідження причин виникнення подвійного запису тривалий період мали поодинокий характер. Вони були згорнуті за радянських часів в умовах тотального домінування комуністичних постулатів та заборон стосовно визнання приватної власності й ринкових відносин за соціалізму. Будь-які спроби об'єктивно оцінювати капіталістичну економіку розцінювалися негативно з посиленням на наявність буржуазного світогляду.

Значної шкоди всьому суспільству, в т.ч. і науковим дослідженням завдали політичні репресії 30-х рр. XX ст. Не були винятком і наукові праці з бухгалтерського обліку. Суттєва деформація принципів бухгалтерського обліку мала місце у Радянському союзі у 1929-53 рр. Саме на початку 30-х років XX ст. розпочалося політичне переслідування науковців у сфері бухгалтерського обліку. Найперше зазнали репресій такі провідні вчені як О.П. Рудановський та його учень О.М. Галаган, Н.А. Блатов, Н.С. Помазков

та ін. Їм ставилось в провину, що вони шляхом схоластичного мудрування сформували теорію, яка не проводить відмінності між капіталістичним і соціалістичним обліком. Під прикриттям марксистсько-ленінської термінології викривляють правду соціалізму і тим самим вводять в оману пролетарські маси. Головним шкідником визнали О.М. Галагана. Над ним вчинили показовий громадський суд і змусили його публічно визнати, що в основі його публікацій лежить закінчена буржуазна ідеологія. У такому ж напрямку на загальнодержавному рівні було організовано дискусію стосовно відмінності соціалістичного обліку і капіталістичного. За наслідками проведеної дискусії прийняли рішення про запровадження єдиного соціалістичного обліку, в якому необхідно розглядати подвійний запис не в якості об'єктивного закону, а вважати його методом і прийомом бухгалтерського обліку. У подальшому до 1953 р. значення подвійного запису у бухгалтерському обліку ще більш обмежили і віднесли його до одного із елементів методу бухгалтерського обліку. Таким чином, метод бухгалтерського обліку розпочали розглядати в аспекті загальновідомих восьми елементів.

Дослідження закономірностей подвійного запису на теренах Радянського Союзу поновилися у 50-70-х рр. ХХ ст. у період політичної відлиги і обмеження переслідувань вчених. З цього часу об'єктом аналізу вчених стали такі категорії як «гроші», «товар», «власність», «прибуток» та інші, які ігнорувала політекономія соціалізму.

У 60-х рр. ХХ ст. до політекономії розпочали включати мікроекономічні проблеми на рівні підприємства у формі господарського розрахунку. Такі теорії не відходили від догматів побудови розвинутого соціалізму і комунізму. У них досить обережно досліджували роль товарного виробництва і відносин власності за соціалізму. Свої концепції виправдовували положенням марксизму, згідно з яким соціалізм (як перша стадія комунізму) зберігає родимі плями капіталізму.

Причиною товарного виробництва за соціалізму вважали наявність двох форм власності: загальнонародної (державної) і колгоспно-кооперативної. Одночасно відмічали, що соціалістична власність є основою соціалістичних виробничих відносин і має безроздільне панування стосовно засобів виробництва. Згідно з цією концепцією було запроваджено всезагальне одержавлення економіки, в т.ч. колгоспно-кооперативної форми власності.

Навіть за таких ідеологічних умов все ж таки з'явилися публікації, в яких тим чи іншим способом висвітлювали об'єктивні закономірності подвійного запису. Серед досліджень того часу необхідно відмітити наукові праці П.В. Мезенцева, В.Г. Макаров, І.В. Малишева та ін. [19-21].

Зокрема, П.В. Мезенцев пояснював сутність подвійного запису дією товарного виробництва і закону вартості за соціалізму. Його теоретичні погляди повністю відповідали положенням політичної економії соціалізму. Згідно з ними товарне виробництво і закон вартості за соціалізму набувають нового змісту, використовуються свідомо і планово.

В.Г. Макаров у розгляді причин подвійного запису

наголошував на економічній природі зміни форм вартості в процесі кругообігу господарських засобів. Зрозуміло, що термін капітал ніяк не вписувався у соціалізм і побудову комунізму. Тому використовували інші ідеологічно нейтральні терміни стосовно зміни форм вартості.

І.В. Малишев обґрунтував теорію подвійного обліку як систему доказів об'єктивного існування подвійності всіх господарських актів в умовах товарно-грошових відносин і необхідності адекватного відображення цієї подвійності в обліку як єдино можливого способу бухгалтерської реєстрації. За його переконанням подвійність господарських актів обумовлена подвійним характером процесу обміну і подвійністю товару як споживчої вартості і вартості, що властива соціалістичному товарному господарству і господарському розрахунку. Практичне значення теорії подвійного запису І.В. Малишев продемонстрував на прикладі бухгалтерського обліку у колгоспах.

У новітніх умовах відповідний поштовх дослідженню закономірностей подвійного запису на певному теоретичному рівні надали такі історичні події, як розпад Радянського Союзу, утворення незалежної України і формування ринкової економіки. На відповідну увагу в цьому відношенні заслуговують праці В.В. Сопка, Т.В. Давидюк, П.Я. Хомина та інших вчених.

За висновками проф. В.В. Сопка подвійне відображення господарських операцій у системі рахунків становить об'єктивну необхідність визначення певного стану двох аспектів господарювання – продуктивних сил і виробничих відносин. Зміст такої об'єктивності проф. В.В. Сопко вбачав у тому, що подвійне (двоїсте) відображення господарських фактів – операцій полягає у процесі відображення в бухгалтерському обліку об'єктивно існуючої подвійності (двоїстості) суті, характеру, процесу господарювання, як єдності продуктивних сил і виробничих правових відносин і подвійності (двоїстого) характеру кругообороту засобів господарювання і джерел їх утворення. Воно спричиняється двоїстим (подвійним) характером категорії вартості, в якому виражені всі елементи процесу господарювання. Саме господарство проф. В.В. Сопко розглядав як об'єкт суспільного відтворення, що характеризується двоїстістю, з одного боку воно є сукупністю продуктивних сил, з іншого – сукупністю правових виробничих відносин. Перший аспект названий активом, другий пасивом [22].

Ряд вчених не зупиняються на формальному аналізі подвійного запису. Вони спрямовують науковий пошук на встановлення причин виникнення подвійного запису та його закономірностей.

У таких працях причиною виникнення подвійного запису вважають відображення у бухгалтерському обліку подвійності фактів господарського життя та їх юридичної форми. Водночас зазначають, що в теорії бухгалтерського обліку є підстави вести мову про наявність закону подвійного запису, закону подвійного рахунку, закону подвійності та інших законів [27].

Зазначені дослідження певною мірою співпадають з тлумаченнями подвійного запису на початку ХІХ ст., з приводу яких йшла мова вище. Водночас за наявності подібних висновків місце подвійного запису визначають в якості звичайного методу бухгалтерського об-

ліку. Виходить, що «адекватне відображення об'єктивно існуючої економічної подвійності, властивої фактам господарського життя, має відношення не до бухгалтерського обліку в цілому, а тільки до одного з елементів його методу.

З наведеного підходу вбачається, що значення подвійного запису серед інших елементів методу бухгалтерського обліку явно занижено. Хоча і відмічають, що «у поєднанні з іншими елементами методу обліку подвійний запис утворює замкнене коло інформаційних зв'язків в системі бухгалтерських рахунків». Водночас, якщо умовно виключити з бухгалтерського обліку подвійний запис, то за наявності інших елементів його методу він матиме досить спрощену форму звичайного рахівництва. Будь-яке коло інформаційних зв'язків, а тим паче сама система бухгалтерського обліку, заснована на кореспонденції рахунків, повністю зникнуть.

Сам закон подвійності також характеризують з посиленням на те, що будь-яка подія у господарському житті підприємства завжди викликає дві рівних і прямо протилежних зміни у майні підприємства. Такі зміни вважають взаємопов'язаними господарською операцією, які в бухгалтерському обліку іменують відповідним явищем. У чому полягає зміст закономірного характеру подвійності явищ і подій у господарському житті підприємства у названих публікаціях всебічно не розглядається. Сутність взаємопов'язаних і діаметрально протилежних змін в активах і відносинах власності підприємства з позиції діалектичного протиріччя не з'ясовують. Обмежуються аналізом раніше проведених наукових досліджень і формальним посиленням на подвійність явищ і подій у господарському житті підприємства.

Проведення наукових досліджень на такому рівні явно не достатньо для пояснення причин подвійного запису та закону подвійності економічних явищ. Дійсно, для обґрунтування подвійного запису в якості закону необхідно встановити, що він відображає об'єктивний, необхідний, загальний, повторювальний і стійкий зв'язок, який за своїм змістом є відношенням між економічними явищами та їх внутрішнім станом у вигляді об'єктів пізнання на рівні сутності як діалектичного протиріччя. Закон як атрибут сутності містить внутрішнє відношення, яке детермінує повторюваність у сфері економічних явищ. Питання про сутність виникає тоді, коли необхідно пояснити причини закономірностей.

У такому напрямку намагалися проводити наукові дослідження ряд вчених. Вони рухалися від пізнання зовнішніх ознак подвійної природи економічних явищ у господарській діяльності до їх суперечливої сутності, обумовленою товарним виробництвом і відносинам власності. Водночас сутність подвійного запису як закону бухгалтерського обліку не обґрунтовували. В основному зупинялись на рівні формальної логіки, посиляючись на ту обставину, що подвійний запис обумовлений подвійною природою господарських фактів, які відображають подвійність економічних явищ в господарській діяльності.

Водночас необхідно звернути увагу на той факт, що будь-яке явище є філософською категорією, що відображає зовнішні властивості й процеси об'єкта

пізнання на рівні чуттєвого сприйняття і формальної оцінки. Кожне явище, в т.ч. економічне, має нерозривний зв'язок з сутністю, яка характеризує внутрішню, стійку і відносно приховану основу явищ. Оскільки сутність визначає природу явищ, то причину подвійного запису належить встановлювати шляхом наукового аналізу сутності явищ в господарському житті підприємства. Згідно із діалектичною логікою сутність є протиріччям, що відображає взаємодію протилежностей. Їх зовнішнім проявом є двоїстий зміст явищ, який відображається у свідомості суб'єкта у форму дуалістичного сприйняття об'єктивної дійсності.

Наукове пізнання не повинно зупинятись на дуалістичному сприйнятті об'єктивної дійсності, в т.ч. у сфері господарської діяльності. Аналіз подвійної природи економічних явищ на рівні сутності потребує діалектичного підходу, що спрямований на пізнання протиріччя у самій сутності явищ.

Як відмічав Гегель, «...хто вмів порівнювати між собою тільки близькі предмети (наприклад, бук з дубом або собор з церквою), не виявляють великого мистецтва в порівнянні. Помилково вбачають задачу науки в зведенні наявних відмінностей до тотожності або однобоко вбачають задачу в пошуку нових відмінностей. Ми вимагаємо, відповідно, тотожності при відмінності і відмінності при тотожності» [28].

Керуючись таким підходом, насамперед належить з'ясувати сутність господарської діяльності, як діалектичного процесу взаємодії суб'єкта з об'єктом на основі відповідного протиріччя. Важливе значення у цьому відношенні має сам процес становлення і розвитку господарської діяльності на відповідних історичних етапах суспільного виробництва.

Згідно зі ст. 3 Господарського кодексу України під господарською діяльністю у цьому Кодексі розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. За своїм змістом виготовлення та реалізація продукції, виконання робіт чи надання послуг, що мають цінову визначеність, є товарним виробництвом, яке нерозривно пов'язане з відносинами власності.

Господарська діяльність розпочала набувати ознак товарного виробництва одночасно з появою приватної власності за часів первісного суспільства у процесі переходу від привласнюючого до відтворюючого господарства на основі вдосконалення знарядь праці та її суспільного поділу. У результаті виникла основна суперечність товарного виробництва, в умовах якого особиста праця кожного виробника набула суспільного значення. Суспільний поділ праці поставив всіх виробників залежно один від одного. Кожен з них став виробляти для інших шляхом обміну на ринку результатів своєї праці і отримувати від такого обміну необхідні товарні блага. Внаслідок чого приватна праця стала частиною суспільної праці і тим самим породила протиріччя між суспільним характером праці і її відособленням приватним змістом.

Таке протиріччя товарного виробництва стало відігравати провідну роль у подальшому розвитку господарської діяльності і економічної системи суспільства, виступати передумовою і причиною супереч-

ливого змісту товару і власності. У товарі сформувалися протиріччя між абстрактною і конкретною працею, а також між вартістю і споживчою вартістю. Зі свого боку нерозривно пов'язана з товарним обміном власність набула властивостей суперечності у вигляді привласнення і відчуження.

Наведені протиріччя товару і власності зовні у конкретних економічних явищах господарської діяльності стали проявлятися не однозначно, а суперечливо з відображенням різноманітних ознак наявності у них подвійної природи. Подібно іншим явищам об'єктивної дійсності подвійна природа економічних явищ господарської діяльності тривалий час створювала і продовжує створювати видимість їх самостійності у вигляді окремих об'єктів обліку та відсутності зв'язку з сутнісними характеристиками товару і власності.

Не зважаючи на видимість, зазначені протиріччя товару і власності мали об'єктивний характер. Вони у тому чи іншому вигляді відображалися у свідомості суб'єктів господарської діяльності як реальні життєві проблеми, що потребують практичного вирішення. Відповідною формою свідомого відображення протиріччя товару і власності та їх практичного вирішення в обліку став подвійний запис господарських операцій, про що переконливо свідчить історія його появи і розвитку.

Товарне виробництво і відносини власності разом з господарським обліком розпочали своє становлення ще в первісній общині і досягли відповідного розвитку у рабовласницькому суспільстві. Наявність натуральних рабовласницьких господарств не означало їх повної ізольованості і відсутності товарного обміну. Певна частина виготовлених благ йшла на продаж.

На першому етапі у рабовласницьких державах зародилась натуральна форма обліку, яка ставила за мету всебічно фіксувати і контролювати господарську діяльність шляхом відображення в документах у вигляді глиняних табличок і папірусів зовнішніх натуральних показників товарного обміну і відносин власності. У ті часи було сформоване таке центральне поняття обліку, як господарський факт, і запроваджено таку форму контролю, як інвентаризація. На їх основі з'явилися інвентарні і матеріальні рахунки, що засвідчили про певний розвиток подвійного запису під впливом удосконалення товарного виробництва і відносин власності.

Як свідчать проведені дослідження, значного розвитку економіка і наука, а разом з ними бухгалтерський облік, досягли в Стародавньому Римі. На законодавчому рівні була встановлена обов'язковість складання цензової звітності про майновий стан господарства. Таку звітність кожні п'ять років під присягою здавали цензору. Результати узагальнюючого звіту слугували податковою базою і визначали політичні права власника господарства.

У період розквіту рабовласницьких держав розпочалася фіксація в обліку певних проявів подвійної природи товару і власності в процесі їх руху в господарській діяльності за допомогою дебету і кредиту. Найперше приділяли увагу записам у документах зміни повноважень володіння, користування і розпорядження конкретними благами в результаті їх товарного обміну. Також визначали загальну вартість майна господарства на зразок рахунку капіталу.

Наведені обставини призвели до того, що самі факти господарської діяльності стали відображати дії і події не тільки в статичному вигляді, а також в аспекті їх руху шляхом зміни подвійної природи і діалектично суперечливого змісту товару і власності. Такі протилежні власності, як відчуження і привласнення, що спричинені взаємними зобов'язаннями сторін, знайшли свою фіксацію в обліку на основі подвійного запису за допомогою дебету і кредиту. У результаті цього було сформовано такий спосіб облікової контролю як взаємна звірка розрахунків або колація. Водночас виникають рахунки розрахунків або контокорентні рахунки.

У процесі подальшого удосконалення зрарядь праці і суспільного поділу праці відбувся розвиток товарного виробництва і пов'язаних з ним відносин власності. Розпад рабовласницького ладу і перехід до феодалізму спочатку загальмував розвиток товарного виробництва і відносин власності. Продовжувало домінувати особисте споживання виготовлених благ у феодальних маєтках і селянських господарствах. Товарне виробництво до певного часу зберігало другорядне значення.

Водночас розвиток товарного виробництва і відносин власності, а також господарського обліку і подвійного запису мали об'єктивний і безповоротний характер. Більш досконалі засоби виробництва створили можливість збільшити обсяг виготовлення додаткового продукту для обміну шляхом купівлі-продажу. У результаті розширення торгівлі між феодалами, зростання товарного обміну з ремісниками, включення у торгові операції селян та інших верств населення сприяло формуванню внутрішніх та зовнішніх ринків. Торгівельні зв'язки між містом і селом, між містами і країнами набули постійного значення.

Наведені вище обставини розвитку продуктивних сил призвели до розпаду феодалізму і зародження капіталізму, до переходу від простого до розширеного виробництва. Процес становлення капіталізму у країнах Західної Європи був неоднаковим, прогрес супроводжувався регресом. Італія, в якій ще в XIV–XVI ст. з'явилися елементи капіталізму і перші друковані праці з подвійного запису, у XVI ст. втратила своє лідерство. Розпочався період занепаду не тільки в Італії, а також в Іспанії та Німеччині. Капіталістичне виробництво до XVII ст. становило певний уклад у надрах феодалізму. Воно супроводжувалося розширенням торговельних відносин і всеосяжним використанням грошей, що обумовили появу універсальної міри вартості товарів. Одночасно відбулося становлення такого прийому обліку як оцінка. Разом з товарним обміном і відносинами власності відповідно до їх подвійного змісту роздвоївся сам об'єкт обліку на натуральний вимір і грошовий. У натуральних показниках відображали споживчу вартість товару, а в грошових – загальний універсальний еквівалент обміну товарів згідно з їх вартістю.

Роздвоєння об'єкту обліку зумовило поділ всього обліку з дотриманням подвійного запису на патримоніальний і камеральний. Перший орієнтувався на облік майна, а другий – на фіксацію надходжень і витрат грошей. Згідно з цим у патримоніальному обліку гроші виконували функцію міри вартості товарів,

а у камеральному вони виступали засобом платежу.

На кожному історичному етапі, починаючи від первісного ладу і до теперішнього часу, у процесі розвитку обліку під впливом товарного виробництва і відносин власності сутність подвійного запису у вигляді діалектичного протиріччя залишалась незмінною. Його зовнішні прояви у формі подвійної природи економічних явищ набували різноманітних властивостей і трансформувалися у ті чи інші об'єкти обліку. Під час переходу до капіталізму і становлення подвійної бухгалтерії подвійний запис в об'єктах обліку набув необхідного, загального, повторюваного, стійкого і об'єктивного зв'язку, в наслідок чого за своїм змістом став законом і методом бухгалтерського обліку.

З викладеного вбачається, що розвиток подвійного запису і всієї системи обліку мав нерозривний взаємозв'язок з товарним виробництвом і відносинами власності. Внутрішня сутність такого розвитку знаходила своє зовнішнє відображення у подвійній природі різноманітних економічних явищ господарської діяльності.

Коли товарне виробництво і відносини власності мали недостатньо розвинутий характер, то вони сприймалися у межах зовнішніх ознак без з'ясування їх сутності у вигляді діалектичного протиріччя. Тому в обліку з початку його виникнення і до появи подвійної бухгалтерії відображались зовнішні ознаки діалектичної сутності товару і власності.

У первісному суспільстві облік здійснювався без усвідомлення його в якості проблеми, що містить в собі реальне життєве протиріччя, для вирішення якого потрібні додаткові і цілком адекватні організаційні зусилля і матеріальні витрати. Усвідомлення такої проблеми розпочалося у результаті розвитку товарного виробництва і відносин власності, коли виготовлені товари стали все більше відокремлюватися від виробника і вимагали відповідного організаційного впорядкування товарного обміну і відносин власності шляхом вдосконалення системи управління, обліку і контролю.

Реальна оцінка подвійної природи економічних явищ у господарській діяльності розпочалася у робітничу епоху на рівні стихійної діалектики у формі запровадження дебету і кредиту. Поява капіталізму та його окремих проявів за часів феодалізму ознаменували теоретичний аналіз подвійного запису на основі усвідомлення діалектичної сутності товару і власності, а також систематизації знань у вигляді такої самостійної науки як подвійна бухгалтерія.

Слід відмітити, що суперечливий зміст товарного виробництва нікуди не зник і продовжує зберігати свою закономірну сутність до цього часу. У наукових публікаціях відмічають, що сучасний розвиток товарного виробництва повною мірою залежить від закону діалектики про суперечність [29].

На підставі викладеного можливо зробити висновок, що подвійний запис, а разом з ним і подвійна бухгалтерія, формувалися віками під безпосереднім впливом товарного виробництва і відносин власності. Як зазначають вчені, подвійна бухгалтерія виникла не внаслідок стрибка у середні віки, а створювалась багато століть, починаючи з римського цензового обліку [30, 31].

Натомість інші вчені наполягають на тому, що із середини XIII ст. до кінця XIV ст. відбувалося зародження подвійного запису. Вони вважають, що саме в цей відрізок часу було помічено вплив кожного господарського факту на одночасну зміну двох об'єктів обліку.

Як бути з веденням рахунків на основі подвійного запису за допомогою дебету і кредиту в античному світі у таких публікаціях не пояснюють. Виходить, що рівень пізнання Стародавньої Греції був недостатній для оцінки подвійної природи господарських фактів, що явно не відповідає дійсності [32].

Значного розквіту філософія в Стародавній Греції досягла у VII ст. до н.е. Геракліт, Фалес, Аристотель, Демокріт та інші намагалися з'ясувати першооснову всього сущого в його динаміці та розвитку. Вони виділяли в об'єктивній дійсності окремі явища і вважали, що в результаті їх зміни основа цілого та їх єдність зберігаються. В якості основи виділяли воду, вогонь, повітря тощо. У них вбачали взаємопротилежні процеси у вигляді «згущення і розрідження», «згортання і згасання». У таких процесах інтуїтивно визначали розвиток як єдність і боротьбу протилежностей шляхом відповідного пізнання діалектичного протиріччя.

Геракліт та його послідовники відмічали, що все тече, все змінюється. Основні сили не можуть ні виникати, ні знищуватися. Вони тільки з'єднуються і роз'єднуються, утворюючи нові стихії. Основу таких змін античні філософи трактували як єдність протилежностей у самому собі.

Наведені вище філософські погляди повною мірою поширювалися на пізнання господарської діяльності, товарного обміну і відносин власності. Тим паче, що античні філософи не стояли осторонь від процесів виробництва матеріальних благ, розподілу і споживання. Вони надавали їм критичної оцінки, висловлювали певні пропозиції і рекомендації. Зокрема, Аристотель у праці «Політика» звертав увагу на необхідність ведення належного обліку, в якому «все має бути розмежовано, а прибуткового повинно бути більше ніж неприбуткового». Він окремо виділяв діяльність, спрямовану на отримання прибутку і назвав її «хремастика». Під цим терміном Аристотель розумів ті явища, внаслідок яких гроші втрачають свою основну функцію засобу платежу і перетворюються у самоціль отримання прибутку.

З наведених вище міркувань античних філософів вбачається, що вони намагалися оцінювати економічні явища і всю господарську діяльність не однобоко, а в якості діалектично суперечливих процесів. У цих процесах вбачали ознаки тотожності і відмінності, а тим самим їх подвійну природу.

Загальновідомі поняття «дебет» і «кредит» також з'явилися у Стародавній Греції не випадково, а в результаті пізнання і відображення в обліку подвійної природи таких економічних явищ, як товарний обмін і відносини власності. Справа в тому, що на певному історичному етапі розвитку економіки товарний обмін у результаті супільного поділу праці перестав бути одномоментним актом у сфері господарської діяльності. Почав утворюватися проміжок часу між початком товарного обміну та грошовим або натуральним роз-

рахунком. Таким чином, товарні відносини і відносини власності роздвоїлися на основі поєднання тотожності і відмінності.

Господарська діяльність в Стародавній Греції та інших античних державах мала усвідомлений і цілеспрямований зміст, який повністю враховував закономірності економічних явищ. Виробники різноманітних благ і їх власники на всьому історичному етапі товарного виробництва відповідним чином відображали в обліку подвійну природу економічних явищ на основі подвійного запису. Про такий стан справ переконливо свідчать багаточисельні історичні джерела.

Наведені вище реальні життєві протиріччя стосовно подвійної природи економічних явищ об'єктивно призвели до відображення їх в обліку за допомогою понять «дебет» і «кредит». Дебет (debit) визначав борг. Сама приставка de у латинській мові, яку використовували у Стародавній Греції, характеризує будь-яке зменшення і рух вниз. Дослівно дебет свідчить як «наявність зменшення» або «позбавлення». Як складне словосполучення debit почали тлумачити «він винен». Термін кредит (credit) повністю взято з латинської мови. Він значить «довіряю», тобто відображає наявність довіри у наданні товарів без попередньої оплати.

Культура та інші досягнення Стародавньої Греції справили значний вплив на Римську імперію, відому своїми досягненнями у сфері економіки і права. Закони Дванадцяти таблиць (449 рік до н.е.) і кодекси Юстиніана (530 рік до н.е.) заклали основи римського права, яке в тому чи іншому вигляді проіснувало майже у всіх країнах Європи до XVII ст. Тому не випадково, що саме на теренах колишньої Римської імперії в середні віки, в епоху Відродження, з появою паростків капіталізму відбулося якісне становлення подвійного запису у вигляді зародження подвійної бухгалтерії. Оскільки пояснення подвійного запису в ті часи і в подальшому ґрунтувалися на концептуальних положеннях римського права стосовно відчуження і привласнення майна у процесі товарного обміну, вони отримали назву правової рахункової теорії.

З урахуванням викладеного є всі підстави зробити висновок, що в середні віки в умовах розпаду феодалізму і появи капіталізму відбулося не зародження подвійного запису, а його подальший розвиток як діалектичного протиріччя з набуттям властивостей подвійної бухгалтерії відповідно до законів єдності і боротьби протилежностей, заперечення заперечення – переходу кількісних змін в якісні.

Дійсно, умови розвитку торгівлі, капіталу і кредиту, а також всього товарного виробництва і відносин власності в середні віки суттєво відрізнялися від античних. Натомість їх діалектично суперечлива сутність залишалась незмінною, що повністю відповідало наведеним законам діалектики і законам економічного розвитку. Під впливом такого роду економічних явищ і означених законів змінилась тільки форма відображення подвійного запису в обліку. Його діалектично суперечлива сутність зберіглася до цього часу.

Серед наукових праць присвячених пошуку причин подвійного запису у закономірностях економічних явищ необхідно відмітити дослідження бухгалтерського обліку кругообігу капіталу. У таких працях зазнача-

ють, що саме субстанція капіталу є першопричиною двоїстості господарських операцій, яка зумовлена необхідністю фіксації прояву свого кругообороту, а це зі свого боку стало визначальною причиною. За переконанням таких вчених не поява рахунку капіталу зумовила виникнення подвійного запису, а потреба забезпечення концепції його збереження з урахуванням усіх можливих метаморфоз у процесі кругообороту за окремими фазами.

У названих працях явно перебільшена роль метаморфоз та кругообігу капіталу у формуванні подвійного запису, який з'явився набагато раніше капіталістичного способу виробництва і зберіг свою провідну роль у нових економічних умовах. На сучасному етапі економічного розвитку капітал теж товар, який продається і купується на фондових ринках. Його відносна вартість має форму товаризації.

Водночас слушним є методологічний підхід стосовно того, що подвійний запис, який на поверхні явища є нібито лише технічним прийомом, так само відображає їхню приховану сутність, а саме двоїстість, яка витікає з пучка правомочностей власника, за яким його капітал матеріалізується у відповідних активах [33].

Вважаємо, що приховану сутність матеріалізовану власником капіталу в активи логічно розглядати у більш широкому аспекті як товарне виробництво і пов'язані з ним відносини власності.

Розгляд причин подвійного запису за допомогою категорій сутність і явище орієнтує також на необхідність дотримання такого діалектичного принципу пізнання як розвиток. Він являє собою певну форму зміни взагалі у вигляді особливого руху, якому притаманні закономірні, незворотні й якісні зміни.

Якщо керуватись наведеним принципом, то належить розглядати подвійний запис і пов'язані з ним економічні явища в історичному плані, в аспекті як вони виникли, який шлях пройшли і чим стали на теперішній час. Наведене має відношення і до концепції капіталу.

З'ясування такої проблеми потребує окремого дослідження, що виходить за межі нашої публікації. У зв'язку з цим, відмітимо тільки деякі важливі положення шляхом короткого екскурсу в історичне минуле господарської діяльності, товарного виробництва, відносин власності, обліку і подвійного запису.

З історії розвитку економіки, виробничих сил і виробничих відносин вбачається, що подвійний запис бере свої витоки у становленні товарного виробництва і відносин власності за часів рабовласницького ладу. Його поява знайшла своє відображення у фіксації господарських операцій за допомогою дебету і кредиту.

З розвитком товарного виробництва і відносин власності за часів феодалізму, на етапі первинного накопичення капіталу, все майно суб'єкта господарської діяльності стали вимірювати в грошах. З метою узагальнення провадок, дотримуючись подвійного запису, у Головній книзі ввели нові рахунки власних засобів, які в узагальненому вигляді стали набувати ознак рахунку капіталу. Спочатку прибуток або збиток відображали на рахунку «Капітал». У подальшому зміни капіталу стосовно прибутків і збитків стали

фіксувати не на рахунку «Капітал», а на рахунку «Прибутки і збитки». Натомість на рахунку «Капітал» перейшли до відображення права власності стосовно наявних економічних благ в аспекті власних і залучених коштів.

Наведені вище зміни у бухгалтерському обліку були обумовлені розвитком товарного виробництва і відносин власності на основі переходу їх діалектично суперечливої сутності в нову якість. Саме такою новою якістю розвитку товарного виробництва і відносин власності була поява капіталу і капіталістичного способу виробництва.

Таким чином, капітал і його подвійний запис виникли на відповідному етапі розвитку товарного виробництва, перетворення його з простого в розширене, коли робоча сила і переважна частина благ стали товарами. Відомо, що капітал і розширене товарне виробництво набули всеосяжного характеру впродовж XVII–XIX ст., а становлення подвійного запису в його класичному вигляді разом з подвійною бухгалтерією відбулося в XV ст.

Сучасного значення поняття «капітал» почало набувати у XVII ст., коли гроші у результаті купівлі-продажу товарів приносили більшу суму ніж первісно була витрачена. У подальшому у результаті початкового нагромадження капіталу додаткову вартість стали приносити засоби виробництва та інші блага товарного змісту.

Представники політичної економії відмічають, що визначення деяких ознак капіталу почали з'являтися ще у рабовласницьку епоху за часів Арістотеля. Фундаментальні дослідження капіталу свого часу провели А. Сміт, Ж.Б. Сей, К. Маркс та інші вчені. За їх визначенням поняття капіталу не обмежується речовими властивостями, а за своєю змістом є суспільним відношенням, в якому провідна роль належить відносинам власності. Тому не випадково відповідні показники капіталу знаходять своє відображення в пасиві балансу.

Висновки більшості сучасних економістів відносно поняття капіталу ґрунтуються на класичних підходах стосовно доданої вартості і доходу. Водночас вони уточнюють, що отримання доходу обумовлено не тільки використанням права власності на засоби виробництва, а також залежить від особистих людських якостей, до яких належать знання, навички та уміння. За їх висновком вартість і додаткову вартість створює не тільки робоча сила, яка фінансується змінним капіталом. У результаті їх взаємодії виникає нова продуктивна сила, в якій провідну роль відіграє праця.

Останнім часом поняття капітал визначають на основі узагальнення різних поглядів як благо, створене відповідною працею і використовується в подальшому для виробництва товарів з метою отримання доходу його власником [34].

З викладеного вбачається, що становлення капіталу відбулося на певному історичному етапі розвитку капіталістичної форми товарного виробництва і відносин власності. Такі зміни у сфері економіки знайшли своє відображення у відповідному вдосконаленні бухгалтерського обліку на основі подвійного запису. Тому відсутні належні підстави для обґрунтування причин подвійного запису появою капіталу, на що

звертають увагу ряд вчених. За їх переконанням подвійний запис виник тоді, коли почали записувати господарські операції на рахунках дебіторів і кредиторів [35].

Таким чином, подвійний запис є результатом об'єктивного розвитку господарської діяльності, сутність якої становлять товарне виробництво і відносини власності. Їх суперечливий зміст знаходить своє відображення у методичних прийомах ведення бухгалтерського обліку. Вони є вторинними відносно господарської діяльності і формуються суб'єктом під безпосереднім впливом об'єктивних законів економічного розвитку товарного виробництва і відносин власності. Тому вдосконалення системи бухгалтерського обліку повинно ґрунтуватися на пізнанні закономірностей господарської діяльності не тільки на емпіричному рівні у формі економічних явищ, а також на теоретичному рівні стосовно дослідження її сутності як діалектичного протиріччя. Для проведення таких досліджень належить застосовувати трансдисциплінарний підхід, який виходить за межі змістовної теорії бухгалтерського обліку і має певні властивості метатеорії та інституціонального аналізу.

## ВИСНОВКИ

1. Подвійний запис виник закономірно у результаті об'єктивного розвитку господарської діяльності, становлення товарного виробництва і пов'язаних з ним відносин власності.

2. Між товарним виробництвом, відносинами власності і подвійним записом існують нерозривні причинно-наслідкові зв'язки. Їх сутнісну основу становить діалектичне протиріччя, яке зовні проявляється у подвійній природі економічних явищ, господарських фактів і бухгалтерських операцій.

3. Подвійному запису властиві стійкі об'єктивні закономірності у формі закону, що знаходить своє втілення в методі ведення бухгалтерського обліку.

4. Зарахування подвійного запису до одного із елементів методу бухгалтерського обліку є помилковим. Такий підхід обумовлений деформацією бухгалтерського обліку за радянських часів.

5. Наукові дослідження подвійного запису належить проводити на теоретичному рівні з використанням концептуальних положень філософії, економічної теорії, права та інших наук. Вони повинні не підміняти, а доповнювати та уточнювати існуючу теорію бухгалтерського обліку.

## Список використаних джерел

1. Пушкар М.С. Мегатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.
2. Шпак В.А. Підходи до розвитку бухгалтерського обліку. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки. 2017. № 1(1). С. 80-84.
3. Медведев М.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных. М.: ФБК-Пресс, 2004. 320 с.
4. Ковалев В.В. Бухгалтерский чет как наука и практика. Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Вып. 1 (№ 5). С. 120-130.
5. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006. 420 с.
6. Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в мовах постіндустриальної економіки:

- автореф. дис. ... д-ра екон. наук. Житомир: ЖДТУ, 2011. 38 с.
7. Пушкар М., Семенюк В. Актуальність розробки сучасної парадигми обліку. Міжнародний науковий журнал. 2017. Випуск 1-2. С. 7-20.
  8. Кутер М.І. Теорія бухгалтерського учета: учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. 640 с.
  9. Корягін М.В., Куцик П.О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія. Львів: ЛКУ, 2015. 239 с.
  10. Бухгалтерський облік (загальна теорія): конспект лекцій / Н.М. Малуґа, В.М. Пархоменко. Київ: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2017. 66 с.
  11. Канцедал Н.А. Адитивний і процедурний підходи як способи пізнання в методології наукових досліджень обліку. Облік і фінанси. 2016. № 1 (71). С. 27-31.
  12. Філософський енциклопедичний словник. Київ: Абрис, 2002. 742 с.
  13. Євдокимов В.В. Бухгалтерський облік як інтегрована інформаційна система: загальні методологічні підходи. Міжнародний збірник наукових праць. Житомир, 2007. Випуск 1 (7). С. 23-31
  14. Кольвах О.І., Калмыкова О.Я. Двойная запись как универсальный метод моделирования экономических отношений. Аудит и финансовый анализ. 2008. № 2. С. 1-15
  15. Даньків Й.Д., Остап'юк М.Я. До питання виникнення подвійної бухгалтерії та її експансію. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 3. С. 13-15.
  16. Колчугин С.В. Двойная запись в теории балансового учета А.П. Рудановского. Вестник НГУЭУ. 2017. № 2. С. 133-147
  17. Колчугин С.В. Двойная запись как основной закон бухгалтерского учета: критический очерк. Вестник НГУЭУ. 2016. № 33. С. 162-179
  18. История двойной бухгалтерии: двойная запись / М.И. Кутер и др. Международный бухгалтерский учет. 2011. № 17. С. 46-64
  19. Мезенцев П.В. Лекции по теории бухгалтерского учета. Хозяйственный учет, предмет и метод. М.: ГОСОРГИЗДАТ, 1955. 55 с.
  20. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / В. Макаров и др. М.: Госфиниздат, 1955. 238 с.
  21. Малышев И.В. Теория двойственного отражения хозяйственных фактов в бухгалтерском учете. М.: «Статистика», 1971. 112 с.
  22. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К: КНЕУ, 2000. 578 с.
  23. Голов С. Сучасні підходи до теорії бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 3. С. 18-23.
  24. Сморжанюк Т.П. Історія облікової науки. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2013. Випуск 3. С. 97-101
  25. Родина Л.Н., Пархоменко Л.В. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие. Тамбов: Изд.-во Тамб. гос. тех. у-та, 2007. 100 с.
  26. Від зародження облікової культури до експансії подвійної бухгалтерії / Й.Д. Даньків та ін. Вісник ЖДТУ. 2012. № 3 (61). С. 29-42
  27. Давидюк Т.В. Подвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія і практика застосування: автореф. дис. ... канд. екон. наук / Нац. аграр. ун-тет. Київ, 2003. 21 с.
  28. Гегель Г.В.Ф. Энциклопедия философских наук. Т. 1. Наука логики. М.: «Мысль», 1974. 452 с.
  29. Громова Т.М. Суперечності та тенденції розвитку товарного ринку. Науковий вісник Ужгородського нац. ун-тету. Серія Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 20(1). С. 126-129
  30. Цыганков К.Ю. Происхождение бухгалтерии: античность или средневековье. Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып.5. С. 244-257
  31. Цыганков К.Ю. Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии. М.: Бухгалтерский учет, 2004. 374 с.
  32. Виникнення і розвиток подвійного запису / М. Кутер та ін. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 11. С. 31-45.
  33. Хомин П. Двоїстість операцій та їх подвійний запис: витоки і тлумачення. Облік, аналіз і аудит. Вісник ТНЕУ. 2010. № 4. С. 111-121
  34. Круш П.В., Мастюк Д.О. Еволюція теоретичних підходів визначення сутності капіталу підприємства. Економічний вісник ЕНТУУ «КПІ». 2015. № 12. С. 198-206
  35. Самсуненко С.А. Концепция капитала и гипотезы происхождения двойной бухгалтерии. Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. № 18. С. 1040-1050

### References

1. Pushkar M.S. Megateory of accounting or what should be the theory: monograph. Ternopil: Carte Blanche, 2007. 359 p. (in Ukrainian).
2. Shpak V.A. Approaches to the development of accounting. International scientific journal "Internauka". Series: Economic Sciences. 2017. № 1(1). pp. 80-84. (in Ukrainian).
3. Medvedev M.Yu. Accounting for insiders. Moscow: FBK-Press, 2004. 320 p. (in Russian).
4. Kovalev V.V. Accounting even as a science and practice. Bulletin of Saint Petersburg University. Series 5. Issue 1 (№ 5). pp. 120-130. (in Russian).
5. Petruk O.M. Harmonization of national accounting systems: monograph. Zhytomyr: ZhSTU, 2006. 420 p. (in Ukrainian).
6. Legenchuk SF Development of the theory and methodology of accounting in the languages of post-industrial economy: author's thesis ... Dr. Econ. Sciences. Zhytomyr: ZhSTU, 2011. 38 p. (in Ukrainian).
7. Pushkar M., Semeniuk V. The urgency of developing a modern accounting paradigm. International scientific journal. 2017. Issue 1-2. pp. 7-20. (in Ukrainian).
8. Kuter M.I. Theory of accounting: textbook. Moscow: Finances and Statistics, 2003. 640 p. (in Russian).
9. Koriahin M.V., Kutsyk P.O. Conceptual development of accounting methodology: monograph. Lviv: LKU, 2015. 239 p. (in Ukrainian).
10. Accounting (general theory): lecture notes / N.M. Maliuha, V.M. Parkhomenko. Kyiv: Consultant Publishing House LLC, 2017. 66 p. (in Ukrainian).
11. Kantsedal N.A. Additive and procedural approaches as methods of cognition in the methodology of accounting research. Accounting and finances. 2016. № 1 (71). pp. 27-31. (in Ukrainian).
12. Philosophical encyclopedic dictionary. Kyiv: Abris, 2002. 742 p. (in Ukrainian).
13. Yevdokimov V.V. Accounting as an integrated information system: general methodological approaches. International collection of scientific works. Zhytomyr, 2007. Issue 1 (7). pp. 23-31 (in Ukrainian).
14. Kolvah O.I., Kalmykova O.Ya. Double entry as a universal method of modeling economic relations. Audit and financial analysis. 2008. № 2. pp. 1-15 (in Russian).
15. Dankiv Y.D., Ostapiuk M.Ya. On the question of the emergence of double-entry bookkeeping and its expansion. Accounting and auditing. 2010. № 3. pp. 13-15. (in Ukrainian).
16. Kolchugin S.V. Double entry in the theory of balance accounting AP Рудановского. Bulletin of NGUEU. 2017. № 2. pp. 133-147 (in Russian).
17. Kolchugin S.V. Double entry as the basic law of accounting: a critical essay. Bulletin of NGUEU. 2016. № 33. pp. 162-189 (in Russian).
18. History of double-entry accounting: double-entry / M.I. Kuter et.al. International Accounting. 2011. № 17. pp. 46-64 (in Russian).
19. Mezentsev P.V. Lectures on accounting theory.

*Economic accounting, subject and method.* Moscow: GOSTORGIZDAT, 1955. 55 p. (in Russian).

20. *Theory of accounting: tutorial / V. Makarov et al.* Moscow: Gosfinizdat, 1955. 238 p. (in Russian).

21. *Malyshev I.V. The theory of dual reflection of economic facts in accounting.* Moscow: Statistics, 1971. 112 p. (in Russian).

22. *Sopko V.V. Accounting: tutorial.* Kyiv: KNEU, 2000. 578 p. (in Ukrainian).

23. *Holov S. Modern approaches to the theory of accounting. Accounting and auditing.* 2011. № 3. pp. 18–23. (in Ukrainian).

24. *Smorzhaniuk T.P. History of accounting science. Scientific Bulletin of Kherson State University. Series: Economic Sciences.* 2013. Issue 3. pp. 97–101 (in Ukrainian).

25. *Rodina L.N., Parhomenko L.V. Stages of accounting development: tutorial.* Tambov: Publishing House of Tambov state tec. univ, 2007. 100 p. (in Russian).

26. *From the origin of accounting culture to the expansion of double-entry bookkeeping / Y.D. Dankiv et al. Bulletin of ZhSTU.* 2012. № 3 (61). pp. 29-42 (in Ukrainian).

27. *Davydiuk T.V. Double entry in accounting: theory and practice of application: author's thesis ... cand. econ. sciences / Nat. agrar. univ. Kyiv, 2003. 21 p. (in Ukrainian).*

28. *Hegel G.W.F. Encyclopedia of philosophical sciences. Vol. 1. The science of logic.* Moscow: Mysl, 1974. 452 p. (in Russian).

29. *Hromova T.M. Contradictions and trends in the product market. Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. International Economic Relations and the World Economy Series.* 2018. Issue 20 (1). pp. 126-129 (in Ukrainian).

30. *Tsygankov K.Yu. The origin of accounting: antiquity or the Middle Ages. International accounting.* 2017. Vol. 20. Issue.5. Pp. 244-257 (in Russian).

31. *Tsygankov K.Yu. Essays on the history of accounting: the origin of double-entry bookkeeping.* Moscow: Accounting, 2004. 374 p. (in Russian).

32. *The emergence and development of double entry / M. Kuter et al. Accounting and auditing.* 2012. № 11. pp. 31–45. (in Ukrainian).

33. *Khomyn P. Duality of operations and their double entry: origins and interpretation. Accounting, analysis and audit. Bulletin of TNEU.* 2010. № 4. pp. 111–111 (in Ukrainian).

34. *Krush P.V., Mastiuk D.O. Evolution of theoretical approaches to determining the essence of enterprise capital. Economic Bulletin of ENTUU "KPI".* 2015. № 12. pp. 198–206 (in Ukrainian).

35. *Samsunenko S.A. The concept of capital and the hypothesis of the origin of double-entry bookkeeping. International accounting.* 2017. Vol. 20. № 18. pp. 1040–1050 (in Russian).