

УДК 657

БУТИНЕЦЬ Франц Францович

доктор економічних наук, професор

МОЖЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ РУХУ МАТЕРІЇ

Розкриваються через філософське поняття «рух матерії», рух об'єктів бухгалтерського обліку з метою подальшого розвитку його теорії.

Ключові слова: матерія, рух матерії, форми руху, типи руху, відображення в обліку.

Revealed through the philosophical concept of "motion of matter," the motion of objects accounting for the further development of his theory.

Key words: matter, motion of matter, form of motion, types movement, accounting recording.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Одне із завдань цієї статті - переконати легковірного читача і довести, що у нас філософія обліку дійсно була, - принаймні, з XVII - XVIII ст. На ділі ж практично кожен з більш-менш значних бухгалтерів вносив свою лепту у дослідження філософських проблем бухгалтерської науки, і в цій роботі автор робить спробу показати і довести це з усією переконливістю.

На жаль, в пострадянській Україні філософія обліку, - на противагу вигаданій теорії куматоїдів С.Ф. Легенчука, - знаходиться, що називається, «в забутті». Тут практично ще не сформувалося серйозного дослідного фронту, а число вчених, які беруть участь у дослідженнях філософії обліку, можна перерахувати по пальцях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми руху об'єктів бухгалтерського обліку на філософській основі автор сформулював в перше. Філософські проблеми в обліку у 20-х роках XX ст. розглядали А.С. Ахманов [1] та Ю.А. Вайденгаммер [2].

Виклад основного матеріалу дослідження із обґрунтуванням одержаних результатів. З філософсько-онтологічного розуміння матерії остання постає як субстанція, основа конкретної багатоманітності світу, кінцевих матеріальних систем, вона (субстанція) є тим, з чого будується конкретність як така [3, с. 171]. Під поняттям «матерія» у філософії розуміють об'єктивну реальність, яку людина відображає у своїй свідомості, але яка в той же час є незалежною від цієї свідомості. Звідси, що не слід розуміти під пасивами та їх рухом? Пасивами в бухгалтерському обліку вважається частина бухгалтерського балансу, що відображає джерела утворення засобів підприємства – активів [8]. Таким чином, рух пасивів виступає як наслідок операцій з руху активів.

Проектуючи таку суто філософську категорію як матерія на систему бухгалтерського обліку можемо ідентифікувати її обліковий аналог, яким виступають активи. Але слід підкреслити, що в обліку не буває активів без пасивів. Бухгалтерські операції відображають зміни, що відбуваються з активами або тільки з пасивами підприємства. У філософії зміна позначається категорією рух. Під рухом розуміють усяку зміну матеріальних речей, властивостей,

відносин, систем. При чому матерія і рух нерозривно пов'язані один з одним. Англійський філософ Д. Толанд в XIII ст. висловив переконання, що "рух – це спосіб існування матерії". Таким чином, дані категорії є невіддільними. Конкретні речі і їх властивості (активи) та відносини (пасиви) існують лише завдяки руху. Як це не парадоксально, але рух є єдністю змінності і стійкості, динаміки і статичності. Отже, ніхто не стане заперечувати, що на кожному підприємстві щоденно здійснюється рух активів. Але цей рух зачіпає джерело формування (утворення) активів, тобто пасиви.

Рух матерії у формі об'єктів обліку знаходить відображення і в численних працях науковців – 226 праць (рис. 1).

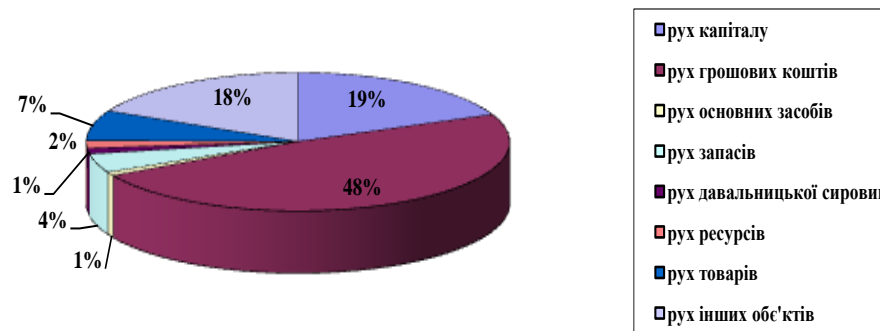


Рис. 1. Структура дослідження руху у працях науковців в розрізі об'єктів обліку (власна розробка)

У філософії розрізняють типи і форми руху. Тип руху вказує на характер змін, що відбуваються з об'єктом у межах притаманній їй властивості або її зміну і перехід на інший рівень системної організації матерії [5]. Проекція типів руху матерії на систему бухгалтерського обліку зображена на рис 2.

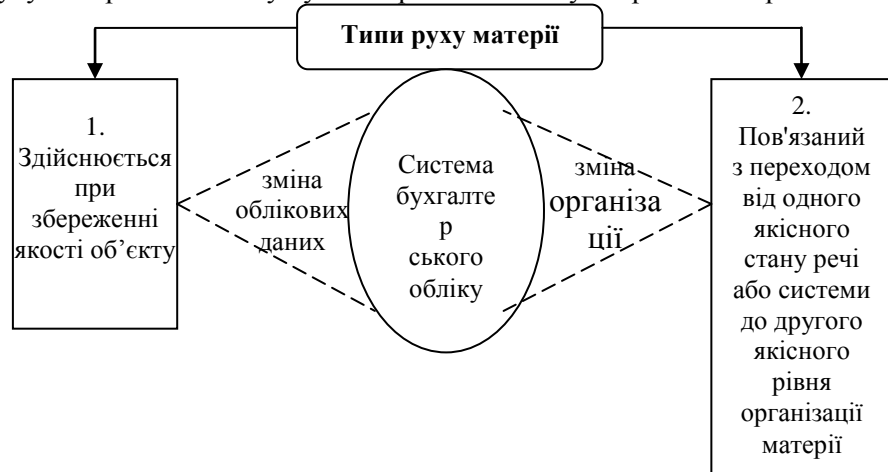


Рис. 2. Проекція типів руху матерії на систему бухгалтерського обліку (власна розробка)

Перший тип руху здійснюється при збереженні якості об'єкту. Але виникає питання: чи можна міркувати про сталість об'єкту і робити висновок про його постійну зміну, тобто рух? Античний мислитель Кратіл вважав, що мінливість речей не дозволяє робити про них якісь висновки, навіть назвати річ, можна тільки вказати на неї пальцем. І все ж є досить підстав вважати, що в процесі руху об'єкти зберігають специфічні властивості і характер відносин. Так, здатність магніту притягувати метали — внутрішня здатність предмета, хоча і залишається прихованою, поки нема таких речей, які могли б бути притягненими. У процесі взаємодії з іншими предметами магніт тривалий період зберігає властивості. Феодальне суспільство зберігало головну якість у сфері матеріального виробництва, духовного життя і культури. Проблемі приділяв увагу Георг Гегель, послідовно проводячи думку, що об'єкти мають сталі, власні ознаки, які не знімаються відносинами з іншими речами: «Річ у собі — є тому річ, що володіє властивостями, і тому є багато речей, що відрізняються одна від одної не внаслідок якихось чужих їм відносин, а завдяки самим собі». І далі: «Річ зберігає себе відносно до іншої» [5]. Проектуючи філософські догми на систему бухгалтерського обліку, можна зазначити, що даний тип руху об'єктів бухгалтерського обліку як складових матерії знаходить своє відображення у щоденних господарських операціях, що передбачають їх фізичний рух без зміни властивостей. Це операції придбання, списання сировини, матеріалів, реалізації продукції, внутрішнього переміщення різних видів активів.

Другий тип руху пов'язаний з переходом від одного якісного стану майна або системи до другого якісного рівня організації матерії. Розвиток суспільства від ранніх часів до сучасності зумовив перехід у виготовленні знарядь праці від примітивних до комп'ютерного виробництва, перехід від неорганічної природи до біологічних рівнів організації [5]. Даний тип руху матерії в бухгалтерському обліку прослідковується в більш глобальних масштабах. Адже облік, створений для обслуговування суспільних відносин, надання інформації про них, розвивається і змінюється разом з самими відносинами, пристосовуючись до нових потреб. Так, зростання кількості облікових операцій та об'єктів зумовило комп'ютеризацію бухгалтерського обліку на підприємствах. Сам облік також значно трансформувався з часів Б. Котруллі та Л. Пачолі. В наслідок розвитку технологічного процесу, появи нових об'єктів обліку, нових видів продукції удосконалились усі складові його організації: техніка, методика обліку і організація роботи облікового персоналу. Таким чином, перший тип руху матерії виявляється у зміні облікових даних, а другий – у зміні організації облікового процесу удосконалення аналітичного і синтетичного обліку.

Під формою руху матерії розуміється рух, пов'язаний з певним матеріальним носієм, що має досить широку сферу розповсюдження і охоплює явища, які мають певну якісну єдність, підпорядковуються одним і тим же основним закономірностям. Форми руху тісно зв'язані з конкретними структурними рівнями матерії. Кожний з них має свої закономірності і матеріальних носіїв. У сучасній філософії можна зустріти різні класифікації форм руху матерії [5]. Енгельс Ф. виділяв п'ять основних форм руху матерії: механічну, фізичну, хімічну, біологічну і соціальну. Екстраполюючи сутність матерії на активи, доцільно дослідити як форми руху активів як матерії знаходять відображення в обліку. Ніхто не стане заперечувати, що всі форми руху матерії відповідають руху активів підприємства (рис. 3.).

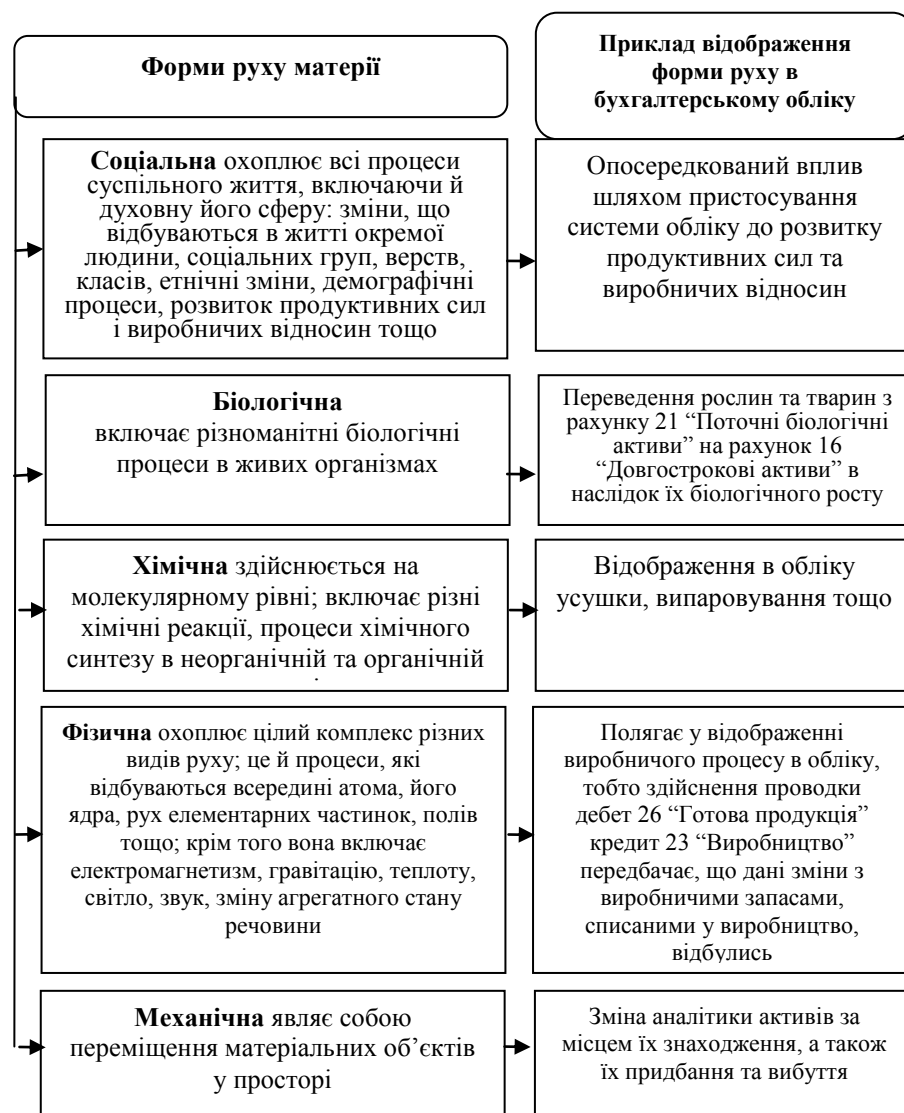


Рис.3. Форми руху матерії та їх відображення в системі обліку
(власна розробка)

Під біологічною формою руху матерії розуміють різноманітні біологічні процеси в живих організмах [4]. В обліку активів такий рух також може знайти відображення. Наприклад, біологічний ріст тварин та рослин в обліку зумовлює їх переведення з 21 рахунку ("Поточні біологічні активи") на 16 ("Довгострокові активи").

Хімічна форма руху здійснюється на молекулярному рівні. Вона включає різні хімічні реакції, процеси хімічного синтезу в неорганічній та органічній природі. Дана форма руху матерії є спорідненою з біологічною, адже включає процеси, які відбуваються в живому організмі. В обліку активів її прикладом може бути відображення усушки, випаровування тощо.

Фізична форма руху матерії охоплює цілий комплекс різних видів руху. Це й процеси, які відбуваються всередині атома, його ядра, рух елементарних

частинок, полів тощо. Вона включає також електромагнетизм, гравітацію, теплоту, світло, звук, зміну агрегатного стану речовини [4]. У бухгалтерському обліку дана форма безпосередньо пов'язана з виробничим процесом, в якому, зазвичай, проходять фізичні перетворення активів – молока у морозиво, тканини у сукню тощо. Тобто здійснення проводки дебет 26 “Готова продукція” кредит 23 “Виробництво” передбачає, що дані зміни з виробничими запасами, списаними у виробництво, відбулись. При чому слід враховувати, що всі форми руху матерії тісно пов'язані, і зміна фізичної форми часто неможлива без хімічних змін.

Механічна форма руху матерії являє собою переміщення матеріальних об'єктів у просторі. В бухгалтерському обліку це зміна аналітики активів за місцем їх знаходження, а також їх придбання та вибуття. Особливість механічної форми руху полягає в тому, що вона включена у всі інші.

Найбільш складною формою руху є соціальна. Вона охоплює всі процеси, які виникають і відбуваються в суспільному житті, включаючи й духовну його сферу. Сюди входять зміни, що відбуваються в житті окремої людини, зміни соціальних груп, верств, класів, етнічні зміни, демографічні процеси, розвиток продуктивних сил і виробничих відносин та інші зміни, що визначаються законами руху на соціальному рівні матерії. Говорити про пряме відображення даної форми руху в обліку не можна, проте очевидний потенційний, опосередкований їх вплив на організацію і ведення обліку. Соціальний розвиток, розвиток продуктивних сил та виробничих відносин спричиняє і розвиток бухгалтерського обліку, який, будучи інформаційною системою, має пристосовуватись до змін, що відбуваються у суспільних відносинах. Засоби виробництва являють собою засоби і предмети праці, що в бухгалтерському обліку розуміється як основні засоби та запаси. Але процес виробництва не мислиться без робочої сили. Виробничі відносини (суспільні відносини, що виникають між людьми в процесі матеріального виробництва) також знаходять відображення в обліку в частині списання виробничих запасів, оприбуткування готової продукції, визначення незавершеного виробництва, відображення виробничих витрат, калькулювання собівартості готової продукції тощо. Тобто соціальна форма руху матерії в обліку може відображатись як вибуття старих та надходження нових активів, їх модернізація, поява нових субрахунків, зміни в обліку виробничого процесу.

Дедуктивний метод дослідження форм руху – від найбільш загальної (соціальної) до найпростішої (механічної) – дав змогу зробити висновок про нерозривний зв'язок між ними. Взаємовідносини між формами руху активів як матерії характеризуються складністю і суперечливістю. Важливо підкреслити якісну своєрідність описуваних форм руху. Своєрідність знаходить вияв у якісній специфічності кожної вищої форми руху перед нижчою. Якщо виключити з розгляду прості форми, тобто абсолютизувати якісну специфіку вищої форми руху, то вона стане незрозумілою, в її осягненні з'являються елементи ідеалізму та містицизму. Наприклад, пізнання сутності життя, біологічних явищ неможливе без дослідження біофізичних, біохімічних явищ, без розвитку відповідних суміжних галузей наукового знання [4]. Так і в економіці – без розуміння механізму формування облікових показників економічні закономірності є неосяжними. І в самому бухгалтерському обліку необхідне розуміння його як єдиної нерозривної системи.

Рух пасивів – це будь-яка зміна, що охоплює всі процеси, які відбуваються на підприємстві, включаючи і такі зміни, які не зачіпають тип структури об'єкту і його розвитку, але при якому в об'єкта з'являються нові зв'язки і функції, відбувається його істотне ускладнення (наповнення) або спрощення.

Проте, розглядаючи рух пасивів, однозначно говорити про те, що він існує виключно у формі саморуху, спричиненого рухом активів, було б помилковим. За характером впливу на зміни в об'єктах пасиву підприємства господарські операції поділяються на три типи:

- збільшення пасивів і активів підприємства на рівновелику суму;
- зменшення пасивів і активів на рівновелику суму;
- переміщення та зміна структури пасивів без зміни загальної їх суми [7].

Очевидно, що третій тип господарських операцій, прикладом якого може бути розподіл прибутку, реєстрація статутного капіталу, не підпадає під описуваний саморух як наслідок в змінах активів. Тобто пасиви в окремих ситуаціях можуть рухатись незалежно від активів. Усвідомлюючи можливість такого руху, варто зазначити, що в цьому випадку зміна загальної суми пасивів не відбувається, тобто цей рух можна вважати внутрішнім по відношенню до пасивів. В бухгалтерському обліку такий рух має назву пермутація. У логісмографії, стверджував Я.В. Соколов, всі господарські операції поділяються на три групи: 1) власне юридичні, що відображають розрахунки з кореспондентами; 2) статистичні, що призводять до внутрішніх змін у складі майна; 3) економічні, що змінюють суми розрахунків підприємства з власником, наприклад, з державою. Перша і третя групи називалися модифікаціями, так як вони змінювали підсумок балансу, друга - пермутації (вони не змінювали підсумку). М. Віллалобос зазначав, що така класифікація фактів господарського життя вже була висловлена у 1610 р. Д.А. Москетті. [6, с. 121].

Бухгалтерія вивчає три види операцій: динамічні, статичні та статико-динамічні. Перші поділяються на внутрішні (зміна майна агентів) і зовнішні (зміна майна кореспондентів); другі - на залежні і не залежні від управління, а треті - включають одночасні модифікації і пермутації. Всі рахунки розглядалися в двох аспектах: власне економічному - за економічними критеріями та адміністративному - за бюджетними критеріями. Такий поділ рахунків справив значний вплив на подальший розвиток обліку і знайшов своє відображення в роботах А.П. Рудановського (Росія), Е. Шмаленбаха (Німеччина) і П. Гарньє (Франція) [6, с. 133].

Серед багатьох праць І.Ф. Валицького (помер 11.01.1898) є досить цікава брошура, написана ним в 1876 р. Тут насамперед слід підкреслити, що І.Ф. Валицький, як справжній бухгалтер надає перевагу обліку народного багатства, перед обліком народного доходу, але не забуває і про останній. Склад народного багатства він хоче вивчати в двох вимірниках: натуральному і вартісному, останній - у двох оцінках: загальнонаціональна вартість і місцева ціна.

Макрооблік І.Ф. Валицький розумів як бухгалтерію, що ведеться за допомогою статистичних методів, так як в основі записів лежать не документи бухгалтерської реєстрації, а акти (повідомлення присутніх місць) статистичного обчислення. Організація макрообліку не повинна була перебувати у віданні царського уряду, інтелігентна людина не могла вірити

такому уряду; макрооблік мав здійснювати "... рахунковий стіл при одному зі столичних економічних товариств" [6, с. 249].

Факти господарського життя викликали, на думку Ж.Б. Дюмарше, в балансі чотири види змін, які можна описують таким чином:

активні пермутації

$$A - a + a,$$

пасивні пермутації

$$П - в + в,$$

компенсаційні модифікації

$$A \pm c = П \pm c,$$

результатні модифікації

$$(A + \Delta) \text{ або } (П - \Delta) - \text{прибуток}$$

$$(A - \Delta) \text{ або } (П + \Delta) - \text{збиток.}$$

Звідси замість правила Е. Дегранжа формулюється нове положення: «Рахунок, зміни якого входять в баланс з позитивним знаком, - дебетується; рахунок, зміни якого входять в баланс з негативним знаком, - кредитується». Е. Дюмарше прожив довге і яскраве життя, в 30-і роки його популярність досягла зеніту. У нашій країні він вплинув на А.П. Рудановського, А.М. Галагана, Н.С. Помазкова [6, с. 339].

Саме, якщо $A = П$, то

$$A + a - a = П, \quad (1)$$

$$A = П + b - b, \quad (2)$$

$$A + c = П + c, \quad (3)$$

$$A - d = П - d, \quad (4)$$

Будь-яка господарська операція відповідає якомусь з типів. При цьому операції, що відповідають типам 1 і 2, називаються пермутаціями, а типам 3 і 4 - модифікаціями. Простота і доступність зробили з часом балансову теорію, єдино визнаною в нашій країні, хоча в 30-х роках вона піддавалася нападкам як нібито формалістична [6, с. 458-459].

Описаний принцип єдності матерії і руху є основою для обґрунтування і поняття руху пасивів в бухгалтерському обліку як способу і форми реального існування капіталу та всіх видів зобов'язань підприємства, їх виміру та взаємодії з матеріальними об'єктами. Рух пасивів виступає як єдність протилежностей – мінливості і стійкості (при ведучій ролі мінливості, переливності та безперервності, абсолютного і відносного). Пасиви без руху так само немислимі, як і поняття бухгалтерського обліку без активів. Джерелом руху є самі активи, і тому рух пасивів виступає як саморух, невід'ємна його властивість, він вічний, не створений і не знищений. Концепція саморуху пасивів – це логічний висновок з самої суті діалектики, основними принципами якої є принципи загального зв'язку і розвитку. Тобто нерозривний зв'язок з активами та розвиток (зміни) пасивів є базисом для їх саморуху.

Висновки та перспективи подальших наукових досліджень. Таким чином, активи та пасиви в обліку є складовими матерії у філософії. А господарські операції з об'єктами обліку у філософському розумінні являють собою рух матерії. При чому рух пасивів, окрім окремих випадків, являє собою саморух, що здійснюється під впливом руху пасивів. Цю проблему крім проф. Н.І. Петренко, в наукових дослідженнях практично ніхто не зачіпав. А жаль!

Список використаних джерел та літератури:

1. Ахманов А.С. Надзор за кредитными учреждения. М.: Финансовое изд. НКФ СССР, тип. «Рабочий ленинец», 1927.
2. Вайденгаммер Ю.А. Анализ баланса торгово-промышленных предприятий. Тифлис: изд. Наркомфина ЗСФСР, 1925.
3. Григор'єв В.Й. Філософія: Навчальний посібник / В.Й. Григор'єв. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 248 с.
4. Данильян О.Г. Філософія. – [Електронний ресурс] / О.Г. Данильян. – Режим доступу:http://pidruchniki.ws/1510082737590/filosofiya/sposib_formi_isnuvannya_materiyi.
5. Основи філософських знань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://subject.com.ua/philosophy/osnovi/100.html>.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с : ил.
7. Цал-Цалко Ю.С. Економічний аналіз пасивів в системі управління підприємством / Ю.С. Цал-Цалко. – Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, аналізу та контролю: міжнар. зб. наук. праць. –Випуск 3(24). – 2012. – С. 511-518.
8. Экономический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mirslovarei.com/content_eco/passiv-4612.html.