

**Petro Khomyn\***

## **Право jako podstawa podwójnego zapisu w rachunkowości (zakres teoretyczny)**

**Streszczenie:** W artykule są rozpatrzone wpływy podwójnego zapisu gospodarczych operacji na kontach ewidencji księgowego. Na podstawie krytycznej analizy tych teorii i matematyczno-deduktywnej interpretacji treści uzasadnia się autorskie podejście do tłumaczenia konieczności jednoczesnego odzwierciedlenia gospodarczych operacji na różnych kontach, które korespondują między sobą.

**Słowa kluczowe:** Dwoistość operacji, konto, podwójny zapis, teoria ewidencji księgowej.

### **Право як підстава подвійного запису в обліку (зарис теоретичний)**

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

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

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

---

\* Prof. zw. dr. hab. Petro Khomyn, Kujawsko-Pomorska Szkoła Wyższa w Bydgoszczy.

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

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

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

Тим не менше, проблема достеменності витоку подвійного запису залишається ще й зараз не вирішеною. Відтак завданням статті є критичний аналіз відомих теорій подвійного запису та спроба обґрунтувати інший підхід до визначення його першооснови, що ґрунтується на її математико-дедуктивному осмисленні, адже, як висловився відомий теоретик В. Белов, який звернув увагу на зв'язок логіки й бухгалтерії та вважав останню наукою винятково дедуктивною: „Бухгалтерія – це математика в поняттях” [Соколов, с. 254].

Розглядаючи будь-який із підходів до обґрунтування тієї чи іншої теорії подвійного запису, можна помітити, що кожна з них аргіогі визнає, що це витікає з рахунків. Приміром, теорія двох рядів рахунків Й. Шера<sup>1</sup> ґрунтується на твердженні, що майно кожного господарства складається з додатних і від'ємних елементів. При цьому додатними (чи позитивними) елементами є окремі частини активу того господарства, майно якого розглядається;

---

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

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

від'ємними частинами майна є окремі частини пасиву цього ж господарства [Шер, с. 125], що можна вважати головною математично-дедуктивною передумовою пояснення витоків подвійного запису в бухгалтерії.

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

Зокрема, найпростіше балансове рівняння  $A = K$  логічно мало підштовхувати дослідників до розгадки, як висловився Й. Гете, явища на грані білої й чорної магії, бо при всіх пермутаціях і модифікаціях, у тому числі тих, що призводять до кардинальних змін в активі, як-от господарські операції, внаслідок яких може вийти нульова залишкова вартість основних засобів – коли сума за проводками Д 83, К13 зрівняється з їхньою первісною вартістю, або на складі підприємства немає жодних запасів готової продукції, бо вся вона відвантажена покупцям на умовах наступної оплати – Д 90, К 26, а жодних інших реальних вартостей взамін неї немає<sup>3</sup>, тим не менше К, тобто, капітал власника залишився незмінним.

І тут ми впритул підходимо до такого юридичного поняття, як „пучок правомочностей”, що виходить із концепції власності. Саме тому, що власник підприємства має закріплені правомочності на ті чи інші активи, всі, хто останніми розпоряджається, розглядаються в обліковій теорії як агенти підприємства, або, простіше кажучи, підзвітні йому особи. Звідси ясно, що з одного боку виступає власник підприємства зі своїм „пучком правомочностей”, а з іншого агенти – зберігачі його майна. Це цілком у дусі поглядів Н. д' Анастасіо<sup>4</sup>: облік – це реєстрація прав і обов'язків власника. При цьому будь-який рух цінностей між учасниками господар-

<sup>2</sup> Показово, що французький учений П. Гарньє навіть ужив для однієї зі своїх книг назву „Облік – алгебра права”.

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

<sup>4</sup> Аби викласти думку цитованих авторів, тут і далі фрази, викладені ними у різних місцях, наводимо об'єднано.

ського процесу передбачає зміну їхніх прав і обов'язків та має подвійний ефект. Звідси необхідність подвійного запису, а рахунки – це „станції”, створені для зміни правовідносин осіб, які беруть участь у господарському процесі [Соколов, с. 144].

При цьому немає жодного значення, з якого саме боку знаходиться власник, а з якого – агенти-зберігачі, адже з теорії бухгалтерського обліку відомо, що традиційне для нас розміщення засобів зліва, а капіталу справа не є остаточно доведеним, адже в Англії та Японії воно було протилежним. Бо те, що у „Балансі” ф. №1 актив зараз наводиться з лівого боку, а пасив – із правого, хоч успадковане від визначень Л. Пачіолі „дати” та „мати”, може бути з таким же успіхом змінено на протилежну конструкцію цієї звітної форми<sup>5</sup>. Бо це є лише своєрідним паралаксом, зумовленим зміною точки спостереження, але для нас звичним стало розглядати капітал – як пасив, отож кредит рахунка 40 „Статутний капітал” у нашій уяві відображає збільшення капіталу власника, а дебет рахунка 30 „Каса” водночас те, але вже не абстрактно, а „дзвінкою монетою” – як писав К. Маркс щодо зростання капіталу.

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

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

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

---

<sup>5</sup> Правда, як зауважив Я. Соколов, бухгалтери краще дали би собі відрубати праву руку, ніж погодитись на зміну позначень лівої й правої сторони рахунків.

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

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

І сталось це тому, що „аналогом флогістону в економічній теорії виступає категорія вартості”, хоч „у житті є тільки ціна, у той час як вартість – це штучна підстановка, видумка, зроблена з певною метою”<sup>6</sup> [Счётные теории, с. 71], зокрема, аби заповнити вакуум, утворений наведеним перед тим політекономічним тлумаченням капіталу.

Хоч якщо уважно читати К. Маркса, то можна помітити, що „самозростаюча вартість” краще кореспондує з категорією капітал, ніж згаданою „штучною підстановкою” – вартістю. Адже К. Маркс загальну формулу кругообороту капіталу  $G - T - G^1$  тлумачив наступним чином: „Якщо в простому обігу вартість товарів на противагу їхній споживній вартості діставала в кращому разі самостійну форму грошей, то тут вона виступає як самозростаюча, як саморухома субстанція, для якої товари і гроші є тільки форми”, уточнюючи при цьому: „Капіталіст знає, що всякі товари, хоч би який вигляд обідранців вони мали, хоч би як погано вони пахли, є гроші в дусі істини, євреї внутрішнього обрізання, і до того ж чудотворний засіб з грошей робити більшу кількість грошей” [Маркс, т. 23 с. 154].

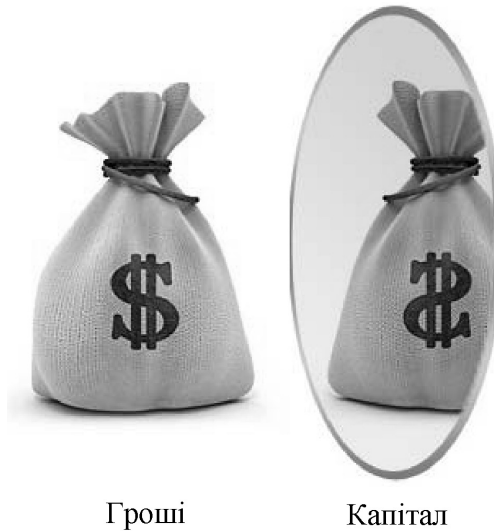
Проте це не означає, що гроші – як капітал та капітал – як гроші, попри видиму ідентичність, одне й те саме. Бо вже наступна фаза за загальною формулою колообігу  $G ... T$  це засвідчує, адже грошей у їхньому буквальному розумінні немає, але капітал залишився незмінним.

Річ у тім, що будь-які активи (гроші, товари тощо) є разом капіталом, який визирає із-за їхніх спин ніби Аліса в Задзеркаллі. Якщо це, приміром, гроші, то їхнє дзеркальне відображення буде капіталом, і навпаки (рис. 1).

---

<sup>6</sup> Варто підкреслити, що такі погляди були й за рубезем, причому досить давно. Приміром, те, що в основі обліку лежить рух вартостей, підкреслив представник англійської школи персоналістів Є. Г. Фолсом (1875) [Соколов, с. 194], звісно не з ідеологічних міркувань, а визнаючи таку „штучну підстановку”.

Рис. 1. Співвідношення грошей і капіталу підприємства



Таке дзеркальне відображення якраз і є проявом двоїстості, але не вартості (value), а її та капіталу. Це немовби два боки однієї медалі, тому, якщо дивитись на лицьовий бік, бачимо гроші. Одночасно ж побачити те і друге неможливо, адже тильний бік медалі – грошей є відбитком у дзеркалі, тобто, абстрактним увявленням людини.

Але уявивши капітал, його ніяк не ототожниш з грішми. Хоч в економічній теорії, як указує К. Маркс, його перші тлумачі – меркантилісти саме так і вважали<sup>7</sup>. Тому відома формула колообігу капіталу  $\Gamma \rightarrow T \rightarrow \Gamma^1$  повинна виглядати обернено:  $\Gamma^1 \leftarrow T \leftarrow K$ , тобто, як відбиток перших у дзеркалі.

Слово „гроші” тут резонніше замінити на „капітал” і тоді зникає будь-яке протиріччя з тлумаченням: „Кругооборот капіталу – безперервний рух капіталу, в якому він послідовно перетворюється з однієї форми на іншу і робить повний кругооборот з приростом” [Маркс, т. 24, с. 260], що відповідає визначенню „самозростаюча субстанція” – за термінологією К. Маркса, який водночас уживав як синонім такого самозростання термін „додаткова вартість”.

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

<sup>7</sup> Відома крилата фраза С. ді Сісмонді: „Money which money”, що звучить як „Гроші породжують гроші”.

Проте тверда налаштованість будь-що довести теорію додаткової вартості, за якою вона є винятково результатом додаткової праці<sup>8</sup> робітника, завадила К. Марксу викласти кругооборот капіталу на „взірці староіталійської бухгалтерії”, хоч він і прагнув до цього, а не тому, як стверджує К. Циганков, нібито „навіть ці видатні економісти і мислителі потерпіли фіаско у спробі осягнути смисл бухгалтерії” [Циганков, с.17].

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

Бо як тепер, коли класичним вважається визначення Ж. Фурастьє (1959): „Бухгалтерський облік є галуззю сучасної науки, мета якої зводиться до обчислення у грошовому виразі вартості майна підприємства та визначення величини його власного капіталу” [Соколов, с. 60], так і з давніх-давен – без цього формулювання, – бухгалтери, може й чисто інтуїтивно, але це повсякчас відчували. Водночас щодо часу виникнення цієї „приємної несподіванки” можна висловити доволі переконливі сумніви, бо інакше доведеться забути про Л. Пачіолі, котрий „прихований зміст” подвійного запису власне в сенсі „урівноважування підсумків дебетових і кредитових оборотів” [Соколов, с. 60], як знаємо, осмислив набагато раніше.

Адже так само сталось з відкриттям закону земного тяжіння, який, звісно, виник не тоді, коли на І. Ньютона впало яблуко. Тому насправді причинно-наслідковий зв'язок тут інший і поява рахунка Капіталу є лишень

---

<sup>8</sup> До речі це є ще одним підтвердженням того, що „ідеї витають у повітрі”, бо хоч К. Маркса теж звинувачували у плагіаті, приміром, Р. Меєр вказував: „З цих опублікованих праць (праць Родбертуса, що належать до другої половини тридцятих років) Маркс, як це можна довести, почерпнув більшу частину своєї критики”. Сам Й. Робертус – Ягцов у листі № 48 свою претензію заявляв так: „Звідки виникає додаткова вартість капіталіста, це я показав у моєму третьому соціальному листі по суті так само, як Маркс, тільки коротше і ясніше” [ Маркс, т. 24, с. 10].

Проте Ф. Енгельс доводить: „Про всі ці обвинувачення в плагіаті Маркс ніколи нічого не знав. В його примірнику „Emancipations Kampf” була розрізана тільки частина, що стосується Інтернаціоналу, решту книги розрізав я сам уже після його смерті”, хоч „лист №48 Маркс знав: п. Меєр був такий ласкавий, що подарував оригінал молодшій дочці Маркса. Маркс, до слуху якого, звичайно, дійшов таємничий шепіт про таємні джерела критики, які слід шукати в Родбертуса, показував мені цього листа, причому зауважив, що в ньому він має, нарешті, автентичне свідчення про те, на що власне претендує сам Родбертус; якщо він не твердить нічого більше, то для нього, Маркса, ці твердження не мають ніякої ваги ... Я точно знаю, літературна діяльність Родбертуса залишалась невідомою Марксу до 1859 р., коли його власна критика політичної економії була готова не тільки в основних рисах, але і в найважливіших подробицях” [Маркс, т. 24, с. 11].



наслідком дедуктивного осмислення, так би мовити, наявності шуканого невідомого, яке в математиці позначають значком „ $x$  (ікс)”. Проте нікому з математиків при формулюванні теорем не спадало на думку підмінювати логічний взаємозв’язок членів рівняння одним із них, нехай навіть і шуканим.

Так, у найбільш логічно простій, як на нинішній час, теорії Піфагора щодо рівності суми квадратів катетів прямокутного трикутника квадрату його гіпотенузи ( $a^2 = b^2 + c^2$ ) неприпустимим є викреслення якогось із катетів або й гіпотенузи – як першооснови наведеного рівняння, бо кожний з його членів може бути почергово невідомим. Отож у контексті розгляду окресленої проблеми висловимо гіпотезу: власне капітал є наріжним каменем подвійної бухгалтерії, а не рахунок Капіталу, хоч його значення як центрального в системі рахунків, на що вказував ще Дж. Фультон (1800), заперечити годі.

Для доведення цієї гіпотези можна навести той факт, що К. Станціні підкреслював: метою бухгалтерії виступає облік руху капіталу, тобто  $\Gamma - T - \Gamma^1$ . При цьому він вводив два ряди рахунків: рахунки контролю та рахунки результатів (рахунок Капіталу трактується як результативний). Перший ряд повинен відобразити контроль руху грошей у функції засобів обігу, другий – розкрити феномен  $\Delta \Gamma$  [Соколов, с. 307–308].

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

Нам же думається, що це відбувалось дещо в іншій послідовності, бо, як стверджував В. Зомбарт, ідея подвійного запису „народилась з того духу, що й система Галілея”, в ній „містяться зародки ідей тяжіння, кровообігу, збереження енергії ...” і це зовсім не „фантазії старіючого економіста” [Соколов, с. 60], а його глибоке дедуктивне проникнення в першооснови подвійного запису. Адже якщо застосувати математично-дедуктивний підхід до осмислення балансу в дузі постулату Є. Шмаленбаха: „Різниця між сальдо рахунків власних засобів і основних засобів дорівнює різниці між сальдо рахунків оборотних засобів і кредиторської заборгованості” [Соколов, с. 313], що спрощено інтерпретовано у вітчизняних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку як текстовий опис балансового рівняння Й. Шера:  $A - П = K$ : „Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань”, то є всі підстави вважати, що тут цілком застосовувана теорема Піфагора. Особливо, коли навести це балансове рівняння за аналогією зі структурою звітної форми „Баланс”, тобто  $A = K + П$ .



Це чисто інтуїтивно відчув М. Блатов, наводячи свій відомий квадрат, яким він намагався відобразити, як він висловлювався, „модель потоків цінностей в господарстві” [Блатов, с. 41-42]. Однак, хоч він і вважав, що ця модель визначає як класифікацію рахунків, так і кореспонденцію між ними, цього не сталося. І не тільки через неспівпадання числа їхніх класів за теперішнім Планом рахунків із кількістю визначених у моделі потоків: 1 – обмін речових цінностей на гроші (наприклад, продаж товарів населенню); 2 – обмін грошей на речові цінності (наприклад, купівля домашніх предметів у населення в закупівельних пунктах); 3 – обмін речових цінностей на умовні, тобто, обіцянка платежу (наприклад, продаж товарів населенню у кредит); 4 – обмін умовних цінностей на речові (наприклад, отримання товарів, зобов’язання їх оплатити – акцепт рахунка постачальника); 5 – обмін грошей на умовні цінності (наприклад, видача грошей під звіт агенту, який повинен прозвітуватись за отриману суму); 6 – обмін умовних цінностей на гроші (наприклад, оплата рахунка постачальника); 7 – обмін одних речових цінностей на інші (наприклад, розбирання будівлі на дрова); 8 – обмін одних умовних цінностей на інші (наприклад, до фонду підприємства приєднані кошти бюджетного фінансування, переведення або залік заборгованості) [Блатов, с. 41-42], але й через доволі штучне виділення самих „потоків”.

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

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

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

Проте це не змінює юридичної сутності цих господарських операцій, оскільки як за п’ятим, так і за шостим потоком відбулось те саме: зменшилась наявність грошей, і виникла дебіторська заборгованість, тому-то й відносять такі операції за теорією бухгалтерського обліку до першого типу.

Правда, це може означати й погашення кредиторської заборгованості, якщо потокам 5 та 6 передував потік 4 – оприбуткування товарів від постачальників, приміром, відображення витрат за авансовим звітом підзвітної особи.

Та поза тим, що стрижнем цієї моделі є обмін, а теорія обміну (міни) не може бути застосована безумовно до всіх операцій, і це переконливо довів А. Лунський (1916) у своїй праці „Неспроможність вчення, розповсюдженого Є. Є. Сіверсом”<sup>9</sup>, її найголовніший недолік – ігнорування капіталу. Звісно, у той час інакше бути не могло, зважаючи на рік публікації М. Блатовим цитованого джерела – у розгар т. зв. „великої дискусії”, коли цей термін у теорії „соціалістичного обліку” став табуованим.

Проте саме це стало на заваді до відкриття М. Блатовим першооснови подвійного запису – колообігу капіталу, хоч явна нестиківка наведених

<sup>9</sup> Назва наводиться за дж. „Счётные теории”, с. 78.

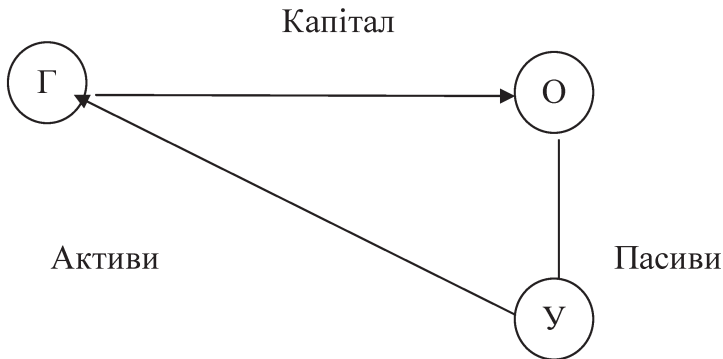
у цій моделі потоків з міновою теорією, котру він сповідував у душі А. Вольфа та С. Сіверса, за переконанням яких подвійний запис завжди відображає тільки природний обмін цінностями на підприємстві, підштовхувала його до цього. Натомість, аби виправдати те, що тут у кожному „потоці” рефреном звучить, як тоді писали „міна”, хоч вона й не завжди присутня – див. „потоки” 3–4, уведено небездоганне визначення „умовні цінності”. І це стало неминучим наслідком слабкості теорії обміну при спробі пояснити подвійний запис, який – за словами А. Лозинського, – є тільки зовнішнім оформленням процесу руху засобів, що об’єктивно здійснюється” [Лозинський, с. 34].

Бо внутрішній зміст зовнішніх операцій завжди є симбіозом математики і юриспруденції. Це підкреслив Й. Шер, наголошуючи на необхідності розуміння, що подвійна бухгалтерія, проте, не є конгломератом, а наукою, суміжною з наукою про господарство, математикою та юриспруденцією, котра забезпечує вичерпний облік капіталу, якому протиставляється вичерпний облік складових частин майна, розчленованих за господарськими категоріями і юридичними відносинами, подібно до того, як ціле протиставляється частинам, поняття – своєму змісту [Шер, с. 10–11].

Власне тому-то й не фігурує капітал у „квадраті професора Блатова”, що він не підпадає під таке „зовнішнє оформлення”, а є прихованою субстанцією, котра рухається під прикриттям засобів, у яких він тоне нібито „флогістон” – за уявленням древніх алхіміків. Як і „потоки” за операційними, результативними, збірно-розподільчими і регулюючими рахунками [Счётные теории, с. 78] чи формуванням фінансових результатів [Соколов, с. 461], котрі уже точно не можна віднести до операцій обміну („міни”). А те, що загалом теорія обміну певною мірою нібито й відображає сутність подвійного запису господарських операцій цілком уписується у викладене перед тим визначення Й. Шера щодо суміжності бухгалтерії з наукою про господарство, адже обмін (або міна) – невід’ємна частина його (тобто, господарства) діяльності.

Якщо спробувати очистити цей „квадрат” від зайвих, на наш погляд, потоків, бо й за його повною формою осторонь залишились процес виробництва, визначення прибутку, зносу й амортизації основних засобів тощо і в якості умовних цінностей прийняти не віртуальні, як-от за М. Блатовим: „обмін речових цінностей на умовні цінності ... (наприклад, продаж населенню товарів у кредит), чи навпаки, „обмін умовних цінностей на речові (наприклад, отримання товарів, зобов’язання їх оплатити – акцепт рахунка постачальника) [Блатов, с. 42], а капітал, то в такому разі можна обійтись половиною „квадрата професора Блатова”, що не надто принципове з точки зору наглядного зображення колообігу капіталу, адже основні складові згаданого „квадрата”: гроші, речові й умовні цінності тут присутні. Відтак матимемо структуру „Балансу” ф. №1 у його математичному вимірі як  $A = K + \Pi$ , що цілком уписується в теорему Піфагора (рис. 2).

Рис. 2. Модифікована половина „квадрата професора Блатова”



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

Таблиця 1. Фактичні й розрахункові значення показників „Балансу” ф. №1 окремих підприємств

(млн. грн.)

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

Джерело: Розраховано за показниками опублікованих „Балансів” ф. №1.

Те, що фактичні й розрахункові значення валюти „Балансів” ф. №1 не співпадають (різниця становить від 11 до 29 відсотків) не є дивним, якщо зважити на висновок Т. Вельтона та Є. Купера про те, що прибуток і капітал – величини, які демонструють тільки відносну істину і ніколи абсолютну [Соколов, с. 195] не тільки через можливість, як писав Л.-Р. Діксі, обчислення безгрошового прибутку<sup>10</sup> (чи безгрошового) збитку або й прямих фальсифікацій, на котрі звертав увагу А.-Т. Ватсон, групуючи їх на основі інтерпретації рівнянь балансу на три види:

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

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

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

Водночас треба зауважити, що сама дефініція „подвійний запис” є наслідком помилкового перекладу грецького словосполучення<sup>11</sup> „діграфізм”. До того ж саме визначення, „подвійний запис” є неточним, а дослівний переклад дефініції діграфізм, уведеної знаменитим італійським ученим Дж. А. Тальєнте (1525) як „подвійна бухгалтерія” невдалим, оскільки у більшості небухгалтерів викликає негативні асоціації з фальсифікацією даних, які Й. Шер ввічливо назвав вуалюванням балансу.

Стосовно методології бухгалтерського обліку це можна тлумачити як подвійні стандарти, особливо з урахуванням того, що в „Сучасному тлумачному словнику української мови” одним із визначень слова „подвійний” у переносному розумінні наводиться наступне: „Який має в собі різні суперечливі якості, наприклад: подвійна бухгалтерія”. Тим паче, що навіть як технічна процедура подвійний запис операцій витіснений шаховим

<sup>10</sup> Він підкреслював, що це відбувається в результаті зміни цін на активи. Якщо ринкова ціна активів зростає вище облікової, то утворюється безгрошовий (потенційний) прибуток і, навпаки, якщо їхня ринкова ціна падає нижче облікової – виникає безгрошовий (потенційний) збиток [Соколов, с. 195–196].

<sup>11</sup> Воно походить від *di* або (*dis*) – двічі та *grapho* – пишу.

способом відображення кореспонденції рахунків, уперше застосованим в оборотному балансі, затим у журнально-ордерній формі обліку.

Причому неточність формулювання „подвійний запис” особливо помітна, коли вникнути у його тлумачення за теорією бухгалтерського обліку: „Отже, подвійний запис є способом відображення господарських операцій на рахунках, при якому кожна операція (підкр. – П. Х.) відображається по дебету одного і кредиту другого рахунка в одній і тій же сумі” [Грабова, с. 85]. Бо хоч на поверхні запис однакових сум за дебетом і кредитом рахунків виглядає як подвійний, насправді це не означає, що бухгалтери роблять одне й те ж саме двічі, адже тут завжди фігурують різні об’єкти бухгалтерського обліку.

Навіть тоді, коли для цього використовується один синтетичний рахунок, приміром, за кореспонденції дебет 66, кредит 66 – при депонуванні заробітної плати, насправді операція за дебетом відрізняється від операції за його кредитом, якщо їх розглядати в контексті не облікових технічних процедур, а як фактів-атомів господарського життя, для характеристики яких Л. Пачіолі ввів чотири незаперечних моменти, що повинні бути відображені в обліку: 1) суб’єкт; 2) об’єкт; 3) час; 4) місце. Пізніше Л. Флорі виділяв як суб’єктів дебітора й кредитора, а в якості об’єкта – суму [Соколов, с. 72], що однозначно вказує на комплексність будь-якої операції, яку можна розглядати ніби молекулу, котра складається з різнозаряджених атомів-суб’єктів, відображуваних за дебетом і кредитом різних рахунків, не дивлячись на однаковість об’єкта – суми.

Тому, хоча виникнення подвійного запису нібито стихійне: вважається що воно зумовлене необхідністю контролювати розноску за рахунками. Оскільки не всі операції можна було записати за відомими на той час рахунками в кореспонденції дебет-кредит (наприклад, згинула корова, згорів будинок, отримано штраф у касу, вкрали товари, дали хабара), то бухгалтери „століть мороку” або „епохи Відродження” у таких випадках використовували окремих аркуш, де для пам’яті і зручності наступного контролю правильності рознесення таких операцій фіксували їх, не вкладаючи в це якогось іншого смислу. Згодом же (Я. Соколов вказує, що це сталось у кінці XVIII ст., однак, як відомо, ще Л. Пачіолі використовував рахунок капіталу як транзитний при закритті старої й відкритті нової Головної книги) бухгалтери зрозуміли, що такий „порожній аркуш паперу” насправді відображає величину капіталу власника, і до цього їх привела логічна необхідність „урівноважування” підсумків дебетових і кредитових оборотів [Соколов, с. 60, 77], інакше балансу у Головній книзі досягти було неможливо.

Проте на цьому аргументація щодо виникнення подвійного запису господарських операцій не вичерпується, хоч назагал вона доволі плутана, аби вважатись аксіоматичною. Приміром, В. Зомбарт пов’язував виникнення діграфізму із зародженням капіталу та появою таких складних категорій, як амортизація, доходи й витрати майбутніх періодів та подібних їм, що зумовили очевидність неспівпадання прибутку й залишку коштів. Однак з

історії відомо, що амортизацію нараховували ще у XIV ст., коли панував феодалізм. Тому пов'язування виникнення діграфізму з капіталізмом непереконливе із-за діахронізму.

З цих же міркувань не можна однозначно визнати причиною виникнення діграфізму відкриття контокорентних особових рахунків у зв'язку з розвитком кредитних відносин, що стверджували П.-Ж. Прудон та О. Рудановський, бо тоді це треба пов'язувати з виникненням грошей – основи кредиту, тобто періодом задовго до нашої ери. Але ж лихварі, позичаючи гроші, упродовж століть зводили розрахунки доволі точно, навіть не вникаючи в сутність дефініції „контокоренти”, а скоріше всього – не знаючи її взагалі, бо й так було зрозуміло, що для постійних клієнтів треба відкривати єдиний рахунок для обліку взаєморозрахунків незалежно від того, які гроші (куни, рези, гривні, динари і т. ін.) тут фігурували.

З цих же мотивувань не можна однозначно визнати рацію німецького вченого XVI ст. В. Швайкера, який причиною виникнення подвійного запису вважав операції обміну (пізніше таку точку зору відстоював І. Малишев): оскільки тут відбувається отримання оприбуткування товарів, то запис треба проводити за дебетом рахунка товарів. Водночас у постачальників, які відпустили товари, це записано за кредитом рахунка товарів. Тому й виникає подвійний запис: – дебет рахунка товарів, кредит рахунка постачальників адже наше надходження – їхнє вибуття [Бауер, 201].

Адже такі операції відомі з праісторичних часів, коли відбувся перший поділ праці і землеробство відділилось від скотарства, зумовивши обмін рослинницької продукції на тваринницьку, й навпаки. Позаяк суспільство було племінно-родовим, то можна стверджувати, що рід, котрий займався кочовим скотарством, з позицій сутності обмінних операцій цілком відповідав статусу постачальника відносно племен осілих землеробів.

Але було б анахронізмом вважати це витокami діграфізму, бо самих операцій обміну для цього недостатньо, не дивлячись навіть на те, що пізніше його засобом стали гроші. На наш погляд, повинен був пройти тривалий період дедуктивного осмислення суспільних відносин узагалі, в тому числі взаємовідносин з приводу обміну товарів, аби відбувся якісний діалектичний стрибок, котрий привів до виникнення діграфізму. Бо власне отримання товару, як і його вибуття – це всього-на-всього облікові процедури, що тривалий період застосовувались у простій чи навіть камеральній бухгалтеріях, оскільки без них неможливе виведення залишку на будь-яку дату. Тому і покупці, і постачальники рутинно-систематично здійснювали такі процедури упродовж століть, але не розглядали їх як першопричину діграфізму. Доказом цього є надто широкий діапазон часового проміжку, який наводять учені як ймовірний період виникнення такого способу відображення господарських операцій: від Древньої Греції (твердження Г. Нерро та Е. Гільяра) чи Древнього Риму (Г. Нібур) або ж Сіцилії 1135 р. (Вито Кузьміно) та Франції 1939 р. (Е. Форестьє) до XIII – XIV ст. – на думку Е. Перагелло та Ф. де Рувера [Соколов, с. 55–56].

Такими ж дедуктивними є умовиводи щодо місця виникнення діграфічної системи бухгалтерського обліку, тому-то на роль її першовідкривачів претендують різні країни, у кожній з яких при бажанні можна знайти цьому підтвердження, зокрема й у Китаї, де як стверджує Я. Соколов з посиланням на Г. Даоянга прибутково-видатковий облік здійснювався у VII – XIII ст. н.е. за чотирьохколонною системою:

$$H - B = Z_k - Z_n \tag{1}$$

де H – надходження;

B – вибуття;

$Z_k$  – залишок кінцевий;

$Z_n$  – залишок початковий [Соколов, с. 42].

Однак при цьому треба зважити на особливості організації такого обліку: він був розосереджений у трьох відділах, з яких перших два фіксували лише рух (надходження й вибуття) матеріальних цінностей, а третій на основі інвентаризації визначав натуральний залишок. На підставі первинних документів – „актів” складались червоні списки, один із яких відсилався в центральне управління, де власне й порівнювались облікові залишки з визначеними на основі інвентаризації. Тому навіть те, що ця чотирьохколонна система є рівнянням матеріального балансу, це не може бути безспірним аргументом на користь виникнення при цьому подвійного запису операцій в його розумінні як відображення їх одночасно на двох різних рахунках у Китаї. Бо зараз подібне балансування рахунків теж застосовується. Приміром, німецькі автори Г. Мус і Р. Ханшман подають таку методику (табл. 1).

**Таблица 1. Методика звірвання сальдо за рахунками [Mus, с. 105]**

Дебет 30 „Каса” Кредит		Дебет 40 „Статутний капітал” Кредит	
Сальдо на 1.01.200_р. 150,00			Сальдо на 1.01.200 р. 1580975,00
1) 2400,00	3) 2200,00	3) 215400,00	1) 150600,00
2) 200,00	4) 310,00	4) 12450,00	2) 10200,00
і т. д.	і т. д.	і т. д.	і т. д.
Обіг за січень 2600,00	2510,00	Обіг за січень 227850,00	16800,00
	Сальдо на 31.01.200_р. 240,00	Сальдо на 31.01.200 р. 1513295,00	
Контрольна сума 2750,00	2750,00	Контрольна сума 1741775,00	1741775,00

По-перше, мова йде про натуральні показники. Без грошового ж вимірника говорити про подвійний запис не доводиться.

По-друге, у древньому Єгипті ще до нашої ери, як засвідчують Л. Борхарт, А. Шарф та І. Гріффіс і Х. Бюль, на яких посилається Я. Соколов [Соколов,



с. 29], у папірусах відображався не тільки рух цінностей, але й щоденно виводився залишок, що дало підстави тлумачити це як щоденний „баланс”. Лапки у цьому випадку, на наш погляд, треба розуміти як застереження, що мова йде про матеріальний баланс, а не про „баланс рахунків Головної книги”, який Л. Пачіолі визначив основою подвійного запису господарських операцій, і це цілком резонне з огляду на зауваження: „В Китаї таким чином балансували рахунок „на сальдо”, у той час, як у Вавілоні „на обіг” [Соколов, с. 34].

Можливо, що й у Китаї, поряд власне з „балансом рахунків у Головній книзі”, як пізніше напише Л. Пачіолі, вирішили своєрідно використати балансове рівняння для контролю правильності записів на матеріальних рахунках. Адже можна припустити, що виявлені при цьому нестачі матеріальних цінностей утримувались з винних грішми, отже була відома й грошова оцінка матеріалів – основа, на наш погляд, подвійного запису.

Правда в теорії бухгалтерського обліку відомі дві протилежності точки зору на сутність грошової оцінки. Зокрема, В. Макаров вважав її невід’ємним елементом методу бухгалтерського обліку [Макаров, с. 98], а П. Німчинов стверджував, що грошова оцінка не є складовою його методу, рівно ж як вона не є методом в політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо, а лише загальним вимірником засобів, прийнятим у народному господарстві [Німчинов, с. 133].

Можна звернути увагу на логічне пояснення О. Рудановським витоків подвійного запису як бажання бухгалтерів створити умови для автоматичного контролю записів, для чого вони ввели, „підставили” рахунок, але не „власника (чистого майна), якому придали економіко-юридичну інтерпретацію й назвали рахунком Капіталу”, а рахунок Збитків і прибутку, бо далі цілком резонно стверджується: „Подвійний запис покращив умови виявлення прибутку” [Соколов, с. 61]. Це узгоджується з описом усередині XVIII ст. англійським учителем математики Дж. Додсоном існуючої на той час (1750 р.) методики визначення фінансових результатів: рахунок Готова продукція дебетували на виробі (взуття), що надійшли, за собівартістю, а кредитували за продажною вартістю. При цьому сальдо показувало непроданий залишок готової продукції і прибуток чи збиток [Соколов, с. 48].

На нашу думку є всі підстави вважати, що першим бухгалтери „підставили”, рахунок Збитків і прибутку, але оскільки на ньому змішувалась початкова сума вкладених власником коштів з їхнім приростом внаслідок торговельних (згодом і лихварських) операцій, то для розмежування, крім згаданого рахунка з обліку фінансових результатів, увели рахунок Капіталу. Початково він тільки фіксував первісну суму вкладених власником коштів, і це засвідчує твердження, що Л. Пачіолі вперше упровадив визначення Капіталу заключного, тобто, перетворив цей рахунок зі статичного на динамічний. Рахунок же Збитків і прибутків був відразу динамічним, тому причиною введення рахунка Капіталу стала, як тепер прийнято говорити,

концепція збереження вкладених власником коштів, оскільки на єдиному рахунку вони, змішуючись з фінансовими результатами, особливо при збитках, не забезпечували контролю за її дотриманням.

Загалом же, зважаючи на викладене, наші висновки зводяться до наступного. Перше, двоїстість господарських операцій діяльності підприємств є першоосновою їхнього подвійного запису на бухгалтерських рахунках. При цьому подвійний запис, який на поверхні явища є нібито лише технічним прийомом, що забезпечує дотримання контрольної функції обліку, не зважаючи на будь-які пермутації й модифікації та типи господарських операцій, водночас відображає їхню приховану сутність, а саме двоїстість, котра витікає з пучка правомочностей власника, за яким його капітал матеріалізується у відповідних активах.

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

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

Резюмуючи, можна стверджувати, що саме субстанція капіталу, яка довгий час була прихованою від ока спостерігачів господарських процесів, є *premiere cause*<sup>12</sup> двоїстості господарських операцій, тому врешті-решт зумовила необхідність фіксації прояву свого колообігу, а це – у свою чергу – стало *causes determinates*<sup>13</sup> переходу від уніграфічної системи бухгалтерського обліку до діграфічної. Це супроводжувалось зміною парадигми бухгалтерського обліку: якщо раніше центральним вважався рахунок Каси, то після усвідомлення сутності капіталу як абстрактної

<sup>12</sup> *Premiere cause* – першопричина.

<sup>13</sup> *Causes determinates* – визначальна причина.

категорії, подібно до матерії, але разом представленої зримими фізичними об'єктами, ця роль перейшла до рахунка Капіталу.

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

Отже, в цьому випадку маємо вже перше, хоч і нечітке уявлення про капітал, бо він не „зникав” разом із товарами – його фізичними носіями. Це дає підстави стверджувати, що капітал завжди був у центрі облікової системи, але недостатнє дедуктивне осмислення його як абстрактної категорії довгий час призводило до ототожнення з грошми. Відтак рахунок Каси на поверхні явища виглядав (і був) призначеним для обліку коштів, але вже у перших купців на підсвідомому рівні фігурував водночас як рахунок Капіталу. З усвідомленням двоїстості господарських операцій прийшло розуміння, що це два різні рахунки. Побічним доказом може бути теперішнє еклектичне поєднання обліку зносу й амортизації основних засобів, що є прикладом зворотного підходу до тлумачення колообігу капіталу.

Звісно, позаяк дедукція є методом дослідження, за яким окремі положення логічно виводяться із загальних постулатів, то стосовно сутності діграфізму, як і його генезису, можна наводити достатньо різних і правдоподібних версій, істинність яких усе ж таки буде спірною, оскільки будь-які умовиводи є лише ідеалістичним уявленням, котре, на жаль, уже неможливо підтвердити емпіричними доказами.

Тому кожне з розглянутих у статті тлумачень сутності діграфізму, відтак його витоків, може розглядатись лише в якості гіпотез. Що ж до місця й періоду його виникнення, то тут треба погодитись, що встановити це неможливо, навіть якщо пристати до якогось із тверджень, котрі наводяться у статті, бо тут доречно послуговуватись сентенцією царя Соломона про рацію кожного, хто їх висловлював. Але подібно до Закону земного тяжіння, який не має географічних чи часових меж, проте ми пов'язуємо його відкриття з іменем Ісаака Ньютона, хоч розуміємо, що спостерігали дію цього закону (як і відчували нерідко на собі!) багато-хто до нього, відкриття діграфізму треба вважати заслугою Л. Пачіолі, помимо його твердження, що він не пропонує нічого нового, а тільки описує вже відоме. А тому так само, як не мають винахідника гроші, алфавіт і розмовна мова [Соколов, с. 56], цілком обґрунтованим є такий же генезис діграфізму: він виник у різних місцях як дедуктивне осмислення індуктивних переходів від знання про одиничне й окреме (гроші, товар, обмін, розрахунки, капітал тощо) до загального знання – діграфічної бухгалтерії.

Стосовно ж двозначного тлумачення її визначення у перекладі на українську та російську мови, то можливо кращою була б дефініція „контрарна бухгалтерія”, якщо термін „контрарний” розуміти у буквальному

значенні як „протилежний, супротивний”, а не так, як це подається в теорії бухгалтерського обліку, де вважається, що контрарні рахунки є допоміжними до основних.

Загалом же проникнення у глибинний зміст діграфізму можливе за умови вивчення поглядів на неї чільних учених за оригіналами їхніх наукових праць. Інакше це досягнути неможливо, бо планіметричний погляд, зазвичай, дає лише поверхове уявлення про зовнішні ознаки окремих об'єктів, як-от про відображення кожної операції на двох окремих рахунках, що позірно виглядає ніби їхній подвійний запис. Очевидно, що так як Евклідова геометрія допускає лише одну паралельну лінію щодо прямої, проведеної з однієї точки, так само планіметричний підхід непридатний, аби досягнути глибинні витoki діграфізму – стереометричного поняття, а тому й досягти істинності існуючих поки умовиводів не вдається.

Втім автор не претендує на вичерпне вирішення окресленої проблеми, оскільки тут можуть бути й інші міркування, що зумовлює перспективність її подальших досліджень. Тим більше, що викладена у статті аргументація зовсім не означає, що вона є непомильною. Але й за умови, коли це буде доведено іншими дослідниками, усе ж таки автор втішатиметься хоча б тим, що це стало імпульсом для пошуків, при яких надалі принаймні відпаде потреба розпилення уваги на дедуктивне осмислення витоків подвійного запису у такому напрямі, як це викладено у статті, що цілком виправдовує наші власні зусилля, оскільки у науці й хибний підхід до вирішення будь-якої проблеми заслуговує на увагу.

## Література

- Бауэр О. О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. – М., 1911.
- Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии / Блатов Н. А. – 5-е изд. – Л. – М.: 1931.
- Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку // За ред. М. В. Кужельного – 6-те видання. – К.: А.С.К., 2001. – 273 с.
- Лозинский А. И. Курс теории балансового учёта в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учётом / А. И. Лозинский. – М.: ВП „Союзоргучёт”, 1938. – 216 с.
- Макаров В. Г. Теоретические основы бухгалтерского учёта. – М.: Финансы, 1978. – 220 с.
- Малышев И. В. Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учёте / Малышев И. В. – М.: Статистика, 1971. – 111 с.
- Маркс К., Энгельс Ф. Твори. – Вид. друге. Т. 23. – К.: Політвидав України, 1963. – 847 с.
- Маркс К., Энгельс Ф. Твори. – Вид. друге. Т. 24. – К.: Політвидав України, 1964. – 598 с.
- Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

- Палий В. Ф. О предмете бухгалтерского учёта / Палий В. Ф. //Бухгалтерский учёт, 2006. – №5. – С. 55-58.
- Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160 с.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 83 с.
- Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учёта /Цыганков К. Ю. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.
- Шер Й. Ф. Бухгалтерия и баланс /Шер И. Ф. – 4-е изд.: Пер. с 5-го нем. изд. С. И. Цедербаума. Под ред., дополн. и примеч. Н. С. Лунского. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 575 с.
- Mus G. Hanschman R. Buchführung: Grundlangen – Aufgaben – Lösungen. – Wisbaden: Gabben, 1992.