

ДІАЛЕКТИЧНІ ЗАКОНИ ФІЛОСОФІЇ В ОБЛІКУ

Створено додаткове підґрунтя для подальшого розвитку теорії обліку шляхом проектування основних діалектичних законів на систему бухгалтерського обліку

Ключові слова: діалектичні закони, закон заперечення заперечення, закон взаємного переходу кількісних змін у якісні

Бухгалтерія – наука общественная. Поэтому она должна исходить из некой идеологии, философии [1].

Постановка проблеми. Сучасною всезагальною теорією розвитку всього суцього (буття, матерії, свідомості тощо), яка адекватно відображає його еволюцію у своїх законах, категоріях та принципах є діалектика (грец. мистецтво вести бесіду). Діалектика – це розуміння світу і такий спосіб мислення, завдяки якому різні явища, предмети, речі розглядаються через різноманітність їх зв'язків, взаємодій протилежних властивостей і тенденцій, у процесах змін і розвитку [6]. Вона знаходить вираження в своїх законах. Звідси, усі факти господарського життя, які відображаються в обліку і мають різноманітні зв'язки, у процесі кругообороту капіталу змінюються і розвиваються. Факти господарського життя розглядаються в діалектиці та на основі законів, які діють в системі бухгалтерського обліку.

Закон – це об'єктивний, загальний і істотний зв'язок явищ і предметів, який характеризується усталеністю та повторюваністю [4]. Унікальність філософських законів полягає у можливості їх застосування до будь-яких об'єктів та, відповідно, дієвість в кожній сфері, кожній конкретній науці, включаючи бухгалтерський облік. В основі формулювання законів філософії лежать філософські категорії, які є найзагальнішими одиничними поняттями мислення, що й визначає їх спільність та універсальність побудови. Проте не всі закони філософії мають вказані ознаки. У філософії існує класифікація законів за сферою дії на часткові (специфічні) закони, притаманні лише певним формам руху матерії (закони механіки, хімії, біології тощо); загальні закони, притаманні усім або багатьом формам руху матерії (закони математики, кібернетики, закони збереження); універсальні закони (закони діалектики). Універсальні закони вивчаються філософією, але стосуються усіх сфер, предметів і явищ дійсності. Таких законів три, і вони послідовно відповідають на найважливіші запитання про розвиток: Чому? Яким чином? У якому напрямі він відбувається?

Діалектика спирається на три основні, універсальні закони: закон взаємного переходу кількісних змін у якісні, закон єдності та боротьби протилежностей і закон заперечення заперечення. Вони називаються основними, універсальними законами діалектики, тому що діють у природі, суспільстві та пізнанні. Маючи об'єктивний зміст, закони діалектики виконують гносеологічну функцію: виступають ступенями проникнення в сутність розвитку, його відтворення в об'єктивній конкретній всезагальності – від відображення розвитку як якісної зміни взагалі до розкриття суперечливої сутності цього процесу як єдності змін і збереження та як суперечності, що розв'язуються у формі поступального сходження від нижчого до вищого [4].

Підпорядкування загальнови́знаним законам філософії робить можливим виконання завдяки обліку певного кола завдань власника, а саме:

- вміння ставити питання, розглядати парадокси, альтернативи, протиріччя (визначення проблематизації);
- здатність організовувати хід думок;
- здійснення переходу від семантичного до концептуального аналізу понять (можливість надання визначення) [8, с. 259].

Виділення І.М. Ткачуком зазначеного кола завдань ґрунтується на тому, що облік не завжди може надати готові відповіді на окремі запитання, які стоять перед людиною, а дає зразки форм, способів, прийомів мислення, що дозволяють їй самостійно розв'язати ці питання.

Мета дослідження. Метою дослідження є створення додаткового підґрунтя для теорії обліку в частині усвідомлення спонукальних мотивів і способів розвитку системи бухгалтерського обліку шляхом проектування на неї основних законів діалектики.

Стан вивчення проблеми. До науковців, що робили спроби виявити зв'язок діалектичних законів з системою бухгалтерського обліку, належать О.М. Петрук, М.С. Пушкар, І.М. Ткачук, А.В. Шайкан та ін. Не применшуючи внески авторів, вбачаємо необхідність систематизації отриманих результатів та пошуку нових відповідностей для розширення теоретичного підґрунтя бухгалтерської науки.

Викладення основного матеріалу дослідження. Закон єдності і боротьби протилежностей. Ще Геракліт помітив, що все в світі складається з протилежностей. Їхня боротьба і визначає сенс будь-якої речі, процесу. Діючи одночасно, ці протилежності утворюють напружений стан, котрим і визначається внутрішня гармонія речі. Геракліт пояснює цю тезу відомим прикладом лука. Обидва дугоподібних кінці лука намагаються розігнутися, але тятєва стягує їх, і ця їхня взаємна напруженість утворює вищу єдність. Гегель у свій час підкреслював, що будь-що в світі життєздатне лише тоді, коли спроможне вміщувати в собі суперечності й витримувати їх.

Відомо, що суперечності охоплюють всі сфери буття (природу, суспільство, духовну сферу), хоч проявляються в кожній з них специфічно. Цей закон проявляється і в фундаментальних основах обліку, який також базується на суперечностях.

Зокрема, прояв даного закону в обліку зумовлюється дією принципу подвійного запису, який характеризується суперечливою природою, і виявляється в протилежності дебету і кредиту як відображення в обліку фактів господарського життя, що здійснюються суб'єктом господарювання. Вони, реєструючи діаметрально протилежні операції (надходження і вибуття ресурсів по рахунку), не лише взаємовиключають, але й передбачають, взаємообумовлюють один одного (без відображення надходження по рахунку не було б і вибуття).

Проф. О.М. Петрук наводить наступний приклад прояву даного закону діалектики в обліку. "Для досягнення одноманітності обліку, тобто якісного виконання ним своїх функцій, оцінка повинна здійснюватись за однаковими методиками і надавати тотожні результати. Через суб'єктивні судження окремого фахівця цього досягти неможливо, тому суб'єкт бухгалтерського обліку повинен звернутися до його регламентації" [3, С. 172].

Закон єдності і боротьби протилежностей, на думку автора, тут проявляється в тому, що матеріальні інтереси власника і фіскальні інтереси держави в бухгалтерському обліку є переважаючими для розвитку його теорії і практики, що підтверджується історією. Саме вимоги розвитку торгівлі у XV-XVI століттях викликали до життя перше узагальнююче вчення з економічної політики (макрорівень) –

меркантилізм, і першу комплексну працю з бухгалтерського обліку Луки Пачолі – “Трактат про рахунки і записи”. Цей діалектичний закон, шляхом зміни цільових орієнтирів і установок користувачів облікової інформації поступово, але наполегливо, впливав на мету бухгалтерського обліку та розвиток методології останнього.

Таким чином, весь бухгалтерський облік (фінансовий, управлінський та податкові розрахунки), будучи єдиною обліковою системою, направленою на відображення фактів господарського життя, одночасно виступають суперечностями по відношенню один до одного. Адже основою ведення обліку є збереження майна власника, для цього останній організовує облік, а управлінський облік і податкові розрахунки, з однієї сторони, передбачають вибуття майна, а з іншого, – уберігають від значних втрат (у випадку нарахування штрафів, пені, неустойок). Це і зумовлює внутрішню суперечність в системі обліку, що і стимулює її розвиток. Тут під терміном “боротьба” розуміється взаємодія протилежностей, результатом якої є виникнення іманентного джерела її розвитку. У іншому випадку подальший розвиток системи бухгалтерського обліку зупинився б.

Ще одним прикладом прояву дії закону єдності і боротьби протилежностей є співіснування активу та пасиву балансу, які, будучи діаметрально протилежними за суттю, лише в єдності утворюють цілісну облікову систему, при цьому інформаційно забезпечуючи наявність динаміки стану господарювання на рівні підприємств, корпорацій, фінансово-промислових груп. Так, вся сукупність об'єктів обліку складається з протилежних за сутністю та змістом категорій – майно підприємства, що знаходиться у його власності, і господарські відносини з особами з приводу джерел надходження цього майна. Єдність цих протилежностей і складає основу всієї облікової системи, або двох підсистем, які не можуть діяти одна без одної, а їх взаємодія породжує господарські процеси, що спричиняють розвиток самого підприємства.

Паралельно з попереднім прикладом, закон єдності і боротьби протилежностей проявляється і в таких категоріях як доходи та витрати. Фінансовий результат являє собою діалектичну суперечність, яка виражається в суттєвому відношенні протилежних моментів (доходів і витрат) всередині предмета як системи, що розвивається, в якому здійснюється конкретна єдність цих моментів і яка робить систему саморухомим цілим. Дана відповідність реалізується на основі облікового принципу нарахування та відповідності доходів та витрат. Так, ніхто не стане заперечувати, що доходи є протилежним поняттям до витрат, проте, в той же час, надходження доходів без понесених витрат є неможливим (лише в одиничних випадках, наприклад, в наше стадо з лісу прибилась корова або безоплатно отримано матеріали), а здійснюючи витрати, підприємство розраховує отримати доходи. Тобто дані суперечності взаємообумовлюють один одного і, взаємодіючи, спільно утворюють фінансовий результат.

Загальна система обліку також формується з двох абсолютно протилежних, але в той же час абсолютно невіддільних сфер діяльності: теорії та практики обліку. Так, “суха” теорія, яка не знаходить застосування на практиці, не має сенсу, в той же час практика ведення обліку не можлива без застосування теоретичних знань і наукових доробок. У цьому і проявляється розвиток теорії і практики обліку: перекликаючись, дані протилежності продукують подальший розвиток обліку – практика формує проблеми обліку, які вирішуються завдяки теоретичним дослідженням, а результати таких досліджень впроваджуються в облікову практику для її удосконалення.

Крім того, облік може розглядатися як єдність і боротьба його наукової та мистецької сторін, адже він виступає одночасно як сфера наукової діяльності, чітко регламентована система, а з іншої сторони дає змогу бухгалтеру бути митцем завдяки використанню облікової політики, податкової оптимізації та професійного судження. В єдності ці протилежні сторони обліку і формують його сутність.

Розглядаючи дію закону єдності і боротьби протилежностей в обліку, потрібно згадати принцип своєчасності, який розкриває важливу якість облікової інформації, пов'язану з її придатністю для ухвалення рішення перш, ніж дана інформація втратить здатність впливати на рішення. Якщо інформація корисна для ухвалення рішень, то вона має бути своєчасною. Своєчасність не гарантує корисності, але корисність не можлива без своєчасності [7, с. 361]. Таким чином, в обліку категорії "своєчасність" і "корисність" існують в суперечності між собою, але лише в сукупності формують якісну систему предствлення інформації.

Якість отриманої інформації також необхідно співставляти з використаними засобами для її отримання. Так, обліковий принцип раціональності також передбачає виконання закону єдності і боротьби протилежностей. Адже бухгалтерський облік повинен надавати якомога точнішу інформацію своїм користувачам, проте досягнути абсолютної точності неможливо з двох причин [3, с. 174]:

– по-перше, затрати на її одержання в певний момент перевищать ефект від використання такої інформації в подальшому;

– по-друге, господарська діяльність є одним з аспектів світобудови, яка не може бути пізнана, описана та виражена з абсолютною точністю за визначенням, бо тоді заперечується безмежність світу та окремих його складових. Таким чином, протиставляючись один одному, якість облікової інформації і мінімізація витрат на її отримання в єдності формують оптимально функціонуючу облікову систему.

Таким чином, єдність протилежностей фактично проявляється у всіх явищах господарського життя, переважна більшість яких знаходить відображення в обліку і звітності, а це свідчить про застосування наукою парних категорій. Тобто протиріччя стають внутрішньою пружиною розвитку бухгалтерського обліку на перспективу.

Закон взаємного переходу кількісних змін у якісні. Якісні зміни, що відбуваються в об'єктивному світі, здійснюються лише на основі кількісних змін. Немає кількості, не може бути якості – це принцип бухгалтерського обліку. Але цей перехід є взаємним: "зміна буття, – писав Гегель, – це не лише перехід однієї величини в іншу, а й перехід якісного в кількісне і навпаки". Це в повній мірі відноситься до нашої науки.

Для окреслення сутності проявів й діянь закону взаємного переходу кількісних змін у якісні необхідно розкрити основні його категорії. Кількість – філософська категорія, що відображає параметри речі, явища чи процесу. У обліку це одиниці виміру (натуральні, грошові, трудові). Якість – це внутрішня визначеність предметів та явищ, сукупність їх суттєвих рис, сторін, що робить їх певними предметами і явищами [2]. Наприклад, 100 кг борошна вищого ґатунку.

Прояв даного закону в обліку згадує і О.М. Петрук [3, с. 174], який зазначає, що закон переходу кількісних характеристик у якісні зміни передбачає поступовий вплив науки на практику ведення обліку. Тобто, чим більше якісних і актуальних наукових праць з бухгалтерського обліку, тим помітнішими будуть зміни в методології та організації ведення обліку.

Ще один приклад автор наводить на процедурному рівні окремої функціональної науки, описуючи такий метод бухгалтерського обліку як інвентаризація – чим частіше її проводити за умови правильної організації, тим більш якісною та корисною буде підсумкова інформація за результатами господарської діяльності.

Прояв даного закону в обліку має місце коли кількісні зміни в оборотах по рахунку в кінці кінців призводять до якісної зміни сальдо (рис 1).

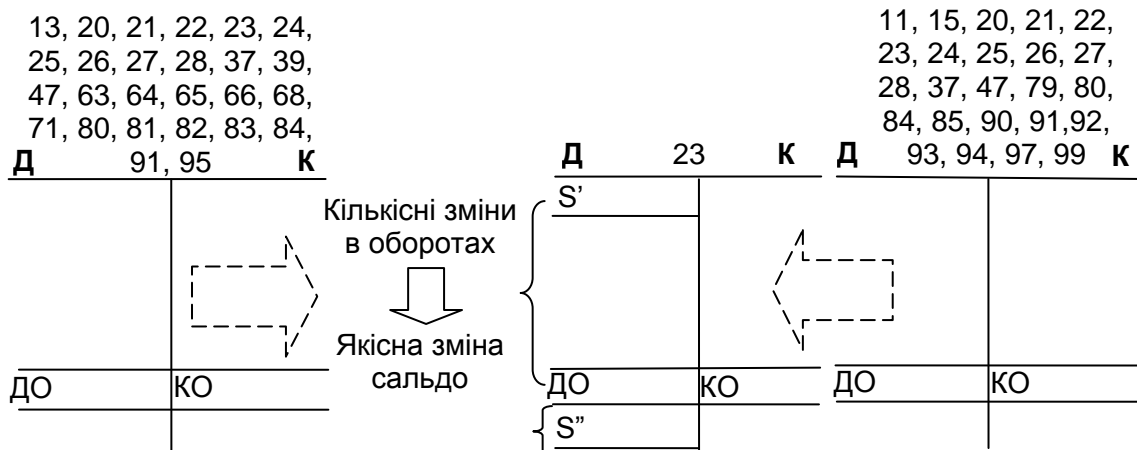


Рис 1. Закон взаємного переходу кількісних змін у якісні в системі рахунків бухгалтерського обліку

Таким чином, кількісне відображення операцій в обліку формує його якісні результативні показники. А нові якісні показники, в свою чергу, можуть розпадатися на сукупність кількісних. Тобто спостерігається аналогія з аналізом та синтезом.

Комплексне бачення дії даного закону з акцентом на взаємність переходу прослідковується в процесі накопичення кількісних показників, які в сукупності переходять в якісні. Після чого якісні показники, накопичуючись в певній кількості, переходять в новий якісний показник (якщо це передбачається методологією ведення обліку ресурсів підприємства).

Зокрема, описувана дія даного закону прослідковується в процесі калькулювання собівартості готової продукції. Маючи певну кількість показників витрат, понесених на її виготовлення, формується якісний показник – собівартість. Аналогічно ми маємо такий же показник в процесі придбання та продажу ресурсів. А сукупність подібних якісних показників інших доходів та витрат формують новий якісний показник – фінансовий результат. При чому, на даному етапі дія закону не закінчиться, адже можливе узагальнення кількості фінансових результатів одного підприємства за певний період чи фінансових результатів підприємств певних галузей для формування нового якісного показника, що характеризуватиме певні тенденції чи співвідношення. Але тут слід мати на увазі суб'єктивне судження того, хто формує інформацію про кількісні та якісні показники.

Дію даного закону в бухгалтерському обліку передбачає і принцип послідовності застосування облікової політики, який забезпечує таку якісну характеристику облікової інформації, як її корисність. Адже корисність інформації підвищується в умовах, коли вона представлена у зіставному вигляді. Тобто кількість звітних періодів, в яких застосовується єдина облікова політика породжує якість представленої інформації, що дає змогу робити прогнози та приймати рішення.

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку також може виступати прикладом реалізації закону взаємного переходу кількісних змін в якісні. Сама звітність в даній ситуації виступає якісним показником, сформованим на основі певної кількості господарських операцій, первинних документів, оборотів по рахунках та записів в регістрах обліку.

Таких прикладів можна навести безліч: сукупність засобів виробництва формують якісний показник основні засоби, а певна кількість таких показників вищого рівня в сумі формують новий якісний показник – актив. Крім того, даний

закон проявляється також і в факторному аналізі облікових даних. Зокрема, кількісні зміни виручки формують якісний показник валового прибутку. Тобто якісним показником може виступати будь-який результативний показник, що формується при сумуванні кількісних. Таким чином, на дії даного закону ґрунтується весь обліковий процес.

Закон заперечення заперечення. Якщо закон єдності і взаємодії протилежностей розкриває джерело, причину змін, руху, розвитку, закон взаємного переходу кількісних і якісних змін – механізм розвитку явищ, механізм переходу від однієї якості до іншої, то закон заперечення заперечення відповідає на запитання про спрямованість розвитку і про характер, спосіб внутрішнього взаємозв'язку його ступенів, етапів. Заперечення – це момент процесу розвитку, у рамках якого, на основі внутрішніх взаємозв'язків, здійснюється перехід від одного ступеня розвитку системи до іншого чи від однієї системи до іншої. Заперечення характеризує розвиток як процес, у якому нове, заперечуючи старе, з однієї сторони, перериває існування старого, а з другої – зберігаючи позитивне, життєздатне зі старого, утримуючи його, зумовлює безперервність розвитку, зв'язок між минулим, сьогоденням і майбутнім. Заперечення виступає як взаємозв'язок спадковості і мінливості, взаємозв'язок, що обумовлює певну спрямованість, поступальність і послідовність розвитку [9]. Таким чином, в обліку даний закон реалізується під впливом принципів послідовності та безперервності діяльності.

Приклад його дії наводить А.В. Шайкан [10, с. 105], коли закон заперечення заперечення фіксує заперечення сальдо початкового сальдо кінцевим.

У теорії обліку даний закон також знаходить прояв, адже жоден дослідник не може щось зробити, не спираючись на досягнення наукової думки минулого і сьогодення. Будь-яке нове відкриття містить в собі певний зміст наукових знань, вироблених людством. Досягнення, набуті працею багатьох поколінь, складають спадок, на якому виростає нове знання. Без знання минулого не можна орієнтуватися в сьогоденні і передбачати майбутнє.

Досить чітко даний закон прослідковується у марксистському Г-Т-Г'. Тобто в обліку ми бачимо, що грошові кошти, вкладені в діяльність, перетворюються на готову продукцію, яка своєю суттю заперечує вкладені гроші. Але в процесі реалізації ця продукція перетворюється на нові гроші, які, в свою чергу, заперечують продукцію. У цьому процесі заперечень спостерігається специфічна особливість, що полягає в тому, що відбувається мовби повторення, повернення до старого, наче відбувається кругообіг. Однак, це не просте повторення, а відтворення того, що було з урахуванням змін у змісті процесу розвитку і зовнішніх умов. Рух приймає форму спіралі, у якій кожен новий виток є начебто поверненням і у той же час – просуванням вперед.

Принцип заперечення заперечення виявляється і у так званій містифікації бухгалтерського обліку, яка розглядалась у працях проф. Я.В. Соколова та його учня М.Л. П'ятова. Містифікацією вчені називають феномен сприйняття бухгалтерської інформації її користувачами. Йдеться про особливу мову бухгалтерського обліку, яку людина без спеціальної підготовки не може інтерпретувати правильно. Містифікація проявляється на прикладі використання обліковою системою спеціальної термінології – активи, пасиви, реалізація, доходи, витрати, прибуток, амортизація, нарахування, готова продукція, товари, дебітори, кредитори, виручка тощо, та спеціальної методології – баланс, рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис та ін [5, с. 324-325]. Тобто, людина не обізнана з бухгалтерською термінологією, під прибутком може розуміти наявність грошових коштів, під витратами – дійсність їх вибуття (грошових коштів) тощо. Описуючи факти господарського життя, бухгалтер містифікує дані, певним чином

заперечуючи об'єктивну дійсність і сприйняття інформації необізнаними в обліку особами. А при використанні вихідної інформації перед користувачами постає питання в її демістифікації, висловлюючись мовою філософії – запереченні попереднього заперечення.

Висновки. Таким чином, у ході дослідження вдалося з'ясувати, що облік, як одна із систем світобудови, знаходиться під значним впливом основних законів діалектики. Розуміння їх прояву в обліку створює додаткове підґрунтя для розвитку теорії обліку в частині усвідомлення спонукальних мотивів і способів розвитку бухгалтерського обліку.

Список використаних літературних джерел.

1. *Золотухин А.* Зачем Украине международные стандарты, или какой бухучет нам не нужен? / А. Золотухин // *ЕІ-бухгалтер.* – 2011. – № 08. – [Електронний ресурс]. – А. Золотухин. – Режим доступу: <http://el-buh.com/index.php?id=652>
2. *Касьян В.І.* Філософія [Електронний ресурс]. – В.І. Касьян. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/13560615/filosofiya/zakon_vzayemnogo_perehodu_kilkisnih_zmin_yakisni
3. *Петрук О.М.* Філософські основи бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // *Вісник ЖДТУ.* – 2003. – № 1(23). – с. 170-179
4. *Подольська Є.А.* Філософія [Електронний ресурс]. – Є.А. Подольська. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/15780506/filosofiya/osnovni_zakoni_dialektiki_svitoglyadne_metodologichne_znachennya
5. *Пятов М.Л.* Бухгалтерская мистика и демістифікация бухгалтерского учета в работах Я.В. Соколова / М.Л. Пятов // *Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”:* доклады международной научной конференции 10-11 февраля 2011 г. Том 2. – СПб.: Нестор-История, 2011. – 476 с.
6. *Сидоренко О.П.* Філософія [Електронний ресурс]. – О.П. Сидоренко. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/15660212/filosofiya/dialektika_alternativi
7. *Терентьева Т.О.* Принципы бухгалтерского учета в работах профессора Я.В. Соколова / Т.О. Терентьева // *Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”:* доклады международной научной конференции 10-11 февраля 2011 г. Том 2. – СПб.: Нестор-История, 2011. – 476 с.
8. *Ткачук І.М.* Прояв дії законів філософії в обліку / І.М. Ткачук // *Реформування економіки України: стан та перспективи.* – Збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції 25-26 листопада Київ КНЕУ – 2010. – с. 258
9. Філософія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.biglibrary.com.ua/book/60_Filosofiya/5623_Zakon_zaperechennya_zaperechennya
10. *Шайкан А.В.* Облікова система підприємства / А.В. Шайкан // *Складні системи і процеси.* – 2011. – № 2. – с. 104-116

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України.

ПЕТРЕНКО Наталія Іванівна – кандидат економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

МИРОНЮК Марина Василівна – магістрант Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2012 р.