
ФИНАНСЫ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

FINANCE, ACCOUNTING AND ANALYSIS

Вестник НГУЭУ. 2023. № 2. С. 96–111

Vestnik NSUEM. 2023. No. 2. P. 96–111

Научная статья

УДК 657

DOI: 10.34020/2073-6495-2023-2-096-111

КОНЦЕПЦИЯ СОБСТВЕННОСТИ НА РАННЕМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: РОССИЙСКИЙ ОПЫТ

Колчугин Сергей Владимирович

Новосибирский государственный технический университет,

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИИХ»

s.kolchugin@rambler.ru

Аннотация. В статье раскрывается содержание концепции собственности как одной из наиболее ранних концепций бухгалтерского учета. Проводится исторический анализ данной концепции по зарубежным и отечественным первоисточникам. Доказывается, что в России концепция собственности разрабатывалась с конца XIX в. такими авторами, как Ф.В. Езерский, И.П. Россиян, И.Ф. Валицкий, В.Д. Белов и Н.И(у). Попов. Исторически первое авторское изложение концепции собственности содержится в русской тройной системе счетоводства Ф.В. Езерского, первые публикации которой могут быть отнесены к периоду, начинающемуся с 1864 г.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, история бухгалтерского учета, концепции бухгалтерского учета, концепция собственности

Для цитирования: Колчугин С.В. Концепция собственности на раннем этапе развития теории бухгалтерского учета: российский опыт // Вестник НГУЭУ. 2023. № 2. С. 96–111. DOI: 10.34020/2073-6495-2023-2-096-111.

Original article

THE PROPRIETARY CONCEPT AT THE EARLY STAGE OF ACCOUNTING THEORY DEVELOPMENT: THE RUSSIAN EXPERIENCE

Kolchugin Sergey V.

Novosibirsk State Technical University,

Novosibirsk State University of Economics and Management

s.kolchugin@rambler.ru

© Колчугин С.В., 2023

Abstract. The content of the concept of ownership as one of the earliest accounting concepts is revealed in the article. A historical analysis of the proprietary concept is carried out according to foreign and domestic primary sources. It is proven that in Russia, the proprietary concept has been developed since the end of XIX century by such authors as F.V. Ezersky, I.P. Russiyan, I.F. Valitsky, V.D. Belov, and N.I(u.). Popov. Historically, the first author's presentation of the proprietary concept is contained in the Russian triple accounting system of F.V. Yezersky, the first publications of which can be attributed to the period starting from 1864.

Keywords: accounting theory, accounting history, accounting concepts, the proprietary concept

For citation: Kolchugin S.V. The proprietary concept at the early stage of accounting theory development: the Russian experience. *Vestnik NSUEM*. 2023; (2): 96–111. (In Russ.). DOI: 10.34020/2073-6495-2023-2-096-111.

Концепция собственности (The proprietary concept) наравне с концепцией обособленной организации (The entity concept) признается в качестве одной из наиболее ранних концепций бухгалтерского учета¹.

В центре внимания концепции собственности находится собственник (владелец, акционер) и его «чистое богатство». Сама организация не отделима от ее собственника. В рамках концепции собственности имущество и обязательства организации рассматриваются как имущество и обязательства собственника, учредившего организацию: «Активы принадлежат собственнику, а пассивы (liabilities) – это обязательства собственника» [28, p. 303].

Как отмечал А. Риахи-Белкауи (A. Riahi-Belkaoui): «Основной целью теории собственности является определение и анализ чистого богатства владельца (the proprietor's net worth)» [32, p. 167]. Исходя из основной цели, фундаментальное уравнение концепции собственности имеет следующий вид:

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Капитал (собственника)}.$$

Собственный капитал организации тождественен чистому богатству собственника. Отсюда все правила и методы бухгалтерского учета формулируются исходя из интересов собственника как основного пользователя учетной информации.

Исходя из цели бухгалтерского учета и принятого фундаментального уравнения концепции собственности, активы организации рассматриваются как положительное имущество, а обязательства – как имущество отрицательное. Основной отчетной формой становится бухгалтерский баланс, цель составления которого – определить текущую долю собственности, ее увеличение или уменьшение с течением времени. Финансовый результат признается частью чистого капитала и имеет второстепенный характер.

¹ См., напр., гл. XI. «Теория собственности в бухгалтерском учете» (Chapter XI. Proprietorship Theory in Accounting) [30, p. 165–182] и гл. XII. «Теория обособленной организации в бухгалтерском учете» (Chapter XII. The Entity Theory in Accounting) [30, p. 183–204].

Доходы рассматриваются как прирост, а расходы как уменьшение чистого богатства собственника.

Определяя сущность концепции собственности, В. Кам (V. Kam) пишет: «Теория собственности рассматривает корпорацию (corporation) просто как инструмент владельцев, а не как организацию (an entity) со своей собственной идентичностью (identity), отличной от акционеров» [28, p. 304].

Концепция собственности как исторически первая концепция бухгалтерского учета лежит в основе теоретических построений многих зарубежных авторов. В англосаксонской школе бухгалтерского учета к первым писателям, разрабатывающим концепцию собственности, традиционно относят таких авторов, как А. Малкольм (A. Malcolm) «Новый трактат по арифметике и бухгалтерскому учету» [31], С. Хасткрафт (S. Hustcraft) «Итальянская бухгалтерия, превращенная в искусство» [25], Ф.У. Кронхельм (F.W. Cronhelm) «Унифицированная двойная запись, новый метод бухгалтерского учета, применимый ко всем видам бизнеса; и представленный в пяти комплектах учетных книг» [22], Т. Джонс (T. Jones) «Принципы и практика бухгалтерского учета»² [27]. В немецкой школе бухгалтерского учета к наиболее ранним авторам, разрабатывающим концепцию собственности, относят: Г.Д. Аугшпурга (G.D. Augspurg) «Коммерческий учет, ориентированный в первую очередь для ведения хозяйственных дел в ганзейских городах для учителей и для самостоятельного обучения начинающих торговцев»³ [21], Г. Курцбауэра (G. Kurzbauer) «Учебник коммерческого бухгалтерского учета»⁴ [29], Ф. Гюгли (F. Hügli) «Бухгалтерские системы и бухгалтерские формы»⁵ [24] и «Бухгалтерские исследования» [23], И.Ф. Шера (J.F. Schär) «Опыт научной разработки бухгалтерии» [33].

В отечественной теории и истории бухгалтерского учета анализу концепции собственности на раннем этапе развития уделено недостаточное внимание. При этом положения концепции собственности, начиная с конца XIX в., широко применялись такими российскими авторами, как Ф.В. Езерский, И.П. Россиян, И.Ф. Валицкий (Януарий Франтишек), В.Д. Белов, Н.И(у). Попов и многими другими.

Исторически первое авторское изложение концепции собственности содержится в русской тройной системе счетоводства Ф.В. Езерского. Достаточно сложно определить точную дату появления русской тройной системы счетоводства^{6,7}. При этом ссылки на работу Ф.В. Езерского содержатся в учебнике Ф. Гюгли. В третьей части «Системы двойной бухгалтерии»

² Более подробно о взглядах Т. Джонса см. [7].

³ Предисловие данной работы датировано январем 1852 г.

⁴ Книга Г. Курцбауэра написана готическим немецким шрифтом.

⁵ Учебник Ф. Гюгли [24] может быть переведен как «Системы и формы бухгалтерии».

⁶ По данному поводу Н.С. Помазов отмечал: «Относительно даты появления первого труда Езерского по счетоводству мнения специалистов расходятся» [11, с. 209].

⁷ Косвенно можно определить дату начала публикаций работ Ф.В. Езерского как 1864 г. Это следует из брошюры [16], в предисловии к которой Ф.В. Езерский пишет: «14 ноября 1884 года, по случаю исполнившегося юбилея в этот день праздника двадцатилетия литературных моих трудов, ...», откуда можно заключить, что первый литературный труд Ф.В. Езерского был издан 14 ноября 1864 г. Но из данной цитаты не ясно, какая именно работа была опубликована в 1864 г. и касалась ли она тройной русской бухгалтерии.

(III. Teil. «Das System der doppelten Buchhaltung») учебника [24] Ф. Гюгли описывает «Русскую или тройную бухгалтерию» («14. Die russische oder dreifache Buchhaltung», pp. 448–478). При описании он ссылается на работу Ф.В. Езерского [4]⁸: «Русская бухгалтерия ведет свое начало от ее изобретателя Ф. Езерского (Краткий курс счетоводства по системам простой, двойной-итальянской и тройной-русской)...» [4, p. 458]⁹.

Тройная¹⁰ русская система счетоводства ставит своей целью: «...указать человеку степень доходности и убыточности отдельных статей состояния и всех вместе взятых» [3, с. 1]. Затем Ф.В. Езерский формулирует задачу счетоводства как науки¹¹: «Задача науки счетоводства состоит в том, чтобы помочь человеку видеть *во всякое время* положение своего состояния, как он живет, – богатеет или беднеет, идет ли его состояние к упадку или увеличивается, на чем он проживает и на чем наживает» [3, с. 2]. Таким образом, основное внимание тройной русской системы счетоводства сосредоточено на состоянии или богатстве собственника. Состояние собственника определяется из сводной книги тройной системы, на основании которой формируется балансовый отчет: «для хозяина и для опубликования» [3, с. 144].

Бухгалтерский баланс, сформированный на основе тройной русской системы, состоит из:

- «1, средств (актив),
- 2, погашения, задолженности (пассив) и
- 3, остатка чистого капитала прибылей и убытков» [3, с. 144].

В данном случае отдельно стоит остановиться на учетной терминологии, применяемой Ф.В. Езерским, а именно на терминах «средства» и «погашения». Дело в том, что Ф.В. Езерский был не только изобретателем тройной русской системы счетоводства, но и ярким борцом за применение русского языка в счетоводстве и счетоведении. В 1900 г. он публикует реферат «Обрусение счетоводного языка» [5], в котором критикует применение иностранной терминологии и отстаивает необходимость использования русского языка в счетоводстве и счетоведении: «Между тем, в русском языке имеются русские слова, точно выражающие те же понятия, что и иностранные. Так, слово “актив” прекрасно может быть заменено словом “средства”, слово “пассив” – словом “погашение” ..., слово “Saldo” – словом “остаток”, слово “дебет” в общих случаях – “приход”, а в тех случаях,

⁸ Работа [4] изначально печаталась на четырех языках: русском, французском, немецком и английском.

⁹ Также в списке источников на с. 657 Ф. Гюгли приводит работу «Theodor Esersky. Gedrängter Kursus der Buchführung nach dem einfachen, dem doppelten italienischen und dem dreifachen russischen System. Leipzig (ohne Jahreszahl)», но без указания даты издания. Н.С. Помазков датировал данную работу 1857 г. (см. [11, с. 209]), что, на наш взгляд, сомнительно (см. ссылку 7).

¹⁰ Как поясняет Ф.В. Езерский: «Название “тройной” система получила, во-1-х, вследствие трех параллельных книг (хронологическая запись, систематические учеты и сводный отчет), во-2-х, вследствие тройственности основных граф во всех параллелях (приход, расход и остаток), исключаяющей двойственность (дебет и кредит) двойной системы» [3, с. 26]. Тройную систему Ф.В. Езерского не следует воспринимать как систему, в рамках которой возможно формирование тройного бухгалтерского баланса.

¹¹ Более подробно о счетоводстве и счетоведении см. [6].

когда нет прихода для соответствующего расхода, то “убыток”; слово “кредит” можно заменить словом “расход”; кроме тех случаев, когда нет расхода, а есть только один приход, и тогда слово “кредит” заменяется русским словом “прибыль” и т.д.» [5, с. 10]. В своих работах автор применял русские учетные понятия. Так, в работе «Русская упрощенная тройная система, как позднейшее слово науки» [3], Ф.В. Езерский вместо понятия «актив», использует русский аналог «средства», а вместо понятия «пассив» – «погашения» и «задолженность»¹².

Описывая структуру бухгалтерского баланса, автор тройной русской системы вводит раздел «средства» или «актив». В данном случае можно провести аналогию с активным имуществом собственника. «Погашения» или «пассив» тождественно понятию «пассивное имущество» или «отрицательное имущество». Третья часть бухгалтерского баланса именуется «Остатком чистого капитала прибылей и убытков», откуда следует, что чистый капитал («Остаток») в тройной системе рассчитывается как разность между «Средствами» («Активом») и «Погашениями» («Пассивом»), т.е. имеет место формула, характерная для концепции собственности:

$$\text{Актив} - \text{Пассив} = \text{Капитал}.$$

Историк бухгалтерского учета Н.С. Помазков относит тройную русскую систему Ф.В. Езерского наравне с теориями Ф. Гюгли, И.Ф. Шера к теориям двух рядов счетов. Н.С. Помазков, проводя анализ тройной русской системы счетоводства, пишет: «Следовательно, можно отметить, что те записи, которые имеют место в капитальной книге Езерского, полностью отображают уже известное уравнение первой формы теории двух рядов счетов:

$$[A - П] = [K + (пр - у)]» [11, с. 212].$$

И далее Н.С. Помазков продолжает: «При более внимательном ознакомлении с графой “ценности” не трудно установить, что долги третьим лицам представляют собою отрицательные ценности, сумма которых подлежит вычету из общей суммы актива в случае необходимости определения собственного капитала предприятия» [11, с. 213].

В другом месте Н.С. Помазков еще раз отмечает: «Ближайшее ознакомление с особенностями записей в сводно-отчетной книге приводит к следующим заключениям: если принять во внимание лишь графы “приход”,

¹² При описании бухгалтерского баланса в вышеприведенном фрагменте автор применял как русскую, так и иностранную терминологию. Приводя структуру бухгалтерского баланса, первый раздел именуется «I. Средства», а в скобках указывается «(Актив)» [3, с. 144], второй раздел именуется «II. Погашения», а в скобках указывается «(Пассив)» [3, с. 145], третий раздел назван «III. Остаток» [3, с. 145]. Данный научный билингвизм в работах Ф.В. Езерского был обусловлен тем, что предлагаемая автором русская терминология не применялась на практике, и бухгалтерский баланс, составленный без таких традиционных иностранных понятий, как «актив», «пассив», «капитал» и т.д., был не понятен и не соответствовал общеустановленным требованиям, в том числе нормативным. По этой причине Ф.В. Езерский был вынужден применять как русские, так и иностранные термины при составлении бухгалтерского баланса, подлежащего публикации.

“расход” и “остаток”, то, несомненно, данные этих граф полностью укладываются в уравнение первой формы теории двух рядов счетов:

$$[A - П] = [K + (пр - у)] \text{» [11, с. 215].}$$

Характеризуя пассив в теории Ф.В. Езерского, Н.С. Помазков отмечает: «Отсюда вытекает общее для всех теорий двух рядов счетов понимание пассива, как совокупности отрицательных частей имущества предприятия» [11, с. 216].

Проведенный анализ позволяет отнести тройную русскую систему счетоводства Ф.В. Езерского к одной из самых ранних работ по концепции собственности в российской литературе по бухгалтерскому учету.

Но сочинения Ф.В. Езерского не были единственными работами, применяющими концепцию собственности. Следующим автором, в трудах которого содержатся положения концепции собственности, был И.П. Россиян.

Первая работа по бухгалтерии И.П. Россияна «Основания двойной бухгалтерии» [15] вышла в 1884 г., но не имела большого успеха. Как отмечал сам автор: «В 1884 г. напечатаны были мои “Основания Двойной Бухгалтерии”. Эта первая моя попытка познакомить учащихся и товарищей по профессии с научными основаниями двойного счета имущества, которых до тех пор не было ни у нас, ни в заграничной литературе¹³, окончилась для меня неудачно. Из 1000 экземпляров сочинения разошлось по подписке и в продаже едва 150, а остальные были проданы, кажется, в качестве бумажного материала, за долги» [14, с. I]. Вторая работа автора «Теория двойного счета имущества» [14] представляла собой краткое изложение «Оснований двойной бухгалтерии» [15].

И.П. Россиян начинает изложение теоретических основ «двойного счета имущества» с деления всех предметов бухгалтерского учета на две обширные группы – на ценности предприятия (актив) и источники их образования (пассив): «Двойной счет имущества заключается в том, что во 1-х, сосчитывается, сколько и каких ценностей имеет предприятие, и во 2-х, сосчитывается, из каких источников сколько получилось. Причем, конечно, получается всегда равенство обеих сумм счета. Первая сторона называется активом, а последняя пассивом» [14, с. 77].

Актив или «прямые счетные предметы» противопоставляются пассиву «обратным счетным предметам»: «Всякое имущество может заключаться:

- 1) В наличных ценностях.
 - 2) В долгах следуемых делу.
- И может получиться (источники):

- 1) Из долгов дела.
- 2) От хозяина.
- 3) Из прибылей (вместе с тем считаются и убытки и вычитаются из прибылей).

Первые два предмета называются имущественными или прямыми; последние три – внешними или обратными предметами. Все вместе – счетными предметами» [14, с. 77–78].

¹³ Данное утверждение не соответствует действительности.

Автором также вводится основное уравнение концепции собственности, с помощью которого определяется чистый капитал собственника: «Таким образом, всегда следует, составляя баланс, вычесть убытки из прибылей, а при недостаточности прибылей превышающую прибыли часть убытка вычесть из вкладов хозяина; долги дела вычесть из актива имущества, для определения имущества свободного от долгов, после чего пассив, состоявшийся из вкладов хозяина и остатка (если будет) прибылей, представить собою чистый капитал, переходящий в новый отчетный период из старого» [14, с. 65].

Проведенный краткий анализ теоретических положений И.П. Руссияна показал наличие в теории автора положений концепции собственности. Можно констатировать наличие таких положений: определение чистого капитала собственника (хозяина) в качестве основной цели бухгалтерии, противопоставление актива пассиву и определение «имущества свободного от долгов» как разность «актива имущества» и долгов. Хронологически теория И.П. Руссияна была второй работой после трудов Ф.В. Езерского, содержащей концепцию собственности.

И.Ф. Валицкий (настоящее имя Януарий Франтишек) в 1889 г. издает работу «Счетоводство золотопромышленное» [2], которая также содержит положения концепции собственности. Определяя «Главные правила» золотопромышленного счетоводства, И.Ф. Валицкий пишет: «Конечная цель нашего предмета заключается, как известно, в определении вывода по совокупности личных счетов хозяина дела, в зависимости от подлежащего имущества, по расчету заключительного баланса предполагаемой центральной конторы...» [2, с. 6].

Чистый капитал предприятия отождествляется со счетом «Хозяин дела» и счетом «Его прибыль» (т.е. прибыль хозяина дела) и рассчитывается по следующей формуле:

$$k = n + a - b,$$

где k – Счета «Хозяин дела» и «Его прибыль»; n – счет «Промысловый капитал» (под промысловым капиталом автор понимает: «...суммы, выданные под отчет главному производителю работ» [2, с. 6]); a – счета «Центральная касса (или банк)»; «Имущество центральной конторы»; «Дебиторы»; b – счета «Кредиторы»; «Переходящие суммы».

Основную цель бухгалтерского учета И.Ф. Валицкий видит в определении капитала или «счета хозяина»: «И так, стало быть, ясно, что все отчетные данные этого дела имеют одно назначение (определение собою счета хозяина) и действуют все по одному и тому же правилу балансовой (двойной) записи» [2, с. 6].

Пример определения чистого капитала приводится в отчете «Подробное обозначение остатка» [2, с. 41]. Чистый капитал рассчитывается как разность актива (активные статьи: «Касса» 750 руб.; «Запасы приискового склада, согласно подробной по сему ведомости (№ 17)» 25 000 руб.; «Имущество в службах: Разрабатываемый прииск 4000 руб.; Три не разрабатывавшиеся прииска 9000 руб.; Лошади и сбруя 17 000 руб.; Казармы, таратайки, тачки, инструменты и пр. 6600 руб.». Итого актив на общую сумму

62 350 руб.) и пассива (пассивные статьи: «Плата рабочим» 20 000 руб.; «Жалование служащим» 1000 руб.; «Оброчные статьи» 3000 руб.; «Выданные квитанции» 3000 руб. Итого пассив на общую сумму 27 000 руб.). Откуда чистый капитал составляет 35 350 руб. (62 350 руб. – 27 000 руб. = 35 350 руб.) [2, с. 41].

Таким образом, в работе И.Ф. Валицкого «Счетоводство золотопромышленное» также содержатся положения концепции собственности. Основная цель счетоводства формулируется как определение чистого имущества или чистого капитала, для чего все имущество делится на имущество положительное и имущество отрицательное. Чистый капитал определяется как разница между положительным и отрицательным имуществом.

В.Д. Белов¹⁴ публиковал свои статьи в журнале «Счетоводство». В работе «Бухгалтерия и математика» [1] автор излагает основы концепции собственности и вводит главную формулу двойного счета¹⁵, которая совпадает с основным уравнением концепции собственности.

Прежде всего, В.Д. Белов определяет предмет бухгалтерии как капитал и происходящие с ним изменения: «Предмет бухгалтерии – капитал, а именно: исследование происходящих с ним изменений, в зависимости от производства и потребления» [1, с. 211].

Определив капитал в качестве предмета бухгалтерского учета, автор описывает формулу двойного счета, которая является основным уравнением концепции собственности. В.Д. Белов пишет: «Бухгалтерия, как знание, счастлива тем, что ее формула найдена. Точно также и раньше открытия этой формулы люди считали в продолжении долгих веков, но научились считать лишь тогда, когда формула двойного счета была открыта. Раз это открытие было сделано, все существенно изменилось: сама собою явилась стройная система, объединившая все частности; практическое знание, блуждавшее до того времени во тьме, стало ясным и определенным; все практические вопросы счетоводства нашли себе разрешение, а все частные понятия – капитал, счет, баланс и т.д. получили точные определения. Так, счет баланса с самой строгой точностью определился формулой $a = b + c$, где a – актив, b – пассив и c – капитал. Отсюда само собою вытекает такое же строгое определение счета капитала, которое представляет ничто иное, как разность актива и пассива баланса. Это уравнение дает возможность строить различные частные случаи, в которых $a > b$, $a < b$, $b > c$, $b < c$ и т.д. Во всех этих случаях выводы будут математически верны и дадут практические решения для каждого частного случая» [1, с. 211–212].

Таким образом, определив предмет бухгалтерского учета как капитал и задав формулу определения капитала как «разность актива и пассива баланса» [1, с. 212], В.Д. Белов излагает краткие основы концепции собственности.

¹⁴ М.Ю. Медведев так характеризовал В.Д. Белова: «...пропагандист и теоретик бухгалтерского учета, соратник А.М. Вольфа. Постоянный автор журнала «Счетоводство» [9, с. 25].

¹⁵ Основная формула двойной бухгалтерии также именуется в бухгалтерском учете как «фундаментальное балансовое уравнение», «бухгалтерское уравнение», «фундаментальное равенство», «балансовое уравнение» и т.д.

Н.И(у.). Попов выступал за применение математического метода в бухгалтерском учете, поэтому при изложении своих взглядов, основное внимание он акцентирует на математической составляющей учета¹⁶.

При изложении взглядов Н.И(у.). Попова необходимо сделать две ремарки. Во-первых, автор рассматривал диграфический учет, применяющий двойную запись как частный случай многомерного учета, применяющий «закон параллельного счета»: «Та же математика подсказывает нам, что бухгалтерия может уравнивать не две только группы счетов, а какое угодно число групп и что такой ряд равных групп выводит нас уже за пределы закона двойного счета и указывает на более общий закон параллельного счета» [12, с. 4]¹⁷. Другими словами, Н.И(у.). Попов допускал существование не только двойного бухгалтерского учета, но также тройного, четвертного и *n*-мерного учета. Так, описывая возможности многомерного учета, автор предлагает восемь (!) параллелей (групп счетов), наравне с существующими двумя параллелями (экономической и статистической по терминологии автора). В качестве возможных параллелей (групп счетов) предлагаются: параллель по роду операций; местонахождение учетных объектов; исполнение смет и др.¹⁸ Причем после перечисления восьми возможных параллелей автор указывает, что возможны и другие учетные параллели¹⁹. Во-вторых, по мнению автора, методы бухгалтерского учета и, в частности двойная запись, имеют универсальный характер и могут использоваться не только при учете ценностей и определении капитала, но и в других областях деятельности: «Общие облегчительные приемы, правила и формы и тогда могут оказывать услуги везде, где требуется учет и вычисление: и в метеорологии, и в химии, и в технической части, и в лесоустройстве, и в народной переписи, и во всевозможных обзорах численности войск, воспитанников учебных заведений, и при всякой иной регистрации с вычислениями и выводами» [12, с. 6]. Н.И(у.). Попов наглядно показывает возможность применения методов бухгалтерского учета вне учета ценностей и определения капитала. Так, двойная запись используется автором для регистрации баллов, получаемых учениками пансионата за выполнение домашнего задания по каждому предмету и выводу среднего балла [12, с. 25–30]. Метод простой записи («метод одинарной записи») и шахматная ведомость («табличная форма шаховой системы») используется автором для «...объяснения химического процесса, происходящего в свинцовых камерах, при добывании серной кислоты...» [12, с. 31].

Капитал определяется Н.И(у.). Поповым как предмет бухгалтерского учета: «Мы сказали выше, что капитал для бухгалтерии есть ничто иное как один из предметов учета, а самый учет есть истинный предмет бухгал-

¹⁶ Более подробно о применении математического метода Н.И(у.). Поповым см. [8].

¹⁷ Взгляды Н.И(у.). Попова излагаются по его основной работе [12]. В Государственной универсальной научной библиотеке Красноярского края автором было обнаружено ранее неизвестное дополнение Н.И(у.). Попова к данной книге [13].

¹⁸ Первая реализованная попытка построения тройного бухгалтерского баланса, сформированного по средствам использования тройной записи, принадлежит Юджи Идзире (Yuji Ijiri) [26].

¹⁹ Более подробно о многомерном учете у Н.И(у.). Попова см. [12, с. 2–8].

терии» [12, с. 63]. И в другом месте: «Общий для всех видов счетной части торгово-промышленных предприятий и государственных автономных учреждений учетный объект²⁰ есть капитал» [12, с. 34].

Н.И(у). Попов старается определить предмет бухгалтерского учета максимально широко. Так, предмет учета устанавливается как для коммерческих, так и для некоммерческих организаций одновременно: «По отношению к бухгалтерии капитал навсегда останется одним из объектов учета, а самый учет всегда был и будет предметом бухгалтерии. Между тем некоторые признают, что капитал с его прибылями и убытками есть единственный объект бухгалтерского учета. Несостоятельность такого определения, по отношению к прибылям и убыткам, вытекает уже из того, что хоть идея капитала и неразрывна с идеей роста, прибыли, барыша, наживы, между тем в счетной части государственных и общественных (автономных) учреждений мы встречаемся с ценностями и хозяйственными средствами, служащими не к увеличению цифры капитала, а лишь к урегулированию общественных расходов с посильными доходами. А затем известно, что в тех же учреждениях ценности отнюдь не исключительный объект бухгалтерского учета» [12, с. 24–25]. И далее: «А в государственных и автономных учреждениях, обязанных составлять финансовые сметы доходов и расходов и затем вести учет сравнений с исполнениями, при том же общем объекте учета – капитале, выдвигаются еще новые группы учетов с новыми частными видами объектов их в наблюдательном отделе счетоводства» [12, с. 32].

Основное уравнение концепции собственности, позволяющее рассчитать сумму чистого капитала, описывается автором следующим образом: «Мудрено ли затем из итога остатков кассы, имущества и долгов за разными лицами, т.е. из актива, вычесть долги разным лицам, т.е. пассив, чтобы получить состояние, или чистый капитал» [12, с. 38].

При изложении буквенного обозначения бухгалтерских формул [12, с. 54] автор в качестве примера приводит основное уравнение концепции собственности: «Так, например, начальный капитал, когда буквою a означает актив, b пассив и c чистый капитал, при $a > b$ выражается так: $a - b = c$, а при $a < b$, $a - b = -c$...» [12, с. 57–58]. Причем, как можно убедиться, автор рассматривает два соотношения актива и пассива, приводящих в первом случае к положительной, а во втором – к отрицательной величине капитала.

Н.И(у). Попов также выделяет две противоположные группы ценностей – актив и пассив: «Первый и последний учеты, каждый, в свою очередь, делятся на две противоположные группы: одна из них служит для учета, по количеству и сумме, всех видов юридической собственности, т.е. наличных ценностей и активных долгов, а другая для учета сколько следует из этой собственности исключить на погашение долгов разными местами и лицами, чтобы определить сумму состояния, или чистого капитала

²⁰ В данном случае происходит смешение таких понятий, как «объект» и «предмет» бухгалтерского учета. На ранней стадии развития теории и методологии бухгалтерского учета подобная путаница в терминах характерна как для отечественных, так и для зарубежных авторов.

предприятия или учреждения. Первая группа именуется активом, а вторая пассивом» [12, с. 44].

Критикуя такие понятия, как «активное имущество» и «пассивное имущество», признавая их бессодержательность, автор соглашается с возможностью описания имущественного состояния физического или юридического лица с помощью данных понятий: «Кто не смешивает дебета в счете баланса с активом и кредита с пассивом, тот ни о каком пассивном имуществе не будет толковать. Он скажет, что положительные сальдо счетов grossбуха поступают в актив, а отрицательные в пассив. Так как первые, т.е. дебетовые, поступают лишь в дебет исходящего баланса, а вторые, кредитовые, в кредит его. В последнем же, т.е. в кредите исходящего баланса, существует деление записей на пассив и положительное состояние или чистый капитал, а в первом кроме актива может быть еще отрицательное состояние» [12, с. 115–116]. И далее: «Нельзя не признать, что такое деление дебета и кредита счетов исходящего баланса ничуть не подрывает основ правовой теории и учения ее о том, что в счетоводстве обязательно должно быть полное соответствие прав и обязательств физического или юридического лица. Эти права и обязательства совершенно ясно изображаются в дебет и кредите счетов входящего и исходящего балансов и никакого излишнего разделения этих счетов не существует» [12, с. 116].

Отдельно стоит отметить, что при изложении своих взглядов на концептуальные основы теории бухгалтерского учета, Н.И(у.). Попова ссылается на работы немецких авторов Ф. Гюгли, И.Ф. Шера. Упоминаются работы Ф. Гюгли «Бухгалтерские исследования» [23] и И.Ф. Шера «Опыт научной разработки бухгалтерии» [33], русский перевод которой был опубликован на страницах журнала «Счетоводство» [17–20]. Ссылки на работы Ф. Гюгли и И.Ф. Шера содержатся в [12, с. 55]. Прямая ссылка на основное уравнение концепции собственности²¹ и на схематичную иллюстрацию составных части капитала²², содержащиеся в работе Ф. Гюгли, приводятся и у Н.И(у.). Попова [12, с. 104–105]²³.

Перечисленные авторы наиболее ранние приверженцы концепции собственности, но приведенный перечень не является исчерпывающим.

²¹ Основное уравнение концепции собственности Ф. Гюгли: $a + b - (a + c) = b - c$, или Актив – Пассив = Чистый капитал приводится в статье (или «этюде» по терминологии Н.И(у.). Попова) «Уравнение двойной бухгалтерии» («Die Gleichung der doppelten Buchhaltung») впервые опубликованной в «Журнале бухгалтерского учета» («Zeitschrift für Buchhaltung») за 1896 г. № 54 [23, с. 16].

²² Схематичная иллюстрация составных части капитала приводится в статье «Графическое представление двойной бухгалтерии» («Graphische Darstellung der doppelten Buchhaltung»), впервые опубликованной в «Журнале бухгалтерского учета» («Zeitschrift für Buchhaltung») за 1897 г., № 69 и 1898 г., № 5 [23, с. 16]. Книга Ф. Гюгли «Бухгалтерские исследования» [23] представляет собой сборник статей автора, опубликованных за период с 1892 по 1898 г.

²³ Упоминание «пионеров материалистической теории бухгалтерии» по книге Ф. Гюгли «Бухгалтерские исследования» [23] содержится у Н.И(у.). Попова на с. 71 [23, с. 71]. В данном случае имеется в виду статья Ф. Гюгли «Два пионера» («Zwei Pfdalinder» [23, с. 125–134]), в которой автор утверждает, что создателями концепции собственности («материалистической теории» по терминологии Н.И(у.). Попова, «естественной теории» («natürlichen Theorie») по терминологии Ф. Гюгли) являются немецкие авторы Г.Д. Аугшпург (G.D. Augspurg) и Г. Курцбауэр (G. Kurzbaueur).

Подводя итог проведенного исследования, стоит отметить, что концепция собственности как одна из наиболее ранних концепций бухгалтерского учета, органически связана с персоналистическими учетными теориями²⁴. Уже в первой печатной работе по бухгалтерскому учету – «Трактат о счетах и записях» Л. Пачоли [10] в дидактических целях применяется персонификация счетов. При объяснении счета «Капитал» персоналистические теории отождествляют его с собственником предприятия. Так, в главе 12 «Трактата о счетах и записях» при объяснении порядка отражения корреспонденций счетов в Журнале Л. Пачоли пишет: «Итак, с именем Бога ты начнешь переносить в Журнал первую статью своей инвентарной описи, т.е. наличные деньги, которые ты имеешь. Чтобы перенести эту статью в Главную книгу и в Журнал, надо использовать два других термина: “Касса” и “Капитал”. Под Кассой подразумеваются твои наличные деньги или твой кошель. Под Капиталом понимается совокупность настоящего твоего имущества. Капитал всегда должен стоять в начале Главной книги и Журнала как кредитор, а Касса – как дебитор» [10, с. 43]. По нашему мнению, именно применяемый антропоморфизм при объяснении счета «Капитал» в персоналистических теориях отождествил счет «Капитал» и собственника организации и в конечном итоге привел к появлению концепции собственности в бухгалтерском учете.

С конца XIX в., концепция собственности активно разрабатывалась российскими авторами. Одной из первых оригинальных отечественных работ по концепции собственности была русская тройная система счетоводства Ф.В. Езерского, публикация которой может быть отнесена к периоду, начинающемуся с 1864 г. В этот же период (1861 и 1864 гг. соответственно) издаются работы Г.Д. Аугшпурга и Г. Курцбауэра, которых Ф. Гюгли называет первыми немецкими авторами, разрабатывающими концепцию собственности в Германии.

Список источников

1. Белов В. Бухгалтерия и математика // Счетоводство. 1891. № 16–17. С. 210–212.
2. Валицкий И. Счетоводство золотопромышленное. С.-Петербург: Типография Счетовод, 1889. 104 с.
3. Езерский Ф.В. Русская упрощенная тройная система как позднейшее слово науки. Петроград; Москва: тип. Крестного Календаря, 1915 (Москва). XVI, 184 с.
4. Езерский Ф.В. Краткий курс счетоводства по системам простой, двойной-итальянской и тройной-русской / 5-е изд., [1879]. Часть практическая. 1879. XVI, 123 с.
5. Езерский Ф.В. Обрусение счетоводного языка: Библиография: Полный курс коммерч. корреспонденции: Анализ Ф.В. Езерского. Санкт-Петербург; Москва, 1900 (Москва: типо-лит. т-ва И.Н. Кушнерев и К°). 28 с.
6. Колчугин С.В. Бухгалтерский учет как счетоводство и счетоведение // Сибирская финансовая школа. 2016. № 5 (118). С. 150–152.
7. Колчугин С.В. Принципы бухгалтерского учета Томаса Джонса // Аудитор. 2017. № 11. С. 19–29.

²⁴ В другой терминологии – теории персонификации или принцип персонификации [10, с. 134].

8. Колчугин С.В. Математизация теории бухгалтерского учета Н.У. Поповым // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. 2017. № 3. С. 35–41.
9. Медведев М.Ю. Кто есть кто в российской бухгалтерии: краткий библиографический указатель. М.: Экономист, 2005. 214 с.
10. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Кутера. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. 308 с.
11. Помазков Н.С. Счетные теории: принцип двойственности и метод двойной записи / Комитет содействия промышленно-экономическому (коммерческому) образованию при Ленинградском областном отделе торговли. Л.: Экономическое образование, 1929. 268 с.
12. Попов Н.У. Математический метод бухгалтерии. Красноярск: типо-лит. М.Я. Кохановской, 1906. 282 с.
13. Попов Н.У. Общие системы счетоводства. 1-е дополнение к книге «Математический метод бухгалтерии». Красноярск: типо-лит. М.Я. Кохановской, 1910. 72 с.
14. Руссиян И.П. Теория двойного счета имущества. Краткое извлечение из его же сочинения «Основания Двойной Бухгалтерии». Одесса: Типография П. Францова, 1889. 84 с.
15. Руссиян И.П. Основания двойной бухгалтерии. Одесса: Типография Л. Нитче, 1884. 259 с.
16. Фирма «Счетовод», основанная Ф.В. Езерским: 1874–1886. Санкт-Петербург: Фирма «Счетовод», 1886. 54 с.
17. Шер И.Ф. Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 1. С. 2–4.
18. Шер И.Ф. Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 3. С. 34–35.
19. Шер И.Ф. Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 5. С. 60–61.
20. Шер И.Ф. Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 22. С. 270–272.
21. Augspurg G.D. Die kaufmännische Buchführung zunächst für den Geschäftsgang der Hansestädte für Lehrer und zum Selbstunterrichte für angehende Kaufleute. Bremen: Verlag von A.D. Geisler, 1861. 792 (XVI) p.²⁵
22. Cronhelm F.W. Double entry by single, a new method of book-keeping, applicable to all kinds of business; and exemplified in five sets of books. London, 1818. 377 (XIV) p.
23. Hügli F. Buchhaltungsstudien. Bern, Kommissionsverlag von K.J. Wyss, 1900. 151 p.
24. Hügli F. Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen. Bern, K.J. Wyss, 1887. 678 (XII) p.
25. Hustcraft S. Italian Book-Keeping Reduced into an Art. London, 1735. 168 (XVI) p.²⁶
26. Ijiri Yuji. Triple-entry bookkeeping and income momentum. Sarasota, 1982. 53 p.
27. Jones T. The principles and practice of book-keeping, embracing an entirely new and improved method of imparting the science: with exemplifications of the most concise

²⁵ Книга Г.Д. Аугшпурга содержит три части, каждая из которых имеет свою нумерацию. «Первая или теоретическая часть» («Erster oder Theoretischer Theil») имеет нумерацию с 1 по 230 с., вторая часть «Представление книг и их применение» («Zweiter Theil. Darstellung der Bücher und ihrer Anwendung») – с 1 по 384 с., третья часть «Применение бухгалтерского учета к хозяйственной деятельности» («Dritter Theil. Die Anwendung der Buchführung auf den Geschäftsgang») – с 1 по 178 с. Титульный лист, Предисловие (Verwort), Оглавление (Inhalts-Verzeichniss) также имеют самостоятельную нумерацию с I по XVI с. В источнике количество страниц (792) получено посредством суммирования страниц всех трех частей книги.

²⁶ Не считая приложений, которые имеют самостоятельную нумерацию: Alphabet A. № I. pp. i–iv; Ledger A. № I. pp. 1–18, причем одной цифрой нумеруются две страницы на развороте; Memorial Book, D № 2, pp. 1–15; Journal, B. № 2, pp. 1–24; Alphabet, B. № 2, pp. 1–4; Ledger, B № 2. 1–20, одной цифрой нумеруются две страницы на развороте.

and approved forms of arranging merchants' accounts. New-York: Wiley and Putham, 1841. 160 (XVI) p.

28. *Kam V.* Accounting Theory. Canada: John Wiley & Sons, 1986. 416 p.
29. *Kurzbauer G.* Lehrbuch der kaufmännischen Buchhaltung. Wien: Braumüller, 1864. 447 p.
30. *Littleton A.C.* Accounting evolution to 1900. New York: Russel&Russel, 1966. 374 p.
31. *Malcolm A.* A New Treatise of Arithmetick and Bookkeeping. Edinburgh, 1718. 388 p²⁷.
32. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting theory. United Kingdom: Thomson Learning, 2000. 516 p.
33. *Schär J.F.* Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung. Basel, 1890. 40 p.

References

1. Belov V. Buhgalterija i matematika [Accounting and Mathematics], *Schetovodstvo [Accountancy]*, 1891, no. 16–17, pp. 210–212.
2. Valickij I. Schetovodstvo zolotopromyshlennoe [Accountancy of gold industry]. S.-Peterburg: Tipografija Schetovod, 1889. 104 p.
3. Ezerskij F.V. Russkaja uproshhennaja trojnaja sistema, kak pozdnejshee slovo nauki [Russian simplified triple system as the later word of science]. Petrograd; Moskva: tip. Krestnogo Kalendarja, 1915 (Moskva). HVI, 184 p.
4. Ezerskij F.V. Kratkij kurs schetovodstva po sistemam prostojo, dvojnoj-ital'janskoj i trojnoj-russkoj [A brief course of bookkeeping by the systems of simple, double-Italian and triple-Russian]. 5-e izd., [1879]. Chast' prakticheskaja [Part practical]. 1879. XVI, 123 p.
5. Ezerskij F.V. Obrusenie schetovodnogo jazyka: Bibliografija: Polnyj kurs kommerch. korrespondencii: Analiz F.V. Ezerskogo [The obruzheniye of accounting language: Bibliography: The complete course of commercial correspondence: An analysis by F.V. Ezersky]. Sankt-Peterburg; Moskva, 1900 (Moskva: tipo-lit. t-va I.N. Kushnerev i K°). 28 p.
6. Kolchugin S.V. Buhgalterskij uchjot kak schetovodstvo i schetovedenie [Accounting as accountancy and accountancy], *Sibirskaja finansovaja shkola [Siberian Financial School]*, 2016, no. 5 (118), pp. 150–152.
7. Kolchugin S.V. Principy buhgalterskogo uchjota Tomasa Dzhonsa [Principles of accounting by Thomas Jones], *Auditor [Auditor]*, 2017, no. 11, pp. 19–29.
8. Kolchugin S.V. Matematizacija teorii buhgalterskogo uchjota N.U. Popovym [Mathematization of accounting theory by N.U. Popov], *Vestnik Sibirskogo universiteta potrebitel'skoj kooperacii [Bulletin of Siberian University of Consumer Cooperation]*, 2017, no. 3, pp. 35–41.
9. Medvedev M.Ju. Kto est' kto v rossijskoj buhgalterii: kratkij bibliograficheskij ukazatel' [Who is who in Russian accounting: a brief bibliographical index]. Moscow: Jekonomist, 2005. 214 p.
10. Pacholi L. Traktat o schetah i zapisjah [Treatise on Accounts and Records], pod red. prof. M.I. Kutera. M.: Finansy i statistika; Krasnodar: Prosveshhenie-Jug, 2009. 308 p.
11. Pomazkov N.S. Schetnye teorii: princip dvojstvennosti i metod dvojnoj zapisi [Accounting theories: duality principle and double entry method], Komitet sodejstvija promyshlenno-jekonomicheskomu (kommercheskomu) obrazovaniju pri Leningradskom oblastnom otdele tovgovli. Leningrad: Jekonomicheskoe obrazovanie, 1929. 268 p.

²⁷ Работа А. Малкольма, как и многие ранние сочинения по бухгалтерскому учету, не имеет сквозной нумерации. Количество страниц получено посредством простого пересчета, начиная с титульного листа. Арифметика выделена как самостоятельная часть и имеет нумерацию с 1 по 194 с. Приложение к арифметике имеет собственную нумерацию с 1 по 51 с. Предисловие и примеры заполнения бухгалтерских книг нумерации не имеют.

12. Popov N.U. Matematicheskij metod buhgalterii [Mathematical method of accounting]. Krasnojarsk: tipo-lit. M.Ja. Kohanovskoj, 1906. 282 p.
13. Popov N.U. Obshhie sistemy schetovodstva. 1-e dopolnenie k knige «Matematicheskij metod buhgalterii» [General systems of bookkeeping. 1st supplement to the book "Mathematical Method of Accountancy"]. Krasnojarsk.: tipo-lit. M.Ja. Kohanovskoj, 1910. 72 p.
14. Russijan I.P. Teorija dvojnogo schjota imushhestva. Kratkoe izvlechenie iz ego zhe sochinenija «Osnovaniya Dvojnoj Buhgalterii» [Theory of double counting of property. A brief excerpt from his essay "Fundamentals of Double Accounting"]. Odessa: Tipografija P. Francova, 1889. 84 p.
15. Russijan I.P. Osnovaniya dvojnoj buhgalterii [Fundamentals of double accounting]. Odessa: Tipografija L. Nitche, 1884. 259 p.
16. Firma «Schetovod», osnovannaja F.V. Ezerskim: 1874–1886 [The "Chetovod" firm founded by F.V. Yezersky: 1874–1886]. Sankt-Peterburg: Firma «Schetovod», 1886. 54 p.
17. Sher I.F. Opyt nauchnoj razrabotki buhgalterii [The experience of scientific development of accountancy], *Schetovodstvo* [Accountancy], 1892, no. 1, pp. 2–4.
18. Sher I.F. Opyt nauchnoj razrabotki buhgalterii [The experience of scientific development of accountancy], *Schetovodstvo* [Accountancy], 1892, no. 3, pp. 34–35.
19. Sher I.F. Opyt nauchnoj razrabotki buhgalterii [The experience of scientific development of accountancy], *Schetovodstvo* [Accountancy], 1892, no. 5, pp. 60–61.
20. Sher I.F. Opyt nauchnoj razrabotki buhgalterii [The experience of scientific development of accountancy], *Schetovodstvo* [Accountancy], 1892, no. 22, pp. 270–272.
21. Augspurg G.D. Die kaufmännische Buchführung zunächst für den Geschäftsgang der Hansestädte für Lehrer und zum Selbstunterrichte für angehende Kaufleute. Bremen: Verlag von A.D. Geisler, 1861. 792 (XVI) p.
22. Cronhelm F.W. Double entry by single, a new method of book-keeping, applicable to all kinds of business; and exemplified in five sets of books. London, 1818. 377 (XIV) p.
23. Hügli F. Buchhaltungsstudien. Bern, Kommissionsverlag von K.J. Wyss, 1900. 151 p.
24. Hügli F. Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen. Bern, K.J. Wyss, 1887. 678 (XII) p.
25. Hustrcraft S. Italian Book-Keeping Reduced into an Art. London, 1735. 168 (XVI) p.
26. Ijiri Yuji. Triple-entry bookkeeping and income momentum. Sarasota, 1982. 53 p.
27. Jones T. The principles and practice of book-keeping, embracing an entirely new and improved method of imparting the science: with exemplifications of the most concise and approved forms of arranging merchants' accounts. New-York: Wiley and Putham, 1841. 160 (XVI) p.
28. Kam V. Accounting Theory. Canada: John Wiley & Sons, 1986. 416 p.
29. Kurzbauer G. Lehrbuch der kaufmännischen Buchhaltung. Wien: Braumüller, 1864. 447 p.
30. Littleton A.C. Accounting evolution to 1900. New York: Russel&Russel, 1966. 374 p.
31. Malcolm A. A New Treatise of Arithmetick and Bookkeeping. Edinburgh, 1718. 388 p.
32. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. United Kingdom: Thomson Learning, 2000. 516 p.
33. Schär J.F. Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung. Basel, 1890. 40 p.

Сведения об авторе:

С.В. Колчугин – кандидат экономических наук, доцент, Новосибирский государственный технический университет, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИИХ», Новосибирск, Российская Федерация.

Information about the author:

S.V. Kolchugin – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Novosibirsk State Technical University, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russian Federation.

<i>Статья поступила в редакцию</i>	<i>29.03.2023</i>	<i>The article was submitted</i>	<i>29.03.2023</i>
<i>Одобрена после рецензирования</i>	<i>10.05.2023</i>	<i>Approved after reviewing</i>	<i>10.05.2023</i>
<i>Принята к публикации</i>	<i>10.05.2023</i>	<i>Accepted for publication</i>	<i>10.05.2023</i>