

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-23-33  
УДК 657.1.012.1(045)  
JEL M41

# Систематизация научных подходов к дефиниции «капитал» как экономической и бухгалтерской категории

М.В. Протасов

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

«Капитал» является сложной дефиницией, и различия в его трактовках приводят к неоднозначности восприятия информации специалистами из разных научных сфер, в том числе бухгалтерского учета. В ходе работы было выявлено, что воззрения представителей экономических школ на понятие «капитал» усложнялись по причине как положительного восприятия, так и критики предшествующих научных работ в зависимости от действующих экономических условий. Это позволило автору представить собственное мнение о влиянии различных подходов к интерпретации данного термина на развитие методов бухгалтерского учета, его эволюции в бухгалтерском учете и балансовых теориях, что и явилось **целью** настоящего исследования. Дефиниция «капитал» в бухгалтерском учете прошла длительный путь развития, начиная с диграфического этапа, характеризующегося появлением двойной записи. Поскольку исследование развития понятия «капитал» проводилось в разрезе классификации счетов с учетом экономической и юридической трактовки хозяйственных операций, ее **результатом** стало авторское видение эволюции счетов и места капитала в этой системе. Теоретическая значимость работы состоит в обобщении существующих знаний, совершенствовании понятийного аппарата дефиниции «капитал» и определении влияния ее интерпретации на развитие методов бухгалтерского учета. Результаты настоящей работы могут быть использованы для совершенствования индивидуальных таксономий структуры Капитала в финансовой отчетности. В процессе исследования использовались такие **методы**, как группировка, системно-хронологический анализ, сравнение, обобщение.

**Ключевые слова:** капитал; бухгалтерский баланс; счета бухгалтерского учета; финансовый результат; балансовые теории; экономические школы; диграфический период

**Для цитирования:** Протасов М.В. Систематизация научных подходов дефиниции «капитал» как экономической и бухгалтерской категории. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):23-33. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-23-33

## ORIGINAL PAPER

## Systematisation of Scientific Approaches to the Definition of Capital as an Economic and Accounting Category

M.V. Protasov

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

## ABSTRACT

Capital is a complex definition and differences in its interpretations lead to ambiguous perception of information by specialists from different scientific fields, incl. accounting. In the course of the work, it was revealed that the views of representatives of economic schools on the concept of "capital" became more complicated due to both positive perception and criticism of previous scientific works, depending on the current economic conditions. This allowed the author to present his own opinion on the impact of different approaches to the interpretation of this term on the development of accounting methods, its evolution in accounting and balance sheet theories, which was the purpose of this study. The definition of "capital" in accounting has come a long way of development, starting from the digraphic stage, characterized by the appearance of a double entry. Since this work on the study of the development of the concept of Capital was carried out in the context of the classification of accounts, taking into consideration the economic and

© Протасов М.В., 2023

legal interpretation of business transactions; its result was the author's vision of the evolution of accounts and the place of Capital in this system. The scientific novelty of this work lies in the fact that, based on the historical-logical approach and the method of system-chronological analysis, the development of the definition of Capital in accounting and balance theories has been studied with the justification of its special function — an indicator of the increase or depletion of resources that generate economic benefits and profits remaining at the disposal of the owners of the organization. The theoretical significance of the work lies in the generalization of existing knowledge and the improvement of the conceptual apparatus of the definition of Capital. The results of this work can be used to improve individual financial reporting taxonomies. In the process of research, such methods as grouping, system-chronological analysis, comparison, generalization were used.

**Keywords:** capital; balance sheet; accounting accounts; financial results; balance theories; economic schools; digraphic period

**For citation:** M.V. Protasov. Systematisation of scientific approaches to the definition of capital as an economic and accounting category. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):23-33. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-23-33

## ВВЕДЕНИЕ

Капитал является сложной и неоднозначной категорией как с точки зрения сущности, так и понимания его экономической природы. Слово «капитал» имеет латинское происхождение — *capitalis*, что обозначает «главный». Ученый-экономист Дж. Хикс (J. R. Hicks) считал, что капитал имеет множество аспектов: «это все равно, как если бы вы фотографировали здание; хотя это одно и то же здание, оно выглядит совершенно по-разному с разных ракурсов» [1, с. 1]. В научных исследованиях используются такие понятия, как «капитал компании», «собственный капитал», «капитал собственников», «акционерный капитал», «остаточный капитал», «богатство» (от англ. *the wealth*) [2], а в исследованиях реального сектора экономики — «финансовый капитал» [3]. Немецкий ученый Ф. Шмидт (F. Schmidt) назвал равнозначными термины «финансовый капитал» и «реальный капитал», а также выделил «абстрактный капитал» [4]. В.В. Ковалев отметил, что существует «активный капитал», «пассивный капитал» и их детализация по активной и пассивной частям баланса [5]. Слово «капитал» весомо по самому своему звучанию, и потому активно используется в экономической терминологии — например, в интегрированной отчетности определено как минимум шесть видов капитала, как то человеческий, производственный, финансовый и др. Как профессиональный бухгалтерский термин «капитал» был впервые упомянут Дж. Пиле (J. Peele) в 1569 г. Это отмечается в фундаментальном труде под редакцией М. Чатфилда (M. Chatfield) и Дж. Ричарда (G. J. Richard) «The History of Accounting» [6]. Однако он применялся не только в качестве бухгалтерской, но и экономической категории, поэтому в ходе работы мы выде-

лили обе категории, исходя из чего систематизировали научные подходы к дефиниции «капитал» и определили место счета Капитал в диграфический период и в балансовых теориях.

## МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ Влияние интерпретации Капитала на развитие методов бухгалтерского учета

Представители экономических школ периода XV–XIX вв. (меркантилистов/протекционистов; физиократов; классической политической экономии; марксистской) ввели понятие «капитал» в научную литературу. Их изыскания в первую очередь были направлены на макроуровень, в них рассматривался капитал страны, т.е. ее богатство и благосостояние. Это соответствует пониманию капитала с экономической, а не бухгалтерской точки зрения; однако осознать его смысл и влияние на методы бухгалтерского учета возможно, лишь проследив основные этапы становления данной дефиниции. Отметим, что более поздним экономическим школам — классической и марксистской политэкономии — присуще рассмотрение капитала не только на макроуровне, но и на уровне хозяйствующего субъекта, что делает подход к его пониманию схожим с применяемым в бухгалтерском учете, а не в национальном счетоводстве.

Общим для всех рассматриваемых экономических школ является то, что они судили о вещественной форме капитала, т.е. о ресурсе, приносящем экономическую выгоду, например оборудовании, инструментах, недвижимости, используемой в производстве, земле [7]. При этом каждому экономическому направлению была свойственна определенная приоритетная форма капитала. Например, меркантилисты отдавали предпочтение внешней торгов-

ле. За счет политики протекционизма должен был поддерживаться приоритет экспорта над импортом (тождественный преобладанию притока капитала над оттоком). Физиократы считали приоритетными экономические взаимоотношения между людьми в условиях, где главной отраслью является сельское хозяйство. На период расцвета классической политической экономии пришлась эпоха первой промышленной революции, в связи с чем предпочтение отдавалось наращиванию экономической мощи и увеличению производительности труда в сфере промышленного производства. Для марксистской теории характерно первенство трансформации капитала из товарной в денежную форму и обратно с приростом за счет прибавочной стоимости.

Очевидным является тезис, что любой держатель капитала заинтересован в его приросте, основной источник которого приверженцы существующих экономических школ связывали с различными ресурсами.

Считалось, что на увеличение богатства влияет развитие внешней торговли, денежного оборота, рост объема золота, серебра, концентрация капитала внутри страны и препятствование его оттоку за ее пределы путем ограничительных мер со стороны государства, в том числе посредством введения ввозных пошлин для защиты внутренних производителей. В частности, представителю школы меркантилистов Ж.-Б. Кольберту (J.-B. Colbert) приписывается известная цитата: «Искусство сбора налогов состоит в том, чтобы ощипать гуся, получив возможно больше перьев и возможно меньше визга» [8]. Другой яркий представитель этой школы — Т. Манн (T. Mun) считал торговый главный вид капитала, а источником прироста — преобладание экспорта товаров над импортом, чтобы продажи собственных товаров были выше, чем потребление импортных [9]. Если применить его идеи к современному бизнесу, то прирост капитала можно определить как превышение доходов над расходами. В.Я. Соколов считал утверждения основоположника существующей системы бухгалтерского учета как науки Л. Пачоли (F.L.B. de Pacioli) соответствующими идеям меркантилистов, поскольку по Пачоли «прибыль — это разность между поступлением и выплатой денег», т.е. закрытие счета «Поступления и выплаты» на счет «Прибыли и убытки» [10, с. 160]. В современной трактовке это соответствует признанию прибыли по факту оплаты, а не метода начисления, являющегося в настоящее время незыблемым правилом бухгалтерского учета. Физиократы рассматривали капитал как результат

экономических взаимоотношений между людьми (при минимальном вмешательстве государства), дающий излишек валового дохода, т.е., аналогично меркантилистам, определяли прирост капитала как превышение доходов над издержками. Развитию данной концепции способствовали представители классической политической экономии. В частности, А. Смит (A. Smith), признавая превышение доходов над расходами, отмечал, что сильнейшим двигателем прироста является увеличение производительности труда, что позволяет получать больше продукции при минимизации издержек [7]. По мнению марксистов, прирост за счет добавочной стоимости происходит в процессе непрерывного перехода капитала из товарной формы в денежную и обратно, что выражается формулой (Т-Д-Т') [11].

Рассматривая теории капитала на макроуровне, представители экономических школ вводили дополнительные пояснения к этому понятию, что важно для его понимания в бухгалтерском аспекте. Так, основоположник школы физиократов Ф. Кене (F. Quesnay) связал вещественные формы капитала с их стоимостными измерениями (экономическая таблица Кене) [12]. Соглашаясь с физиократами, К. Маркс писал, что они «в пределах буржуазного кругозора дали анализ капитала» как «анализ различных вещественных составных частей» [13, с. 15]. Значимым вкладом А. Смита является введение понятия основного и оборотного капитала [7] и определение прибыли как неоплаченной части труда работников [14]. Анализируя макроуровень, К. Маркс отмечал, что на уровне фирмы капитал состоит из вложенного собственником и заемного [15, с. 558] — в настоящее время в бухгалтерской интерпретации последний понимается как обязательства. Заметим, что в современной системе бухгалтерского учета сохраняется постулат, что каждый актив имеет свой источник формирования в виде средств собственников бизнеса или задолженности, подлежащей погашению. Здесь явно просматривается другой принцип бухгалтерского учета об обособленности собственных активов и тех, которые не принадлежат компании. В частности, по мнению К. Маркса, «купец как фирма, как человек, извлекающий прибыль, и тот же купец как потребитель — это в торговле два совершенно различных лица» [16, с. 208–209].

Результаты исследования подходов к пониманию капитала экономическими школами обобщены в *таблице*.

Комментируя ее данные, отметим, что научные воззрения представителей экономических школ от-

Таблица / Table

**Основные характеристики капитала по экономическим школам /  
The main characteristics of capital according to the schools of economics**

Основные характеристики капитала / The main characteristics of capital	Меркантилисты / The Mercantilists	Физиократы / The Physiocrats	Классическая политическая экономия / Classical Political Economy	Марксистская школа / The Marxist School
Уровень капитала	Макро	Макро	Макро, частный	Макро, капитал компании
Форма капитала	Вещественная	Вещественная	Вещественная	Вещественная на макроуровне, собственный и заемный капитал на уровне компании
Приоритет капитала	Торговый капитал	Экономические взаимоотношения между людьми естественного порядка, преимущественно в сельском хозяйстве	Экономическая мощь, производительность труда	Т-Д-Т', труд
Прирост капитала	Превышение доходов от продаж над расходами	Превышение доходов над издержками	Накопление капитала, прибыль является неоплаченной частью труда	Прирост капитала – прибыль. Прибавочная стоимость как разница между созданной новой стоимостью и стоимостью ранее овеществленного труда

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

носителю понимания Капитала усложнялись в зависимости от положительной или отрицательной оценки предшествующих научных работ с учетом действующих экономических условий. Различие терминов и их трактовки приводит к неоднозначности восприятия информации специалистами различных научных сфер, например политэкономии, менеджмента, юриспруденции, бухгалтерского учета и др. Тем не менее значение исследований разных понятий капитала имеет принципиальное значение для бухгалтерского учета как прикладной науки; при этом он, представляя интерес как на макроуровне (национальное счетоводство), так и на микроуровне, аккумулирует в себе научные достижения в области экономики, которые важны для участников бизнеса. Как отмечал Я. В. Соколов, бухгалтерский учет — это наука развивающаяся, а «с точки зрения развития теории и практики бухгалтерского учета XX в. стал революционным»

[17, с. 53]. Ученым выделено шесть основных этапов развития методологии бухгалтерского учета: натуралистический (4000 до н.э. — 500 до н.э.); стоимостной (500 до н.э. — 1300); диграфический, или двойная запись (1300–1850); теоретико-практический (1850–1900); научный (1900–1950) и современный (с 1950 г. по н.в.).

Развитие счета Капитала началось с диграфического этапа, характеризующегося появлением двойной записи. Этот счет был введен Л. Пачоли для отражения расчетов с собственниками бизнеса: «Журнал и Главная должны начинаться записями по кредиту счета Капитала» [10, с. 135]; «Счет прибылей и убытков переносится на счет Капитала и закрывается последним из всех счетов» [10, с. 89]; «По счету Капитала можно в любой момент узнать состояние своего имущества» [10, с. 101]. Некоторые исследователи отмечают, что Л. Пачоли также рассматривал капитал как обязательство с точки зрения бизне-



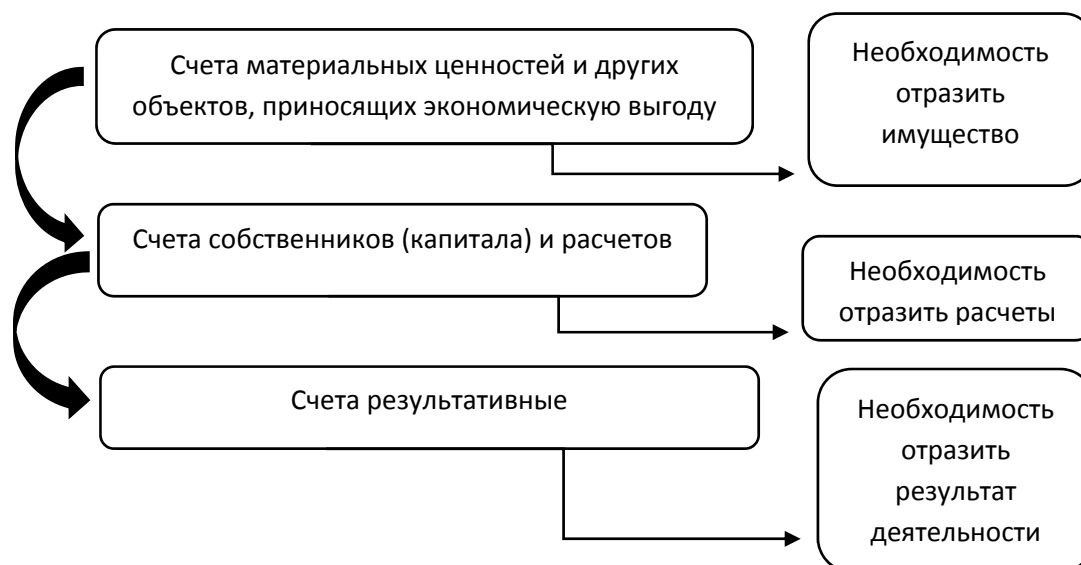


Рис. / Fig. Эволюция счетов в призме счетов Капитала / Evolution of accounts in the prism of capital accounts

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

са [18], понимая под ним персонифицированный источник собственных средств [10].

В разные периоды времени счета классифицировались по типам и/или хозяйственным процессам. Дж. Флори (P. J. Flory) предлагал четыре группы; другие, например Дж. Криппа (G. L. Crippa), — две группы «капитала и его частей, вторые раскрывают структуру первых»<sup>1</sup>. В работе А. М. Вольфа предложено «все-го счетов три группы: имущества, услуг, расчетов (личные)»<sup>2</sup>. Некоторые авторы, включая Г. Лефевра (H. Lefebvre), подходили к классификации с точки зрения операционных процессов: «Есть простой и составной учет. К простому учету относятся счета: деньги, товары, ценные бумаги, расчеты с дебиторами и кредиторами. К составному учету — счета собственника»<sup>3</sup>. В работе Л. Флори (L. Flory) утверждается следующее: «Все-го счетов четыре группы: капитала, номинальные (операционные) счета, торговые счета (материальные) и счета расчетов»<sup>4</sup>.

В опубликованных работах можно встретить и иные предложения: Э. Пизани (E. Pisani) для классификации применял такие технические термины, как статика и динамика: «Под динамикой понимаются имущественные счета, под статикой — счета чистого

имущества (счета собственника)»<sup>5</sup>. Разделяя счета на реальные и рациональные, Р.П. Коффи (R. P. Koffi) ко вторым относил счета капитала, прибылей и убытков» [19]. По утверждению Н. И. Поповой, «счета делятся на материальные, личные и результатные»<sup>6</sup>. Другие ученые предлагали иные классификации, но все подходы объединены логикой и местом счета Капитала в системе; прослеживается четкое понимание причин необходимости ведения бухгалтерского учета и закономерности построения задач.

В любой системе счетов должно быть отражено все имущество, принадлежащее личному хозяйству или фирме. При этом требуется показать расчеты по имущественной массе, трактовка которых зависит от научной доктрины (расчеты с собственниками или задолженность), но результатом деятельности всегда является финансовый результат. Эволюция возникновения счетов, характерная для всех классификаций, выражена зависимостью, представленной на рисунке.

Более широкая интерпретация счетов Капитала может быть как следствием информационных запросов собственников или лиц, занятых в хозяйственном процессе, так и результатом трактовки научными доктринами. Например, Ф. Марчи (F. Marchi) детализировал счета Капитала по функции индивидуумов — собственника, администратора, агента, материально ответственного лица: «При поступлении имущества

<sup>1</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:115.

<sup>2</sup> Там же. С. 254.

<sup>3</sup> Там же. С. 326.

<sup>4</sup> Там же. С. 70.

<sup>5</sup> Там же. С. 133.

<sup>6</sup> Там же. С. 473.

кредитуется счет администратора, который закрывается на другой счет капитала в зависимости от источника» [20, с. 103]; П.П. Скали (P.P. Scali) этот счет применял для расчетов с собственниками бизнеса как с кредиторами [20, с. 80]; А.М. Галаган отмечал, что, по Дж. Криппа, все прочие счета только раскрывают счет Капитала [21, с. 112], который присутствует в каждой системе счетов, представленной в той или иной теории. Утверждение, что в центре учета стоит счет Капитала, признает и Н. Д'Анастасио (N. D'Anastasio): «Четверная система предусматривает, что счета Капитала являются центром учетной системы. Даже поступление товаров от собственника должно отражаться по счету Капитал и только после этого он списывается на счет расчетов»<sup>7</sup>. Дж. Чербони впоследствии определил счет Капитала как «счет собственника»<sup>8</sup>. Упомянутый выше П.П. Скали отмечал, что «счет Капитала применяется для расчетов как с собственниками, так и по заемным средствам. Счета разделены на собственные — Капитал, прибыли и убытки, имущественные и корреспондентов»<sup>9</sup>. Счет Капитала ученый называл «краеугольным камнем всей учетной системы»<sup>10</sup>.

Одной из причин описанного явления считается, по мнению исследователей, юридическое и экономическое признание хозяйственных фактов. К первому относят теории Н. Д'Анастасио (N. D'Anastasio), Ф. Марчи (F. Marchi), Дж. Чербони (G. Cherbone), Ф. Боналуми (F. Bonalumi); ко второму — Дж.Л. Криппа (G. L. Crippa), Ф. Беста (F. Besta), П. Д'Альвизе (P. D'Alvise). В работах Ф. Вилла (F. Villa), Э. Пизани (E. Pisani) хозяйственные факты и капитал получают как экономические, так и юридические характеристики [22]. Обе трактовки в большей степени ассоциируются с итальянской школой бухгалтерского учета, однако они присущи и исследователям других школ. В частности, во второй половине IX в. прочно закрепилось экономико-юридическое понимание хозяйственных фактов.

Однако вне зависимости от школы бухгалтерского учета, временного исторического отрезка, приверженности к юридическому, экономическому или экономико-юридическому признанию фактов хозяйственной деятельности во всех классификациях счетов присутствует счет Капитала, идентифициру-

емый по названию или по содержательной части. При этом название счета отнюдь не отвечает его современной трактовке, равно как и его содержательная часть может не соответствовать современным представлениям.

Подводя итоги интерпретаций систем бухгалтерских записей, отметим, что практика учета материальных ресурсов и необходимость их контроля привела к появлению аудита [23] и стала причиной возникновения счетов собственников. По утверждению Я.В. Соколова, бухгалтеры «ввели, подставили счет собственника (чистого имущества)», который рассматривался как с экономической, так и с юридической точки зрения и «называли его счетом Капитала»<sup>11</sup>, а результативные счета совместно со счетами Капитала в системе двойной записи являются наилучшей практикой, прошедшей апробацию по выявлению финансового результата и прироста Капитала в разных странах и в различные периоды времени.

### Капитал в балансовых теориях

Однако не только счет Капитала и техника проводок оказали влияние на современное понимание капитала. Переломным моментом для данной дефиниции в бухгалтерском учете считается публикация научных работ по структуре бухгалтерского баланса и месту капитала в ней. Так, исходным балансовым уравнением является равенство актива и пассива. Согласно Л. Пачоли, на левую сторону бумаги следует записать все суммы по дебетам, на правую — по кредитам, а общий итог по ним одинаков и называется «сумма сумм» («summa summarum») [10]. Поскольку система двойной записи обеспечивает равенство конечного сальдо по дебетам и кредитам счетов, соблюдается математическое уравнение, гарантирующее равенство актива и пассива баланса, состоящих из соответствующих статей. Таким образом, балансовое уравнение выражается формулой:

$$A = П = a_1 + a_2 + \dots + a_n = p_1 + p_2 + \dots + p_n = \sum D = \sum K, \quad (1)$$

где А — сумма по активу баланса; П — сумма по пассиву баланса; Д — сальдо по дебету счетов; К — сальдо по кредиту счетов;  $a_1 \dots a_n$  — сумма по статьям актива баланса;  $p_1 \dots p_n$  — сумма по статьям пассива баланса.

<sup>7</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:114.

<sup>8</sup> Там же. С. 96.

<sup>9</sup> Там же. С. 70.

<sup>10</sup> Там же. С. 73.

<sup>11</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:61.

Эта формула не определяет место капитала ни в балансовом уравнении, ни в системе объектов, отражаемых в балансе, однако позволяет провести моделирование компонентов последнего: балансовое равенство при переносе статей из актива баланса в его пассив (равно как и при переносе из пассива в актив) сохранится, если статьи будут иметь отрицательное значение.

Расширив формулы (2) и (3),

$$\begin{aligned} a_1 + a_2 \dots + a_n &= \pi_1 + \pi_2 \dots + \pi_n = \\ &= a_1 + a_2 \dots + a_n - \pi_1 = \pi_2 \dots + \pi_n, \end{aligned} \quad (2)$$

$$a_1 + a_2 \dots + a_n = \pi_1 + \pi_2 \dots + \pi_n = a_2 \dots + a_n = \pi_2 \dots + \pi_n - a_1, \quad (3)$$

можно сделать выводы:

- сумма по активу баланса может быть не равна сумме конечного сальдо по дебетам счетов, равно как и сумма по пассиву баланса может быть не равна сумме конечного сальдо по кредитам счетов;
- балансовое уравнение позволяет моделировать компоненты актива и пассива баланса;
- возможность несоответствия сумм всех дебетовых сальдо по счетам итогу актива баланса и сумм кредитовых сальдо — итогу пассива баланса способствовало появлению множества научных доктрин о моделировании компонентов баланса (как в период развития балансовых теорий, так и в настоящее время).

Балансовое моделирование прошло долгий путь и в разные периоды отвечало тем или иным научным изысканиям. Так, к концу XVIII в. в Китае широкое распространение получила система учета материальных ценностей, выражаемая формулой [24]:

$$\Pi - P = OK - OH, \quad (4)$$

где:  $\Pi$  — приход материальных ценностей;  $P$  — расход материальных ценностей;  $OK$  — остаток ценностей по акту, конечное;  $OH$  — остаток ценностей по акту, начальное.

Китайский ученый Г. Даоянг (G. Daoyang) отмечал, что каждое поступление и выбытие материальных ценностей отражалось в специальном акте. Такое уравнение можно назвать материальным балансом. Капиталу в нем придается значение материальных благ, а записи по актам дают возможность определить оборот материальных ценностей и финансовый результат по сделкам.

По мнению Я.В. Соколова, Э.Т. Джонс (E. Th. Jones) исходил из того, что записи в книгах могут быть односторонними и отражаться не по кредиту счета,

а по дебету, с отрицательным знаком. В балансовой модели Джонса компонентами, имевшими положительную величину, были суммы, равные стоимости собственного имущества и дебиторов, а также суммы собственных средств и кредиторов<sup>12</sup>, т.е. Джонс определял капитал как средства собственников; их прирост относительно первоначальной величины — как прибыль, а снижение — как убыток.

$$a + b = c + d = a + b - d = c + d - d, \quad (5)$$

$$a + b - d - c = 0, \quad (6)$$

где  $a$  — имущество;  $b$  — дебиторская задолженность;  $c$  — собственные средства;  $d$  — кредиторы.

По утверждению П. Гарнье (P. Garnier), счета делаются на балансовые и результативные (представляющие собой финансовый результат), а балансовое уравнение строится следующим образом [25]:

$$A - \Pi = \text{Доходы} - \text{Расходы}, \quad (7)$$

где  $A$  — актив баланса;  $\Pi$  — пассив баланса.

Он также доказывал, что Капитал, задолженности и материальные ценности являются частью баланса и отражаются на балансовых счетах, но при этом основным становится финансовый результат как разница между доходами и расходами. Сама же формула, если изменить типологию баланса, и расходы перенести в левую часть уравнения с отрицательным знаком, а пассив — в его правую часть с положительным знаком, будет аналогичной.

По мнению Я.В. Соколова, первым, кто ввел понимание типологии бухгалтерского баланса и дал описание пермутаций как четырех типов хозяйственных операций, влияющих на итог или структуру баланса, был Ж.Б. Дюмарше (J. B. Dumarchey) утверждавший, что капитал в пассиве бухгалтерского баланса — это положительная величина, а в активе баланса — отрицательная. В целом, этот крупнейший представитель бухгалтерской мысли вывел девять основных типов баланса<sup>13</sup>.

Само балансовое уравнение по Ж.Б. Дюмарше выглядит так:

$$\begin{aligned} \text{Активы} &= \text{Долговые обязательства} + \\ &+ \text{Собственный капитал}. \end{aligned} \quad (8)$$

<sup>12</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:91.

<sup>13</sup> Там же. С. 338–339.

В работе представителя бухгалтерской науки XIX в. Э.А. Мудрова [26] приведены следующие балансовые равенства:

$$a - b = c, \quad (9)$$

$$a = c + b, \quad (10)$$

где  $a$  — наличное имущество и все требования купца;  $b$  — долги;  $c$  — чистый капитал.

Капитал в них определяется как разность между наличным имуществом, всеми требованиями и долгами. Я.В. Соколов отмечал, что балансовое уравнение Мудрова предвосхитило работы Дюмарше, и «у него же встречаем и капитальное уравнение Шера»<sup>14</sup>.

Согласно точке зрения И.Ф. Шера (J.F. Scher), Капитал является основным элементом, а главная цель бухгалтерии заключается в сообщении сведений о величине собственного капитала [27]. Фактически под Капиталом ученый понимал собственность бизнеса, которую можно рассматривать с хозяйственной и юридической точек зрения. Это очень важное замечание, являющееся отправной точкой для логики построения равенств баланса.

Шер представлял имущество бизнеса с хозяйственной точки зрения в виде суммы его объектов в меновом стоимостном выражении в левой части баланса. При этом взгляд на имущество с позиции его юридического происхождения и абстрактного права распоряжения формирует бухгалтерское понятие Капитала. Из этого выведено следующее равенство [28]:

$$C = A = K, \quad (11)$$

где  $C$  — собственность бизнеса;  $A$  — общая стоимость имущества;  $K$  — капитал.

По Шеру, представление баланса позволяет одновременно рассматривать общую стоимость и распределение капитала бизнеса между его кругооборотами. Утверждение, что баланс — это уравнение, в левой части которого собственность отражена в виде актива, а в правой — как капитал или абстрактное право распоряжения имуществом, известно как капитальное уравнение Шера:

$$A - П = K, \quad (12)$$

где  $A$  — актив баланса;  $П$  — пассив баланса (обязательства);  $K$  — капитал собственников.

Однако понимание этого уравнения будет неполным, если не рассмотреть место финансового результата в этой модели:

$$A + Y = K + П + Пр, \quad (13)$$

где  $A$  — стоимость имущества в активе баланса;  $Y$  — убытки;  $Пр$  — прибыли.

Шер считал прибыль приростом капитала, и подход ученого состоял в утверждении первостепенной роли баланса. Если ранее бухгалтерский учет рассматривался от счетов к балансу, то работы Шера стали отправной точкой для иного понимания учета — от баланса к счетам, что, по мнению М.Л. Пятова, ознаменовало переход «к пониманию бухгалтерского баланса в качестве модели фирмы» [29, с. 62]. Я.В. Соколов отмечал, что Шер «не был оригинальным в построении приведенных уравнений»; предшественниками и последователями его идей являются Д.В. Фультон, В.Ф. Фостер, Ф.В. Кронхейльм, Г.Д. Аугшпург, Ф. Гюгли, Р.П. Коффи, Д.Л. Криппа, Д. Росси, Ф. Беста, Э. Пизани, Ж.Б. де Ланэ, П. Самуэльсон, Ж.Б. Дюмарше, К. Понай-отопуло, Ф. Ляйтнера, В. Ле Кутра, Ж.Г. Курсель-Сенель, М. Берлинер, Р. Делапорт, Н.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, Ч.Э. Шпруг<sup>15</sup>.

Английский ученый Ч.Э. Шпруг (Ch.E. Sprague) (так же, как и Шер), видел в балансе «первооснову всей бухгалтерии, отправную и конечную точку любого счета» [30, с. 26], и его балансовая модель основывается на стоимостной оценке активов, включающей собственность, требования, ожидаемые к погашению и требования по погашению обязательств. Разность между этими элементами представляет собой интересы собственников бизнеса. Зависимость при этом выражается формулой:

$$K = A - O, \quad (14)$$

где  $K$  — капитал (то, что я стою);  $A$  — активы (то, что я имею);  $O$  — обязательства (то, что я должен).

Таким образом можно заключить, что:

- балансовые равенства являются следствием двойной записи (как равенство сумм всех дебетов и кредитов счетов);
- баланс состоит из компонентов, зависящих от логики признания объектов учета и их восприятия собственниками бизнеса, а впоследствии — и внешними пользователями;

<sup>14</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:91. С. 242.

<sup>15</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:179.



- развитие теорий персоналистов и институалистов привело к определению места капитала в балансовой теории;

- развитие теории динамического баланса дало возможность отражения движения капитала по стадиям и определило место финансового результата как информации, необходимой и для внутренних, и для внешних пользователей [31], и послужило подтверждением слов М.Л. Пятова о том, что «развитие бухгалтерского учета в XX в. — это путь последовательных побед идей динамического баланса над балансом статическим» и в настоящее время балансовые теории рассматриваются «как основа современной бухгалтерской методологии» [32].

## ВЫВОДЫ

Экономическое понятие капитала имеет принципиальное значение для бухгалтерского учета как науки. Исследование выявило, что оно дало начало пониманию права на использование ресурса, экономической выгоды, прироста капитала,

его экономической и юридической формы. Для развития счета Капитала в бухгалтерском учете исходным стал диграфический этап, характеризующийся появлением двойной записи. Согласно исследованию первыми возникли имущественные и денежные счета, а счет Капитала применялся для отражения прав собственников, а его прирост рассматривался как увеличение их благосостояния. Развитие теорий, трактующих форму и содержание бухгалтерского баланса, стало основой моделирования его компонентов и позволило прийти к выводу, что капитал представляет собой логико-арифметическую взаимосвязь всех элементов финансовой отчетности, является индикатором прироста или истощения ресурсов, генерирующих экономические выгоды и прибыли, остающейся в распоряжении собственников организации. При этом появление несоответствия суммы сальдо по дебету и кредиту счетов итогам актива и пассива баланса может быть следствием конфликта информационного запроса внутренних и внешних пользователей.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Diewert W.E. The Measurement of Productivity. *Bulletin of Economic Research*. 1992;(44):165–198.
2. Alexander S.S., Bronfenbrenne M., Fabricant S., Warburton C. Five monographs on business income. New York: American Institute of Certified Public Accountants; 1950. 271 p.
3. Залетный А.А. Финансовый капитал: взгляд изнутри. М.: ТЕИС; 2014. 232 с.
4. Schmidt F. The Importance of Replacement Value. *The Accounting Review*. 1930;5(3):235–242.
5. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса. М.: Проспект; 2017. 912 с.
6. Chatfield M., Vangermeersch R. G.J. The history of accounting: an international encyclopedia. New York: Garland; 1996. 649 p.
7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Пер. с англ. Клюкина П.Н. М.: Эксмо; 2016. 1056 с.
8. Frydman R. Capitalism with a Comrade's Face: Studies in the Postcommunist Transition. Budapest: Central European University Press; 1989. 389 p.
9. Блауг М., Ман Т. 100 великих экономистов до Кейнса. СПб.: Экономикс; 2008. 352 с.
10. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Пер. и ред. Кутера М.И. Майкоп: ЭлИТ; 2015. 306 с.
11. Маркс К. Капитал. Критика классической политической экономии. Т. 1. М.: Госполитиздат; 1955. 900 с.
12. Трахтенберг И.А. Франсуа Кенэ и его «Экономическая таблица». Капиталистическое воспроизводство и экономические кризисы. 2-е изд. М.: Госполитиздат; 1954. 199 с.
13. Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 26, ч. 1. М.: Госполитиздат; 1962. 467 с.
14. Аникин А.В. Всемирная история экономической мысли. М.: Мысль; 1988. 574 с.
15. Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 22, ч. 2. М.: Госполитиздат; 1962. 698 с.
16. Маркс К. и Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 27. М.: Госполитиздат; 1962. 683 с.
17. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века. *Бухгалтерский учет*. 2001;(12):53–57.
18. Stone D. Luca Pacioli, algebra, and double entry. *Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 2021;18(1):31–54. (На исп. языке).
19. Previts G.J., Walton P., Wolnizer P. Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, Middle East and Africa. Sydney: Emerald; 2012. 200 p.

20. Peragallo E. Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A study of Italian practice from the fourteenth century. New York: American Institute Publishing Company; 1938. 156 p.
21. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии: Логисмография и статмография. М.: Тип. Д. Чернышев и Н. Кобельков; 1912. 156 с.
22. Акатьева М.Д. Исторические предпосылки возникновения юридического восприятия фактов хозяйственной деятельности. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;45(339):57–63.
23. Криони А.Е. Возникновение института частного финансового контроля Древней Руси. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;3(6):76–83.
24. Guo D. The Historical Contributions of Chinese Accounting. *The Accounting Historians Notebook*. 1989;2(12):1–5.
25. Arkhipoff O. Formalisme comptable: de la comptabilité d'entreprise à la comptabilité nationale. *Journal de la société statistique de Paris*. 1984;3(125):164–185. (На фр. языке).
26. Мудров Э.А. Счетоводство для всех родов торговли. СПб.: Типография департамента внешней торговли; 1846. 373 с.
27. Цыганков К.Ю. Понятие капитала в бухгалтерии, политэкономии и экономической теории. *Сибирская финансовая школа*. 2007;(4):11–20.
28. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Пер. с нем. Цедербаума С.И. Лунская Н.С., ред. М.: Экономическая жизнь; 1925. 575 с.
29. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2014;(4):56–75.
30. Sprague C.E. The philosophy of accounts. New York: Ronald Press; 1922. 57 p.
31. Кривда С.В. Возникновение и развитие счета «Капитал» как учетной категории. *Финансовый вестник*. 2014;(12):29–38.
32. Пятов М.Л., Карельская С.Н. Балансовые теории как ключ к пониманию границ возможностей современной бухгалтерской отчетности и механизма ее восприятия. *Вестник Полоцкого государственного университета*. 2011;(5):70–76.

## REFERENCE

1. Diewert W.E. The Measurement of Productivity. *Bulletin of Economic Research*. 1992;(44):165–198.
2. Alexander S.S., Bronfenbrenne M., Fabricant S., Warburton C. Five monographs on business income. New York: American Institute of Certified Public Accountants; 1950. 271 p.
3. Zaletnyj A.A. Financial capital: an inside view. Moscow: TEIS; 2014. 232 p. (In Russ.).
4. Schmidt F. The Importance of Replacement Value. *The Accounting Review*. 1930;5(3):235–242.
5. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Balance sheet analysis. Moscow: Prospekt; 2017. 912 p. (In Russ.).
6. Chatfield M., Vangermeersch R. G.J. The History of Accounting: an International Encyclopedia. New York: Garland; 1996. 649 p.
7. Smith A. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations Transl. from Eng. Klyukin P.N.). Moscow: Eksmo; 2016. 1056 p. (In Russ.).
8. Frydman R. Capitalism With a Comrade's Face: Studies in the Postcommunist Transition. Budapest: Central European University Press; 1989. 389 p.
9. Blaug M., Mun T. Great Economists before Keynes: An introduction to the lives & works of one hundred great economists of the past. St. Petersburg: Ekonomikus; 2008. 352 p. (In Russ.).
10. Pacioli L. A Treatise on Accounts and Records. Transl. and ed. by M.I. Kutter. Majkop: JelIT; 2015. 306 p. (In Russ.).
11. Marx K. Capital. Criticism of classical political economy. Vol. 1. Moscow: Gospolitizdat; 1955. 900 p. (In Russ.).
12. Trahtenberg I.A. François Quesnay and his Economic Table. Capitalist reproduction and economic crises. 2nd edition. Moscow: Gospolitizdat; 1954. 199 p. (In Russ.).
13. Marx K., Engels F. Collected works. Vol. 26, part 1. Moscow: Gospolitizdat; 1962. 467 p. (In Russ.).
14. Anikin A.V. World History of Economic Thought. Moscow: Mysl; 1988. 574 p. (In Russ.).
15. Marx K., Engels F. Collected works. Vol. 22, part 2. Moscow: Gospolitizdat; 1962. 698 p. (In Russ.).
16. Marx K., Engels F. Collected works. Vol. 27. Moscow: Gospolitizdat; 1962. 683 p. (In Russ.).
17. Sokolov Ja.V., Terent'eva T.O. Professional judgment of an accountant: results of the past century. *Buhgalterskij учет = Accounting*. 2001;(12):53–57. (In Russ.).

18. Stone D. Luca Pacioli, algebra, and double entry. *Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 2021;18(1):31–54. (In Spain).
19. Previts G.J., Walton P., Wolnizer P. Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, Middle East and Africa. Sydney: Emerald; 2012. 200 p.
20. Peragallo E. Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A study of Italian practice from the fourteenth century. New York: American Institute Publishing Company; 1938. 156 p.
21. Galagan A.M. The newest Italian forms of double-entry bookkeeping: Logismography and statmography. Moscow: Printing House by D. Chernyshev i N. Kobel'kov; 1912. 156 c. (In Russ.).
22. Akat'eva M.D. Historical prerequisites for the emergence of legal perception of the facts of economic activity. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2014;45(339):57–63. (In Russ.).
23. Krioni A.E. The Genesis of the Private Financial Control in Ancient Russia. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(3):76–83. (In Russ.).
24. Guo D. The Historical Contributions of Chinese Accounting. *The Accounting Historians Notebook*. 1989;2(12):1–5.
25. Arkhipoff O. Formalisme comptable: de la comptabilité d'entreprise à la comptabilité nationale. *Journal de la société statistique de Paris*. 1984;3(125):164–185. (In French).
26. Mudrov Je.A. Accounting for all kinds of trade. St. Petersburg: The Printing Office of the Department of Foreign Trade; 1846. 373 p. (In Russ.).
27. Cygankov K. Ju. The concept of capital in accounting, political economy and economic theory. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*. 2007;(4):11–20. (In Russ.).
28. Scher J.F. Accounting and balance (transl. from German by Zederbaum S.I., ed. by Lunsky N.S.). Moscow: Ekonomicheskaja zhizn; 1925. 575 p. (In Russ.).
29. Pjatov M.L. Evolution of accounting methodology within the framework of the company's balance sheet model. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2014;(4):56–75. (In Russ.).
30. Sprague C.E. The philosophy of accounts. New York: Ronald Press; 1922. 57 p.
31. Krivda S.V. The emergence and development of the account "Capital" as an accounting category. *Finansovyj vestnik = Financial Bulletin*. 2014;(12):29–38. (In Russ.).
32. Pjatov M.L., Karel'skaja S.N. Balance theories as a key to understanding the limits of the possibilities of modern accounting and the mechanism of its perception. *Vestnik Polockogo Gosudarstvennogo Universiteta = Bulletin of Polotsk State University*. 2011;(5):70–76. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Максим Викторович Протасов** — аспирант кафедры финансовой и экономической безопасности РЭУ им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия

**Maxim V. Protasov** — postgraduate student of the Department of Financial and Economic Security in Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2504-2624>

[maxsus111@yandex.ru](mailto:maxsus111@yandex.ru)

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 22.02.2023; после рецензирования 04.05.2023; принята к публикации 02.08.2023.*

*Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 22.02.2023; revised on 04.05.2023 and accepted for publication on 02.08.2023.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*