

КОНЦЕПЦИЯ КАПИТАЛА И ГИПОТЕЗЫ ПРОИСХОЖДЕНИЯ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ**Светлана Анатольевна САМУСЕНКО**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики,
Сибирский федеральный университет, Красноярск, Российская Федерация
sv_sam@bk.ru

История статьи:

Получена 28.06.2017

Получена в доработанном
виде 11.08.2017

Одобрена 31.08.2017

Доступна онлайн 28.09.2017

УДК 657.01

JEL: M41

Аннотация

Предмет. Предметом исследования являются теория генезиса двойной бухгалтерии, ее различные исторические версии, а также концепция капитала как системообразующего элемента в происхождении двойной бухгалтерии.

Цели. Раскрытие исторических и причинно-следственных связей между концепцией капитала собственника и различными гипотезами происхождения двойной записи, отражающими их историческую и логическую взаимообусловленность.

Методология. Использовались методы анализа, синтеза, сравнения, группировки, обобщения, а также системный подход. В основу исследования положен принцип историзма, позволяющий с учетом конкретно-исторических условий выявить основные связи между факторами генезиса двойной бухгалтерии как системы, обладающей внутренней логикой и структурой, и развитием представлений о капитале как мере богатства собственника.

Результаты. В результате исследования проведен анализ гипотез происхождения двойной бухгалтерии на основе формальных признаков двойной записи в концепции А. Сангстера. В статье впервые в отечественной литературе исследована и критически оценена индийская версия генезиса двойной бухгалтерии, а методологическая обоснованность римской и греческой версий дополнена данными современных исследований. Раскрыта значимость концепции капитала собственника как фактора происхождения двойной бухгалтерии во всех ее исторических версиях. Показано, что наличие концепции капитала и счетов учета капитала без иных формальных признаков не является достаточным доказательством существования двойной бухгалтерии.

Область применения. Результаты работы могут быть применены в дальнейших исследованиях истории бухгалтерского учета, в контексте изучения взаимообусловленности происхождения элементов метода бухгалтерского учета.

Выводы. В работе подтверждена гипотеза о том, что наличие счетов финансовых результатов, связанных с вычислением прироста капитала, является одним из формальных признаков двойной бухгалтерии. Показано, что альтернативные исторические версии генезиса двойной бухгалтерии также связаны с наличием и использованием счетов капитала в счетных книгах.

Ключевые слова: двойная бухгалтерия, капитал, история бухгалтерии

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Самусенко С.А. Концепция капитала и гипотезы происхождения двойной бухгалтерии // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 18. – С. 1040 – 1050.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.18.1040>

Двойная запись является квинтэссенцией методологии бухгалтерского учета, однако объективная основа ее существования до сих пор не установлена: в различных школах учета она объясняется либо балансовыми равенствами, вытекающими из двойственной природы баланса (что отрицает существование двойной записи вне баланса и абсолютизирует последний), либо двойственностью хозяйственных операций, отражающих кругооборот капитала (что объясняет

объективную обусловленность двойной записи природой капитала и экономических отношений)¹.

Связь двойной записи с двойственностью природы обращающегося капитала скорее, чем с балансом, косвенно подтверждается и М.Л. Пятовым: «Счет бухгалтерского учета как группировочный, систематизирующий данные о хозяйственных

¹ Зонova А.В. Доказательство объективной основы существования двойной записи // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. Т. 14. Вып. 12. С. 33–37.

фактах признак сформировался в учетной практике значительно раньше баланса; он является одним из первых элементов систематического хозяйственного учета» [1, с. 59]. И только после работ И.Ф. Шера баланс приобретает роль конечной цели учетных записей, а двойная запись начинает рассматриваться как заданная балансовым равенством процедура, позволяющая прийти к балансу [1, с. 62].

По мнению Р. Маттессича, одного из ведущих ученых в области истории и теории учета, двойственность или дуализм в учете является свойством, присущим древнейшим учетным системам. Двойственность проявлялась в детализации общего богатства в индивидуальных счетных знаках и символах; в дуальности товарных транзакций (перемещение товара и необходимость отражения физической сделки в абстрактных счетных записях); в отображении социальной реальности и отношений собственности [2, с. 74–75]. Как полагают Нидлз и соавторы, принцип двойственности «...означает, что все экономические явления имеют два аспекта: увеличение и уменьшение, пожертвование и приобретение, возникновение и исчезновение, которые компенсируют друг друга» [3, с. 37]. Принцип двойственности имел приоритетную роль в зарождении и развитии учета, тогда как двойная запись стала исторически избранной, но лишь одной из возможных логических форм отражения этого принципа, наряду с матрицами, уравнениями, векторами [2].

Уже этот краткий обзор позволяет сделать вывод о множественности суждений о доминирующем факторе, определяющем природу и происхождение двойной записи. Между тем, существуют и различные, в большей или меньшей степени доказанные гипотезы о периодах происхождения двойной записи, временной промежуток между которыми насчитывает 1800 лет. И практически во всех этих гипотезах происхождение двойной записи так или иначе связывается с измерением и отражением в учете капитала (стоимости, богатства). В данной статье предпринята попытка раскрыть связь между концепцией капитала собственника и различными гипотезами происхождения двойной записи, с тем, чтобы показать их историческую и логическую связанность и взаимообусловленность.

Природа двойной записи неразрывно связана с предметом бухгалтерского учета – капиталом, и раскрывает факторы и причины его изменений через изменения активов и обязательств, доходов и расходов путем взаимосвязанного отражения единиц трансформации – фактов хозяйственной жизни. Концепция капитала как элемента,

балансирующего активы и обязательства, является базовой идеей двойной бухгалтерии. Лука Пачоли рассматривал двойную запись, в числе прочего и как метод расчета прибыли или убытка, отражающего изменение капитала купца [1, с. 59]. Понятие капитала этимологически возникает в VIII–VII в. до н.э. и связано с формированием богатств с помощью металлических денег [4].

В современной экономической науке существуют две концепции, объясняющие капитал. Концепция физической природы капитала определяет его через генерирующую способность фирмы и включает в состав капитала всю совокупность его производственных мощностей. Концепция финансовой природы капитала отождествляет его с чистыми активами компании. Обе концепции порождают различные подходы к трактовке и измерению капитала фирмы, которые важны не только в контексте оценки стоимости бизнеса и его финансовых результатов, но и являются основой разных типов балансовых равенств, объясняющих саму систему двойной бухгалтерии. В своей работе В.В. Ковалев выделяет три подхода к трактовке капитала: экономический отождествляет капитал с активами или ресурсами компании, бухгалтерский – с собственным капиталом или источниками финансирования, принадлежащими собственникам, учетно-аналитический – с совокупностью собственных и привлеченных источников финансирования [5, с. 75–76].

В разное время и в различных учетных школах капитал рассматривался и как совокупность активов собственника, общая оценка его богатства, и как чистый капитал (часть богатства, финансируемая собственником). Авторы М.И. Кутер и М.М. Гурская отмечают, что исторически трактовка капитала как предмета учета зависела от целей и вариантов капитализации: безусловная капитализация, возникшая во времена Древнего Рима, допускалась только после прекращения действия договора товарищества и погашения всех долгов², а условная и инициативная капитализации предполагали периодическое определение финансового результата для его распределения между собственниками или частичного направления на развитие компании и формирование резервов (при инициативной капитализации) [6, с. 106]. В простой (униграфической) бухгалтерии (в ранних книгах компании Уголини, как и в других книгах XII–XIV вв.) капитал отражал «итог по записям

² Под капитализацией авторами подразумеваются варианты расчета и распределения финансовых результатов, полученных товариществами купцов от их основной деятельности.

счета дебитора или кредитора, ... стоимость средств, чаще всего денежных, переданных должнику-дебитору (отток капитала), или полученных от верителя-кредитора (приток капитала)» [6, с. 109–110].

В XII–XIII вв. термин «капитал» широко используется в Италии в значении ценностей, запасов, массы денег, приносящих проценты и обозначающих богатства товариществ купцов; одновременно в первых обнаруженных итальянских системах двойного счетоводства появляется бухгалтерский счет капитала, на котором отражалась как вся совокупность домашнего имущества собственника, так и имущество, обособленное для ведения предпринимательской деятельности [7]. Прибыль как результат деятельности и одновременно прирост капитала начинает отображаться в учетных книгах итальянских компаний с XIV в.; во многих учетных книгах того времени обнаруживаются подстановочные счета, предназначенные для контроля, именуемые счетами «Капитала» и «Прибыли» [8, с. 142–144].

Признание того, что двойная бухгалтерия не является изобретением одного человека, существовало еще в начале XX в. Так, О. Бауэр, один из величайших историков учета того времени, отмечал, что авторство двойной бухгалтерии было приписано Л. Пачоли: «... почти весь цивилизованный мир глубоко верил, что этот достойный ученый положил начало счетоводству, пока не прочли в трудах самого Пачиоло, что он не изобретатель, а автор трактата о двойной бухгалтерии по венецианскому способу, и что бухгалтерия эта существовала еще задолго до появления его книги» [9, с. III]. Развитие бухгалтерии, по Бауэру, было вызвано развитием хозяйства, торговли и промышленности, а повлиявшими на них обстоятельствами стали: «1) торговые места – колонии, фактории, поселения и пр.; 2) пути сообщения; 3) предметы торговли; 4) закон и учреждения, обеспечивавшие за купцами и промышленниками их собственность, а также беспрепятственное производство их дел; 5) политико-экономические воззрения народа» [9, с. 1].

Согласно А.Ч. Литтлону, в основу двойной бухгалтерии были положены семь предпосылок: письменность, арифметика, частная собственность, деньги, кредит, торговля и капитал как эффективно используемое богатство: все они соединились в городах-государствах северной Италии [10]. Крестовые походы вызвали массовые миграции людей, а сами города стали центрами торговли между Европой и Ближним Востоком: итальянские товарищества создавались на период

одного похода и имели право распределять имущество и прибыль при ликвидации и после погашения долгов³. Как полагает А.М. Галаган, «...крестовые походы, дав сильный толчок к развитию деятельности Венеции и Генуи, должны были перенести центр развития счетного искусства именно в торговые республики северной Италии» [11, с. 52]; а Р. де Рувер – что «более вероятно возникновение двойной бухгалтерии почти одновременно в нескольких итальянских торговых центрах» [12, с. 12].

По мнению А. Сангстера, судить об использовании двойной записи средневековыми купцами и банкирами можно при наблюдении, как минимум, следующих требований:

- 1) двух записей одной сделки, противостоящих друг другу;
- 2) «завершенных» счетов, включающих все необходимые элементы;
- 3) баланса и отчета о финансовых результатах [13, с. 299]. Работа Сангстера продолжает известную дискуссию о формальных признаках двойной записи, начатую Ф. Бестой, выделившим в качестве таковых наличие перекрестных ссылок на корреспондирующие записи и применение специальных счетов доходов и расходов (промежуточных счетов формирования финансового результата), которые позднее были дополнены признаком составления отчетности на основе данных пробного баланса [14].

Работы ранних исследователей (А. Литтлтона, Ф. Мелиса, Т. Зерби, Р. де Рувера и др.) были основаны на ином подходе, предполагающем, что вывод о происхождении комплексной системы двойной бухгалтерии основывался на фрагментарных находках и дальнейших предположениях и допущениях. В частности, на сравнении существовавших практик учета с «контрольным списком функций», необходимых для возникновения двойной записи; на выявлении перечня функций счетных книг, подтверждающих применение двойной записи; размышлениях о том, могут ли отдельные фрагменты найденных записей быть частью двойной записи [13, с. 299–300]. Этот аргумент является крайне важным, поскольку позволяет поставить под сомнение не только происхождение двойной бухгалтерии в купеческой торговле, как это делает Сангстер, обосновывая «банковскую» версию появления двойной записи, но также может являться базовым набором оснований,

³ Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 17. С. 46.

проверяющих подлинность любой другой версии о происхождении двойной бухгалтерии.

В работе Сангстера примечательно и то, что он не связывает происхождение двойной записи с концепцией капитала, как это делает большинство других исследователей⁴. Автор отмечает: «...по результатам анализа терминологии, используемой в ранних счетных записях, может быть сделан вывод о том, что двойная запись возникла тогда, когда стали записываться операции между счетами дебиторов и кредиторов, на обоих этих типах счетов. Преимущества таких записей были впервые признаны, когда некто осознал, что возможно поддерживать в режиме реального времени (или настолько близко к нему, насколько это возможно) отражение двух элементов торговли – счетов дебиторов и кредиторов – записи по которым делают возможным выявление остатков по каждому счету и могут использоваться с тем, чтобы продемонстрировать правильность этих остатков»⁵ [13, с. 300].

Очевидно, что по прошествии веков невозможно доподлинно указать на точную дату или диапазон дат первого появления и использования в хозяйственной практике всех формальных признаков двойной записи; создание столь масштабной системы было, вернее всего, эволюционным и охватывало длительный период. Как отмечают М.И. Кутер и соавторы, впервые в литературе предложившие выделить в самостоятельный исторический этап период перехода от простой к двойной бухгалтерии, этот временной период занял полтора столетия – с середины XII в. до конца XIV в.⁶ В течение этого времени было замечено, что последствия

⁴ Тем не менее, А. Сангстер признает, что необходимость вычисления процентов по выданным кредитам и экономии на процентах по депозитам были одним из факторов, потребовавших связанной записи по дебету одного и кредиту другого счета. В то же время католическая церковь долгое время не одобряла начисление процентов, признавая их ростовщичеством. Отсюда следует, что выявление процентного дохода на счетах не было целью учета; напротив, банкиры всячески маскировали свои соглашения с купцами о процентных доходах [13, с. 316].

⁵ Таким образом А. Сангстер обосновывает превращение униграфической записи с использованием счетных книг, например, *libro de cassa* (кассовой книги, содержавшей счета дебиторов и кредиторов), в замкнутую двойную через обязательное связывание дебета одного и кредита другого счета. Такая система могла быть создана во Флоренции, где существовала Гильдия банкиров (*L'Arte del Cambio*), созданная в конце XII столетия. Гильдия поддерживалась государством, которое требовало соблюдения стандартов, что доказывалось при помощи аудита учетных книг [13].

⁶ Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 17. С. 55–57.

хозяйственных фактов изменяют сразу два объекта бухгалтерского наблюдения в сторону одновременного уменьшения или увеличения, либо разнонаправленного изменения. Расчеты, касающиеся одного и того же лица, начали группироваться в одном месте, что и стало прообразом счета; ранее отображаемые записями изменения богатства в большую или меньшую сторону в результате операций (прообразы дебета и кредита) были сведены на один носитель; позже счета балансируются равенством оборотов по сторонам счета. Однако в этой системе не выявлялся общий финансовый результат, отсутствовали счета собственного капитала, отражавшие интересы собственника, и общий баланс счетов. В учетных книгах филиала компании Ф. Датини в Барселоне (1399 г.) уже используется счет прибылей и убытков, сальдо которого переносится на счет капитала (собственника)⁷.

Как отмечает Р. де Рувер, ссылаясь на исследования проф. Кастеллани, счета результатов хозяйственной деятельности встречались и до этого периода, в счетных книгах Риниери Фини (1296–1305 гг.) и флорентийской компании Фаролфи (1299–1300 гг.), которые являются образцами ранней двойной бухгалтерии [12, с. 16–17]. В учетных (секретных) книгах компании Альберти (1302–1329 гг.) вычислялся размер основного капитала, рассчитывались и распределялись между участниками товарищества финансовые результаты, тогда как основное правило двойной бухгалтерии – запись суммы дважды, по дебету одного и кредиту другого счета, соблюдалось не всегда [12, с. 23–25]. Счет прибылей и убытков, отмечают М.И. Кутер и М.М. Гурская, при генезисе двойной бухгалтерии появился раньше, чем пробный сальдовый баланс, о чем свидетельствуют счетные книги Ф. Датини; собственники и бухгалтеры еще не осознали необходимости выделения счета собственного капитала в самостоятельный объект бухгалтерского наблюдения – на счете авансированного капитала отражались все расчеты с собственниками, в том числе по купле-продаже, а не только прирост или «проедание» капитала [14, с. 129].

Наиболее полным и ранним примером двойной бухгалтерии служат счетные записи Генуэзской коммуны (1340 г.) [11, с. 57–58], счета которой содержали все необходимые элементы, а операции отражались взаимосвязанно и перекрестно [12, с. 28]. Примечателен тот факт, что счет коммуны Генуи выполнял функцию счета капитала, на который переносились сальдо всех

⁷ Там же, с. 57–62.

счетов издержек и доходов при закрытии книг [12, с. 29].

Существуют и альтернативные гипотезы в пользу более раннего происхождения двойной бухгалтерии, но ни одна из них в настоящее время документально не подтверждена. Эти версии обосновываются лишь косвенными или прямыми ссылками на письменные работы очевидцев. Так, А. Мартинелли цитирует работу Г.Б. Нибура (Bathhold G. Niebuhr), изданную в 1820 г., в которой автор, ссылаясь на фрагменты речей Цицерона из архивов Ватикана, относящихся к защите в суде квестора⁸ Маркуса Фонтя, «держателя» финансов и бухгалтерии, говорит о римском варианте происхождения двойной бухгалтерии [15]. В двух речах Цицерона, из которых сохранились отдельные фрагменты, описывается система учета того времени (последнее столетие до н.э.), основанная на применении книг (в которых отражались доходы и расходы) и записи сумм на их двух сторонах: «...сюда вносится истраченное и туда – принятое, а в общем счете смертных получится та и другая страница» [9, с. 12].

В 1911 г. О. Бауэр отмечал: «С поразительной точностью осуществилось предположение друга Симона Стевина, что бухгалтерия применялась в Риме уже при Юлии Цезаре или даже много раньше»⁹ [9, с. IV]. Аргументами С. Стевина¹⁰, подтверждавшими римскую и даже карфагенскую¹¹ версии возникновения двойной

бухгалтерии, были использовавшиеся древними следующие латинские термины двойной итальянской бухгалтерии:

- *Tabulae accepti et expensi* – «долговая или главная книга»;
- *Acceptum et expensum* – «дебет и кредит»;
- *Nomina translata in tabulas* – «занесенные в главную книгу статьи»;
- *Nomen iacens* – «незанесенные статьи»;
- *Adversaria* – «мемориал (или журнал)» [9, с. 11–12].

Профессор К.Ю. Цыганков также является сторонником гипотезы о «римском следе» в происхождении двойной бухгалтерии (целью которой было периодическое исчисление прироста богатств римских семей) и о последующем заимствовании этой идеи средневековыми купеческими хозяйствами Северной Италии [8]. Итальянскую версию происхождения двойной бухгалтерии он опровергает следующим логическим выводом: «...в каждом средневековом городе купцы действовали независимо от коллег в других городах, но система почему-то получилась одинаковой. Причем для ее создания в каждом отдельном городе и с нуля оказалось достаточно энтузиазма дилетантов и одного столетия» [16, с. 146].

Основными доказательствами римского происхождения двойной бухгалтерии К.Ю. Цыганков считает:

- древнеримскую этимологию термина «капитал», использовавшегося для обозначения богатства;
- кастовость римского общества, позволявшую только представителям богатейших семей (первые два имущественных разряда из шести) избираться в Сенат и быть наместниками в завоеванных странах;
- использование домашних учетных книг главами семей для составления цензовой отчетности и ее подтверждения под присягой;
- обязанность хранить цензовую отчетность и учетные книги для проверок [16, с. 147].

Все эти факторы, в совокупности с более чем шестивековой историей цензовой отчетности, которая, как уточняет К.Ю. Цыганков,

месте по завещанию уже умершего к тому времени Юлиа Цезаря была основана римская колония. Вероятно, обращение к теме Карфагена С. Стевина и впоследствии О. Бауэра связано с предположениями о римско-карфагенском следе в происхождении двойной бухгалтерии.

⁸ Квестор – магистрат Древнего Рима, который мог специализироваться в уголовной юрисдикции или заведовании государственной казной и архивом. В обязанности последних входило ведение учетных книг прихода и расхода и хранение казенной наличности. Фрагменты речей Цицерона относились к судебной защите квестора, который обвинялся в растрате казны [15].

⁹ На следующих страницах Бауэр приводит буквальный перевод Стевина: «когда другие уделят этому предмету тщательное внимание, то, может быть, найдут еще много сведений о том, что сия бухгалтерия (итальянская – прим. автора) была в употреблении не только у римлян, но гораздо раньше – у древних греков. Принимая во внимание, что первые не отличались вовсе своею изобретательностью и все ценные знания черпали от греков, окажется, что это предположение не лишено основания и что с ознакомлением с греческими книгами могли бы быть получены более верные сведения» [9, с. 9].

¹⁰ О. Бауэр приводит русскоязычный перевод с голландского по книге С. Стевина «*Vorstelike Bovckhoving op de Italiaensche Wyse in Domeine en Finance extraordinaire*», 1607 г.

¹¹ Карфаген – город на северном побережье Африки, основанный тирянами (финикийцами) ок. 878 г. до н.э. по версии О. Бауэра, современные историки склонны называть другие даты. Богатый город был известен своими завоевательными походами и колонизацией Северной Африки, южного и западного Средиземноморья. Карфаген пал в Пунических войнах против основного торгового соперника – Рима в 146 г. до н.э. После разрушения Карфагена на его

разрабатывалась методологами и финансировалась государственной казной, позволяют предположить, что двойная запись была создана в Древнем Риме и заимствована столетия спустя купцами из городов-государств Северной Италии; однако автор не отрицает того факта, что его теория основана преимущественно на логических доказательствах: «...ни одна из форм цензовой отчетности до нас не дошла, но мы полагаем, что итоговый ее показатель назывался «капитал» [16, с. 147].

Несмотря на отсутствие прямых документальных доказательств «римской» гипотезы, А.Ч. Литтлтон не отрицал роли Древнего Рима в развитии техники, предшествующих двойному счетоводству, отмечая большую вероятность существования записей равенств задолго до того, как была полностью сформулирована концепция двойной записи. Он также полагал, что методология двойной записи основана на технике римской бухгалтерии и является следствием длительной эволюции. Однако едва ли не более важным выводом Литтлтона является тот, что окончательное оформление двойной записи было обусловлено регулярными записями по счетам доходов, расходов и собственного капитала [10].

Наряду с римской существует и греческая версия происхождения двойной записи, состоятельность которой в свое время была исследована Р. Маттессичем [2]. Ссылаясь на работу П. Филиуса (P.V. Filios) 1984 г., он соглашается с тем фактом, что систематический учет, как и сами основы счетной науки, были «продуктом» греческих мыслителей и в числе других коммерческих методов применялись банками, храмами и государственной казной, а впоследствии были унаследованы венецианцами [2, с. 82].

«Бухгалтерия была известна грекам еще задолго до Рождества Христова» – пишет О. Бауэр [9, с. 7], отмечая в качестве основной причины ее выгодное расположение на пересечении торговых путей между Европой и Азией, и невиданный расцвет культуры. По мнению Бауэра, точкой развития искусства бухгалтерии в Греции могло стать Дорийское переселение¹² и образование греческих колоний в Малой Азии, на Сицилии и в Италии, внутри которых и вне их (с Афинами) началась активная торговля. В отличие от меновой торговли, процветавшей в других древних государствах, торговля у греков стала «переходной ступенью к торговле на деньги» [9, с. 8], несмотря на слабое развитие кредита,

¹² Массовое переселение одного из основных греческих племен – дорийцев – с севера на Пелопоннес, состоявшееся в XIII–XII вв. до н.э.; Бауэр датирует изменения экономической жизни греков 1104 г. до н.э.

проводились обменные и вкладные операции, существовали законы о торговле и долговых обязательствах, за этими операциями осуществлялся жесткий надзор. Для казначеев общественных храмов, жриц и жрецов, строителей общественных зданий были необходимы публичные отчеты, которые высекались в камне. Проверкой отчетов занимались «эвзины» и «логисты», а задержки в отчетах карались тюремным заключением или конфискацией имущества.

Одним из наиболее ранних памятников, содержащих указание на порядок осуществления счетных записей в Афинах, являются речи Демосфена; на регулярной основе велись учетные книги и записи в них греческими банкирами (трапедзитами), причем счета вкладчиков и заемщиков были персонализированы. Как следует из трудов Аристотеля, население Греции (ок. 620 г. до н.э.) было обязано составлять инвентарь своего имущества для определения права занимать общественные должности и определения ставок налогов. Однако наиболее развитой была система государственного счетоводства, содержащая все актуальные элементы, далее проявившиеся в системе двойного счетоводства: счетные книги и отчеты по государственным доходам и расходам, персональные счета дебиторов как основание для составления ведомостей срочных платежей, система отчетности о денежных операциях государства [11, с. 18–21]. Также развитой системой счетоводства отличались греческие храмы, выполнявшие ссудные операции. В частности, в 1739 г. был найден отчет Дельфийского храма, содержащий подробный перечень доходов и расходов от ростовщической деятельности [11, с. 21–22].

В своей работе автор А.М. Галаган писал: «Такое развитое состояние счетного искусства в древней Греции дало основание некоторым авторам полагать, что грекам классической древности уже была известна двойная система счетоводства; французские авторы Г.Перро и Э.Гильяр высказали соображение о том, что древние греки были знакомы с двойной системой счетоводства ... дошедшие до нашего времени памятники счетных записей древней Греции были внимательно исследованы; в результате ... никаких признаков того, что грекам того времени была известна двойная бухгалтерия, найдено не было» [11, с. 22].

Однако Р. Маттессич отмечает, что необходимо делать разграничение между концепцией двойственности в учете как предшественником двойной записи, и собственно появлением двойной записи как одной из возможных техник отражения двойственности хозяйственных отношений:

«...учет на основе принципа двойственности ... развивался в храмах Дельф, Олимпии, Делоса, Эфеса и Коринфа... Но у нас нет никаких жестких доказательств того, что техника двойной записи, свойственная Италии эпохи Возрождения, была получена из Древней Греции или от любого другого предшественника» [2, с. 82–83].

Еще более одиозной является гипотеза о заимствовании системы двойной записи итальянскими купцами у индийских торговцев, которые принесли ее идеи с собой в Италию, сформировав систему двойной бухгалтерии, далее распространившуюся в Европе. Эта версия принадлежит профессору Университета Дели Б. Лалл Нигаму, который в 1986 г. в журнале *Abacus* опубликовал работу, исследующую истоки и сущность древнеиндийской системы «Бахи-Хата». Автор утверждает: «...историки в целом придерживаются взгляда, что индийские торговцы часто посещали европейские портовые города для обмена товарами... и очень немногие европейцы посещали Индию с теми же целями. Если так, то справедливо утверждение о том, что образцы бухгалтерского учета, более вероятно, были принесены из Индии в Италию, чем наоборот. Если это так, изобретателями современной бухгалтерии (подобно арабским цифрам) были не итальянцы, а индийцы – а далее эта система была перенесена в Италию. Из Италии она распространилась в Англию, Швецию и другие страны Европы» [17, с. 149 – 150].

Версия о связи распространения бухгалтерии с развитием торговли не нова; в 1911 г. О. Бауэр отмечал: «При исследовании бухгалтерской старины мы должны руководствоваться ... историей всемирной торговли, которая открывает нам целый ряд процессов совокупного развития человечества и отдельных народов в разных областях культуры. ...Бухгалтерия, как и всякая другая наука, могла появиться только у народов более культурных, занимавшихся хозяйством, торговлей и промышленностью» [9, с. 1]. Предположение о том, что жители Древней Индии обладали развитой системой счетоводства, высказывал и А.М. Галаган: «Совершенно ясно, что при наличии достаточно развитой торговли, как внутренней, так и внешней, равно при условии выполнения таких операций как ссуды, займы, морской транспорт и пр., индусы не могли обойтись без записей выполняемых операций, а следовательно, им должны быть известны некоторые приемы регистрации тех операций и сделок, которые имели место в торговой и промышленной деятельности страны» [11, с. 13].

Однако слабой стороной гипотезы Б. Лалл Нигам является отсутствие документальных

доказательств в форме учетных книг или иных материальных носителей, которые могли бы достоверно свидетельствовать о столь раннем периоде происхождения двойной бухгалтерии и ее дальнейших заимствованиях. Автор пишет: «...Вероятной причиной этого (несовпадения практики индийского учета и описания системы двойной бухгалтерии, данного Л. Пачоли – *прим. автора*) является традиционный индийский способ обучения. В течение длительного времени люди верили в передачу знаний от одного поколения к следующему при помощи устных сообщений» [17, с. 150].

Единственным источником доказательств раннего существования принципов и приемов двойной бухгалтерии в системе индийского счетоводства «Бахи-Хата» могла бы стать «Артхашастра» (букв. – «наука политики») Каутилья, авторитетный санскритский текст, датированный IV в. до н.э. и являющийся одним из способов систематизации традиционного знания в индийской культуре. Тексты, подобные «Артхашастре», содержали брахманские классификации видов знания, предназначенных для общества ариев; они включали списки дисциплин, подлежащих изучению [18].

«Артхашастра» включает главу «Дело о счетах в помещениях учетчиков», в которой содержатся детальные описания счетов, обозначаются различия между капиталом, прибылью, выручкой и расходами, приводятся проформы таблиц для ведения ежедневных, ежемесячных и годовых счетов [17]. Этот труд был долгое время не известен западным специалистам, поскольку его первый перевод на английский язык, принадлежащий Шамасастри (Shamasastri) был датирован 1915 г. и переиздан в 1967 г., а расширенный перевод Кангле (Kangle) появился лишь в 1963 г., и оба этих издания имели в большей степени культурологический интерес [19]. Попытка обратиться к составляющей знания об организации учета в «Артхашастре» принадлежит еще двум индийским авторам – Н. Чаудхури [20] и А. Бхаттачарья [21], но эти труды остались практически незамеченными профессиональным сообществом.

Автор «Артхашастры» Каутилья был индийским мудрецом и учителем Чандрагупты первого, которому помог свергнуть предыдущую династию Нанда и основать собственную династию Маурьев [19]. Помимо прочего, Каутилья был ученым с огромными возможностями теоретика и практика; «Артхашастра», написанная им около 300 г. до н.э., содержит 150 глав, и она сейчас всемирно известна как древний шедевр, содержащий не только коммерческие или сугубо экономические, но и этические, правовые,

политические и социальные идеи [19]. Помимо большого количества учетных идей, во многом эквивалентных современным категориям (незавершенное производство, различия между доходами и выручкой, точка безубыточности, постоянные и переменные расходы), «Артхашастра» содержит вполне законченную концепцию капитала, по мнению Р. Маттессича, соответствующую концепции физической природы капитала: «это то, что остается после вычета всех уже понесенных расходов и исключения реализованной выручки – чистый остаток, который может быть перенесен вперед или использован» [19].

Что касается собственно обсуждаемой Б. Лалл Нигамом техники счетных записей «Бахи-хата», то ее применение древними индийцами в современной форме двойной бухгалтерии является допущением индийских историков и не основывается в полной мере на тексте «Артхашастры». «Бахи» – это индийский термин, обозначавший учетную книгу, в которой производились записи по счетам. Книги содержали левую часть, именуемую *Jama* (кредит) и правую часть, именуемую *Nam* (дебит). Первый сгиб на каждой стороне назывался *Sira* (заголовок или другая колонка), а другие – *Peta* (подробные описания или внутренние колонки). Все суммы, представленные в счете, в целом соответствовали значениям *Sira*, а детали этих операций раскрывались в *Peta*, что в целом соответствует концепциям синтетического и аналитического учета.

Транзакции, вводимые в систему учета, претерпевали три стадии отражения: по каждой транзакции делалась оригинальная запись (запись о происхождении), затем записи классифицировались и после этого обобщались. Используемые в системе счета подразделялись на три категории: персональные, реальные, номинальные. Персональные счета (*Vyaktigat khate*) были связаны с дебиторами и кредиторами.

Счета капитала были специальным случаем персональных счетов, которые отражали вложения владельца в предприятие. Реальные счета (*Vastavik khate*) отражали активы и собственность бизнеса, которые помогали проводить операции. Номинальные счета (*Avastavik khate*) относились к различным расходам и потерям, а также к доходам бизнеса за тот же период. Это были временные счета, и они закрывались чрез перенос остатков на счета прибылей и убытков. Кроме того, все счета «Бахи-Хаты» содержали оценки предстоящего года (бюджеты) и фактические результаты только что завершившегося года (ежегодные счета) [17].

Таким образом, одной из серьезных проблем, стоящих на пути признания итальянских заимствований индийского счетоводства, является проблема хронологического исследования появления тех или иных элементов в системе индийского счетоводства.

Настоящее исследование охватывало два вопроса – подтверждение гипотез о генезисе двойной бухгалтерии и их связи с развитием концепции капитала. Несмотря на то, что наличие счета финансовых результатов является одним из доказанных формальных признаков происхождения двойной записи в документально подтвержденной итальянской версии, этот признак сравнительно мало исследован в отношении других исторических версий.

Проведенный анализ показал, что римская, греческая и индийская версии происхождения двойной бухгалтерии не подтверждены в достаточной степени фактографическим материалом; их обоснования строятся, преимущественно, на логических выводах и доказательствах. Тем не менее, во всех неподтвержденных версиях генезиса двойной бухгалтерии прослеживается связь с использованием концепции капитала как мерила богатства собственника.

Список литературы

1. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. 2014. № 4. С. 56–75.
2. Mattessich R. Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World. *Abacus*, 1989, vol. 25, no. 2, pp. 74–86. doi: 10.1111/j.1467-6281.1989.tb00222.x
3. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.
4. Баликоев В.З. К вопросу о происхождении категории «капитал» (в порядке дискуссии) // Сибирская финансовая школа. 2008. № 1. С. 100–101.
5. Ковалев В.В. О концепциях капитала // Экономика и управление. 2010. № 7. С. 73–80.

6. Кутер М.И., Гурская М.М. История бухгалтерского учета капитала // Бухгалтерский учет. 2010. № 3. С. 106–113.
7. Цыганков К.Ю. Понятие капитала в бухгалтерии, политэкономии и экономической теории // Сибирская финансовая школа. 2007. № 3. С. 11–20.
8. Цыганков К.Ю., Фадейкина Н.В. Капитал и прибыль как понятия и показатели: происхождение, экономический смысл, роль в менеджменте // Сибирская финансовая школа. 2015. № 6. С. 141–151.
9. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: Печатня С.П. Яковлева, 1911. 341 с.
10. Littleton A.C. Accounting Evolution to 1900. University of Alabama Press, 1933, 373 p.
11. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. М.–Л.: Государственное издательство, 1927. 171 с.
12. Раймонд де Рувер. Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958. 68 с.
13. Sangster A. The Genesis of Double Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*, 2016, vol. 91, no. 1, pp. 299–315.
14. Кутер М.И., Гурская М.М. О трактате Л. Пачоли, формальных признаках двойной бухгалтерии, классификации ранних балансов по структуре, содержанию и назначению // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 1. С. 123–132.
15. Martinelli A. Notes on the Origin of Double Entry Bookkeeping. *Abacus*, 1977, vol. 13, iss. 1, pp. 3–27.
16. Цыганков К.Ю. Менеджмент, капитал, капитализм и бухгалтерия: теоретико-методологические аспекты // Сибирская финансовая школа. 2013. № 3. С. 139–155.
17. Lall Nigam B.M. Bahi-Khata: The Pre-Pacioli Indian Double-entry System of Bookkeeping. *Abacus*, 1986, vol. 22, no. 2, pp. 148–161. doi: 10.1111/j.1467-6281.1986.tb00132.x
18. Канаева Н.А. Систематизация традиционного знания в индийской культуре // Вопросы философии. 2014. № 1. С. 115–126.
19. Mattessich R. Review and extension of Bhattacharyya's Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthashastra. *Accounting, Business and Financial History*, 1998, vol. 8, no. 2, pp. 191–209.
20. Choudhury N. Aspects of Accounting and Internal Control – India 4th Century B.C. *Accounting and Business Research*, 1982, vol. 12, iss. 46, pp. 105–110.
21. Bhattacharyya A.K. Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthashastra. Calcutta, Firma KLM Private, 1988.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE CONCEPT OF CAPITAL AND THE HYPOTHESES ABOUT THE GENESIS OF DOUBLE ENTRY BOOKKEEPING**Svetlana A. SAMUSENKO**Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Krasnoyarsk Krai, Russian Federation
sv_sam@bk.ru**Article history:**Received 28 June 2017
Received in revised form
11 August 2017
Accepted 31 August 2017
Available online
28 September 2017**JEL classification:** M41**Abstract****Importance** The article considers the theory of the genesis of double entry bookkeeping, its various historical versions, and the concept of capital as a backbone element in the origin of double entry bookkeeping.**Objectives** The purpose is to reveal historical and causal relationships between the concept of owner's capital and various hypotheses of the genesis of double entry bookkeeping that reflect their historical and logical interdependence.**Methods** The study employs methods of analysis, synthesis, comparison, grouping, generalization, and the system approach.**Results** I analyze hypotheses of the origin of the double-entry bookkeeping based on formal features of double entry bookkeeping, according to A. Sangster's concept. The paper presents my own investigation and critical assessment of the Indian version of the genesis of double entry bookkeeping and supplements the Roman and Greek versions with recent research data. It discloses the significance of the owner's capital concept as a factor of the origin of the double bookkeeping in all historical versions. I show that the existence of the concept of capital and capital accounts without other formal characteristics do not serve as sufficient evidence of the existence of double entry bookkeeping.**Conclusions** The paper verifies the hypothesis that the existence of accounts for financial results relating to capital gains calculation is one of formal features of double entry bookkeeping. It shows that alternative historical versions of the genesis of double entry bookkeeping are also connected with the existence and use of capital accounts in accounting books.**Keywords:** double entry bookkeeping, capital, accounting history

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Please cite this article as: Samusenko S.A. The Concept of Capital and the Hypotheses about the Genesis of Double Entry Bookkeeping. *International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 18, pp. 1040–1050.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.18.1040>**References**

1. Pyatov M.L. [Evolution of accounting methodology within the balance model of the company]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta, seriya 5. Ekonomika = Bulletin of Saint Petersburg State University. Ser. 5 Economics*, 2014, no. 4, pp. 56–75. (In Russ.)
2. Mattessich R. Accounting and the Input-Output Principle in the Prehistoric and Ancient World. *Abacus*, 1989, vol. 25, no. 2, pp. 74–86. doi: 10.1111/j.1467-6281.1989.tb00222.x
3. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2004, 496 p.
4. Balikoev V.Z. [On the origin of the capital category (for discussion purposes)]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2008, no. 1, pp. 100–101. (In Russ.)
5. Kovalev V.V. [On the concepts of capital]. *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*, 2010, no. 7, pp. 73–80. (In Russ.)
6. Kuter M.I., Gurskaya M.M. [The history of capital accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2010, no. 3, pp. 106–113. (In Russ.)

7. Tsygankov K.Yu. [The concept of capital in accounting, political economy and economic theory]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2007, no. 3, pp. 11–20. (In Russ.)
8. Tsygankov K.Yu., Fadeikina N.V. [Capital and profit as concepts and indicators: Origin, economic sense, role in management]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2015, no. 6, pp. 141–151. (In Russ.)
9. Bauer O.O. *Memuary k istorii bukhgalterii i pamyatniki svyashchennoi stariny* [Memoirs on the history of accounting and monuments of sacred antiquity]. Moscow, Pechatnya S.P. Yakovleva Publ., 1911, 341 p.
10. Littleton A.C. *Accounting Evolution to 1900*. University of Alabama Press, 1933, 373 p.
11. Galagan A.M. *Schetovodstvo v ego istoricheskom razvitii* [Accounting in its historical development]. Moscow, Leningrad, Gosudarstvennoe izdatel'stvo Publ., 1927, 171 p.
12. Raymond Adrien de Roover. *Kak vznikla dvoynaya bukhgalteriya* [The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli according to the Account Books of Medieval Merchants]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1958, 68 p.
13. Sangster A. The Genesis of Double Entry Bookkeeping. *The Accounting Review*, 2016, vol. 91, no. 1, pp. 299–315.
14. Kuter M.I., Gurskaya M.M. [Pacioli's treatise, formal characteristics of double-entry bookkeeping, balance sheet classification (structure, contents and function)]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2015, no. 1, pp. 123–132. (In Russ.)
15. Martinelli A. Notes on the Origin of Double Entry Bookkeeping. *Abacus*, 1977, vol. 13, iss. 1, pp. 3–27.
16. Tsygankov K.Yu. [Management, capital, capitalism and accounting: Theoretical and methodological aspects]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2013, no. 3, pp. 139–155. (In Russ.)
17. Lall Nigam B.M. Bahi-Khata: The Pre-Pacioli Indian Double-entry System of Bookkeeping. *Abacus*, 1986, vol. 22, no. 2, pp. 148–161. doi: 10.1111/j.1467-6281.1986.tb00132.x
18. Kanaeva N.A. [Knowledge Classification in the Traditional Indian Culture]. *Voprosy Filosofii*, 2014, no. 1, pp. 115–126. (In Russ.)
19. Mattessich R. Review and extension of Bhattacharyya's Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthashastra. *Accounting, Business and Financial History*, 1998, vol. 8, no. 2, pp. 191–209.
20. Choudhury N. Aspects of Accounting and Internal Control – India 4th Century B.C. *Accounting and Business Research*, 1982, vol. 12, iss. 46, pp. 105–110.
21. Bhattacharyya A.K. *Modern Accounting Concepts in Kautilya's Arthasastra*. Calcutta, Firma KLM Private, 1988.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.