

# ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

**С. Н. Карельская<sup>1</sup>**

канд. экон. наук, преподаватель кафедры статистики, бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

**Е. И. Зуга<sup>2</sup>**

ассистент кафедры статистики, бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

## БАЛАНСОВАЯ ТЕОРИЯ Ф. В. ЕЗЕРСКОГО

### Введение

В истории бухгалтерского учета общепризнанными создателями классических балансовых теорий считаются немецкие ученые, которые разработали положения статической и динамической теорий баланса. Основоположником первой называют Германа Симона, второй — Эйгена Шмаленбаха (Бетге, 2000, с. 10, 13). «Идея теории статического баланса заключается в том, что наиболее важной для пользователей отчетности информацией являются данные о платежеспособности компании, о возможности (или невозможности) представления ей кредита ...Реализация теории динамического баланса предполагает рассмотрение в качестве основной цели бухгалтерской отчетности представление информации о прибыльности компании» (Пятов, 2008, с. 38, 40).

Вместе с тем разработку теории баланса нельзя назвать исключительной прерогативой германской школы учета: среди российских ученых конца XIX — начала XX в., посвятивших свои работы развитию теории баланса, особое место занимает Ф. В. Езерский.

### Ф. В. Езерский и российское счетоводство

**Фёдор Венедиктович Езерский** (1835—1915) оставил после себя обширную библиографию (более 140 книг и множество статей в журналах и газетах) (Кто есть кто в российской бухгалтерии, 2005, с. 77—93). Он основал первые массовые бухгалтерские курсы в России.

Ф. В. Езерский, потомственный дворянин, окончил уездное училище, в начале своей карьеры успешно работал на должности контролера в Военном Министерстве, где занимался постановкой учета, проводил ревизии. В 1860 г. был удостоен ордена Святого Станислава 3-й степени за написанную в 1855 г. работу «Расчет провианта, приварочных денег и фуража по всем домам от 1 до 1 000 000 числа людей и лошадей на 1 день». В 1867 г. он оставил государственную службу и поселился в Дрездене, где два года изучал

---

<sup>1</sup> Эл. адрес: dsveta@mail.ru

<sup>2</sup> Эл. адрес: ekaterinazuga@mail.ru

литературу по бухгалтерскому учету в Англии, Америке, Бельгии, Австрии и Германии (Дмитриев, 2003, с. 136—138). Итогом этой работы стало создание им новой системы счетоводства, о существовании которой он впервые заявил в «Московских ведомостях» от 28 марта 1870 г. в статье «Русская тройная система» (Медведев, 2010, с. 89). Спустя три года в предисловии к книге «Теория торгового счетоводства по новой системе» автор писал, что его система является плодом сосредоточенного 18-летнего труда. Все это время его не покидало убеждение в необходимости, «*собрать*<sup>1</sup> уже известное по предмету счетоводства и *сличив* разные системы его, *отделив* ненужное от необходимого, дать последнему такое развитие, которое вполне удовлетворяло бы требованиям ясности, краткости, полноты и верности» (Езерский, 1873, с. III).

Возвратившись в Санкт-Петербург в 1873 г., Езерский начал активно пропагандировать свою идею в России: выпускал одну за другой книги по тройной системе счетоводства; в 1887 г. основал артель счетоводов и в 1892 г. Общество счетоводов; выступал с лекциями в институтах; посылал в 1905 г. свои книги царю Николаю Александровичу (Николаю II); с 1889 г. издавал журнал «Счетовод» (Соколов, 2004, с. 137; Дмитриев, 2003, с. 149); в 1874 г. создал счетоводные курсы в Санкт-Петербурге, а через тринадцать лет в 1887 г. — в Москве<sup>2</sup>. Интересно, что на курсы принимались лица обоего пола «со всяким образованием», обучение длилось восемь месяцев, практиковалась как очная, так и заочная форма обучения, программа включала основной полный курс счетоводства (счетоводство, коммерческая корреспонденция, коммерческая арифметика, коммерческие финансовые вычисления, Торговый устав, торговлеведение, коммерческая география) и специальный курс. Обучение стоило около ста рублей, по его окончании слушателей ждал экзамен, лица, не сдавшие экзамена, оставлялись для прохождения еще одного курса обучения (Афанасьев, Пятов, 1996, с. 73—75).

В 1912 г. на Международном конгрессе в Шарлеруа (Бельгия) тройная бухгалтерия Езерского получила международное признание и была рекомендована наряду с логисмографией Джузеппе Чербони (1827—1917) и статмографией Эмануэля Пизани (1845—1915) к изучению во всем мире (Соколов, 1996, с. 248).

### Тройная русская система счетоводства

Езерский назвал свою теорию «тройная русская система счетоводства». Русская — из чувства патриотизма и по аналогии с итальянской, немецкой, французской и американской. Тройная — по трем обстоятельствам: 1) регистрами выступали три книги: хронологическая, систематическая и отчетная (рис.); 2) регистрация осуществлялась по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток<sup>3</sup>; 3) использовались только три счета: Касса, Ценности и Капитал (Соколов, 2003, с. 348). «Система эта ... обходится всего тремя книгами, самыми существенными и необходимыми, — писал автор, —

<sup>1</sup> Курсив Ф. В. Езерского.

<sup>2</sup> На курсах перебивало свыше 9500 слушателей и слушательниц (Издания и труды..., 1909 а, с. 39, К XXXV-летию Счетоводных курсов..., 1909 б, с. 20).

<sup>3</sup> Ф. В. Езерский активно боролся за чистоту русского языка и за очищение его от иностранных заимствований. Особенно это проявлялось в бухгалтерской терминологии. Он писал: «Слово «актив» ... следует заменить словом «средства», слово «пассив» — словом «погашение», слово «римессы» — «векселя в получении», слово «saldo» — остаток, слово «кредит» — словом «расход» и т. д.» (Дмитриев, 2003, с. 154—155).

показывающими движение состояния в хронологическом, систематическом и сводноотчетном порядке. Она же называется тройною — по трем книгам ее» (Езерский, 1908, с. 3).



**Рис. Три книги тройной русской системы счетоводства**  
(Составлено по: Медведев, 2007, с. 91).

### Капитальная книга

В 1876 г. на заседании Комиссии, учрежденной при Комитете общества для содействия русской промышленности и торговле для рассмотрения вопроса о сравнительных выгодах тройной и двойной систем счетоводства, Езерский отметил, что главная цель его системы счетоводства «указана ... вверху оглавления капитальной книги» (Цит. по: Медведев, Назаров, 2007, с. 193). Тем самым автор выделил капитальную книгу как основу своей системы, а объекты, учитываемые в ней, как центральные объекта учета. Строение капитальной книги приведено в таблице.

Таблица

**Форма капитальной книги<sup>1</sup>**

Название № или страница учетов		Месяц, число и сущность оборотов	Контроль	Касса		Ценности		Остатки	
Приходного и убыточного	Расходного и прибыльного			Приход	Расход	Приход	Расход	Приход	Расход

Капитальная книга являлась регистром хронологического учета, где обобщалась информация о трех объектах: денежных средствах (кассе), ценностях и капитале (остатках).

### Теория двух рядов счетов

Сбалансированность тройной системы Езерского обеспечивалась уравнением превышения остатка по приходу счетов «Касса» и «Ценности» с величи-

<sup>1</sup> (Езерский, 1908, с. 7).

ной прихода по счету «Капитал». По мнению Н. С. Помазкова (1889—1968), такое уравнение остатков по счетам полностью соответствует одной из известных балансовых формул теории двух рядов счетов, которую использовали в своих работах Ф. Гюгли<sup>1</sup> (1833—1902) и И. Ф. Шер (1846—1924) (Помазков, 1929, с. 212):

$$[A-P] = [K + (pr-y)],$$

где А — актив, П — пассив, К — капитал, пр — прибыль, у — убыток.

Теория двух рядов счетов предполагает деление счетов двойной бухгалтерии на две группы (ряда): ряд счетов имущественных и ряд счетов чистого капитала. Между ними существует различие. В имущественных счетах «дебетовая сторона имеет положительное значение, т. е. она предназначена для записей, увеличивающих благосостояние<sup>2</sup> предприятия. Кредитовая же сторона, напротив, имеет отрицательное значение, т. е. она предназначена для записей, уменьшающих благосостояние предприятия. Противоположным образом устроены счета чистого капитала. Дебетовая их сторона имеет отрицательное значение и предназначена для записей, уменьшающих величину чистого капитала, а кредитовая сторона имеет положительное значение и предназначена для записей, увеличивающих величину чистого капитала» (Цыганков, 2007, с. 212—213, 214). Ф. В. Езерский называл эти счета прямыми и обратными. Под прямыми счетами он понимал такие счета, в которых «графа прихода означает поступление, а графа расхода — выпуск, убавление; под обратными же такие, в которых, наоборот, выпуск, убавление приходится неизбежно вносить в графу прихода, а приращение — в графу расхода» (Езерский, 1873, с. 12). К прямым он относил счета ценностей и кассы, а к обратным — счет капитала (остатка).

### Долги фирмы — это часть капитала

Как уже отмечалось, тройная система учета включает только три счета: ценности, касса и капитал и не позволяет отражать такие объекты, как кредиторская и дебиторская задолженности. Ее автор писал: «В тех случаях, когда есть приход, но нет соответствующего ему расхода, тогда является увеличение капитала или прибыль ... Наоборот, когда есть расход, но нет соответствующего ему прихода, тогда является уменьшение или убыток» (Езерский, 1908, с. 7). Так, поступление товаров, согласно тройной системе, следовало приходовать записью: Приход по счету «Ценности» Приход по счету «Капитал». Пока счет за материалы не оплачен — это капитал предприятия.

Ф. В. Езерский не был первооткрывателем такого подхода. По свидетельству М. И. Кутера и М. М. Гурской, такая запись встречается в сиенских бухгалтерских книгах XIII—XIV вв.: «В ранних книгах Уголини термин “капитал” означал итог по записям счета дебитора или кредитора. Таким образом, под капиталом в понимании сиенцев можно понимать стоимость средств, чаще всего денежных, переданных должнику — дебитору (отток капитала), или полученных от верителя — кредитора (приток капитала)» (Кутер, Гурская,

<sup>1</sup> Нельзя однозначно сказать, было ли это заимствованием, но точно известно, что Ф. Гюгли был знаком с творчеством создателя тройной бухгалтерии. По словам русского историка учета Н. С. Помазкова, на стр. 667 книги немецкого автора «Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen» («Системы и формы бухгалтерии») приведена ссылка на работу Ф. В. Езерского «Gedrängter Kursus der Buchführung nach dem einfachen, dem doppelten italienischen und dreifachen russischen System» (Помазков, 1929, с. 209).

<sup>2</sup> Под благосостоянием Ф. Гюгли понимал капитал (примечание К. Ю. Цыганкова).

2010, с. 109—110). По всей видимости, создатель тройной русской системы счетоводства был не знаком с этими книгами, поскольку первое их известное современное описание появилось в работе Р. де Рувера только в 1950-х гг.

Известно, что Ф. В. Езерский признавал значение учета обязательств в традиционной бухгалтерии. При описании истории бухгалтерского учета Ф. В. Езерский особое внимание уделил развитию учета дебиторской и кредиторской задолженности. Он отметил, что в униграфической<sup>1</sup> системе книгу долгов называли «главной книгой» «от того, что прежде всего считалось главной задачей — не забыть долговых отношений с другими лицами» (Езерский, 2006, с. 151). Необходимость учета долгов он объяснял тем, что они «могут быть забыты и по забывчивости не записаны или не приняты во внимание при составлении инвентаря» (Езерский, 2006, с. 151) в отличие, например, от товаров, о наличии которых всегда можно узнать путем их пересчета. Тем не менее в теории Езерского учет дебиторской и кредиторской задолженности отсутствует. И это не случайно.

В тройной системе счетоводства фактом хозяйственной жизни признается факт, изменяющий только имущество фирмы, но не источники его образования. Автор утверждал, что «каждая сделка ... представляет в самой себе такой факт, где два лица (покупатель и продавец) меняются двумя реальными предметами» (Езерский, 2006, с. 159), т. е. без изменения состава имущества или объема денежных средств нет факта хозяйственной жизни. Так, при продаже товара в учете фиксируется только его выбытие, уменьшение капитала и не отражается возникновение задолженности покупателя, а при его получении от поставщиков показывается только увеличение запасов (ценностей) и капитала фирмы. В результате расходы и финансовые результаты понимаются в этой системе счетоводства совершенно иначе. Уменьшение на имущественных счетах (например, оплата поставщику) рассматривается как расходы предприятия, сокращающие капитал, а прирост имущества (например, получение кредита) — как доход, увеличивающий капитал. Таким образом, в учете не реконструируется обязательственно-правовой слой фактов хозяйственной жизни, а финансовые результаты определяются на основе кассового принципа (Соколов, 2003, с. 351). При этом капитал — это комплекс экономических ресурсов, позволяющий повысить благосостояние собственника. Итак, в тройной системе любое поступление активов (имущества), независимо от источников, отражается как увеличение капитала, а их выбытие — как его уменьшение.

Трактовка кредиторской задолженности как части капитала фирмы сегодня широко используется в теории финансового менеджмента. «Каждая статья пассива означает, по сути, вклад соответствующего лица (собственники, кредиторы, государственные органы, банки и др.) в финансирование активов данного предприятия», — пишет В. В. Ковалев (Ковалев, 2009, с. 465). Действительно, кредиторскую задолженность можно рассматривать как дополнительный источник средств в обороте компании. После получения от поставщика товаров по договору поставки, в условиях которого определено, что оплата должна быть произведена в течение определенного времени после их передачи, появляется возможность использовать полученные ценности в хозяйственной деятельности и получать доход, не расходуя денежные средства (Пятов, 2009, с. 120—121).

<sup>1</sup> Термины униграфическая (одинарная, простая) и диграфическая (двойная) запись введены в теорию бухгалтерского учета французским ученым Э. П. Леоте (Соколов, 1996, с. 149). Простая запись — это бухгалтерская запись, регистрирующая объект учета без соблюдения правила: один счет дебетуется, другой счет кредитуется (Медведев, 2007, с. 168).

### Идеи Езерского и теория динамического баланса

В начале XX в. толкование дебиторской задолженности как расхода, а кредиторской задолженности как дохода было использовано создателем динамической<sup>1</sup> теории баланса Э. Шмаленбахом. Неизвестно, был ли он знаком с идеями Езерского, но очевидно, что их подходы схожи. Однако Шмаленбах, в отличие от Езерского, понимал дебиторскую задолженность как расход, который еще не стал доходом, а кредиторскую — как доход, который еще не стал расходом (Соколов, 1996, с. 309). Причина этого в том, что в динамической теории баланс показывает кругооборот капитала компании, т. е. его элементы — это стадии движения доходов и расходов. Баланс является «не картиной имущества», а средством исчисления финансового результата (Обербринкманн, 2003, с. 169).

Цель динамического баланса заключается в том, чтобы продемонстрировать эффективность деятельности компании, исчислить финансовый результат ее деятельности — прибыль или убыток (Пятов, 2009, с. 66). Согласно мнению Ж. Ришара, в современной теории динамического баланса «капитал, независимо от того, идет ли речь о собственном капитале (капиталы, резервы и т. д.), заемном капитале (кредиторская задолженность) или о праве пользования капиталом, должен рассматриваться с точки зрения расчета его рентабельности ...Исходя из этого положения, капитал включает только средства, фактически вложенные в предприятие, значит, он включает все виды активов, какой бы ни была форма юридического контроля над ними» (Ришар, 2003, с. 70). «С динамической точки зрения любой актив, который предприятие использовало в своей деятельности, должен фигурировать в балансе» (Ришар, 2003, с. 74). Таким образом, в динамической концепции кредиторская задолженность — это часть капитала, а актив — все имущество, которое используется предприятием в своей деятельности. При этом цель формирования динамического баланса состоит в исчислении финансового результата. Ф. В. Езерский также уделял особое внимание выявлению финансового результата, он настаивал на его определении после отражения каждой хозяйственной операции.

### Финансовый результат в тройной русской системе

Оперативное выявление финансового результата является одним из самых проблемных вопросов теории бухгалтерского учета, так как в любой системе учета выявление прибыли (убытка) затруднено необходимостью закрытия всех бухгалтерских счетов и составления баланса. В тройной системе финансовый результат определяется путем сравнения величины капитала на начало и конец периода. Исчисление суммы капитала возможно в тройной русской системе после каждой хозяйственной операции. «По новой системе в составлении инвентаря нет надобности: в ней счета располагаются и записываются так, что сумма капитала видна во всякое время, хоть после каждого оборота» (Езерский, 1873, с. 114). Езерский добился этого изменением объекта учета. В его балансовой теории объектом учета выступает факт, подтверждающий или изменяющий величину капитала. Обязательства из ряда объектов учета исключены. Кроме того, им использовано иное понимание капитала, доходов и расходов, имущества (активов). Именно это позволило Езерскому решить главную задачу управления: проследивать в реальном масштабе времени успешность работы предприятия через динамику его капитала.

<sup>1</sup> Впервые учение о динамическом балансе было опубликовано Э. Шмаленбахом в 1919 г. (Еременко, 2010, с. 160)

### Трактовка актива

Ф. В. Езерский понимал под активом — имущество, которое используется в хозяйственной деятельности предприятия. В настоящее время такая трактовка считается общепризнанной в Международных стандартах финансовой отчетности, согласно которым активы — это «ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем» (Пятов, Смирнова, 2008, с. 116). Право собственности не является определяющим при признании актива, здесь главной считается «способность компании контролировать ресурс, содержащий экономическую выгоду» (Пятов, Смирнова, 2008, с. 119). Данное правило признания актива продиктовано требованиями анализа рентабельности, поскольку при оценке этого показателя актив трактуется как источник доходов, исключение из его состава имущества, используемого в хозяйственной деятельности, может привести к занижению величины рентабельности (Пятов, Смирнова, 2008, с. 120). Таким образом, одной из задач при формировании отчетности по МСФО становится достоверное раскрытие информации о рентабельности компании. Именно ее старался решить Ф. В. Езерский при создании своей системы. Оценивая его вклад в развитие науки, Я. В. Соколов (1938—2010) писал: «Значение идеи, заложенной в тройной русской форме, было в том, что она значительно опережала свое время, выдвигала ряд задач, которые не могли быть решены старыми бухгалтерскими методами» (Соколов, 2003, с. 348).

### Критика двойной бухгалтерии

Многое из предложенного Езерским в настоящее время потеряло свою актуальность. Например, автор считал одним из достоинств тройной бухгалтерии самопроверочность записей на счетах. «Система эта, — писал он, — называется ... самопроверочною по имеющимся в ней математическим формулам, как признакам верности, облегчающим проверку записей оборотов дел в книгах и исправление ошибок на случай, если где они вкрадутся» (Езерский, 1908, с. 3). С появлением компьютеров это преимущество, о котором писал Езерский, тройной системы перед двойной перестало иметь значение, так как базы данных автоматически балансируют остатки по счетам при использовании двойной записи. Утратила важность и группировка данных учета в хронологическом и систематическом порядке, поскольку информацию в бухгалтерской программе можно отсортировать по любому из перечисленных признаков, не нарушая ее целостности.

Езерский создал свою балансовую теорию, критикуя двойную бухгалтерию<sup>1</sup>. Он часто не стеснялся в выражениях, пропагандируя тройную форму счетоводства. «Двойной системе, — писал он, — нельзя дать другого характера, другого названия, как системы воровской. Это не литературно, не учтиво, но правдиво» (Пятов, 2010, с. 96). Или: «двойная система требует, чтобы было

<sup>1</sup> Ф. В. Езерский не был первым критиком двойной бухгалтерии, впервые она была подвергнута «массированной целенаправленной атаке» в работе английского ученого Э. Джонса «Английская система счетоводства с помощью простой или двойной записи», опубликованной в Бристоле в 1796 г. (Ковалев, 2002, с. 141). Однако энергия и талант, с которыми создатель тройной русской бухгалтерии выступал в защиту своей теории, не могли оставить равнодушными многих. А выявленные конкретные недостатки двойной бухгалтерии, высказанные русским ученым, не заставят задуматься над справедливостью критики.

в расходе то же, что и в приходе, чтобы расход с приходом был равен. ...Когда в многочисленных книгах бухгалтер запутывается, то для уравнения прихода с расходом прибегает, чтобы распутать счетоводство, к приемам нечестным. Отсюда, система эта даже честного бухгалтера может втягивать в дела нечестные» (Езерский, 1909, с. 1—2). Именно критика Ф. В. Езерским двойной бухгалтерии, которая «иногда ... носила курьезный характер» (Соколов, 1996, с. 246), признавалась А. П. Рудановским, Н. С. Помазковым и Я. В. Соколовым главной его заслугой.

Он выделял пять основных недостатков двойной бухгалтерии, а именно: 1) несовершенство терминологии приводит к тому, что убыток (дебет) называется приходом, а прибыль (кредит) — расходом; 2) для учета собственных средств вводятся «подставные» счета; 3) учет искусственно делится на «мертвый» (синтетический) и «живой» (аналитический); 4) выведение финансового результата возможно только путем инвентаризации и за истекший период времени; 5) совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы бухгалтеров, однако самые существенные ошибки в натуральных единицах не раскрываются через механизм двойной записи (Соколов, 1996, с. 246). Суть приведенных замечаний сводится к тому, что выполнение постулатов Пачоли не может гарантировать кажущуюся правильность самих данных, что существенно снижает их контрольную ценность (Пятов, 2010, с. 96). «На практике это равенство двух итогов — дебета кредиту принимают за признак верности счетоводства двойной системы. Но он получается путем подставных приходов (дебетов) и подставных расходов (кредитов). Вследствие этого люди вводятся в самообман» (Езерский, 1909 б, с. 7). Напротив, в качестве преимуществ тройной системы в сравнении с остальными автор указывал: «1) определение сущности систем счетоводства; 2) упрощение счетоводства; 3) упразднение подставных счетов; 4) достижение непрерывного инвентаря; 5) установление математических формул для проверки счетоводства в общем и в частях; и 6) утилизация выработанных обычаями и правовыми положениями способов отчисления результатов (убытков или прибылей)» (Езерский, 1909 а, с. 39).

Езерскому удалось посеять зерно сомнения в незыблемости основ двойной бухгалтерии в умы теоретиков бухгалтерского учета. После него двойную запись стали критиковать И. Ф. Шер (1846—1924) и Н. А. Блатов (1875—1945). В современной российской теории учета этому вопросу посвящены работы Я. В. Соколова, М. Л. Пятова, рассматривающие границы возможностей двойной записи (Пятов, 2009, с. 77—82; Соколов, 2010, с. 121—145).

### Противники идей Езерского

С конца XIX в. идеи Езерского широко обсуждались особенно в русской печати и даже выходили за пределы страны и служили, как правило, предметом критики. Особенно острой была полемика внутри страны. «Преподаватели двойной системы, равно и любители темноты в счетоводстве, а затем и малограмотные практики рутинеры двойной системы, первые обиделись за обличение неверности их учения, вторые усмотрели невыгодность точного счетоводства Езерского, третьи не поняли его, и все вместе ополчились против его системы и против самого автора, как талмудисты старой двойной системы и ее учений против новой совершенной системы Езерского» (Изобретения и труды..., 1909 а, с. 9). Большинство традиционных бухгалтеров (А. М. Вольф (1854—1920), И. Ф. Валицкий (?—1898), Э. Г. Вальденберг



(1837—1895), В. Д. Белов и т. д.) осуждали его разработки. Они ставили под сомнение прежде всего то, что тройная бухгалтерия основана на кассовом принципе, а не на принципе начисления. Из этого они делали вывод, что финансовый результат, который Езерский получал якобы в реальном масштабе времени, на самом деле не являлся ни убедительным (ни достоверным). Кроме того, критиковалось отсутствие в тройной русской системе учета амортизационных отчислений и рассмотрение кредиторской задолженности как прироста собственного капитала, а дебиторской задолженности как его уменьшение. Автор отвечал критикам следующее: «Неточности эти не нарушают ясности дел, и было бы в высшей степени неблагоразумно из-за всех этих мелочей обременять счетоводство утомительными ежедневными вычислениями, не представляющими никакого практического значения. Для практики совершенно достаточно, если ежедневно будет видна лишь более или менее близкая сумма капитала, а точная цифра его со всеми указанными мелкими вычислениями выводима тогда, когда это требуется» (Езерский, 1908, с. 12).

Трактовка капитала Езерского получила развитие в начале XX в. в теории динамического баланса Шмаленбаха, которая доминирует в учетной практике уже более века. Его понимание актива воспринято в МСФО, которые в настоящее время являются для большинства стран ориентиром для реформирования национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Балансовую теорию Езерского можно оценивать по-разному, но нельзя не согласиться с утверждением Рудановского, назвавшего ее «предвозвещницей перехода счетоводства, как искусства, к счетоводству как к науке» (Цит по: Помазков, 1929, с. 209).

### Заключение

Несомненно, балансовая теория Ф. В. Езерского — это важный этап развития теории бухгалтерского учета. Ее положения остаются актуальными и в настоящее время как оригинальный подход к решению вопроса определения величины источников средств компании. Фактически Ф. В. Езерский попытался сузить область бухгалтерского учета до объектов, изменение которых влияет на величину капитала, вовлеченного в хозяйственный оборот компании и выраженного в реальных материальных ценностях. Именно такой подход, в частности, получил признание в МСФО и современной теории финансового менеджмента.

### Источники

*Афанасьев В. И., Пятов М. Л.* Женское счетоводное образование в дореволюционной России // Бухгалтерский учет. 1996. № 8. С. 73—75.

*Бетге Й.* Балансоведение / пер. с нем. под ред. В. Д. Новодворского. М., 2000.

*Дмитриев А. Л.* «Тройная русская система счетоводства» и ее изобретатель Федор Венедиктович Езерский // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703—2003. СПб., 2003. С. 136—160.

*Езерский Ф. В.* Которая система счетоводства правильная. СПб.—М., 1913.

*Езерский Ф. В.* Счетоводство в его историческом развитии // Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д. В. Назаров, М. Ю. Медведев. М., 2006. С. 141—167.

*Езерский Ф. В.* Теория торгового счетоводства по новой системе. Дрезден; СПб., 1873.

*Езерский Ф. В.* Упрощенная тройная система. СПб.; М., 1908.

*Езерский Ф. В.* Что делает человека честного нечестным, нечестного честным. М., 1909. Вып. 2.

- Еременко Т. В.* Концепция амортизации О. Шмаленбаха // *Финансы и бизнес.* 2010. № 3. С. 160—173.
- Изобретения и труды *Ф. В. Езерского.* СПб.; М., 1909 а.
- К XXXV-летию Счетоводных курсов *Ф. В. Езерского* 1874—1909 гг. К XV-летию русской тройной системы счетоводства *Ф. В. Езерского* 1870—1909 гг. К L-летию литературных трудов *Ф. В. Езерского* 1859—1909 гг. СПб.; М., 1909 б.
- Ковалев В. В.* Основы теории финансового менеджмента. М., 2009.
- Ковалев В. В.* О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии // *Вестник Санкт-Петербургского государственного университета.* Сер. 5. «Экономика». 2001. Вып. 4. С. 136—145.
- Кутер М. И., Гурская М. М.* История бухгалтерского учета капитала // *Бухгалтерский учет.* 2010. № 3. С. 107—113.
- Медведев М. Ю.* Бухгалтерский словарь. М., 2007.
- Медведев М. Ю.* Теория учета и двойная запись. М., 2010.
- Кто есть кто в российской бухгалтерии / сост. М. Ю. Медведев. М., 2005.
- Медведев М. Ю., Назаров Д. В.* История русской бухгалтерии. М., 2007.
- Обербрункманн Ф.* Современное понимание бухгалтерского баланса / пер. с нем. под ред. проф. Я. В. Соколова. М., 2003.
- Помазков Н. С.* Счетные теории. Л., 1929.
- Пятов М. Л.* Базовые принципы бухгалтерского учета. М., 2010.
- Пятов М. Л.* Балансовые теории и современная бухгалтерская информация // *Бухгалтерский учет.* 2008. № 15. С. 37—42.
- Пятов М. Л.* Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений. М., 2009.
- Пятов М. Л.* Обязательства и их отражение в бухгалтерском учете // *Финансы и бизнес.* 2009. № 1. С. 118—128.
- Пятов М. Л., Смирнова И. А.* Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности. М., 2008.
- Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / пер. с фр. под ред. проф. Я. В. Соколова. М., 2000.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
- Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М., 2003.
- Соколов Я. В.* Тройная русская бухгалтерия // *Расчет.* 2004. № 1. С. 136—137.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М., 2010.
- Цыганков К. Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета. М., 2007.