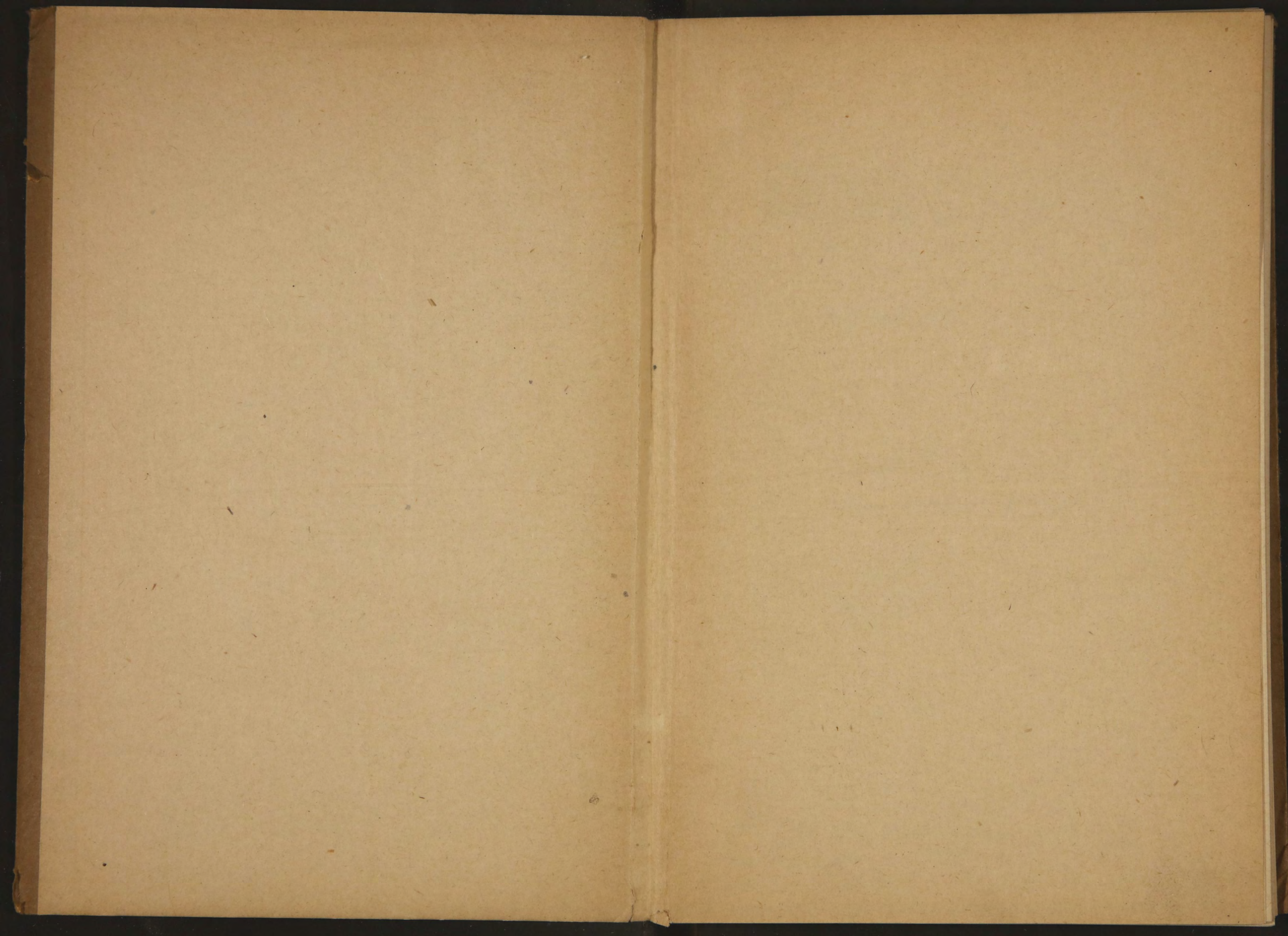
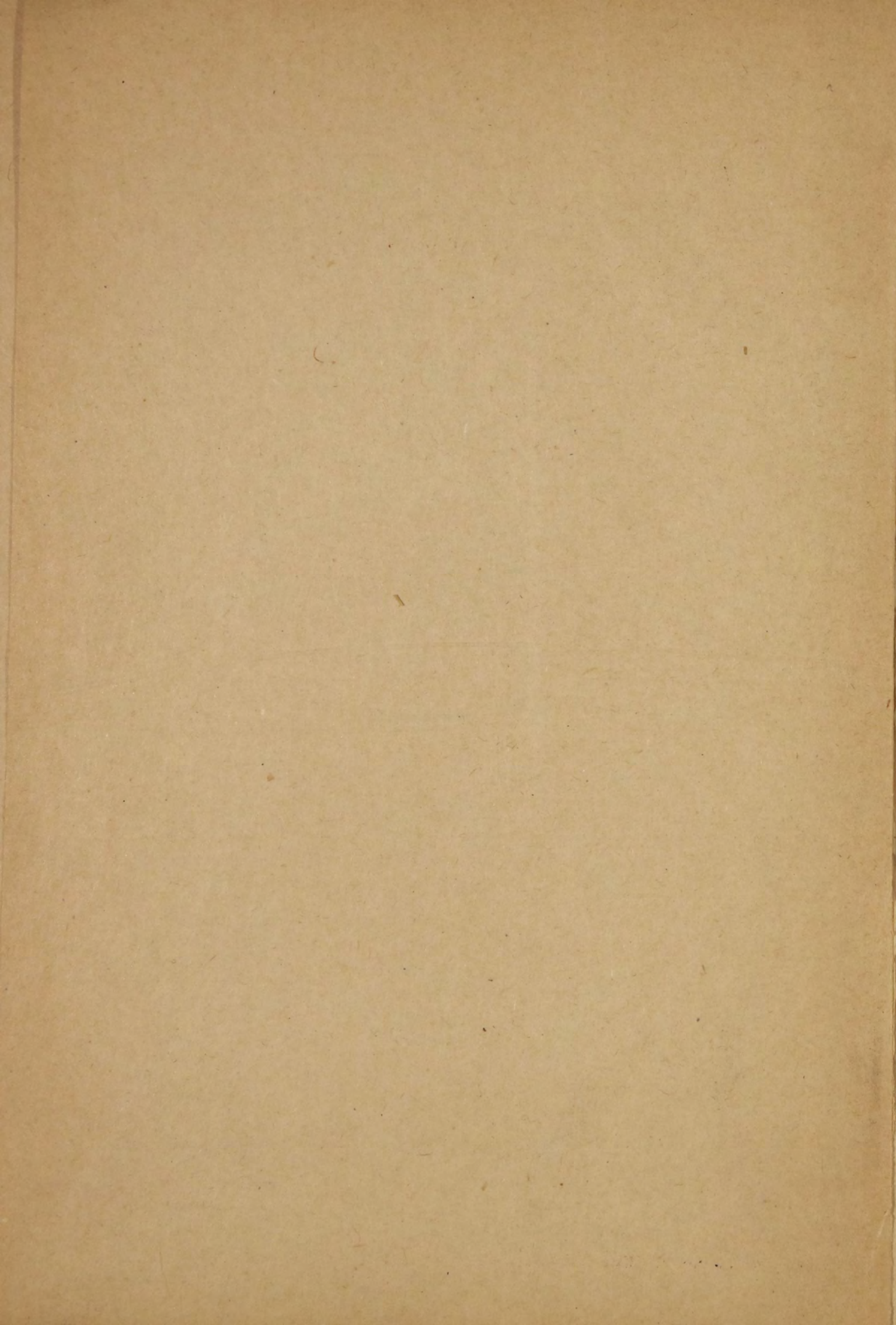


17842





17842.



~~1945~~

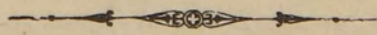
ДВОЙНАЯ БУХГАЛТЕРІЯ

ВЪ ПОПУЛЯРНЫХЪ ОЧЕРКАХЪ.

ИЗДАНИЕ ТРЕТЬЕ.

журнала „СЧЕТОВОДСТВО“

Издание первое одобрено Ученымъ Комитетомъ Министерства Народнаго Просвѣщенія для фундаментальныхъ и ученическихъ библиотекъ коммерческихъ училищъ, а равно и реальныхъ училищъ съ коммерческими отдѣленіями.



39

С.-ПЕТЕРБУРГЪ.

Типо-Литографія Б. М. Вольфа, Разъѣзжая 15.
1899.

Библиотека ИКФ СССР

2

Дозволено цензурою. С.-Петербургъ, 25 сентября 1899 года.

71373

Предисловіе.

Знаніе бухгалтеріи еще мало распространено въ нашемъ обществѣ. Большинство купцовъ, вопреки требованіямъ закона, обходится карманной бухгалтеріей или путается въ лабиринтъ безпорядочныхъ и безсистемныхъ записей. Двойную бухгалтерію считаютъ сложной и мало доступной. Между тѣмъ, на самомъ дѣлѣ, она то, именно, удобопонятнѣе и ведетъ лучше къ цѣли, требуя меньшей затраты труда и времени, чѣмъ хаотическая запись большинства нашего купечества.

Стремясь ознакомить дѣловой міръ съ рациональными основаніями бухгалтеріи, редакція журнала «Счетоводство» помѣщала рядъ систематическихъ статей объ элементарныхъ началахъ двойной системы въ общедоступномъ изложеніи. Такъ какъ, въ настоящее время, большинство номеровъ журнала, въ которыхъ эти статьи помѣщались, распродано,—редакція сочла возможнымъ выпустить эти статьи отдѣльнымъ изданіемъ.

Смѣемъ думать, что эта книга, открывая собою серію популярныхъ изданій по бухгалтеріи, будетъ далеко не лишнею въ нашей счетоводной литературѣ, вообще говоря, скудной трудами по бухгалтеріи, соединяющими общедоступность изложенія съ научностью содержанія. Какъ бы дополненіемъ и развитіемъ настоящей книги являются: «Самоучитель двойной бухгалтеріи Ф. Скубица», рассматривающій записи болѣе обширнаго предпріятія; «Мельничное счетоводство», Л. Гомберга», составляющее переходъ къ фабричной бухгалтеріи и «Аналитическая карта бухгалтеріи» съ подробными объясненіями.

I.

Цѣль бухгалтеріи—во всякое время имѣть возможность получить ясное представленіе о состояніи предпріятія, или объ имущественномъ его положеніи. Смотря по тому, имѣемъ ли мы дѣло съ предпріятіемъ простымъ или сложнымъ, ведется ли оно въ малыхъ или большихъ размѣрахъ, и бухгалтерія представляется простой или сложной, незначительной или обширной. Книгопродавецъ ведетъ свои записи иначе, чѣмъ портной, торговецъ москательными товарами долженъ исходить изъ другихъ точекъ зрѣнія, чѣмъ бухгалтеръ на суконной фабрикѣ. Страховое общество совершаетъ свои записи иначе, чѣмъ банкиръ; бухгалтерія какой-нибудь машинной фабрики, горнаго завода или владѣльца корабля опять-таки имѣетъ свои особенности. Однако, какъ ни разнообразны книги съ ихъ внѣшней и внутренней стороны,—нѣсколько основныхъ руководящихъ принциповъ всегда проходятъ черезъ нихъ красной нитью, такъ что искусный счетоводъ одинаково хорошо сумѣетъ ориентироваться въ правильно веденныхъ книгахъ аптекаря, банкира или фабриканта.

Наша задача будетъ состоять въ томъ, чтобы ознакомить читателя съ этими немногими принципами бухгалтеріи, причемъ мы будемъ исключительно руководствоваться приѣмомъ отъ простаго примѣра переходить постепенно къ болѣе сложному.

Какъ извѣстно, различаютъ *простую* и *двойную* или, такъ называемую, *итальянскую* бухгалтерію. Это дѣленіе можетъ человѣку непосвященному внушить мысль, что простая бухгалтерія—дѣйствительно простая, двойная же—гораздо болѣе сложная. Такой взглядъ совер-

шенно невѣренъ: въ дѣйствительности двойная бухгалтерія—*единственно* рациональный и совершенный способ веденія правильной записи.

Мы утверждаемъ такъ, не приводя доказательствъ: они будутъ представлены въ дальнѣйшемъ изложеніи. Исходя изъ нашего взгляда на двойную бухгалтерію, мы съ нея же начнемъ наше изложеніе и къ ней приурочимъ всѣ наши послѣдующія разъясненія.

Какъ мы уже сказали, цѣль бухгалтеріи состоитъ въ томъ, чтобы, во всякое время, дать возможность ознакомиться съ состояніемъ дѣла. Для достиженія ея, всѣ дѣйствія и факты, имѣющіе отношеніе къ увеличенію или уменьшенію имущества, должны быть, прежде всего, записаны.

Факты, вродѣ переменны въ личномъ составѣ дѣла, всякія событія, имѣющія прямое или косвенное отношеніе къ предпріятію, разъ они непосредственно не вліяютъ на имущественную сторону дѣла, не могутъ служить статьями для записей. Покупка же или продажа товаровъ на наличныя деньги или въ кредитъ, выплата или полученіе рабочей платы, плата за провозъ, за пересылку товаровъ, проценты, страхованіе, наемная плата и пр., вліяютъ на имущество и должны быть записаны.

Теперь слѣдуетъ поставить вопросъ: *какъ производятся эти записи въ книгъ, или въ какой формѣ онѣ совершаются?*

Прежде, чѣмъ приступить къ записямъ, необходимо отдать себѣ ясный отчетъ о самомъ составленіи книги для записей. Мы говоримъ здѣсь исключительно о составленіи *одной* только книги. Можно спросить: почему? Въ каждомъ учебникѣ по бухгалтеріи говорится, что для веденія записей необходимы: памятная, кассовая, журналъ, главная и еще, Богъ вѣсть, какія книги, и стоитъ только заглянуть въ любую контору, чтобы дѣйствительно увидѣть всѣ или большинство означенныхъ книгъ. Совершенно вѣрно. Все таки останемся пока при одной книгѣ; впослѣдствіи же разъяснимъ, какъ всѣ вышеназванныя книги органически входятъ въ составъ того, что называется бухгалтеріей. Итакъ, мы сначала будемъ имѣть дѣло только съ одной книгой.

Предположимъ, что мы устроили какое-либо предпріятіе. Если по этому дѣлу намъ приходится вступить съ какимъ-нибудь лицомъ въ частыя сношенія по покупкѣ или продажѣ товара, или по другимъ торговымъ операціямъ, то сношенія эти, вызывая повторяющіяся полученія или выдачи денегъ, товаровъ и пр., устанавливаютъ между нами *счетныя* отношенія.

Для того, чтобы ихъ можно было легко усмотрѣть изъ нашей книги, мы открываемъ этому лицу *счетъ*. Какъ бы разнообразны ни были наши счетныя отношенія къ данному лицу, сколько бы разъ и въ какихъ бы разновидностяхъ они ни повторялись, они сводятся къ слѣдующимъ двумъ противоположнымъ по своимъ свойствамъ актамъ: *полученію* и *выдачѣ*. Поэтому, занося эти отношенія въ книгу, или, технически выражаясь, открывая счетъ, мы беремъ двѣ противоположащія страницы книги. Въ заглавіи обозначаемъ имя, фамилію и мѣстожителство лица, которому открываемъ счетъ. На одну страницу—*лѣвую*—этого счета заносимъ все, что этимъ лицомъ отъ насъ получается, все, на что мы приобретаемъ, по отношенію къ нему, требовательное право, и вслѣдствіе чего онъ становится нашимъ *должникомъ-дебиторомъ*. На противоположную—*правую*—все, что этимъ лицомъ намъ дается, всѣ наши обязательства по оказанному имъ намъ кредиту, вслѣдствіе чего онъ становится нашимъ *заимодавцемъ-кредиторомъ*. Отсюда та сторона, куда заносятся всѣ долги и обязательства лица по отношенію къ намъ называется *дебетомъ* (сторона долга) и обозначается словомъ *дебетъ*, *долженъ*, или по сущности отмѣчаемаго дѣйствія—*получилъ*, *принялъ*; другая сторона (правая), заключающая требованія лица по отношенію къ намъ или наши обязательства, называется *кредитомъ* и обозначается словомъ *кредитъ*, *имѣетъ* или *далъ*, *отпустилъ*.

Если, напр., лицомъ, съ которымъ мы вступили въ сношенія, является фирма М. А. Алексѣева въ Ц. Селѣ, то счетъ, открытый въ нашей книгѣ, будетъ имѣть слѣдующій видъ:

нія, или подобнаго рода сдѣлки представляютъ только часть торговаго оборота?

Полная дѣятельность всякаго предпріятія, внѣшнимъ образомъ, выражается въ рядѣ отдѣльныхъ *торговыхъ случаевъ* или *операцій*; въ ихъ основаніи лежитъ *мѣна*. Всякій обмѣнъ предполагаетъ два дѣйствія:—полученіе и выдачу—и вызываетъ два вопроса: что мы получаемъ при мѣнѣ и что мы взамѣнъ даемъ? Отвѣтъ на эти вопросы различенъ, смотря по характеру мѣновыхъ сдѣлокъ: 1) возможна непосредственная *мѣна однихъ цѣнностей на другія* или мѣна цѣнностей на мѣновую единицу, т. е. *на деньги*; 2) *мѣна цѣнностей на услуги*. Какъ бы незначительно предпріятіе ни было, оно не можетъ обойтись безъ прямыхъ или косвенныхъ услугъ третьихъ лицъ. Оно нуждается въ служащихъ, прибѣгаетъ къ путямъ и средствамъ сообщеній и сношеній, требуетъ найма помѣщеній, складовъ, нерѣдко занимаетъ за извѣстное вознагражденіе чужіе капиталы и проч., словомъ прибѣгаетъ къ разнообразнымъ видамъ услугъ. Отсюда и вытекаетъ второй видъ обмѣна, въ свою очередь, также предполагающій два вопроса: какую цѣнность мы даемъ и какую взамѣнъ получаемъ услугу, и наоборотъ.

Къ этимъ двумъ видамъ обмѣна сводится вся дѣятельность предпріятія. Но каждый изъ этихъ двухъ видовъ, въ свою очередь, можетъ проявиться двоякимъ образомъ: или обмѣнъ вполнѣ заканчивается въ моментъ своего совершенія, и стороны, производящія мѣну, получая каждая эквивалентъ, не сохраняютъ по отношенію другъ къ другу никакихъ правъ или обязательствъ, или же въ моментъ обмѣна одна изъ сторонъ не обладаетъ нужной мѣновой цѣнностью и, совершая, тѣмъ не менѣе, обмѣнъ, вмѣсто такой цѣнности или услуги, даетъ обѣщаніе уплатить или выполнить услугу впослѣдствіи, т. е. является *кредитъ*. Кредитъ устанавливаетъ между совершающими мѣну сторонами правовыя или обязательственныя отношенія. Сторона, дающая обѣщаніе, является должникомъ, дебиторомъ; сторона, принимающая обѣщаніе и дающая цѣнность или услугу, кредиторомъ. Обѣщаніе можетъ быть дано устно или письменно; въ первомъ случаѣ, оно называется открытымъ требованіемъ, требованіемъ по

счету; во второмъ—осуществляется путемъ всякаго рода долговыхъ знаковъ, какъ вексель и т. п.

Теперь не трудно видѣть, съ какими видами мѣновой дѣятельности имѣетъ дѣло простая бухгалтерія. Изъ обширнаго круга мѣновыхъ сдѣлокъ она отмѣчаетъ только тѣ, которыя вліяютъ на измѣненіе нашихъ правъ и обязательствъ и вызываютъ кредитныя отношенія, притомъ, устные, основанныя на открытомъ счетѣ. Бухгалтерія же, ставящая себѣ цѣлью отмѣчать и слѣдить за *всѣми* проявленіями предпріятія, не можетъ ограничиться только сдѣлками, производящими перемѣну въ правахъ и обязательствахъ, т. е. одними личными счетами. Она должна обнять, если желаетъ представить истинную картину дѣла, всѣ виды указанныхъ сдѣлокъ. Этому требованію удовлетворяетъ двойная бухгалтерія. Она разсматриваетъ всевозможныя мѣновыя сдѣлки, касающіяся имущества и услугъ, и вводитъ, помимо личныхъ счетовъ еще *счета имущества*—вещественные—и *счета услугъ*—результатовъ. Эти счета открываются подобно личнымъ счетамъ.

II.

Для производства всѣхъ записей основнымъ правиломъ считается слѣдующее: статьи, по которымъ счетъ производитъ выдачу, записываются ему въ кредитъ, въ правую сторону; статьи-же, которыя онъ получаетъ, записываются ему въ дебетъ, въ лѣвую сторону. Если изъ *вещественныхъ* счетовъ возьмемъ, на примѣръ, счетъ кассы и 15-го Января помѣстимъ въ кассу 1000 р., а 16-го Янв. изъ нея возьмемъ 800 р., то счетъ кассы слѣдуетъ дебитовать на 1000 р., т. к. она получила эту сумму; напротивъ, счетъ кассы слѣдуетъ кредитовать на 800 р., потому что она выдала эту сумму; обѣ эти записи распредѣляются въ счетѣ кассы слѣдующимъ образомъ:

ДЕБЕТЪ (принялъ).	Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ. (Отпустилъ).
Янв. 15	1000	—	Янв. 16 800

Указанною записью мы отмѣтили только измѣненіе, происшедшее въ кассѣ, т. е. только одну сторону операціи. Всякая же операція непременно предполагаетъ двѣ стороны: дающую и получающую.

Для того, чтобы запись была полная и согласная съ дѣйствительностью, необходимо отмѣтить не только, какъ мы это сдѣлали, приходъ кассы, но и вторую сторону, отъ которой въ кассу поступило, не только расходъ кассы, но и кому кассой дано. Отсюда вытекаетъ слѣдующее весьма существенное правило: *каждая операція, касающаяся торговаго дѣла, чтобы быть вполне согласной съ дѣйствительностью, должна за-*

Словами «со счета» или «счету» принято обозначать кредитора, а словами «на счетъ» или «счетъ» — дебитора.

Прежде, чѣмъ продолжать наше изложеніе, сдѣлаемъ слѣдующее замѣчаніе:

Можно сдѣлать двойной бухгалтеріи тотъ упрекъ, что она, записывая каждую операцію въ два разные счета, въ нѣкоторомъ смыслѣ записываетъ все два раза, что дѣлаетъ ее гораздо объемистѣе простой бухгалтеріи, которая производитъ запись только въ одномъ счетѣ. Конечно, двойной записи нельзя отрицать! Но въ ней именно и состоитъ существенное преимущество двойной бухгалтеріи передъ простой. Представьте себѣ, что мы внесемъ вышеупомянутую операцію въ книгу только *одинъ* разъ, въ такомъ случаѣ мы можемъ внести ее въ дебетъ счета кассы, или въ кредитъ счета товаровъ. Черезъ годъ, напримѣръ, намъ случайно понадобится найти запись этой операціи въ книгѣ. Естественно явится вопросъ: въ какомъ счетѣ запись находится? гдѣ намъ ее искать? Она давно исчезла изъ нашей памяти! — При двойной системѣ записи, мы лишены свободы выбора счетовъ и легко найдемъ ее какъ въ счетѣ кассы, такъ и въ счетѣ патоки, потому что знаемъ, что она должна быть занесена въ *оба* счета. — Но, это между прочимъ! — Гораздо существеннѣе то, что счетъ въ которомъ не произведемъ записи, невѣрно покажетъ свое дѣйствительное состояніе. Такъ, если не отмѣтимъ одной стороны этой операціи — прихода наличныхъ денегъ, — то остатокъ денегъ по книгѣ, въ счетѣ кассы, окажется несогласнымъ съ дѣйствительностью; то же самое, если не отмѣтимъ второй стороны — выдачи патоки.

Ясно, сколько преимуществъ въ отношеніи обозрительности представляетъ это послѣдовательное и систематическое внесеніе одной и той-же операціи въ два различные счета, по сравненію съ беспорядочной и произвольной записью простой бухгалтеріи.

Всѣмъ вышесказаннымъ мы отвѣтили на вопросъ: *какъ и въ какой формѣ должны производиться записи?*

Но этимъ мы уже выставили коренное начало двойной записи. Все дальнѣйшее представляетъ лишь примѣненіе и развитіе основнаго принципа.

Каждое торговое предприятие проходитъ черезъ три стадіи: 1) возникновеніе, 2) существованіе и 3) прекращеніе или ликвидацію. Ясно, что для бухгалтеріи очень важны эти три момента; съ ними связано *заведеніе* счетныхъ книгъ, *веденіе и заключеніе* ихъ. Каждое изъ нихъ представляетъ свои спеціальныя затрудненія и требуетъ особенныхъ приемовъ. Очевидно, самыя большія затрудненія представляетъ заведеніе книгъ, разъ книги заведены, дальнѣйшее точное веденіе ихъ не представляетъ трудностей. Заключеніе книгъ, въ нѣкоторыхъ случаяхъ, также не совсѣмъ просто!..

При заведеніи книгъ, счетоводу необходимо имѣть самыя точныя и подробныя свѣдѣнія о размѣрахъ и особенностяхъ даннаго торговаго предприятия.

Извѣстные счета,—напримѣръ, счетъ кассы—присущи каждому предприятию, потому что нельзя представить себѣ такого торговаго предприятия, которое обходилось бы безъ наличныхъ денегъ; другіе счета,—какъ, напримѣръ, сырыхъ матеріаловъ, готовыхъ товаровъ и пр.—необходимы въ фабричной бухгалтеріи, излишни для торговца москательными товарами. Исходя изъ этой точки зрѣнія, мы можемъ различать два рода счетовъ: счета, которые присущи болѣе или менѣе каждому предприятию, и счета, необходимые только въ извѣстныхъ отрасляхъ торгово-промышленной дѣятельности. Число счетовъ первой категоріи сравнительно невелико; количество счетовъ второй категоріи можетъ быть чрезвычайно разнообразно. Такъ, напримѣръ, общество конно-желѣзныхъ дорогъ должно имѣть счетъ обмундированія служащихъ при вагонахъ, счетъ фуража, парковъ и т. д. Фарфоровый заводъ—счетъ золота (для позолоты готовыхъ товаровъ), счетъ моделей и т. д. Такимъ образомъ, въ каждомъ промышленномъ предприятии можно найти спеціально ему присущіе счета. Между счетами первой категоріи остановимся на одномъ счетѣ, представляющемъ характерную особенность и новое преимущество двойной бухгалтеріи. Въ то время, какъ простая бухгалтерія знаетъ только счета личные, а усовершенствованная простая—и счета вещественные,—двойная бухгалтерія ведетъ еще счетъ хозяину или хозяевамъ предприятия по сдѣланному взносу, т. е. счетъ чистому иму-

ществоу предпріятія и происходящимъ въ немъ измѣненіямъ подъ названіемъ «счетъ капитала», благодаря чему является вторая сторона, контролирующая счета личные и вещественные, какъ это подробно разъясняется ниже.

Для основанія всякаго дѣла, требуется большій или меньшій капиталъ. По общепринятому выраженію, капиталъ вкладывается въ дѣло. Если у предпринимателя нѣтъ капитала, то онъ долженъ занять его. Однако, даже и въ томъ, болѣе частомъ, случаѣ, когда капиталъ принадлежитъ самому предпринимателю, послѣдній разсматривается по отношенію къ дѣлу, какъ постороннее лицо, которое даетъ капиталъ для дѣла и, поэтому, съ полнымъ правомъ открываетъ самому себѣ счетъ въ книгѣ. Онъ называетъ этотъ счетъ не «мой счетъ», а просто «счетъ капитала». Если существуетъ два участника въ предпріятіи съ одинаковымъ капиталомъ, то открываются два счета капитала: «счетъ капитала А» и «счетъ капитала Б»; при существованіи трехъ или болѣе участниковъ, открываются три или болѣе счета.

Въ акціонерномъ обществѣ каждый акціонеръ является участникомъ въ предпріятіи со своимъ вкладомъ (акціи). При существованіи нѣсколькихъ тысячъ акціонеровъ, въ счетной книгѣ пришлось-бы открыть столько-же тысячъ счетовъ капитала, сколько существуетъ акцій; вмѣсто этого предполагаютъ всѣ акціи соединенными въ рукахъ одного лица и, вмѣсто множества отдѣльныхъ счетовъ капитала, представляютъ одинъ коллективный счетъ складочнаго капитала, представляющій итогъ всѣхъ выпущенныхъ акцій.

Само собою разумѣется, что предпріятіе, которое принадлежитъ многимъ хозяевамъ, должно вести счета ихъ (капиталъ А, капиталъ Б. и т. д.), иными словами кредитовать взносами и дебитовать заборами, для того, чтобы знать, что каждому изъ нихъ слѣдуетъ. Хотя то же самое вполне приложимо и къ единоличному хозяину, но многимъ можетъ, всетаки, показаться излишнимъ веденіе хозяиномъ въ дѣлѣ своего счета, т. е. счета капитала. Для нагляднаго объясненія необходимости такого счета, ничуть не создаваемого искусственно, а прямо вытекающаго изъ существа дѣла, приводимъ слѣдующій примѣръ:

Положимъ, въ кладовой лежатъ товары, въ кассѣ—деньги, процентныя бумаги и т. д. Изъ кладовой хозяиномъ взята часть товаровъ, изъ кассы—часть денегъ. Для того, чтобы счетъ кладовой и кассы представлялъ состояніе, согласное съ дѣйствительностью, мы должны безусловно отмѣтить въ немъ взятое. Но, какъ мы уже выше пояснили, подобная запись будетъ отражать только одну сторону совершившагося факта и остается безслѣдной вторая сторона—противоположная: къмъ получено взятое изъ кладовой, кассы. Этотъ пробѣлъ и восполняетъ счетъ хозяина, счетъ капитала. Мы вывели объясненіе существованія счета капитала изъ самой природы вещей, изъ двусторонняго характера всякой операціи. Покажемъ теперь, что счетъ этотъ находитъ себѣ полное оправданіе и въ понятіяхъ торгового быта.

Какъ извѣстно, въ коммерческомъ мѣрѣ дѣло купца, его торговля, представляетъ вполне самостоятельную величину, имѣющую опредѣленную цѣнность, смотря по обширности размѣровъ и по пріобрѣтенной репутаціи. Послѣдняя стоитъ нерѣдко внѣ всякой зависимости отъ того лица, которому, въ данный моментъ, принадлежитъ дѣло. Лицо хозяина намъ часто совершенно незнакомо, но репутація предпріятія тѣсно связана съ самимъ дѣломъ, съ его именемъ, или, выражаясь технически, «съ фирмой». Фирма и характеризуетъ цѣнность дѣла, фирму можно унаслѣдовать, купить, отсюда тотъ часто случающійся въ жизни фактъ, что во главѣ дѣла стоитъ одно лицо, а дѣло носитъ названіе совершенно другого лица, напр., прежняго собственника. Фирма, т. е. предпріятіе, прекращается, а хозяинъ продолжаетъ жить, и наоборотъ. Словомъ сущность предпріятія кроется въ его положеніи въ промышленномъ мѣрѣ, въ его фирмѣ и только внутренній распорядокъ, управленіе сосредоточено въ рукахъ полновластнаго хозяина. Дѣло, такъ сказать, само стремится къ опредѣленной цѣли, хозяинъ только руководитъ этими стремленіями, ведетъ къ цѣли. Главнымъ средствомъ для достиженія цѣли—возможно большаго обогащенія—неизбѣжно служитъ вложенный въ дѣло капиталъ. Ясно, что капиталъ этотъ играетъ въ дѣлѣ самостоятельную

роль, онъ есть капиталъ даннаго дѣла и, въ качествѣ таковаго, имѣетъ и свой спеціальный счетъ. Каково положеніе дѣла по отношенію къ этому капиталу? Положеніе должника. Дѣло его получило отъ хозяина, слѣдовательно, дѣло ему должно и потому произведенный взносъ записывается въ кредитъ счета капитала-хозяина. Дѣло получило его отъ многихъ лицъ и онъ и записывается въ кредитъ всѣхъ этихъ лицъ-хозяевъ.

Веденіе хозяиномъ своего счета, подъ названіемъ «счетъ капитала», предписывается и нашимъ закономъ.

71373
Подобно тому, какъ для всѣхъ акціонеровъ открывается для болѣе удобной обзорности одинъ счетъ складочнаго капитала, такъ и въ крупныхъ торговыхъ дѣлахъ, съ громаднымъ количествомъ поставщиковъ и и покупателей, въ интересахъ обзорности, открывается также коллективный счетъ поставщиковъ, счетъ покупателей или одинъ общій счетъ лицъ. Точно также, при значительномъ количествѣ разнообразныхъ товаровъ, открывается коллективный счетъ товаровъ и т. п.

Является вопросъ: не лишаютъ-ли коллективные счета возможности обзрѣть отношенія дѣла къ *отдѣльнымъ* лицамъ, *отдѣльнымъ* видамъ товаровъ и т. п.? Конечно! Это затрудненіе устраняется, однако, тѣмъ, что *отдѣльные* счета заносятся въ такъ называемыя *вспомогательныя* или *параллельныя книги*. Такъ, на-примѣръ, счетъ складочнаго капитала подробно обозначается въ книгѣ акціонеровъ, въ которую вносится имя каждаго акціонера въ *отдѣльности*, съ обозначеніемъ номера акцій и пр. Для обзрѣнія *отдѣльныхъ* счетовъ покупателей, поставщиковъ, товаровъ и т. д. точно также имѣются особыя книги *отдѣльныхъ* счетовъ *).

Неправда-ли, читатель, врядъ-ли можно оспаривать цѣлесообразность какъ общихъ счетовъ, такъ и *отдѣльныхъ* *параллельныхъ*?

Въ самомъ дѣлѣ, развѣ не существенно важно одновременно знать общее положеніе той или другой области, обнимаемой предпріятіемъ, и *отдѣльно* каждой изъ составныхъ частей?

*) Веденіе коллективныхъ счетовъ съ параллельными книгами для *отдѣльныхъ* счетовъ объясняется въ «Самоучителѣ двойной бухгалтеріи, Ф. Скубица».

III.

Въ предыдущемъ изложеніи мы дали понятіе о счетѣ и объ его устройствѣ; мы различали счета личные и вещественные, общіе или коллективные и отдѣльные. Сверхъ того, мы выяснили основной законъ двойной бухгалтеріи, сводящійся къ слѣдующему: каждая операція, чтобы вполнѣ согласоваться съ дѣйствительностью, должна быть занесена въ два счета: на сторонѣ кредита того счета, который произвелъ выдачу и на сторонѣ дебета того счета, который получилъ.

Примѣнимъ вышесказанное къ слѣдующему легкому примѣру.

М. Н. Николаевъ, въ С.-Петербургѣ, открываетъ 31 Августа торговлю дровами и каменнымъ углемъ, имѣя наличныхъ денегъ 7500 р. и мѣсто для склада товара, приобрѣтенное имъ за 2500 р. 1-го Сентября онъ вноситъ на текущій счетъ въ Волжско-Камскій Ком. Банкъ 3500 р., 5-го Сентября онъ платитъ за выставленные 250 сажень сосновыхъ дровъ по 3 р. саж. и 200 с. березовыхъ дровъ по 4 р.—1550 р. и Шмидту и К^о въ Кронштадтѣ за доставленные 10000 пудовъ каменнаго угля, по 40 к. за пудъ безъ доставки, 2000 р. наличными, 1000 р. чекомъ на Банкъ и остальные 1000 р. обязывается уплатить черезъ два мѣсяца.

Прежде всего мы должны отвѣтить на вопросъ, какіе счета Николаевъ долженъ открыть въ своей книгѣ? Посмотримъ сперва, что онъ вноситъ въ дѣло?—Онъ даетъ 7500 р. наличными и оплоченное складочное мѣсто для товара цѣнностью въ 2500 р. Припоминая все вышеобъясненное о счетѣ капитала, мы, говоря бухгалтерскимъ языкомъ, не должны сказать, что Николаевъ даетъ, а что счетъ капитала даетъ 7500 р. наличными

и мѣсто стоимостью въ 2500 руб. и на эту сумму, слѣдовательно, мы должны его кредитовать. Спрашивается, кто получаетъ 7500 руб. наличными?—Нѣсомнѣнно касса дѣла и потому дебитируемъ счетъ кассы на эту сумму. А кто получаетъ складочное мѣсто? Касса его не получаетъ; не имѣя счета, на который мы могли бы его отнести, мы должны открыть для него специальный счетъ, который назовемъ — счетъ недвижимаго имущества. Запись упомянутыхъ счетовъ представится въ слѣдующемъ видѣ:

ДЕБЕТЪ		Счетъ капитала.		КРЕДИТЪ	
				Авг. 31	На счетъ кассы . . 7500
				" "	" " недв. имущ. 2500

ДЕБЕТЪ		Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ	
Авг. 31	Счету капитала.	7500			

ДЕБЕТЪ		Счетъ недвижимаго имущества.		КРЕДИТЪ	
Авг. 31	Счету капитала. .	2500			

Слѣдующей операціей въ дѣлѣ является взносъ 3500 р. на текущій счетъ. Вопросъ, какой счетъ при этомъ даетъ — чрезвычайно простъ, именно касса и она на эту сумму кредитуетъ. Кто получаетъ? До сихъ поръ у насъ имѣются три счета — капитала, недвижимаго имущества и кассы. Изъ этихъ трехъ счетовъ ни одинъ не получаетъ и мы должны открыть новый счетъ — банка.

ДЕБЕТЪ		Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ	
				Сен. 1	На тек. сч. В.К. Банка. 3500

ДЕБЕТЪ		Текущій счетъ въ В. К. К. Банкѣ.				КРЕДИТЪ	
Сен.	1	Счету кассы. . .	3500				

Далѣе слѣдуетъ покупка дровъ, 250 саж. сосновыхъ по 3 р. и 200 саж. березовыхъ по 4 р. на наличныя. Понятно, что Николаеву желательно будетъ знать доходъ отъ каждой отрасли своего дѣла и потому, поступая согласно вышеизложенному, открываемъ особые счета для дровъ. Запись совершается слѣдующимъ образомъ:

ДЕБЕТЪ		Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ	
		Сен.	5	На счетъ соснов. дровъ	750
		"	—	" " березов. "	800

ДЕБЕТЪ		Счетъ сосновыхъ дровъ.			КРЕДИТЪ	
			Кол.	Ц.	Сумма	
Сен.	5	Счету кассы. . .	250	3	750	

ДЕБЕТЪ		Счетъ березовыхъ дровъ.			КРЕДИТЪ	
			Кол.	Ц.	Сумма	
Сен.	5	Счету кассы. . .	200	4	800	

Можно было, при незначительномъ количествѣ сортовъ, открыть одинъ «счетъ дровъ» и дѣлить его графами на отдѣльные сорта, или, какъ принято въ крупныхъ дѣлахъ, при большомъ разнообразіи видовъ имущества, — одинъ коллективный общій счетъ и параллельно отдѣльные счета для видовъ.

Намъ остается занести покупку угля, имѣвшую мѣсто на наличныя деньги, по чеку и въ кредитъ. Что касается покупки на наличныя, то эта запись, согласно предыдущему, весьма проста. Мы открываемъ новый счетъ,

подъ названіемъ «счетъ угля» и должны счетъ кассы кредитовать на 2000 р. и на ту же сумму дебитовать счетъ угля. Такимъ-же образомъ мы дебитуемъ счетъ угля за уплату, произведенную чекомъ на Банкъ, и кредитуемъ счетъ Банка выданной суммой, на каковую уменьшилось наше требованіе къ нему. Что-же касается покупки въ кредитъ, то счетъ угля одинаково получаетъ купленный товаръ и дебитуется на сумму покупки. А кто долженъ быть на эту сумму кредитованъ? Касса? Нѣтъ! Само собою разумѣется тотъ, кто далъ, именно Шмидтъ и К° въ Кронштадтѣ. Чтобы ясно показать весь ходъ операций, мы, по примѣру предыдущаго, не открываемъ коллективнаго счета поставщиковъ или лицъ, съ которыми Николаевъ вступаетъ въ сношенія, а отводимъ каждому въ нашей книгѣ отдѣльный счетъ. Запись этой операціи представится въ слѣдующемъ видѣ:

ДЕБЕТЪ	Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ
	Сен. 5	На сч. кам. угля.	2000

ДЕБЕТЪ	Текущій счетъ въ В. К. К. Банкѣ.		КРЕДИТЪ
	Сен. 5	На сч. кам. угля.	1000

ДЕБЕТЪ	Счетъ Шмидтъ и К°. Кронштадтѣ.		КРЕДИТЪ
	Сен. 5	На сч. кам. угля.	1000

ДЕБЕТЪ	Счетъ каменнаго угля.		КРЕДИТЪ
Сен. 5	Счету кассы	Кол. Ц.	Сумма.
„ —	Сч. тек. въ В. К. К. Б.	10000 40	2000
„ —	Сч. Шмидта и К° .		1000

Записывая операцію покупки частью на наличныя, частью въ кредитъ, согласно вышешоказанному, мы въ

записи нашей,—въ данномъ случаѣ, въ счетѣ Шмидтъ и К°.—не получаемъ полной характеристики совершеннаго оборота. Такъ, счетъ ихъ показываетъ только то, что они отпустили намъ въ кредитъ угля на 1000 р., въ дѣйствительности же они отпустили всего угля на 4000 р., въ счетъ которыхъ получили 2000 р. наличными и 1000 р. чекомъ. Операція покупки угля можетъ быть еще записана слѣдующимъ образомъ:

ДЕБЕТЪ		Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ	
		Сен. 5	На сч. Шмидта и К°.	2000	

ДЕБЕТЪ		Текущій счетъ въ В. К. К. Банкѣ.		КРЕДИТЪ	
		Сен. 5	На сч. Шмидта и К°.	1000	

ДЕБЕТЪ		Счетъ Шмидтъ и К°. Кронштадтъ.		КРЕДИТЪ			
Сен.	5	Счету кассы	2000	Сен.	5	На сч. кам. угля .	4000
"	—	Сч. тек. въ В. К. К. Б.	1000				

ДЕБЕТЪ		Счетъ каменнаго угля.			КРЕДИТЪ	
			Кол.	Ц.	Сумма.	
Сен.	5	Счету Шмидта и К°	10000	40	4000	

Подобная запись нагляднѣе и точнѣе обрисовываетъ совершившуюся операцію и должна примѣняться всякѣй разъ, когда мы желаемъ сохранить всѣ слѣды нашихъ оборотовъ съ какимъ-нибудь лицомъ или учрежденіемъ, безразлично, дѣйствуемъ-ли мы въ роли покупателя или продавца. Наша задача выполнена и, сведя ее въ одно цѣлое, получимъ:

ДЕБЕТЪ		Счетъ капитала.		КРЕДИТЪ	
				Авг. 31	На счетъ кассы. . . 7500
				— —	„ сч. недв. имущ. . 2500

ДЕБЕТЪ		Счетъ недвижимаго имущества.		КРЕДИТЪ	
Авг. 31	Счету капитала . .	2500			

ДЕБЕТЪ		Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ	
Авг. 31	Счету капитала .	7500	Сен. 1	На тек. сч. В. К. К. Б.	3500
			— 5	„ счетъ сосн. дровъ .	750
			— —	„ „ берез. „	800
			— —	„ „ Шмидтъ и К ^о .	2000

ДЕБЕТЪ		Текущій счетъ въ В. К. К. Банкѣ.		КРЕДИТЪ	
Сен. 1	Счету кассы . . .	3500	Сен. 5	Насчетъ Шмидтъ и К ^о	1000

ДЕБЕТЪ		Счетъ сосновыхъ дровъ.		КРЕДИТЪ	
		Кол.	Ц.	Сумма.	
Сен. 5	Счету кассы. . .	250	3	750	

ДЕБЕТЪ		Счетъ березовыхъ дровъ.		КРЕДИТЪ	
		Кол.	Ц.	Сумма.	
Сен. 5	Счету кассы. . .	200	4	800	

ДЕБЕТЪ		Счетъ каменнаго угля.		КРЕДИТЪ	
		Кол.	Ц.	Сумма.	
Сен. 5	Сч. Шмидта и К ^о .	1000	40	4000	

ДЕБЕТЪ		Счетъ Шмидтъ и К ^о . Кронштадтъ.		КРЕДИТЪ	
Сен. 5	Счету кассы	2000	Сен. 5	На сч. кам. угля.	4000
	„ тек. въ В. К. К. Банка	1000			

Изъ подлежащихъ записей видно, что Николаевъ открылъ дѣло съ 10000 р., 7500 р. наличными и на 2500 р. состояло недвижимаго имущества; 3500 р. онъ внесъ на текущій счетъ и уплатилъ за дрова 1550 р. Шмидту и К^о въ счетъ угля 2000 р. Всего онъ купилъ угля у Шмидта и К^о на 4000 р. и уплатилъ, помимо наличныхъ, чекомъ 1000 р.

Разсматривая-же отдѣльные счета, мы видимъ, что къ дѣлу имѣютъ требованія: 1) счетъ капитала на 10000 р. и 2) счетъ Шмидта и К^о на (4000 — 3000) 1000 р. Для покрытiя этихъ требованiй дѣло, съ своей стороны, имѣетъ: 1) недвижимое имущество на 2500 р., 2) наличными 450 р.; такъ какъ касса, согласно записи, получила 7500 р., выдала же, какъ значится въ кредитѣ, только 7050 р., то является перевѣсъ дебета надъ кредитомъ на означенные 450 р. Этотъ перевѣсъ—разницу между обѣими сторонами счета — называютъ *сальдо*, остатокъ. Само собою понятно, что наличное состоянiе кассы должно равняться сальдо счета, въ противномъ случаѣ въ веденiи кассы произошла ошибка. 3) Требованiе къ Банку на 2500 р., 4) дровъ сосновыхъ на 750 р.; 5) дровъ березовыхъ на 800 р. и 6) угля на 4000 р.

Изъ представленныхъ нами записей по счетамъ легко усмотрѣть, что всякая операцiя была записана или въ двухъ счетахъ, въ равной суммѣ на противоположныхъ сторонахъ, или, если она касалась большаго количества счетовъ, то во всѣхъ этихъ счетахъ, но такъ, что сумма, записывавшаяся на одной сторонѣ, всегда въ томъ же итогѣ заносилась и на другую. Отсюда мы выводимъ заключенiе, что итогъ суммъ одной стороны долженъ всегда равняться итогу суммъ другой стороны. Такое равенство сторонъ уподобляется вѣсамъ, находящимся постоянно въ равновѣсiи (балансъ), потому что, сколь-

ко мы бы ни клали на одну чашку, мы всегда столько же кладемъ на противоположную.

И дѣйствительно, стоитъ только всѣ записанныя нами операціи представить себѣ въ видѣ вѣсовъ, на одной чашкѣ которыхъ — лѣвой — положено *все* записанное нами въ дебетъ, а на другой — правой — *все* записанное въ кредитъ, получимъ равновѣсіе:

І. Б а л а н с ъ.

Капиталь	—	10000	Капиталь.
Недвиж. им.	2500	—	Недвиж. им.
Касса	7500	7050	Касса.
Тек. сч.	3500	1000	Тек. сч.
Сосн. дрова	750	—	Сосн. дрова.
Бер. дрова	800	—	Бер. дрова.
Кам. уголь	4000	—	Кам. уголь.
Шмидтъ и К ^о	3000	4000	Шмидтъ и К ^о .
	<hr/>	<hr/>	
	22050	22050	

При отсутствіи равенства, ясно, что вкралась ошибка, которую и слѣдуетъ найти, провѣривъ запись операцій. Могло, однако, случиться, что та же сумма, — невольнo или злоумышленно, — не записана на обѣихъ сторонахъ, т. е. пропущена цѣлая операція, а равенство, всетаки, получается. Подобныя погрѣшности устраняются путемъ частыхъ провѣрокъ.

Всякому понятно, что вѣсы останутся въ равновѣсіи, если мы съ обѣихъ чашекъ снимемъ одинаковыя величины; снимемъ, поэтому, съ вышепомѣщенныхъ вѣсовъ равныя части того же наименованія. Капитала съ правой чашки нельзя снять, такъ какъ на лѣвой чашкѣ нѣтъ величины того же наименованія, приходится, слѣдовательно, оставить его на чашкѣ нетронутымъ; точно на такомъ-же основаніи нужно оставить на лѣвой чашкѣ недвижимое имущество, дрова и уголь. Касса находится

на той и другой чашкѣ, снимемъ все находящееся на правой и столько-же съ лѣвой—на лѣвой еще останется 450 руб.; поступимъ такимъ-же образомъ съ банкомъ и останется на ней же 2500 р.: наоборотъ, у Шмидта и К^о останется на правой 1000 р. Такъ на практикѣ поступаютъ со всѣми имѣющимися счетами. Въ нашемъ примѣрѣ вѣсы (балансъ) получаютъ слѣдующій видъ:

II. Б а л а н с ъ .

Капиталь	—	10000	Капиталь.
Недвиж. им.	2500	—	Недвиж. им.
Касса	450	—	Касса.
Тек. сч.	2500	—	Тек. сч.
Сосн. дрова	750	—	Сосн. дрова.
Бер. дрова.	800	—	Бер. дрова.
Кам. уголь	4000	—	Кам. уголь.
Шмидтъ и К ^о	—	1000	Шмидтъ и К ^о .
	<hr/>	<hr/>	
	11000	11000	

Сосчитавъ дѣйствительную кассу, мы должны въ ней найти 450 р., какъ показываетъ балансъ, точно также дрова, уголь и пр. Если тождества наличности съ цифрами баланса не окажется, то это будетъ свидѣтельствомъ объ ошибкѣ или злоупотребленіи, которое необходимо обнаружить посредствомъ провѣрки всѣхъ документовъ, послужившихъ основаніемъ для записи. Считаемо не лишнимъ обратить здѣсь вниманіе на то, что въ каждомъ благоустроенномъ дѣлѣ записи должны производиться не голословно, а на основаніи доказательствъ—документовъ. Замѣтимъ, кстати, что въ крупныхъ торговыхъ домахъ, гдѣ разнаго рода имущество и запись ихъ вѣдается разными лицами, контролемъ служить какъ согласованіе между собою отчетныхъ данныхъ, представляемыхъ разными лицами, такъ и согласованіе

ихъ съ результатами центральной записи, провѣрка же съ наличностью является лишь фактическимъ подкрѣпленіемъ.

На практикѣ оба вышеприведенные баланса принято выводить въ слѣдующей формѣ:

Провѣрочный балансъ.

С Ч Е Т А.	О Б Щ А Я С У М М А.		ОСТАТОКЪ (сальдо).	
	ДЕБЕТЪ.	КРЕДИТЪ.	ДЕБЕТЪ.	КРЕДИТЪ.
Капиталъ	—	10000	—	10000
Недвиж. имущ.	2500	—	2500	—
Касса	7500	7050	450	—
Текущ. счетъ	3500	1000	2500	—
Сосн. дрова	750	—	750	—
Бер. »	800	—	800	—
Кам. уголь	4000	—	4000	—
Шмидтъ и К ^о	3000	4000	—	1000
	22050	22050	11000	11000

Чѣмъ чаще мы будемъ составлять подобный провѣрочный балансъ, тѣмъ большая будетъ увѣренность въ правильности произведенныхъ записей.

Допустимъ, что вышеприведенные остатки вѣрны. Мы видимъ, что лѣвая чашка вѣсовъ, или дебетъ остатка провѣрочнаго баланса, содержитъ все, чѣмъ данное предпріятіе можетъ покрыть свои обязательства, т. е. все имущество предпріятія (цѣнности и права); это и составляетъ «активъ»; напротивъ, правая чашка вѣсовъ, или кредитъ остатка провѣрочнаго баланса, представляетъ всѣ лежащія на предпріятіи обязательства какъ.

третьимъ лицамъ, такъ и хозяину и называется «пассивъ». Совмѣстное же представленіе актива и пассива называется «балансъ» или «состояніе счетовъ». Онъ изображается такъ:

<i>Активъ</i> (Дебетъ)	Б а л а н с ь или Состояніе счетовъ.	<i>Пассивъ</i> (Кредитъ)	
Недвиж. имущество	2500	Капиталь	10000
Касса	450	Шмидтъ и К ^о	1000
Тек. счетъ В. К. К. Б.	2500		
Соснов. дрова	750		
Бер. дрова	800		
Кам. уголь	4000		
	11000		11000

Если мы остатки, которые получились путемъ вычета суммъ одной стороны изъ суммъ другой, большей стороны, прибавимъ въ меньшей сторонѣ, то явится равенство суммъ къ счетамъ обѣихъ сторонъ. Такое дѣйствіе называется заключеніемъ или забалансированіемъ счета. Разъ въ годъ заключаются такимъ образомъ счета во всѣхъ благоустроенныхъ домахъ и остатки переносятся въ новыя книги; нѣкоторые счета и книги заключаются и чаще, напр., кассовая книга, согласно 606, 607 и 608 ст. т. XI ч, 2 Уст. Торг., должна заключаться къ 1-му числу каждаго мѣсяца. Въ нашемъ примѣрѣ заключеніе, скажемъ, къ 8 Сентября имѣло бы слѣдующій видъ:

ДЕБЕТЪ		Счетъ кассы.		КРЕДИТЪ	
Авг. 31	Счету капитала . . .	7500		Сен. 1	На тек. сч. В. К. Б. 3500
				„ 5	„ сч. сосн. дровъ 750
				„ —	„ „ берез. „ . 800
				„ —	„ „ Шмидта и К ^о . 2000
				„ 7	Сальдо или остатокъ. 450
		7500			7500

или на примѣръ:

ДЕБЕТЪ Счетъ Шмидтъ и К^о въ Кронштадтѣ. КРЕДИТЪ

Сен. 5	Счету кассы	2000	Сен. 5	На сч. кам. угля.	4000
„	Текущ. счету.	1000			
„ 6	Сальдо	1000			
		4000			4000
			Сен. 7		1000

При переносѣ счетовъ въ новую книгу, или при продолженіи ихъ въ прежней, они начинаются показанными въ заключеніи остатками, помѣщенными на противоположной сторонѣ, какъ это сдѣлано въ счетѣ Шмидта и К^о.

IV.

Дѣятельность всякаго предпріятія, какъ мы объяснили, сводится къ двумъ видамъ обмѣна: 1) къ обмѣну однѣхъ цѣнностей на другія и 2) цѣнностей на услуги. Всѣ операціи (дѣйствія, торговыя сдѣлки), изложенныя до сихъ поръ въ нашемъ примѣрѣ торговыхъ оборотовъ М. Н. Николаева, относились лишь къ 1-му, болѣе легкому, виду обмѣна. *Онѣ производили измѣненія и перемѣщенія въ составныхъ частяхъ имущества, не вліяя на чистое имущество, капиталъ, оставшійся неизмѣннымъ.* Перейдемъ къ операціямъ 2-го вида обмѣна, или 1-го и 2-го одновременно и, наконецъ, къ случаямъ, на первый взглядъ не подходящимъ ни подъ одинъ изъ названныхъ видовъ.

Для большей наглядности правилъ, по которымъ совершается запись этихъ, болѣе трудныхъ, операцій и для лучшаго уясненія сущности бухгалтерскихъ записей вообще, остановимся на нѣкоторыхъ теоретическихъ выводахъ и сдѣлаемъ, не лишенная интереса, сопоставленія бухгалтерскихъ записей съ ариѳметическими дѣйствіями.

Мы можемъ всѣ цѣнности лица или предпріятія разсматривать какъ слагаемыя, а капиталъ — какъ итогъ, сумму. Какъ въ сложеніи итогъ, въ отличіе отъ слагаемыхъ, пишется подъ чертой, такъ и въ бухгалтеріи капиталъ противопоставляется отдѣльнымъ цѣностямъ. Какъ отъ увеличенія однихъ слагаемыхъ при равномъ уменьшеніи другихъ не измѣнится итогъ-сумма, такъ при равномѣрномъ обмѣнѣ однѣхъ цѣнностей на другія, т. е. обмѣнѣ 1-го вида — останется неизмѣннымъ итогъ-капиталъ. Напротивъ, увеличеніе или уменьшеніе одного изъ слагаемыхъ-цѣнностей, безъ соотвѣтственнаго умень-

шенія или увеличенія другаго слагаемаго цѣнности, поведетъ къ увеличенію или уменьшенію итога-капитала. Такъ, при обмѣнѣ 2-го вида, т. е. цѣнностей на услуги, мы за полученную услугу отдаемъ цѣнность, или уменьшаемъ слагаемое, не получая другой цѣнности, т. е. не увеличивая другаго слагаемаго, слѣдовательно, уменьшаемъ итогъ-капиталь понесеннымъ нами *расходомъ или убыткомъ*. Или, наоборотъ, за оказываемую нами услугу получаемъ цѣнность и увеличиваемъ одно изъ слагаемыхъ безъ соотвѣтственнаго уменьшенія другаго, слѣдовательно, увеличиваемъ итогъ-капиталь на полученный *доходъ или прибыль*.

Возможенъ и другой взглядъ на услуги, т. е. можно, по нѣкоторымъ соображеніямъ, какъ мы ниже увидимъ, считать услуги эквивалентомъ цѣнностей, но, оставаясь пока при взглядѣ на услугу не какъ на цѣнность, мы видимъ, что вся дѣятельность предпріятія, по своему выраженію въ записи, весьма удобно можетъ быть сравнена съ арифметическимъ дѣйствіемъ сложения: съ одной стороны, слагаемые-счета вещественные и личные, съ другой итогъ-капиталь. Происходитъ 1-й видъ дѣятельности, или мѣняются цѣнности на цѣнности — является соотвѣтственное увеличеніе и уменьшеніе вещественныхъ и личныхъ счетовъ, причемъ капиталъ остается неизмѣннымъ. При 2-омъ видѣ дѣятельности предпріятія возможны два случая: а) если получаемъ услугу, то уменьшаются вещественные счета на отданную за услугу цѣнность и одновременно итогъ-капиталь на эту цѣнность, т. е. убытокъ; б) если оказываемъ услугу, то увеличиваются вещественные счета (или личные, если остался долгъ за лицомъ) и на столько же итогъ-капиталь. Такое соотношеніе между слагаемыми цѣнностями и итогомъ-капиталомъ наглядно разъясняетъ сдѣланное нами выше замѣчаніе, что присущій двойной бухгалтеріи счетъ чистаго имущества предпріятія подъ названіемъ «счетъ капитала» является *второй стороной*, контролирующей счета личные и вещественные.

И такъ, съ теоретической точки зрѣнія, вся *двойная* запись легко отождествляется съ первоначальными арифметическими правилами. Но подобная примитивная и

теоретическая запись, по разнымъ существеннымъ соображеніямъ, должна была усложниться, и практика ввела нѣкоторыя новыя положенія.

Намъ могутъ, однако, возразить, что мы, въ нашихъ уподобленіяхъ бухгалтерскихъ записей ариѳметическимъ правиламъ, приравнивали цѣнности слагаемымъ, а *капиталъ-итогу*, тогда какъ капиталъ вовсе не всегда является въ предпріятіи простымъ итогомъ или суммою цѣнностей—слагаемыхъ. Совершенно вѣрно. Докажемъ ариѳметическимъ или теоретическимъ путемъ, что сдѣланные нами выводы по отношенію къ капиталу-итогу сохраняютъ полную силу и тогда, когда капиталъ не является итогомъ. Капиталъ, чистое имущество, противопоставляется какъ итогъ всѣмъ отдѣльнымъ частямъ имущества — слагаемымъ до тѣхъ поръ, пока нѣтъ обязательствъ къ постороннимъ, т. е. пока все имущество принадлежитъ исключительно хозяину. А если на имуществѣ лежатъ обязательства, мѣняють-ли они чистое имущество или капиталъ? Нѣтъ, капиталъ независимъ отъ вліянія обязательствъ и при записяхъ дѣйствуютъ тѣ-же простыя ариѳметическія правила съ тою только разницею, что *капиталъ является уже не итогомъ, а разностью*.

Подтвердимъ это нашимъ примѣромъ. Николаевъ открылъ свое предпріятіе съ капиталомъ въ 10 т. р., а именно:

Слагаемыя цѣнности, активъ предпріятія.	Итогъ, капиталъ, пассивъ предпріятія.
2500 недв.+7500 нал. ден. =	10000 капиталъ.

Взносъ денегъ на тек. счетъ (обмѣнъ 1-го вида)

Слагаемыя, цѣнности, активъ предпріятія.	Итогъ, капиталъ, пассивъ предпріятія.
2500 нед. + (7500 нал. — 3500 н.) + + 3500 тек. сч. =	10000 капиталъ.

Операція покупки дровъ (обмѣнъ 1-го вида)

Слагаемыя, цѣнности, активъ предпріятія.	Итогъ, капиталъ, пассивъ предпріятія.
2500 нед. + (4000 нал. — 1550 н.) + + 3500 т. сч. + 1550 дрова. =	10000 кап.

Словомъ, капиталъ остался безъ измѣненія, не смотря на происходившій обмѣнъ цѣнностей, и представляетъ собою *итогъ* всѣхъ цѣнностей предпріятія.

Наконецъ, операція покупки угля въ кредитъ у Шмидтъ и К^о на 4000 р. и появленіе обязательства на эту сумму.

Слагаемыя, цѣнности, активъ предпріятія.
 2500 недв.+2450 нал.+3500 т. с +1550 др.+4000 уголь

—
 (уменьшаемое или общій итогъ имущества).

Обязат. предпр., пассивъ	Капиталъ, чистое имущ.
— Шмидтъ и К ^о 4000 =	10000 кап.
(вычитаемое)	(разность)

Мы видимъ, что капиталъ остался безъ измѣненія, но является уже не итогомъ, а, какъ мы сказали, разностью, получившеюся отъ вычитанія изъ общаго итога имущества (уменьшаемаго), лежащихъ на предпріятіи обязательствъ (вычитаемого). Само собою понятно, что къ капиталу-разности приложимы всѣ правила ариѳметическихъ дѣйствій вычитанія, подобно тому, какъ мы къ капиталу-итогу примѣняли правила сложения. Такъ, Николаевъ уплатилъ Шмидту и К^о 2000 р. нал. и 1000 чекомъ. Отъ этой уплаты вычитаемое-пассивъ уменьшилось, но равномѣрно уменьшилось и уменьшаемое-активъ и капиталъ остался безъ измѣненія.

Слагаемыя цѣнности, активъ предпріятія.
 2500 нед. + (2450 нал.—2000 н.) + (3500 т. с.—1000 т. с.) +
 + 1550 дрова + 4000 уголь

—
 (уменьшаемое или общій итогъ имущества)

Обязат. предпр., пассивъ.	Капиталъ, чистое имущ.
— (4000—3000)=1000 Шмидтъ и К ^о	= 10000 капиталъ
— (вычитаемое)	— (разность)

Точно также уменьшеніе уменьшаемаго-общаго состава имущества—цѣнностью, отданною за полученную услугу, приводитъ къ уменьшенію разности-капитала на сумму расхода-убытка. Наоборотъ, увеличеніе умень-

шаемаго на цѣнность, полученную за оказанную услугу, приводитъ къ увеличенію разности-капитала на сумму дохода-прибыли. Мы допустили, какъ въ большинствѣ случаевъ и бываетъ, измѣненіе общаго состава имущества-уменьшаемаго отъ доходовъ и расходовъ, вычитаемое же, обязательства, оставалось безъ перемѣны. Но можетъ случиться, что общій составъ имущества останется безъ измѣненія, а увеличатся или уменьшатся обязательства-вычитаемое отъ полученной или оказанной услуги. Конечно, и тогда соотвѣтственно уменьшится или увеличится капиталъ-разность.

Итакъ, и въ томъ случаѣ, когда являются обязательства, запись или бухгалтерію можно уподобить ариѳметическому дѣйствию, но не дѣйствию сложенія, а вычитанія и въ противопоставленіи счета капитала отдѣльными цѣностями и обязательствамъ мы опять получаемъ вторую контролирующую сторону.

Представленное нами сопоставленіе записей съ ариѳметическими дѣйствіями сложенія и вычитанія можетъ намъ, вмѣстѣ съ тѣмъ, служить для нагляднаго ариѳметическаго доказательства, что капиталъ всегда долженъ быть записанъ въ пассивномъ ряду. Именно, дѣйствіе вычитанія провѣряется, какъ извѣстно, сложеніемъ, или вычитаемое + разность = уменьшаемому. Какъ мы видѣли въ нашемъ примѣрѣ, вычитаемымъ являются обязательства, разностью — капиталъ; они, взятые вмѣстѣ и помѣщенные въ пассивѣ, какъ слагаемая, равняются уменьшаемому или итогу цѣностей, активу. Именно:

Активъ.	=	Пассивъ.
2500 нед.+450 нал.+2500 т. с.+1550 дрова+4000 уголь.		1000 Шмидтъ + 10000 кап.

ИЛИ

Балансъ (стр. 28).

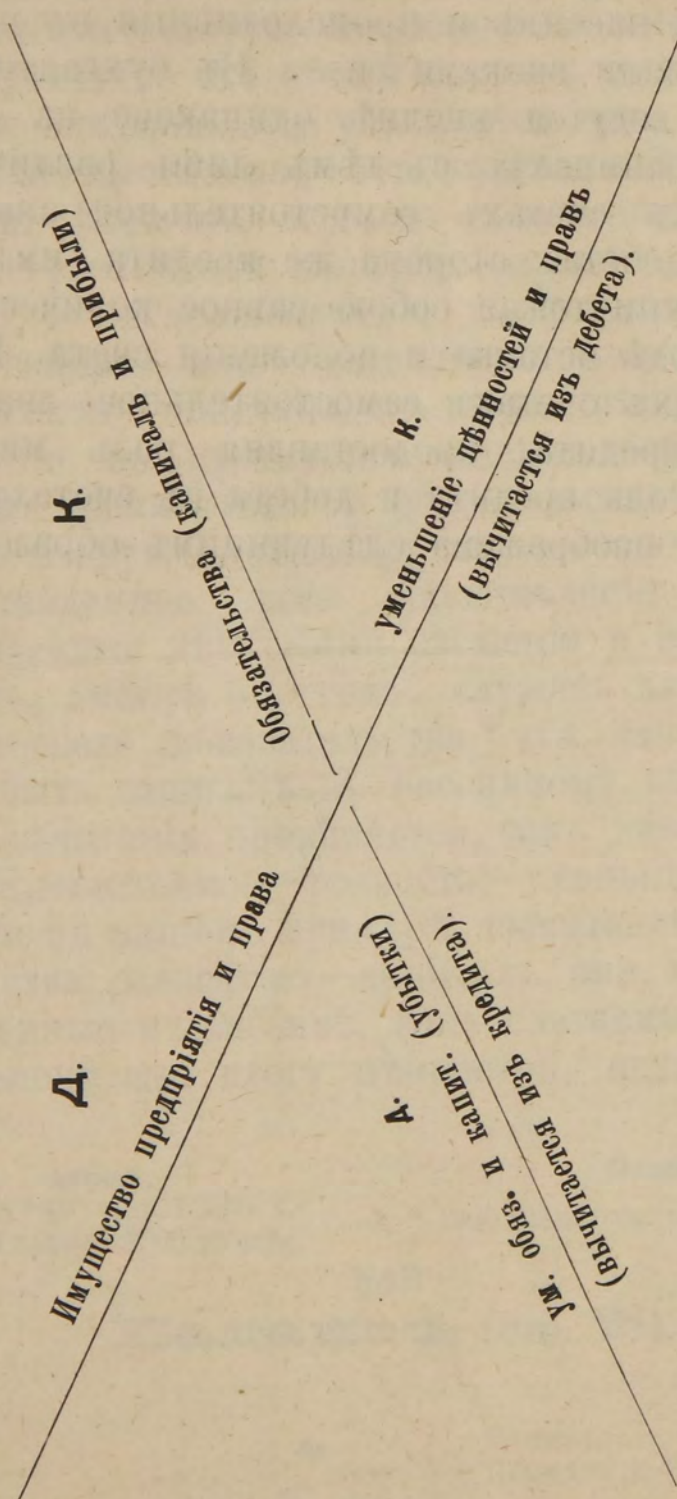
Активъ (Дебетъ)		Пассивъ (Кредитъ).
Недв. им.	2500	Капиталъ
Касса	450	Шмидтъ и К ^о
Тек. счетъ въ В. К. К. Б.	2500	10000
Сосн. дрова	750	1000
Бер. дрова	800	
Кам. уголь	4000	
	11000	11000

Въ балансѣ счета въ активѣ и пассивѣ являются въ окончательныхъ остаткахъ, но отдѣльно взятый какъ активный, такъ и пассивный счетъ подвергается видоизмѣненіямъ: увеличивается и уменьшается. Въ нашихъ арифметическихъ сопоставленіяхъ мы особо показывали активъ и пассивъ и происходившія въ нихъ измѣненія представляли знаками $+$ и $-$. Въ бухгалтеріи оба вида счетовъ ведутся вполне одинаково на противоположныхъ страницахъ, съ тѣмъ лишь различіемъ, что въ активныхъ счетахъ самостоятельное значеніе имѣетъ сторона дебета, сторона же кредита имѣетъ значеніе минуса, уничтожая собою равное количество въ дебетѣ при выводѣ остатка и положенія счета. Напротивъ, въ пассивныхъ счетахъ самостоятельное значеніе имѣетъ сторона кредита, предоставляя роль минуса сторонѣ дебета. Роль кредита и дебета въ счетахъ можетъ быть наглядно изображена слѣдующимъ образомъ:

Д.
Дебетъ-активъ
(САМОСТОЯТЕЛЬНЫЙ)
(Д—к)

К.
Кредитъ-пассивъ
(САМОСТОЯТЕЛЬНЫЙ)
(К—д)

С Ч Е Т А



Д.

К.

Имущество предпріятія и права

Ум. обяз. и капит. (убытки)
(вычитается изъ кредита)

Уменьшеніе дѣнностей и правъ
(вычитается изъ дебета)

Обязательства (капиталъ и прибыль)

д.
Дебетъ (—)
(НЕСАМОСТОЯТЕЛЬНЫЙ)

к.
кредитъ (—)
(НЕСАМОСТОЯТЕЛЬНЫЙ)

Послѣ данныхъ нами теоретическихъ объясненій записей перейдемъ къ практическимъ или бухгалтерскимъ способамъ записи операцій обмена 2-го вида, т. е. цѣнностей на услуги, или, какъ мы показали, операцій, связанныхъ съ измѣненіями капитала—съ расходами-убытками, доходами-прибылями. Замѣтимъ, кстати, что въ правильномъ взглядѣ на этого рода операціи и сознательномъ отношеніи къ записи ихъ кроется полное пониманіе бухгалтеріи и двойной записи.

V.

Возвратимся къ нашему примѣру торговыхъ оборотовъ Николаева и, оставляя всѣ уже открытые нами счета, предположимъ, что Николаевъ платитъ 6 сентября за доставку 10 т. пуд. угля изъ Кронштадта въ С.-Петербургъ по 5 к. за пудъ—500 р. чекомъ на Банкъ, т. е. платитъ 500 р. за услугу доставки угля.

Положеніе Николаева до этой операціи было ариѳметически или теоретически представлено слѣдующимъ образомъ:

<p>Слагаемая, цѣнности, активъ предпріятія.</p> <p>2500 недв.+450 нал.+2500 т. с.+1550 дрова+4000 уголь.</p>	<p>=</p>	<p>Обяз., пассивъ предпріятія, кредитъ.</p> <p>10000 капит.+1000 Шмидтъ и К^о.</p>
---	----------	---

Послѣ этой операціи, если разсуждать теоретически-же, у Николаева уменьшилась цѣнность—требованіе Банку (который слѣдуетъ кредитовать), взаменъ же этого другой цѣнности не явилось и, разсматривая полученную услугу какъ расходъ-убытокъ, уменьшимъ капиталъ (который слѣдуетъ дебитовать). Въ отличіе отъ другихъ кредиторовъ, хозяинъ одинъ несетъ рискъ предпріятія и потому его счетъ, т. е. счетъ капитала увеличивается прибылями и уменьшается, какъ въ данномъ случаѣ, убытками. Совершенная такимъ образомъ запись уплаты за доставку угля представитъ положеніе Николаева въ слѣдующемъ видѣ:

<p>Активъ.</p> <p>2500 недвиж.+450 нал.+ +(2500 т. с.-500 т. с.)+ +1550 дрова+4000 уголь.</p>	<p>=</p>	<p>Пассивъ.</p> <p>10000-500 кап.+ +1000 р. Шмидтъ.</p>
--	----------	--

Вѣрная теоретически, такая запись практически или бухгалтерски не можетъ считаться пригодной. Подвергая капиталъ постояннымъ измѣненіямъ, то уменьшая его суммой расходовъ (убытковъ), то увеличивая его суммой доходовъ (прибылей), мы сталкиваемся съ цѣлымъ рядомъ неудобствъ; именно: а) мы затемняемъ счетъ капитала и теряемъ изъ виду сумму первоначальнаго капитала — взносъ хозяина. Между тѣмъ, эту сумму весьма важно и правильно оставить безъ перемѣны до конца періода предпріятія *), когда только выводится новая сумма капитала, большая на чистую прибыль или меньшая на чистый убытокъ за данный періодъ, б) расходы и доходы (результаты), смѣшанные съ производящими перемѣну въ суммѣ капитала заборамъ и взносамъ хозяина, не поддаются легко обозрѣнію и, самое главное, в) до конца періода весьма трудно опредѣлить, что считать расходомъ — уменьшеніемъ капитала и доходомъ — увеличеніемъ капитала.

Какъ общее правило, можно отсюда установить: *счетъ капитала до конца періода увеличивается исключительно новыми взносами и уменьшается заборамъ хозяина.* Для разсматриваемыхъ же нами измѣненій, происходящихъ отъ являющихся въ предпріятіи доходовъ и расходовъ открываютъ какъ бы отдѣленіе счета капитала, или вспомогательный счетъ результатовъ, подъ названіемъ «счетъ убытковъ и прибылей», который, заступая въ теченіе операціоннаго періода счетъ капитала, подлежитъ общему съ нимъ закону записи, т. е. кредитуются на прибыли и дебитуются на убытки.

Таковъ второй способъ записей результатовъ.

Въ концѣ періода этотъ вспомогательный счетъ сливается со своимъ главнымъ счетомъ — счетомъ капитала, куда переносится чистая прибыль или убытокъ. Произведенную Николаевымъ уплату за доставку угля придется, согласно этому способу, записать въ кредитъ счета банка и въ дебетъ счета убытковъ и прибылей:

*) Запись по такому способу не только не примѣнима, но прямо неправильна въ акціонерномъ и складочномъ предпріятіи, гдѣ капиталъ безъ измѣненій продолжаетъ фигурировать на сумму выпущенныхъ акцій.

Слагаемая, цѣнности, активъ предпр.,
дебеть.

2500 недв.+450 нал.+(2500 т. с. -
-500 т. с.) + 1550 дрова + 4000 } =
уголь+500 убытокъ.

Обязат., пассивъ предпр.,
кредитъ.

10000 капит. + 1000
Шмидтъ и К^о.

Само собой понятно, что въ открываемый нами вспомогательный счетъ убытковъ и прибылей, или, по первому способу, въ счетъ капитала попадутъ результаты отъ самыхъ разнообразныхъ операцій и самыхъ разнообразныхъ свойствъ, какъ увидимъ ниже. Между тѣмъ, весьма часто важно имѣть наглядную картину результата каждой операціи въ отдѣльности. Въ этихъ видахъ, можно счетъ убытковъ и прибылей разбить, по разнообразію услугъ и операцій, на отдѣльные счета результатовъ. Въ концѣ періода всѣ они, посредствомъ счета убытковъ и прибылей, сливаются со счетомъ капитала. Такой способъ представляетъ третій и самый совершенный способъ записи результатовъ. Въ нашемъ примѣрѣ мы уплату за доставку угля записали бы не въ общій счетъ убытковъ и прибылей, а въ счетъ подъ названіемъ, ясно характеризующимъ подобнаго рода затраты, напр.: «Счетъ доставки товаровъ».

Всматриваясь въ представленную намъ записку, согласно 2-му способу, или въ записку по 3-му способу, мы замѣчаемъ новое явленіе, требующее особеннаго вниманія. До сихъ поръ въ активѣ фигурировали исключительно цѣнности и права къ третьимъ лицамъ, и предпріятіямъ, а въ пассивѣ — обязательства предпріятія къ хозяину и къ постороннимъ лицамъ. Теперь создались новыя условія: въ активѣ появился убытокъ или уплата за доставку, т. е. не цѣнность и не право. Такія условія, однако, совершенно естественны; ими устанавливается, такъ сказать, невозможность предпріятія активомъ покрыть пассивъ, т. е. обязательства къ хозяину и къ постороннимъ лицамъ, или же отмѣчается требованіе предпріятія къ хозяину. Явленіе это будетъ имѣть мѣсто до тѣхъ поръ, пока не будетъ прибыли, или пока убытки будутъ превышать прибыли. Появленіе въ активѣ подобныхъ счетовъ, хотя и весьма ясно и удобно-понятно, однако, лицъ незнакомыхъ съ бухгалтеріею, вводитъ часто въ заблужденіе. Поэтому, слѣдуетъ ста-

ратся, чтобы счета эти были по возможности яснѣе обозначены и отдѣлены отъ счетовъ цѣнностей и тѣмъ легче поддавались пониманію и не спеціалистовъ.

До сихъ поръ мы, при изложеніи 2-го вида дѣятельности предпріятія или операціи обмѣна цѣнностей на услуги, придерживались взгляда на услугу не какъ на цѣнность, и полученную нами услугу считали убыткомъ предпріятія. При записи ея, мы или уменьшали счетъ капитала (1-й способъ), или дебитовали счетъ убытковъ и прибылей (2-й способъ), или, наконецъ, дебитовали отдѣльный счетъ результатовъ (3-й способъ). Посмотримъ теперь, въ нашемъ-же примѣрѣ, дѣйствительно-ли уплаченные за доставку угля 500 р. составляютъ убытокъ.

Уголь былъ купленъ Николаевымъ у Шмидта за 40 к. пудъ. Въ эти 40 к. входитъ стоимость угля Шмидту и К^о и польза Шмидта. Съ своей стороны, Николаевъ, въ видахъ осуществленія цѣли своего предпріятія—извлеченія выгоды, будетъ стараться продать уголь такъ, чтобы выручить свою стоимость, покрыть часть своихъ расходовъ по производству торговли и, сверхъ того, имѣть вознагражденіе за свой трудъ. Ясно, что точное опредѣленіе своей стоимости имѣетъ весьма существенное значеніе, ясно также, что уплата за доставку угля, не создавая новой цѣнности, непосредственно вліяетъ на цѣнность угля, именно, увеличиваетъ его стоимость Николаеву. При покупкѣ Николаевымъ угля у Шмидтъ и К^о съ доставкой, онъ навѣрно уплатилъ бы за каждый пудъ больше 40 коп.: набавлена была бы стоимость доставки. Какъ прямой выводъ отсюда слѣдуетъ, что можно 500 р., уплаченные за доставку угля, разсматривать не какъ плату за услугу (убытокъ), а какъ увеличеніе цѣнности угля и, при записи ихъ, дебитовать счетъ угля и кредитовать счетъ банка. Въ такомъ случаѣ произойдетъ обмѣнъ цѣнностей (обмѣнъ 1-го вида) и капиталъ останется безъ перемѣны. Замѣтимъ, что если бухгалтерія не устанавливаетъ строгихъ законовъ для записи объясняемыхъ нами операцій, такъ какъ, при всѣхъ изложенныхъ нами способахъ, результатъ, въ концѣ концовъ, получается тотъ же, то здравыя практическія соображенія показываютъ, что всегда слѣдуетъ

предпочтительно держаться способа, вѣрнѣе всего рисуя-
щаго ходъ предпріятія.

Повторимъ вкратцѣ, что операція уплаты за доставку
могла быть записана, при одинаковой записи одной
стороны ея—уменьшенія цѣнности, т. е. кредита счета
Банка, 4-мя способами по второй ея сторонѣ—доставки,
а именно:

1) какъ убытокъ, непосредственно уменьшающій ка-
питаль, т. е. дебетъ счета капитала,

2) какъ убытокъ, непосредственно въ сч. убытковъ,
т. е. дебетъ счета убытковъ и прибылей,

3) какъ убытокъ посредствомъ отдѣльнаго счета ре-
зультатовъ, т. е. дебетъ счета доставки

и 4) какъ цѣнность, увеличивающая стоимость угля,
т. е. дебетъ счета угля.

При 1-мъ способѣ, мы впослѣдствіи не будемъ знать,
по какимъ операціямъ и сколько мы за извѣстный пе-
ріодъ имѣли убытковъ и прибылей. При 2-мъ и 3-мъ,
когда мы капиталъ оставляемъ безъ перемѣны и вво-
димъ убытки въ активъ, мы какъ бы указываемъ на
расходъ, который долженъ быть покрытъ, *привлекаемъ*
на него вниманіе. Наконецъ, при 4-мъ, увеличивая сто-
имость самой цѣнности, опять таки указываемъ, что
она должна быть продана не ниже этой суммы.

Во всякомъ случаѣ, болѣе правильнымъ считаемъ,
если въ балансѣ на 7 сентября 500 р. за доставку
угля будутъ помѣщены въ активъ, чѣмъ того-же числа
показать капиталъ уменьшеннымъ на 500 р. т. е.
въ 9500 р.

Продолжимъ операцію Николаева.

8 сентября Николаевъ платитъ за права и повин-
ности до 1-го января 100 руб.

Въ этой операціи мы снова имѣемъ дѣло съ опла-
той услуги и, на первый взглядъ, съ услугой — убыт-
комъ невозвратнымъ, къ которому нельзя примѣнить
соображенія, приведенныя относительно расхода на до-
ставку угля. Тѣмъ не менѣе, кредитовать кассу на
уменьшившуюся цѣнность и дебитовать капиталъ на
эту цѣнность (1-й способъ) было бы практически не-
вѣрно.

Повторяемъ, что непосредственно уменьшать или

увеличивать капиталъ услугами неудобно, такъ какъ, въ видахъ наглядности, не слѣдуетъ мѣнять суммы капитала; кромѣ того, мы при такомъ способѣ, смѣшивали-бы въ одномъ счетѣ разнородныя услуги. На этомъ послѣднемъ основаніи придется также не ограничиться вспомогательнымъ счетомъ убытковъ и прибылей, дебитовавъ его на расходъ за права и повинности, а прибѣгнуть къ 3-му виду записей результатовъ, т. е. къ открытію отдѣльнаго счета для подобнаго рода услугъ, подъ наиболѣе подходящимъ названіемъ, скажемъ «счетъ правъ и повинностей». Итакъ, мы кредитуемъ счетъ кассы и дебитуемъ счетъ правъ и повинностей и, если бы мы вывели балансъ, то получили бы въ активѣ счетъ правъ и повинностей на 100 р. Опять достаточно отдѣлнить этотъ счетъ, замѣтно отдѣливъ его отъ счетовъ цѣнностей. Появленіе его въ активѣ можетъ имѣть только предупредительное значеніе, указывая, что характеризуемый имъ расходъ долженъ быть покрытъ.

Укажемъ еще два основанія, по которымъ уплата за права и повинности должна быть помѣщена въ активѣ.

1) Допустимъ, что предметомъ торговли Николаева служить одинъ уголь. Какъ доставка угля непосредственно увеличивала его стоимость Николаеву, такъ и уплата повинностей, будучи не произвольной, а напротивъ, обязательной въ торговлѣ, также увеличиваетъ эту стоимость; при одномъ, повторяемъ, товарѣ, уплоченная сумма могла бы быть прибавлена къ стоимости угля на томъ же основаніи, какъ и плата за доставку. Между уплатой за доставку и за повинности есть одно только различіе: въ то время, какъ плата за доставку увеличиваетъ стоимость опредѣленнаго количества пудовъ, въ платѣ за повинности получаетъ еще значеніе время, въ теченіе котораго только можетъ быть опредѣлено количество, на которое эта уплата падаетъ. Такъ, если до 1-го января Николаевъ купить и продастъ 10 т. пуд., то эти 100 р. увеличатъ стоимость каждаго пуда на 1 коп., при покупкѣ и продажѣ за то же время 100 т. пуд.—только на $\frac{1}{10}$ коп. и, наконецъ, при покупкѣ 10 т. п. и продажѣ всего 1 т. п. возникнетъ вопросъ, какъ поступить: засчитать ли весь расходъ на повинности на 1 т. п. по 10 коп. за пудъ,

или только по 1 коп. на пудъ, разложивъ остальную сумму на непроданные 9 т. п. по 1 коп. за пудъ?

Какъ видите, читатель, практика ставить много вопросовъ и дать на нихъ точный отвѣтъ затруднительно тѣмъ болѣе, что рѣдко кто ведетъ одну операцію, торгуетъ однимъ товаромъ и даже въ нашемъ примѣрѣ плату за повинности пришлось бы разложить пропорціонально на уголь и дрова. Во всякомъ случаѣ, достаточно ясно, что въ моментъ выдачи сумма, уплоченная за права и повинности, съ полнымъ основаніемъ, можетъ быть помѣщена въ активѣ.

2) Важнѣе еще слѣдующее второе основаніе. 100 р. уплочены 8-го сентября до 1-го января. Слѣдовательно, уплата сдѣлана не за моментальную услугу и списать 8-го съ капитала 100 р., какъ убытокъ, неправильно уже потому, что мы, такимъ образомъ, поставимъ въ болѣе благопріятныя условія все послѣдующее время, между тѣмъ какъ произведенный расходъ одинаково относился къ 8-му числу, какъ къ 9-му, 10-му, и т. д.

Мы видимъ, что получаетъ громадное значеніе *сроки* услуги или періодъ ея дѣйствія, а такъ какъ большинство убытковъ и прибылей не поддается точному опредѣленію въ каждый моментъ, или требуетъ сложныхъ и даже невозможныхъ расчетовъ, то, естественно, самое правильное: *назначить известный періодъ для окончательныхъ выводовъ, до тѣхъ же поръ производить записи по 3-му виду, т. е. открывать для результатовъ разныхъ операций отдѣльные счета.*

Гораздо правильнѣе считаемъ, если въ активѣ въ балансѣ 9 сент. будетъ помѣщенъ «счетъ правъ и повинностей» до 1-го января—100 р., чѣмъ того же числа показать капиталъ уменьшеннымъ на 100 р., т. е. въ 9900 руб.

9-го сентября Николаевъ взялъ на свои расходы 200 р. Эта сумма должна быть записана въ кредитъ кассы и въ дебетъ капитала. Если не желать мѣнять суммы капитала, можно открыть личный счетъ владельца и, до конца періода, дебитовать его всѣми заборамъ и кредитовать взносами, а въ концѣ перенести полученную имъ или внесенную сумму въ сч. капитала. Суммы, которыя хозяинъ беретъ на свои надобности,

деньгами или цѣнностями, принято еще записывать по счету домашнихъ расходовъ — но, во всякомъ случаѣ, счетъ этотъ слѣдуетъ въ концѣ года заключать счетомъ капитала, а не, какъ многіе неправильно дѣлаютъ, счетомъ убытковъ и прибылей. Заборъ хозяина не долженъ разсматриваться какъ убытокъ.

VI.

Мы рассмотрѣли до сихъ поръ операціи, къ которымъ сводится, собственно говоря, дѣятельность всякаго предпріятія. Это—операціи обмѣна однѣхъ цѣнностей на другія (названныя нами операціями 1-го вида) и цѣнностей на услуги (т. е. операціи 2-го вида).

Намъ остается рассмотреть болѣе сложныя торговыя сдѣлки, при совершеніи которыхъ происходитъ *одновременно* обмѣнъ 1-го и 2-го видовъ вмѣстѣ.

Торговыя сдѣлки,—при совершеніи которыхъ происходитъ какъ обмѣнъ однѣхъ цѣнностей на другія, такъ одновременно и на услуги,—имѣютъ ту особенность, что при обмѣнѣ не замѣтно дѣйствія услуги, не замѣтно ни увеличенія, ни уменьшенія чистаго имущества, капитала. Во время совершенія сдѣлки, происходитъ какъ бы исключительно обмѣнъ одного 1-го вида; лишь путемъ разсчета или сопоставленія всѣхъ совершенныхъ сдѣлокъ оказывается, что во время сдѣлки, происходилъ также обмѣнъ 2-го вида, — цѣнности на услугу. Пояснимъ это примѣромъ. Изъ имѣвшихся у насъ наличныхъ денегъ 100 рублей мы купили 500 пудовъ угля, по 10 к. пудъ, за 50 р. Всякій обмѣнъ, какъ мы уже говорили, предполагаетъ непременно два дѣйствія: полученіе и выдачу—и вызываетъ два вопроса: «что мы получаемъ при мѣнѣ и что мы взаменъ даемъ?» При покупкѣ угля, мы можемъ ставить вопросъ:

В. Что мы получили при мѣнѣ?

О. 500 пуд. угля на 50 р.

В. Что мы взаменъ дали?

О. Наличными 50 р.

Иными словами: мы совершили обмѣнъ 1-го вида—цѣнности на цѣнность. Далѣе. Мы продали 500 п. угля, по 15 к. пудъ, за 75 р. При продажѣ, мы также можемъ ставить вопросъ:

В. Что мы получили при мѣнѣ?
О. Наличнымъ 75 р.

В. Что мы взаменъ дали?
О. 500 п. угля на 75 р.

При этой отдѣльно разсмотрѣнной сдѣлкѣ, мы также совершили обмѣнъ 1-го вида: капиталъ какъ бы остался безъ перемѣны. На самомъ же дѣлѣ, въ полученныхъ 75 р. включается какъ уплата за нашу цѣнность, такъ и вознагражденіе за услугу, за трудъ доставленія угля нуждающемуся въ немъ. И дѣйствительно, стоитъ только сопоставить обѣ сдѣлки вмѣстѣ, произведя запись въ отдѣльныхъ частяхъ имущества, и тотчасъ обнаружится увеличеніе капитала или чистаго имущества прибылью на сумму оказанной услуги. Такъ,

Поступило при покупкѣ, 500 п. на 50 р.	Счетъ угля	Выдано при продажѣ, 500 п. на 75 р.
Поступило состояло 100 р. за проданный уголь . 75 „	Счетъ денегъ	Выдано на покупку угля 50 р. въ остаткѣ 125 „

Остатокъ денегъ 125 р., мы всего имѣли 100 р. Произошло, слѣдовательно, увеличеніе на 25 р. Счетъ угля также показываетъ въ расходѣ большую сумму противъ уплаченныхъ—прибыль 25 р., равныхъ увеличенію наличныхъ.

При каждой продажѣ, существуетъ вполне естественное стремленіе выручить больше, чѣмъ затрачено на продаваемый предметъ, и получить вознагражденіе за свой трудъ. Но случается также, что нельзя продать дороже своей стоимости. Въ такомъ случаѣ, происходитъ дѣйствительно лишь обмѣнъ 1-го вида, безъ измѣненія капитала. Такъ, если бы мы продали уголь по 10 к. пудъ, то мы обратно получили-бы только затраченную сумму и имѣли-бы снова лишь начальные 100 р. Можетъ, наконецъ, случиться, что мы при продажѣ не только не получаемъ пользы, но не выручаемъ даже затраченной суммы, т. е. имѣемъ убытокъ, сумма котораго опредѣляется на вышесказанныхъ основаніяхъ. Допустимъ, что мы продали уголь по 9 к. за пудъ; запись въ отдѣльныхъ частяхъ имущества была бы слѣдующая:

Поступило при покупкѣ, 500 п. на 50 р.	Счетъ угля.	Выдано при продажѣ, 500 п. на 45 р.
---	-------------	--

Поступило состояло 100 р. за проданный уголь . 45 „	Счетъ денегъ.	Выдано на покупку угля . . . 50 р. состоить 95 „
---	---------------	--

Остатокъ денегъ меньше на 5 р.; счетъ угля также показываетъ недовыручку противъ своей стоимости—убытокъ на 5 р.

Спрашивается: какъ поступать, при записи операцій, съ одновременнымъ обмѣномъ 1-го и 2-го вида?

Теоретически и ариѳметически запись этихъ операцій кажется весьма легкой, а именно: слѣдуетъ знать свою цѣну на всѣ имѣющіяся въ нашихъ рукахъ цѣнности, — т. е. знать, сколько онѣ стоили намъ; затѣмъ въ этой цѣнѣ, — т. е. по своей стоимости, — выписать ихъ въ расходъ при продажахъ, съ пользой или съ убыткомъ — безразлично; иными словами: кредитовать счетъ означенной цѣнности; вырученною, при продажѣ съ пользою, прибылью увеличить капиталъ или кредитовать счетъ капитала; если же продано съ убыткомъ, то недовырученной суммой уменьшить капиталъ, или, что то же самое, дебитовать счетъ капитала. Если не желать до конца періода мѣнять суммы капитала, согласно даннымъ уже нами разъясненіямъ на 39 стр., — то полученный результатъ такимъ же образомъ необходимо записать, или по второму способу записей результатовъ, въ отдѣленіе счета капитала, въ «счетъ убытковъ и прибылей», или, по 3-му способу, — въ отдѣльный счетъ результатовъ. Въ вышеприведенномъ примѣрѣ счетъ угля, въ обоихъ случаяхъ, долженъ быть выписанъ въ расходъ, кредитованъ на полную сумму своей стоимости, т. е. на 50 р., полученная же польза 25 р. должна быть занесена въ кредитъ счета капитала, или убытковъ и прибылей, или отдѣльнаго счета результатовъ; убытокъ же въ 5 р. слѣдовало записать въ дебетъ одного изъ этихъ трехъ счетовъ.

Запись по такому способу имѣетъ своихъ горячихъ защитниковъ. Мы уже говорили (стр. 38), что при правильномъ взглядѣ на операціи, связанныя съ измѣненіями капитала, и въ сознательномъ отношеніи къ за-

писи ихъ кроется полное пониманіе бухгалтеріи и двойной записи. Остановимся, поэтому, подробнѣе на ихъ разсмотрѣніи и приведемъ взглядъ самаго выдающагося послѣдователя вышеприведеннаго способа записи—французскаго счетовода Гильбо *).

«Изысканіе собственной цѣны,—говоритъ Гильбо—сравненіе ея съ продажной цѣной и выводъ результата образуютъ элементы счетоводства»...

«Понятно, что сравненіе, которое даетъ возможность найти разницу между собственной и продажной цѣной возможно только въ томъ случаѣ, если всѣ цѣнности, входящія въ составъ предпріятія, сохраняютъ, исключительно, собственную цѣну. Собственную цѣну необходимо, поэтому, оставить для всѣхъ цѣнностей, пока онѣ находятся въ предпріятіи. Когда мы говоримъ о собственной цѣнѣ, мы подъ ней одинаково разумѣемъ какъ свою стоимость при покупкѣ, такъ и свою стоимость производства»...

«Цѣль торговли или производства продавать продукты и товары по высшей цѣнѣ, чѣмъ собственная. До тѣхъ поръ, пока не произошло продажи, всякій товаръ долженъ сохранить собственную цѣну. Онъ можетъ принять свою продажную цѣну, съ общаго согласія сторонъ, только съ момента перехода къ покупателю»...

«Возьмемъ, для лучшаго уясненія сказаннаго, самую легкую коммерческую сдѣлку, на примѣръ, продажу бочки вина.

Ж. продаетъ П. бочку вина за 100 франковъ.

Очевидно, что, безъ особой нужды, Ж. не продаетъ вино по той же цѣнѣ, какъ самъ платилъ. Онъ, слѣдовательно, назначаетъ цѣну въ 100 франковъ высшую, чѣмъ уплоченная имъ самимъ, и настолько высшую, чтобы покрыть свои расходы и труды. Допустимъ, что

*) Guilbault, Traité de comptabilité Paris. 1865.

Отъ редакціи. Кто знакомъ съ т. наз. «русскою тройною системою», называемою за самоновѣйшую бухгалтерію, и, вмѣстѣ съ тѣмъ, знакомъ также съ прекраснымъ трудомъ Гильбо, напечатаннымъ въ 1865 году,— тотъ увидитъ источникъ, откуда неудачно почерпнуты были, въ исковерканномъ видѣ, восемь лѣтъ спустя, идеи новоявленной доморощенной бухгалтеріи.

бочка вина ему стоила 90 франковъ. Когда онъ взялъ изъ своей кассы, которая включаетъ часть его активныхъ цѣнностей, 90 фр., чтобы уплатить за бочку вина, и поставилъ эту бочку въ кладовую, онъ только измѣнилъ форму имущества. Въ его кладовой теперь находится 90 фр., которые раньше, до производства покупки, имѣлись въ кассѣ».

«Но, когда онъ отпускаетъ эту бочку вина П. за 100 фр., то онъ производитъ двойную операцію: онъ снова превращаетъ имущество и, кромѣ того, увеличиваетъ таковое и капиталъ на разницу въ 10 фр. Эта разница составляетъ неизвѣстную часть его операціи, которая и должна быть выведена»...

«Купецъ, который покупаетъ предметъ, совершаетъ превращеніе со своимъ капиталомъ. Онъ его не увеличиваетъ и не уменьшаетъ: онъ платитъ 90 фр. за бочку вина, онъ вынимаетъ эту сумму изъ кассы, но, въ то же время, кладетъ эквивалентъ ея въ кладовую; это простой обмѣнъ цѣнностей, при которомъ кладовая является получателемъ (дебетъ) отъ NN (кредитъ) за проданную и поставленную въ кладовую бочку вина на 90 фр., а NN является получателемъ отъ кассы на уплоченные 90 фр. за бочку вина и, такъ какъ NN столько же получаетъ, сколько даетъ, то, отбросивъ его счетъ, получимъ дебетъ кладовой и кредитъ кассы за 90 фр. бочку вина».

«Что же касается продажи, то это уже сложная операція, которую можно изобразить только помощью 3-го счета, временнаго представителя счета капитала — счета убытковъ и прибылей — въ слѣдующемъ видѣ: П., покупатель вина, является получателемъ (дебетъ) на 100 фр., — а именно, отъ кладовой, которая кредитуетъ на 90 фр. за выпускъ бочки вина, и отъ счета убытковъ и прибылей, который кредитуетъ на 10 фр. сумму пользы».

«Мы имѣемъ, слѣдовательно, двоякаго рода счета:

1) Счета, представляющіе собою извѣстныя величины и ихъ обмѣнъ, превращеніе (счета личные и вещественные).

2) Счета, временно указывающіе на измѣненія ка-

питала въ торговыхъ сдѣлкахъ и носящіе названіе счетовъ эксплуатаціи (счета результатовъ)».

«Балансъ или инвентарь долженъ показать всѣ находящіяся на лицо какъ активныя, такъ и пассивныя цѣнности, необходимыя въ торговлѣ или производствѣ, въ ихъ начальной покупной цѣнѣ или своей цѣнѣ производства; изъ этого слѣдуетъ, что сравненіе двухъ инвентарей показываетъ убытокъ или пользу за этотъ промежутокъ времени. И дѣйствительно: если, при всякой продажѣ, выводить разницу между продажною и собственною цѣною, то итогъ разницъ отъ всѣхъ продажъ за тотъ же промежутокъ времени между двумя сравниваемыми инвентарями долженъ дать результатъ, вполне тождественный съ результатомъ, выведеннымъ помощью сравненія инвентарей».

«Счетъ кладовой, магазина, слѣдуетъ вести совершенно одинаково со счетомъ кассы; остатокъ кладовой долженъ всегда показывать находящееся на лицо по собственной цѣнѣ, какъ касса показываетъ остатокъ денегъ... Если всѣ предметы, поступившіе въ магазинъ, послѣдовательно выходятъ, то, когда послѣдній предметъ будетъ выданъ, величина имущества въ магазинѣ должна показать нуль. Счета магазина назначены для записи извѣстной части общаго состава имущества исключительно по своей стоимости этихъ цѣнностей... Кассиръ отвѣчаетъ только за одинъ видъ имущества — деньги, между тѣмъ, какъ завѣдующій кладовою часто отвѣчаетъ за самые разнообразные предметы и по самымъ разнообразнымъ цѣнамъ. Завѣдующій магазинами и долженъ обращать больше вниманія на свои записи, запутанныя разными частностями и подробностями. И дѣйствительно: онъ долженъ, съ одной стороны, дать свѣдѣнія о движеніи каждаго отдѣльнаго предмета, а, съ другой — регистрировать остатки по каждому магазину... Итакъ, послѣ данныхъ нами разъясненій, не очевидно-ли, что, если все имущество предпріятія носить исключительно собственную цѣну и всякій продаваемый или отпускаемый товаръ по этой магазинной цѣнѣ расходуется, то счетъ эксплуатаціи, или убытковъ и прибылей, образуетъ балансъ между двумя из-

вѣстными членами: цѣною собственной и цѣною продажи?.....

«Изъ счетовъ эксплуатаціи счетъ убытковъ и прибылей или отдѣльный счетъ продажи предназначается для записи въ немъ всѣхъ результатовъ коммерческихъ операцій. Онъ необходимый посредникъ между собственной цѣною предмета и его продажною цѣною».

..... «Когда предметъ отпускается покупателю по другой цѣнѣ, чѣмъ собственная, въ которой онъ значится въ магазинѣ, — то неудобно суммой продажи дебитовать покупателя и непосредственно кредитовать магазинъ, а лучше дѣйствовать посредствомъ счета, предназначеннаго для записи разницъ: это — *счетъ продажи*».

«Вотъ ходъ и запись операціи, какъ она, въ такомъ случаѣ, совершается:

1) Магазинъ отпускаетъ покупателю предметъ и *дебитуетъ счетъ продажи* на сумму, въ какой этотъ предметъ значится по своей стоимости*).

2) Покупатель (или касса, если продано за наличныя) дебитуется посредствомъ кредита счета продажи на стоимость предмета въ условленной продажной цѣнѣ.

3) Счетъ продажи, будучи дебитованъ своею стоимостью проданныхъ предметовъ и кредитованъ ихъ продажною цѣною, указываетъ на результатъ продажи».

«Форма со слѣдующей разграфовкой окажется для этого болѣе всего пригодной:

- 1) Время продажи.
- 2) Имя покупателя или *касса*.
- 3) Подробности продажи.
- 4) Цѣна и сумма своей стоимости.
- 5) Цѣна и сумма продажи.

*) *Отъ ред.* Для сокращенія труда на практикѣ счетъ продажи чаще всего дебитуется со счета магазина не за каждый предметъ, а за цѣлую партію, проданную за извѣстный періодъ времени.

6) Колонна для разницъ между двумя послѣдними» *).

Нельзя не согласиться съ наглядностью, удобствами и полнымъ контролемъ подобной записи, которую мы, въ виду этихъ достоинствъ, и привели подробно. Но на практикѣ она встрѣчаетъ массу затрудненій. Чѣмъ больше разнообразныхъ товаровъ въ предпріятіи, чѣмъ чаще происходятъ покупки по разнымъ цѣнамъ, чѣмъ значительнѣе и, особенно, чѣмъ болѣе дробными партіями и по разнымъ цѣнамъ производятся продажи, — тѣмъ затруднительнѣе становится выводъ своей стоимости и отчисленіе результата.

Въ предпріятіяхъ съ твердою преісъ-курантною цѣною, въ такихъ гдѣ представляется возможность помѣтить всѣ товары, при ихъ поступленіи, своей цѣной, въ крупныхъ коммерческихъ предпріятіяхъ, въ которыхъ возможно организовать отдѣльную магазинную службу для приѣма и отпуска товара, поставить отдѣльныхъ лицъ исключительно для продажи или исключительно для расчетовъ, записей и контроля, назначить одного или нѣсколько отдѣльныхъ кассировъ—тамъ подобная запись вполне примѣнима и умѣстна. Въ противномъ же случаѣ, это почти неисполнимо.

Менѣе совершеннымъ и нагляднымъ способомъ, чѣмъ предлагаемый Гильбо, хотя онъ и болѣе принятъ на практикѣ, долженъ быть признанъ слѣдующій: для всѣхъ разнородныхъ товаровъ открываются отдѣльные счета, въ дебетъ которыхъ записываются количество, цѣна, стоимость и расходы по данному товару: *такъ что дебетъ представляетъ свою стоимость*; въ кредитъ записываются отпущенныя количества, цѣна и сумма, *такъ что кредитъ представляетъ выручку*,

*) *Отъ ред.* Нѣсколько мѣстъ, приведенныхъ нами изъ весьма обширнаго труда г. Гильбо, наглядно укажутъ знакомымъ съ, будто бы, новой тройной бухгалтеріею, съ какою безцеремонностью она себѣ присвоиваетъ чужія идеи и выдаетъ давно сказанное за новое изобрѣтеніе! Разница, впрочемъ, въ томъ, что Гильбо, какъ глубокой знатокъ своего дѣла, понималъ, что счетоводство должно примѣняться къ данному предпріятію и приурочиваться къ своеобразнымъ его особенностямъ, а доморощенный «изобрѣтатель» желаетъ всѣ предпріятія приноровить къ однообразнымъ, разъ навсегда установленнымъ формамъ и правиламъ.

Когда желаютъ узнать результатъ, то сальдируютъ счетъ, т. е. въ кредитъ записываютъ находящееся на лицо количество и стоимость остатка. Если общая сумма кредита превышаетъ сумму дебета, то данный товаръ далъ пользу; въ противномъ случаѣ—убытокъ. Запись количествъ и цѣнъ какъ купленныхъ, такъ и проданныхъ товаровъ даетъ возможность провѣрить правильность выведеннаго остатка и результата. Подобный способъ записи можетъ, при извѣстныхъ условіяхъ, считаться вполне удовлетворительнымъ *) и составляетъ, какъ бы, четвертый видъ записи результатовъ.

Самый слабый и безконтрольный видъ записи это—опусканіе записи количествъ и цѣнъ, или веденіе одного общаго счета товаровъ, въ которомъ записываются самые разнородные товары, не открывая при этомъ отдѣльныхъ счетовъ. Результатъ узнается слѣдующимъ образомъ: считается количество и стоимость всего находящагося на лицо товара и записывается въ кредитъ вмѣстѣ съ выручкою отъ продажи; насколько общая сумма такого кредита больше дебета, настолько велика и прибыль; если же общая сумма меньше дебета, то получается убытокъ. Провѣрить же выведенный остатокъ или результатъ невозможно, такъ какъ для этого въ счетѣ нѣтъ данныхъ. Повторяемъ: подобная записъ можетъ быть допущена или терпима только въ исключительныхъ случаяхъ. Между тѣмъ, она допускается нашимъ торговымъ уставомъ не только для мелочной, но и для розничной торговли, что даетъ ей уже слишкомъ большое распространеніе. Розничные и мелочные торговцы должны, согласно 607 и 608 ст. Уст. Торг., вести товарную книгу «для записи всѣхъ получаемыхъ и продаваемыхъ товаровъ, съ цѣнами и кондиціями оныхъ, означая мелочныя статьи итогомъ», и изъ формы приложенной книги видно, что въ ней записывается приходъ и расходъ самыхъ разнообразныхъ товаровъ вмѣстѣ, безъ обозначенія во многихъ статьяхъ количествъ и цѣнъ.

Не останавливаясь на этого рода записи, ограни-

*) Мы уже сказали на 13 стр., что можно вести общій счетъ для всѣхъ товаровъ, но параллельно, въ особой книгѣ, также отдѣльные счета, долженствующіе въ общей суммѣ всегда совпадать съ общимъ счетомъ.

чимся лишь однимъ краткимъ замѣчаніемъ: гдѣ возможно примѣнить способъ, предложенный Гильбо, ему должно быть отдано преимущество, но долженъ быть признанъ вполне удовлетворительнымъ и вышеуказанный четвертый видъ записи результатовъ, съ періодическимъ опредѣленіемъ результата въ самомъ счетѣ цѣнностей, если только запись дѣлается полная, т. е. отдѣляются разные товары и записывается количество и цѣна какъ при покупкахъ, такъ и продажахъ. Практическая его пригодность обуславливается, главнымъ образомъ, невозможностью вообще опредѣлять точный результатъ дѣятельности предпріятія иначе, какъ періодически.

Въ каждомъ предпріятіи производятся расходы, которые падаютъ на все дѣло, на всѣ отдѣльныя части имущества въ ихъ совокупности, на всѣ производимыя операціи *), какъ: квартирная плата, жалованье служащимъ, права и повинности, проценты за капиталы и т. д. Какъ мы уже объяснили въ нашихъ примѣрныхъ операціяхъ Николаева, при уплатѣ повинностей, — расходы эти большею частью производятся не за моментальную услугу, а за извѣстный болѣе или менѣе продолжительный періодъ времени, такъ что громадное значеніе получаетъ срокъ услуги или періодъ ея дѣйствія. Мы и пришли, поэтому, къ выводу, что, такъ какъ большинство убытковъ и прибылей, а слѣдовательно, и результатъ дѣятельности предпріятія и чистый капиталъ не поддаются точному опредѣленію въ любой моментъ, безъ предварительныхъ расчетовъ, то самое правильное: *назначить, для окончательныхъ выводовъ, извѣстный періодъ*, который, въ большинствѣ случаевъ, совпадаетъ съ гражданскимъ годомъ, до тѣхъ же поръ производить записи по 3-му виду, т. е. открывать для результатовъ разныхъ операцій и услугъ отдѣльные счета, а для операцій, по которымъ немедленное отчисленіе результата затруднительно, производить записи по выше объясненному четвертому виду.

*) Такіе же расходы, которые падаютъ на отдѣльную часть, относятся, въ видахъ полученія вѣрной суммы своей стоимости или затраты, именно на данную часть непосредственно; такими расходами въ приведенномъ нами примѣрѣ являются доставка угля, или уплата жалованья лицамъ, занятымъ по извѣстному отдѣлу, плата за помѣщеніе для одного спеціальнаго товара и т. д.

VI.

Всякое предпріятіе предполагаетъ средства (*активъ*) и обязательства (*пассивъ*) предъ лицами, доставившими эти средства. Среди этихъ лицъ различается обладатель предпріятія отъ всѣхъ другихъ, доставившихъ предпріятію средства. Всякое приращеніе или уменьшеніе средствъ, вслѣдствіе оказанныхъ или полученныхъ услугъ, соотвѣтственнымъ образомъ, отражается на размѣрахъ обязательства, принятаго на себя предпріятіемъ въ отношеніи къ обладателю. Это приращеніе или уменьшеніе размѣра обязательствъ предпріятія предъ обладателемъ, въ сравненіи съ первоначальнымъ взносомъ, и называется прибылью или убыткомъ. Мы уже указали неудобства измѣненія въ теченіе операціоннаго періода счета капитала прибылями и убытками, равно какъ и невыгодныя стороны широкаго обобщенія всѣхъ результатовъ въ одинъ общій *счетъ убытковъ и прибылей*. Чтобы наглядно представить результатъ каждой операціи въ отдѣльности, счетъ убытковъ и прибылей слѣдуетъ разбить, по разнообразію услугъ и операцій, на отдѣльные счета результатовъ, которые, въ концѣ періода, сливаются посредствомъ счета убытковъ и прибылей со счетомъ капитала. Не слѣдуетъ упускать изъ виду, что всякій такой отдѣльный счетъ, подъ какимъ бы названіемъ онъ ни былъ открытъ, составляетъ какъ бы отдѣленіе счета капитала, мѣсто котораго онъ заступаетъ въ теченіе операціоннаго періода и подлежитъ общему съ нимъ закону записи, т. е. *кредитуется на прибыли*, составляющія приращеніе размѣра обязательствъ предпріятія предъ *обладателемъ*, и *дебитуется на убытки*, составляющіе уменьшеніе размѣра этихъ обязательствъ обладателю-же.

Количество отдѣльныхъ счетовъ результата не подается никакому опредѣленію. Оно зависитъ отъ размѣра предпріятія, отъ количества совершаемыхъ въ немъ *разнородныхъ* операцій, отъ желанія обладателя или назначеннаго имъ управленія имѣть болѣе частныя или общія свѣдѣнія и, наконецъ, отъ способа записи. Можно только указать на конечные предѣлы обобщенія, дальше которыхъ идти — значитъ вредить наглядному представленію хода предпріятія:

1) Счетъ убытковъ и прибылей слѣдуетъ разбить на столько отдѣльныхъ счетовъ результатовъ, сколько даннымъ предпріятіемъ совершается *разнородныхъ* категорій операцій. Если по нѣкоторымъ операціямъ записи производится по названному нами четвертому виду записи результатовъ (ст. 50), то для результата не потребуется отдѣльнаго счета: онъ будетъ включаться въ самомъ счетѣ, характеризующемъ данную операцію, и получится путемъ сальдированія счета. Производится, на примѣръ, покупка и продажа процентныхъ бумагъ. Если производить записи этой операціи по 3-му виду, т. е. съ отдѣленіемъ результата въ отдѣльный счетъ, — то счетъ процентныхъ бумагъ долженъ всегда показывать находящееся на лицо по собственной цѣнѣ; затѣмъ, когда всѣ бумаги будутъ проданы, приходная и расходная стороны этого счета должны быть совершенно одинаковы и въ остаткѣ давать нуль, потому что продажи отмѣчались по своей цѣнѣ, а разница при продажѣ, т. е. результатъ, будь это прибыль или убытокъ, отмѣчалась въ особомъ для этого предназначенномъ счетѣ. Слѣдуетъ обратить вниманіе на то, чтобы названіе счета характеризовало собой данную операцію. Разница противъ своей стоимости, при продажѣ %-ныхъ бумагъ, будетъ зависѣть отъ курса ихъ. Поэтому, и счетъ для записи результата отъ операціи покупки и продажи %-ныхъ бумагъ принято называть «*счетъ курса*». Кредитъ счета курса, какъ уже извѣстно, будетъ показывать прибыль, а дебетъ — убытокъ. По четвертому же виду, продажа въ счетъ процентныхъ бумагъ запишется не по своей стоимости, а по состоявшейся цѣнѣ продажи по дѣйствительной выручкѣ, при этомъ результатъ включается въ счетъ. Такимъ образомъ, когда всѣ бумаги будутъ

проданы, то общая сумма кредита (выручки) будетъ настолько превышать общую сумму дебета (стоимости, затраты), насколько получено пользы, или наоборотъ, дебетъ настолько превыситъ кредитъ, насколько получено убытка. Само собою понятно, что если не всѣ %-ныя бумаги еще проданы, слѣдуетъ предварительно записать въ кредитъ находящееся на лицо количество и стоимость остатка.

2) Всѣ расходы предпріятія, которые не падаютъ на отдѣльную операцію непосредственно, но на все дѣло, должны быть выдѣлены въ отдѣльный счетъ результатовъ, на примѣръ, «*счетъ общихъ расходовъ*» или «*счетъ торговыхъ расходовъ*». Въ этотъ счетъ должны быть записаны расходы, составляющіе обычное явленіе въ предпріятіи и повторяющіеся правильно, въ извѣстные промежутки. Но такъ какъ расходы эти, въ большинствѣ случаевъ, производятся за извѣстный болѣе или менѣе продолжительный періодъ времени, а не за моментальную услугу, — то, при опредѣленіи въ какой, именно, суммѣ расходы эти падаютъ убыткомъ на все предпріятіе за извѣстный періодъ времени, слѣдуетъ сообразоваться со срокомъ или періодомъ дѣйствія произведенныхъ расходовъ. Срокъ произведенныхъ расходовъ и долженъ быть непременно обозначенъ въ счетѣ. Понятно, что подраздѣленіе этого счета на нѣсколько отдѣльныхъ, по *роду услугъ*, будетъ болѣе наглядно. Можно, впрочемъ, ограничиться и однимъ счетомъ расходовъ, но тогда мы совѣтуемъ раздѣлить его на столько отдѣльныхъ колоннъ, сколько отдѣльныхъ родовъ услугъ насъ интересуетъ; при этомъ слѣдуетъ обратить вниманіе на внесеніе записываемыхъ суммъ въ надлежащую колонну.

3) Помимо подобныхъ расходовъ, въ каждомъ предпріятіи могутъ производиться расходы, или получаться доходы, хотя и связанные съ ходомъ предпріятія или его средствами, но не составляющіе обычнаго явленія, а зависящіе скорѣе отъ случайныхъ обстоятельствъ. Они тоже должны быть выдѣлены въ отдѣльный счетъ, подъ названіемъ: «*счетъ случайныхъ потерь и доходовъ*». Впаденіе, на примѣръ, кліента въ несостоятельность и неполученіе, вслѣдствіе этого, всего или части долга составляетъ *случайную* потерю, а не общій опе-

раціонный расходъ. Полученіе по протестованному векселю, давно списанному въ убытокъ, составляетъ, въ данный операціонный періодъ, *случайный* доходъ, а не операціонную прибыль. Если сгоритъ товаръ и полученная страховая сумма не покрываетъ его стоимости, то убытокъ этотъ, опять таки, относится къ *случайнымъ* потерямъ и т. п. Выдѣленіе же въ отдѣльный счетъ необходимо, чтобы основывать свои сужденія на болѣе или менѣ постоянныхъ, не случайныхъ явленіяхъ, а также для удобства сравненія результата цѣлаго ряда лѣтъ.

Приведенныя *три* подраздѣленія и составляютъ конечные предѣлы обобщенія всевозможныхъ услугъ въ каждомъ предпріятіи. Слѣдуетъ твердо помнить, что прибыль, какъ и всякое обязательство, не можетъ получиться безъ соотвѣтственнаго увеличенія какого-либо изъ средствъ предпріятія; счетъ, представляющій собой данное средство, долженъ быть дебитованъ, а счетъ, представляющій обязательство или прибыль, — кредитованъ. Равнымъ образомъ, убытокъ, какъ и всякое уменьшеніе обязательства, не можетъ произойти безъ соотвѣтственнаго уменьшенія какого-либо изъ средствъ предпріятія, счетъ, представляющій собою данное средство, долженъ быть кредитованъ, а счетъ, представляющій обязательство или убытокъ, — дебитованъ.

Мы говорили выше, что всѣ отдѣльные счета результатовъ составляютъ какъ-бы отдѣленія счета капитала, съ которымъ они въ концѣ періода и сливаются посредствомъ общаго счета убытковъ и прибылей. Это относится къ предпріятіямъ, принадлежащимъ лишь одному или нѣсколькимъ хозяевамъ. Въ предпріятіяхъ съ акціонернымъ или складочнымъ капиталомъ, капиталъ продолжаетъ фигурировать на сумму выпущенныхъ акцій или паевъ и прибыль распределяется на извѣстныхъ основаніяхъ, большею частью, обозначенныхъ въ уставѣ даннаго предпріятія. Въ части, подлежащей выдачѣ пайщикамъ или акціонерамъ, она относится въ особый счетъ дивиденда, который дебитуется, по мѣрѣ выплаты, по предъявляемымъ купонамъ. Но

если въ нихъ окончательный результатъ не сливается со счетомъ капитала, то это нисколько не мѣняетъ ни вышеустановленнаго взгляда на прибыли и убытки, ни правилъ записи.

Въ предпріятіяхъ со складочнымъ капиталомъ, права акціонера или пайщика опредѣлены и находятся въ зависимости отъ количества акцій или паевъ, которыми онъ владѣетъ; въ предпріятіяхъ товарищескихъ, права cadaго товарища также опредѣлены и также большею частью находятся въ зависимости отъ матеріальнаго участія cadaго изъ товарищей въ предпріятіи. Отдѣльный акціонеръ или товарищъ можетъ участвовать въ предпріятіи и трудомъ и за оказанныя услуги получать особое вознагражденіе, но совершенно независимо отъ его участія въ капиталѣ, на тѣхъ же правахъ, какъ всякое другое лицо, оказывающее подобныя услуги предпріятію. То же самое должно бы быть въ предпріятіяхъ единоличныхъ, т. е. принадлежащихъ одному хозяину, если желать получить по нимъ вѣрную картину доходности или убыточности предпріятія. Окончательный доходъ или чистая прибыль единоличнаго предпріятія должны, однако, включать не только вознагражденіе за капиталъ и рискъ, но и за личный трудъ предпринимателя. Вознагражденіе за личный трудъ владѣльца, въ виду произвольности его размѣра, мы не совѣтуемъ вводить въ число расходовъ предпріятія. Единоличный хозяинъ, хотя и можетъ безъ ограниченія забирать изъ дѣла средства, но они должны быть записаны въ его счетъ капитала, или личный счетъ, но отнюдь не въ счетъ убытка. Хотя бы взятыя средства и были употреблены на расходъ владѣльца, они составляютъ его *личный* расходъ, его *убытокъ*, но не расходъ или *убытокъ предпріятія*. Между тѣмъ, многіе неправильно отождествляютъ лицо хозяина съ предпріятіемъ и, на этомъ основаніи, записываютъ заборы хозяина на свои надобности деньгами и прочими цѣнностями, посредствомъ счета домашнихъ расходовъ, какъ *убытокъ*. Если даже заборъ производится мелочный или соотвѣтственный съ вознагражденіемъ за личный трудъ, то и въ такомъ случаѣ *пред-*

почтительные записывать его не убыткомъ предпріятія, а въ счетъ капитала. Такимъ же образомъ, и взносы, вновь дѣлаемые хозяиномъ, хотя бы они составляли его *личный* доходъ или прибыль, не составляютъ прибыли даннаго предпріятія, а лишь увеличеніе капитала.

Послѣ сказаннаго ясно, что если хозяинъ получаетъ за женой приданое или наслѣдство *и полученное вноситъ въ предпріятіе*, то это не находится ни въ малѣйшей зависимости отъ хода предпріятія и не можетъ разсматриваться, какъ прибыль предпріятія. Такимъ же образомъ, приданое, выдѣленное дочери изъ средствъ предпріятія, составляетъ заборъ капитала, а не убытокъ. Подобные, совершенно независимые отъ хода предпріятія, случаи должны быть записаны непосредственно въ счетъ капитала или частный счетъ владѣльца; если-же выдѣляются, въ видахъ удобства при справкахъ, въ отдѣльные счета, подъ названіями, характеризующими ихъ происхожденіе, — то не слѣдуетъ смѣшивать ихъ со счетами результатовъ; точно также, въ концѣ года нельзя заключать ихъ, — какъ многіе неправильно дѣлаютъ, отождествляя владѣльца съ предпріятіемъ, — посредствомъ счета убытковъ и прибылей. Единственно правильный способъ — заключать *посредствомъ счета капитала*. И дѣйствительно: развѣ будетъ правиленъ выводъ, что предпріятіе дало, напр., за 1888 г. пользы 40.000 р., когда, въ дѣйствительности, владѣлецъ въ этомъ году получилъ наслѣдство въ 45.000 руб. и внесъ таковыя въ предпріятіе? Очевидно, нѣтъ. Предпріятіе, наоборотъ, дало 5.000 руб. убытка.

VIII.

Закончимъ, послѣ всѣхъ данныхъ нами объясненій записей, начатый легкій примѣръ торговыхъ оборотовъ М. Н. Николаева и предположимъ, что послѣ 9 сентября онъ произвелъ слѣдующія операціи:

12 сентября Николаевъ продалъ А. Берду 6000 пуд. угля по 55 коп. за пудъ, $\frac{1}{2}$ за наличныя и $\frac{1}{2}$ чрезъ 3 мѣсяца. Разсмотримъ еще эту операцію подробно, во всѣхъ возможныхъ способахъ записи ея, къ дальнѣйшимъ же операціямъ будемъ примѣнять только одинъ способъ.

При записи результата отъ продажи непосредственно въ счетъ капитала, или въ счетъ убытковъ и прибылей—счетъ угля слѣдуетъ кредитовать на сумму проданнаго угля по своей стоимости, въ данномъ случаѣ на 6000 п. по 40 к., т. е. на 2400 р., если сумма уплоченная 6 сентября за доставку угля также была записана въ дебетъ счета капитала или убытковъ и прибылей. Если же доставка угля была записана какъ цѣнность, увеличивающая стоимость угля, въ дебетъ счета угля, что и правильнѣе, тогда своя стоимость угля 45 к. пудъ и кредитъ счета угля составитъ 6000 пуд. по 45 к., 2700 р., а кредитъ счета капитала или убытковъ и прибылей 6000 пуд. по 10 к. 600 руб. На страницахъ 39 и 40 мы выяснили, что это менѣе совершенный способъ и потому не проведемъ по немъ записи.

При записи прибыли посредствомъ отдѣльнаго счета результата, слѣдуетъ кредитовать счетъ угля на сумму своей стоимости, въ которой включается и стоимость доставки, т. е. на 2700 руб., а остальной суммой въ 600 руб.—счетъ результата по продажѣ угля, или же,

придерживаясь записи, заимствованной у Гильбо, стр. 52, можно *счесть продажи* дебитовать на сумму своей стоимости угля и кредитовать на стоимость угля по продажной цѣнѣ. Разница въ счетѣ продажи между дебетомъ и кредитомъ укажетъ на результатъ продажи. Но не примѣнимъ и этихъ наиболѣе совершенныхъ способовъ записи, а остановимся на способѣ, названномъ нами 4-мъ видомъ записи результатовъ (стр. 54).

По этому виду результатъ, какъ уже извѣстно, включается въ самомъ счетѣ даннаго предмета, такъ какъ въ кредитъ записываются отпущенныя количества по ихъ продажной цѣнѣ и кредитъ представляетъ всю выручку. По этому виду записи слѣдуетъ кредитовать счетъ угля на сумму выручки, 6000 пуд. по 55 коп.— 3300 руб.

Указанною записью мы отмѣтили только одну сторону операціи—уменьшеніе угля; осталось намъ записать и вторую сторону—къ кому уголь поступилъ, или что получено за уголь. Изъ состоявшейся сдѣлки видно, что продажа произведена частью за наличныя, частью въ долгъ. Если въ дебетъ счета кассы запишемъ непосредственно со счета угля всю поступившую сумму 1650 р., и въ дебетъ счета Берда тоже со счета угля—сумму оставшагося за нимъ долга—1650 р., то не получимъ полной характеристики совершеннаго оборота. По счету Берда не будетъ видно *всего* купленнаго имъ угля. Слѣдуетъ, поэтому, дебитовать счетъ Берда и кредитовать счетъ угля на всю сумму оборота 3300 р. и кредитовать счетъ Берда на счетъ кассы (дебетъ кассы) на $\frac{1}{2}$ уплоченную наличными 1650 р.

15 сентября Николаевъ продалъ за наличныя Ушакову 150 с. сосновыхъ дровъ по 4 р. и 50 с. березовыхъ по 5 р. и въ тотъ-же день внесъ на текущій счетъ 2350 р.

Слѣдуетъ дебитовать счетъ кассы со счета сосновыхъ дровъ на 600 руб. и со счета березовыхъ дровъ на 250 р. и кредитовать счетъ кассы на счетъ В. К. К. банка, тек. счетъ на 2350 р. *). При покупкѣ или

*) Если говорится о записи въ дебетъ какого либо счета *со счета...* или *счету...* то словами „со счета“ указывается кредитъ этого счета и

продажѣ товара на всю сумму за наличныя деньги, запись совершается непосредственно въ счетѣ кассы, т. е. не открывается отдѣльно *счета лицу* продавшему или купившему товаръ.

20 сентября Николаевъ продалъ Берду 90 с. сосновыхъ дровъ по 4 р., 150 с. бер. дровъ по 5 р. и 1500 пуд. угля по 60 к. пудъ подъ вексель, срокомъ чрезъ 3 мѣсяца, къ суммѣ котораго прибавленъ и прежній долгъ Берда въ 1650 р.

По этой покупкѣ Бердъ остался долженъ 2010 р. и выдалъ вексель. Вексель можетъ быть или учтенъ, т. е. отданъ банку или какому либо лицу, занимающемуся учетомъ или дисконтированіемъ векселей *), или переданъ за долгъ **), или къ инкассо, т. е. для полученія по немъ денегъ и выдавшій вексель долженъ заплатить по немъ предъявителю, векселедержателю. Вексель, такимъ образомъ, можетъ переходить изъ рукъ въ руки, имѣть самостоятельное значеніе и потому ему, какъ всякой другой цѣнности, открывается отдѣльный счетъ. Слѣдуетъ на основаніи этого дебитовать счетъ полученныхъ векселей или векселей къ полученію ***) со счета сосн. дровъ на 360 р., со счета бер. дровъ на 750 р., со счета кам. угля 900 р. и со счета Берда на сумму его прежняго долга 1650 руб. Счетъ Берда такимъ образомъ будетъ уравненъ и слѣ-

наоборотъ, если говорится о кредитованіи счета *на счетъ...*, то словамъ „на счетъ“ опредѣляется дебетъ даннаго счета, на примѣръ, дебетъ кассы со счета сосновыхъ дровъ, означаетъ кредитъ счета сосновыхъ дровъ; кредитъ кассы на счетъ В. К. К. банка—дебетъ счета В. К. К. банка.

*) Дисконтировать или принимать къ учету вексель значитъ выдать по немъ деньги съ удержаніемъ извѣстной суммы за уплату раньше срока; можно дисконтировать и собственные векселя, т. е. платить по нимъ до срока, удерживая проц. со дня уплаты до дня срока.

**) При передачѣ векселя на оборотной сторонѣ его дѣлается передаточная надпись, которою принимается отвѣтственность въ платежѣ, въ случаѣ неуплаты векселедателемъ или предъидущимъ подписателемъ.

***) Векселя могутъ быть *активные*, выражающіе права требованія — это векселя полученные, они поэтому такъ и называются „счетъ полученныхъ векселей“ или, вслѣдствіе предстоящаго полученія по нимъ денегъ, ихъ также наз. „счетъ векселей къ полученію“ и *пассивные*, представляющіе обязательство „счетъ выданныхъ векселей“ или „счетъ векселей къ платежу“.

дуемая съ него сумма будетъ значиться по счету векселей.

30 сентября уплочено за сентябрь жалованье надсмотрщикамъ и кладчикамъ 75 р., ломовымъ извошикамъ—105 руб., за печатаніе адресовъ и канцелярскія принадлежности—20 р. и взято хозяиномъ: наличными—50 р., въ банкѣ по чеку—850 р. и 10 с. сосн. дровъ.

Слѣдуетъ кредитовать счетъ кассы на счетъ торговыхъ расходовъ на 200 р., на счетъ домашнихъ расходовъ на 50 р. и дебитовать счетъ домашнихъ расходовъ со счета сосновыхъ дровъ на стоимость дровъ по своей цѣнѣ, т. е. на 30 руб. и со счета банка на 850 руб.

Запись всѣхъ произведенныхъ Николаевымъ операцій за сентябрь представится въ слѣдующемъ видѣ:

ДЕБЕТЪ		СЧЕТЪ КАПИТАЛА.		КРЕДИТЪ	
		Авг. 31	На счетъ кассы . .	7500	
		— —	„ „ недв. имущ.	2500	

ДЕБЕТЪ		СЧЕТЪ ДОМАШНИХЪ РАСХОДОВЪ.		КРЕДИТЪ	
Сен. 9	Счету кассы	200			
— 30	„ „	50			
— —	„ сосн. дровъ	30			
— —	„ В.К.К. Банка.	850			

ДЕБЕТЪ		СЧЕТЪ НЕДВИЖИМАГО ИМУЩЕСТВА.		КРЕДИТЪ	
Авг. 31	Счету капитала .	2500			

ДЕБЕТЪ

СЧЕТЪ КАССЫ.

КРЕДИТЪ

Авг. 13	Счету капитала . . .	7500	—	Сен. 1	На сч. В. К. К. Банка	3500
Сен. 12	„ Берда . . .	1650	—	5	„ „ сосн. дровь .	750
— 15	„ сосн. дровь .	600	—	—	„ „ бер. „ .	800
— —	„ бер. „	250	—	—	„ „ Шмидтъ и К.	2000
				— 8	„ „ прав. и пов. .	100
				— 9	„ „ дом. расходовъ	200
				— 15	„ „ В. К. К. Банка.	2350
				— 30	„ „ торг. расход. .	200
				— —	„ „ дом. „	250

ДЕБЕТЪ

ТЕКУЩИЙ СЧЕТЪ ВЪ В. К. К. БАНКЪ.

КРЕДИТЪ

Сен. 1	Счету кассы . . .	3500	—	Сен. 5	На сч. Шмидтъ и К.	1000
— 15	„ „ . . .	2350	—	6	„ „ векс.	500
				— 30	„ „ дом. расх.	850

ДЕБЕТЪ

СЧЕТЪ СОСНОВЫХЪ ДРОВЪ.

КРЕДИТЪ

		кол.	ц.	сумма.			кол.	ц.	сумма.
Сен. 5	Счету кассы .	250	3	750	Сен. 15	На сч. кассы .	150	4	600
					— 20	„ „ векс.	90	4	360
					— 30	„ „ д. расх.	10	3	30

ДЕБЕТЪ

СЧЕТЪ БЕРЕЗОВЫХЪ ДРОВЪ.

КРЕДИТЪ

		кол.	ц.	сумма.			кол.	ц.	сумма.
Сен. 5	Счету кассы .	200	4	800	Сен. 15	На сч. кассы .	50	5	250
					20	„ „ векселей	150	5	750

ДЕБЕТЪ СЧЕТЪ КАМЕННАГО УГЛЯ. КРЕДИТЪ

		КОЛ. Ц. Сумма.			КОЛ. Ц. Сумма.		
Сен. 5	Сч. Шмидтъ и К.	10000	40	4000	Сен. 12	На сч. Берда.	6000 55 3300
— 6	„ В. К. К. Бан.		5	500	— 20	„ „ векс.	1500 60 900

ДЕБЕТЪ СЧЕТЪ ШМИДТЪ И К^о. КРОНШТАДТЪ. КРЕДИТЪ

Сен. 5	Счету кассы.	2000	Сен. 5	На сч. кам. угля.	4000
—	„ В. К. К. Бан.	1000			

ДЕБЕТЪ СЧЕТЪ А. БЕРДА, СПБ. КРЕДИТЪ

Сен. 5	Счету кам. угля	3300	Сен. 12	На счетъ кассы.	1650
			— 20	„ „ векселей.	1650

ДЕБЕТЪ СЧЕТЪ ВЕКСЕЛЕЙ КЪ ПОЛУЧЕНІЮ. КРЕДИТЪ

Сен. 20	Сч. соея. дровъ.	360			
	„ бер. „	750			
	„ кам. угля	900			
	„ А. Берда	1650	3660		

ДЕБЕТЪ СЧЕТЪ ПРАВЪ И ПОВИННОСТЕЙ. КРЕДИТЪ

Сен. 8	Счету кассы.	100			
--------	--------------	-----	--	--	--

ДЕБЕТЪ СЧЕТЪ ТОРГОВЫХЪ РАСХОДОВЪ. КРЕДИТЪ

Сен. 30	Счету кассы.	200			
---------	--------------	-----	--	--	--

По окончаніи мѣсяца принято составлять пробный или провѣрочный балансъ (см. стр. 27). Въ балансѣ

Провѣрочный балансъ.

С Ч Е Т А.	ОБЩАЯ СУММА.		ОСТАТОКЪ (сальдо).	
	Дебетъ.	Кредитъ.	Дебетъ.	Кредитъ.
Капитала	—	10000	—	10000
Домашнихъ расход. . .	1130	—	1130	—
Недвижимаго имущ. . .	2500	—	2500	—
Кассы	10000	9950	50	—
В. К. К. Банка.	5850	2350	3500	—
Сосн. дровъ.	750	990	—	240
Бер. »	800	1000	—	200
Кам. угля	4500	4200	300	—
Шмидтъ и К ^о	3000	4000	—	1000
А. Берда	3300	3300	—	—
Векселей къ получ. . .	3660	—	3660	—
Прав. и пов.	100	—	100	—
Торг. расходовъ	200	—	200	—
	35790	35790	11440	

вписываются по порядку всѣ счета, открытые въ книгѣ, по которымъ подводятся итоги отдѣльно по дебету и кредиту. Общая сумма всѣхъ итоговъ и остатка (сальдо) по дебету должна всегда равняться, какъ уже было

выше объяснено, общей суммѣ всѣхъ итоговъ и остатка по кредиту. Итоги по каждому счету или отмѣчаются въ книгѣ карандашемъ, чтобы къ концу мѣсяца не подсчитывать снова всѣхъ суммъ съ начала года, такъ какъ итоги, напримѣръ, за декабрь въ дѣлѣ, которое ведется съ начала года, должны представлять сумму оборота за весь годъ, или-же, что удобнѣе и нагляднѣе, мѣсячные итоги выводятся въ отдѣльной для этого назначенной въ книгѣ колоннѣ. Мы получимъ вышеприведенный провѣрочный балансъ.

Главная цѣль составленія провѣрочнаго баланса нами будетъ разъяснена ниже, когда мы изложимъ назначеніе всѣхъ остальныхъ ведущихся въ предпріятіяхъ книгъ. Пока ограничимся слѣдующими указаніями:

1) Равенство итоговъ дебета и кредита показываетъ, что операціи записаны въ книгѣ вѣрно, по крайней мѣрѣ въ одинаковой суммѣ по дебету и кредиту. (Если сложить сумму всѣхъ операцій, произведенныхъ Николаевымъ, получится 35790 руб., т. е. итогъ общей суммы баланса, что служитъ подтвержденіемъ записи всѣхъ операцій безъ пропуска *).

2) Общая сумма провѣрочнаго баланса показываетъ весь оборотъ, произведенный даннымъ предпріятіемъ съ начала года по день его составленія, по каждому счету въ отдѣльности и по всѣмъ вмѣстѣ.

3) Остатки или сальдо провѣрочнаго баланса показываютъ положеніе отдѣльныхъ счетовъ (частей имущества) и—для лицъ съ нѣкоторымъ навыкомъ и знакомыхъ съ предпріятіемъ—всего дѣла, или, по крайней мѣрѣ, служатъ для легчайшаго опредѣленія, какъ уви-

*) Итогъ «общей суммы» провѣрочнаго баланса долженъ равняться итогу меморіала или дневника, если въ немъ включены и кассовыя статьи; въ противномъ случаѣ итогу меморіала, сложенному съ итогами прихода и расхода кассы. Если операціи записываются помимо меморіала и кассы, сообразно съ требованіями какого либо предпріятія, въ другія еще книги, напримѣръ, покупную товаровъ и т. д., то итогъ по всѣмъ книгамъ, въ которыхъ операціи первоначально записываются, или итогъ журнала, гдѣ онъ составляется, долженъ равняться итогу провѣрочнаго баланса, понятно, какъ по дебету такъ и по кредиту. Это доказываетъ запись *всѣхъ* операцій въ главной книгѣ безъ пропуска и въ *одинаковой* суммѣ въ дебетъ и въ кредитъ.

димъ ниже, этого положенія *). Точное положеніе должны показать остатки тѣхъ счетовъ, которые не включаютъ въ себѣ результата операцій; такъ въ нашемъ примѣрѣ точное положеніе укажутъ и могутъ быть легко вывѣрены слѣдующіе счета: недвижимаго имущества (2500 руб.), кассы (50 р.), В. К. К. Банка (3500 р.), векселей къ пол. (3660 р.), домашнихъ расходовъ (1130 р.), капитала (10000 р.), Шмидтъ и К^о (1000 р.). Нетрудно провѣрить и счета результатовъ, какъ «правъ и повинностей», «торговыхъ расходовъ». Остаются только, какъ мы сказали, счета, включающіе результатъ (счета по 4 виду записи результатовъ), какъ счетъ сосновыхъ дровъ, березовыхъ и каменнаго угля, провѣрку которыхъ укажемъ ниже. Но, какъ извѣстно, счета находятся во взаимномъ соотношеніи, отсюда *дѣйствительная вѣрность* однихъ счетовъ, главнымъ образомъ, кассы, текущаго счета, лицъ и векселей, можно сказать, гарантируетъ вѣрность всѣхъ остальныхъ, всей записи.

*) «Общая сумма» и «сальдо» провѣрочнаго баланса служатъ для контролированія параллельныхъ, или, какъ нѣкоторые называютъ, вспомогательныхъ книгъ со счетами главной книги; такъ, на примѣръ, суммы одного «счета товаровъ» въ пробномъ балансѣ должны равняться итогу всѣхъ отдѣльныхъ товаровъ по товарной книгѣ; суммы «счета лицъ» — итогу всѣхъ счетовъ, открытыхъ въ книгѣ лицевыхъ или текущихъ счетовъ (дебиторовъ и кредиторовъ); суммы общаго «счета процентныхъ бумагъ» — итогу всѣхъ частныхъ счетовъ, открытыхъ въ книгѣ фондовъ и т. д.

IX.

Запись всѣхъ операций,—т. е. дѣйствій и фактовъ, вліяющихъ на имущественный составъ предпріятія,—производилась нами въ *одной* книгѣ. Въ этой книгѣ, сообразно съ совершенными мѣновыми сдѣлками, вызывавшими перемѣну въ правахъ и обязательствахъ, имуществѣ и услугахъ, открыты счета: *личные, вещественные* и *результатовъ*. Всякій отдѣльно разсматриваемый счетъ представляетъ ясную картину происшедшаго въ послѣдовательномъ, хронологическомъ порядкѣ за весь обозрѣваемый періодъ, а извлеченіе итоговъ всѣхъ счетовъ въ провѣрочный балансъ (см. § VIII, стр. 68) даетъ общую картину оборота по всѣмъ счетамъ. Въ приведенномъ нами примѣрѣ такихъ отдѣльных счетовъ было весьма немного; въ дѣйствительности же ихъ приходится открывать сотнями, а въ нѣкоторыхъ предпріятіяхъ даже тысячами. Цѣль правильной и хорошо организованной записи—во всякое время показывать активное и пассивное имущество, какъ бы ни былъ разнообразенъ составъ его, во всевозможныхъ комбинаціяхъ, могущихъ представлять интересъ для разсматривающаго лица. Дѣйствительно, весьма часто не такъ важно знать долговое положеніе одного какого либо лица, какъ всѣхъ поставщиковъ или покупателей вмѣстѣ взятыхъ, не количество и стоимость одного какого либо товара, а всей массы и т. д. Поэтому запись, чтобы исполнить свое назначеніе, должна давать отвѣтъ какъ на одинъ, такъ и на другой вопросъ. Мы уже указали, что для болѣе удобной обозрительности, наряду съ отдѣльными, простыми счетами и книгами, параллельно сткрываются и ведутся общіе, сводные или коллективные счета и книги. Не останавливаясь

теперь на устройствѣ и сущности коллективныхъ счетовъ и книгъ, мы желаемъ только обратить особое вниманіе на то, что количество и расчлененность книгъ и записей исключительно зависятъ отъ характера предприятия, отъ требованій, которыя ставятся хозяевами предприятий, и, наконецъ, отъ тѣхъ удобствъ, которыя желаютъ имъ придать для большей наглядности и лучшей обозрительности; мы хотимъ только указать, что ни одинъ счетъ, ни одна книга не должны быть завелены произвольно, а все должно имѣть свою логическую причину и всѣ книги и записи должны быть въ постоянной взаимной связи, составлять одну цѣпь и другъ друга всегда контролировать. Въ лучшихъ, удобнѣйшихъ и, вмѣстѣ съ тѣмъ, возможно простѣйшихъ комбинаторскихъ приемахъ состоитъ главное умѣнье ведущаго записи, но такъ какъ всякія составныя части берутъ начало отъ отдѣльныхъ простыхъ частей, то полное усвоеніе этихъ послѣднихъ послужитъ къ лучшему уразумѣнію сводныхъ; наконецъ, могутъ быть предприятия, гдѣ простыя книги окажутся вполне достаточными; поэтому, мы, пока исключительно будемъ разсматривать простыя, аналитическія книги и счета. Скажемъ только, что запись съ исключительно простыми счетами будетъ *аналитической*, съ исключительно сводными — *синтетической*, запись съ тѣми и другими — *смѣшанной*, а съ простыми и параллельно сводными счетами — *аналитико-синтетической*. Оставаясь пока на аналитической записи, повторимъ еще разъ: для каждаго лица, съ которымъ находимся въ торговыхъ сношеніяхъ, для каждой части имущества, для каждаго вида услуги, интересующей насъ, открываемъ въ книгѣ счетъ. По двумъ основнымъ и противоположнымъ по свойству своему актамъ: *полученію* и *выдачѣ* (приходу и расходу, затратѣ и выручкѣ и т. п.) мы, прежде всего, каждый счетъ дѣлимъ на двѣ противоположныя стороны: *дебетъ* и *кредитъ*; затѣмъ, каждую сторону, въ свою очередь, раздѣляемъ на могущія насъ интересовать частности, какъ: время совершенія операціи, сумма, количество и цѣна, сроки платежей и полученій и т. под. Можемъ ли мы, однако,

ограничиться одной подобной книгой, даетъ ли она отвѣтъ на всѣ вопросы по ходу дѣла?

Всякая сдѣлка, какъ мы уже сказали, касается двухъ, а иногда и большаго количества счетовъ и, слѣдовательно, попадаетъ въ разные мѣста книги. Это одно уже доказываетъ полезность записи каждой совершенной сдѣлки въ одномъ мѣстѣ во всемъ ея составѣ.

Далѣе, хотя въ каждомъ отдѣльномъ счетѣ записи производятся въ хронологическомъ порядкѣ, но не однѣ и тѣ же сдѣлки совершаются каждый день; каждый счетъ представляетъ *свою* хронологію. Такимъ образомъ, чтобы узнать, напримѣръ, какія операціи произведены 15 сентября, пришлось бы искать по всѣмъ многочисленнымъ счетамъ, произошелъ ли какой либо оборотъ въ этотъ день, что въ рационально устроенной бухгалтеріи немыслимо. Является потребность въ записи всѣхъ операцій въ одномъ мѣстѣ по мѣрѣ ихъ совершенія, т. е. въ хронологическомъ порядкѣ.

Соединеніе этихъ двухъ требованій: *описанія каждой сдѣлки нераздѣльно, во всемъ ея составѣ и въ хронологическомъ порядкѣ*, по мѣрѣ ихъ совершенія, и *вызываетъ потребность еще въ одной книгѣ, въ которой всѣ операціи, прежде всего, заносятся*. Описаніе въ отдѣльной книгѣ всѣхъ операцій, въ родѣ нашего изложенія произведенныхъ Николаевымъ сдѣлокъ, до разности въ книгу по счетамъ, могло бы удовлетворять намѣченной цѣли, но, чтобы запись имѣла наглядность, чтобы она находилась въ связи съ послѣдующей и во взаимномъ контролѣ, мы придаемъ ей извѣстную форму, какъ будетъ видно ниже.

Запись, такимъ образомъ, дѣлится на хронологическую и классификаціонную или систематическую. *Хронологической* называется такая запись, въ которой операціи записаны въ послѣдовательномъ порядкѣ одна за другою, по мѣрѣ ихъ совершенія, *въ числовомъ порядкѣ*. *Систематической*, наоборотъ, запись является, когда операціи распредѣляются въ такомъ порядкѣ по дѣйствию, которое онѣ производятъ, что выдѣляются въ одну группу сдѣлки, производящія одинаковое дѣйствіе и относящіяся къ одной и той же части имущества

(т. е. счета, которые мы до сихъ поръ и рассматри-вали).

Первая, такимъ образомъ, представляетъ историческій обзоръ сдѣлокъ, не давая ничего другого; вторая, наоборотъ, распредѣляетъ ихъ такъ, чтобы можно было видѣть дѣйствіе, производимое ими на отдѣльныя части предпріятія, — единственный способъ путемъ записи видѣть ихъ состояніе и имѣть руководящую нить для дальнѣйшихъ оборотовъ.

Систематическая запись, поэтому, имѣетъ гораздо большее значеніе, чѣмъ хронологическая, и если, безъ слишкомъ большого ущерба, можно послѣднюю уничтожить, то, наоборотъ, съ уничтоженіемъ систематической, запись совершенно не достигнетъ своей цѣли. Поэтому книга, въ которой производится знакомая уже систематическая запись, называется *главной книгой* (Гроссъ-бухъ); она могла бы называться также счетной книгой.

Какъ производится хронологическая запись?

Чтобы запись представляла нѣкоторую наглядность, слѣдуетъ выдѣлить время совершенія операціи, описаніе операціи и сумму сдѣлки. Извѣстно уже, что каждая сдѣлка классифицируется по составнымъ ея частямъ. Каждый опытный бухгалтеръ такъ изложитъ совершившееся, что эти части рельефно выступаютъ, онѣ будутъ имъ подчеркнуты; но, чтобы онѣ болѣе бросались въ глаза, онѣ выдѣляются особо и обозначаются болѣе крупнымъ шрифтомъ, подъ тѣми именно названіями, подъ которыми они запишутся въ систематической книгѣ.

Всякій торговый оборотъ, изложенный въ извѣстномъ порядкѣ, приспособленномъ къ тому, чтобы легко можно было опредѣлить сущность сдѣлки и счета, которыхъ она касается, называется *статьей*. Слѣдуетъ стараться, чтобы статьи были составлены возможно кратко, но, вмѣстѣ съ тѣмъ, ясно и наглядно. Чтобы сразу видѣть, въ какихъ мѣстахъ главной книги статья расклассифицирована или разъяснена, и имѣть контроль въ послѣдовавшемъ туда переносѣ, отдѣляется еще особое мѣсто для записи страницъ главной книги. Для этой же цѣли, въ главной книгѣ, въ каждомъ

сдѣлки можно обозначить въ графѣ для описанія операцій. Форма для хронологической записи получить тогда слѣдующій видъ:

С Е Н Т Я Б Р Ъ 1888 Г.

№№ статей по порядку.	Стран. гл. книги.	ВРЕМЯ И ОПИСАНІЕ ОПЕРАЦІЙ (статьи). — 1 —	Частныя суммы.		Суммы деб. сче- товъ.		Суммы кред. сче- товъ.	
			Р.	К.	Р.	К.	Р.	К.

Какъ образуются статьи?

Мы сказали, что счета выдѣляются въ хронологической книгѣ особо. Въ каждой сдѣлкѣ, какъ уже извѣстно, можетъ быть одинъ дебитовый при одномъ кредитовомъ счетѣ, нѣсколько кредитовыхъ при одномъ дебитовомъ и наоборотъ и, наконецъ, нѣсколько кредитовыхъ при нѣсколькихъ дебитовыхъ же. Чтобы не обозначать всякій разъ, представляетъ ли данный счетъ дебетъ или кредитъ, ему придается извѣстная, условная форма. Принято, прежде всего и ближе къ графѣ, обозначать дебитовый счетъ, придавъ къ названію частицу *на* или безъ таковой, а затѣмъ нѣсколько дальше отъ графы—кредитовый, обозначивъ его частицей *со* (счета) или просто счету. Затѣмъ уже слѣдуетъ краткое, но ясное описаніе самой сдѣлки. Напримѣръ:

Счетъ А. Берда.

Счету каменнаго угля.

За . . .

Статья эта показываетъ, что Бердъ — дебетъ, а кам. уголь — кредитъ, т. е. что Бердъ, получилъ уголь.

Если же одинъ дебиторъ при нѣсколькихъ кредитовыхъ счетахъ, то статья составляется слѣдующимъ образомъ:

Счетъ А. Берда.

3 слѣд. счѣтамъ (или 3 кредитор.).

Счету каменнаго угля.

За

Счету березовыхъ дровъ.

За

Счету сосновыхъ дровъ.

За

Статья показываетъ, что Бердъ получилъ уголь, березовые и сосновые дрова.

Если, наоборотъ, это поступило отъ Берда, т. е. если при нѣсколькихъ дебиторахъ имѣется одинъ кредиторъ, то составимъ статью такъ:

3 слѣд. счѣта (или 3 дебитора).

Счету Берда.

Счетъ каменнаго угля.

За

Счетъ березовыхъ дровъ.

За

Счетъ сосновыхъ дровъ.

За

Наконецъ, если нѣсколько дебитовыхъ счетовъ при нѣсколькихъ кредитовыхъ, то статья составляется слѣдующимъ образомъ:

2 дебитора 3 кредиторамъ.

(или слѣдующіе слѣдующимъ).

Счетъ Берда.

За

Счетъ Михайлова.

За

Счету каменнаго угля.

За

Счету березовыхъ дровъ.

За

Счету сосновыхъ дровъ.

За

Книга, въ которой производится хронологическая запись, называется *дневная* или *памятная (журналъ меморіалъ)*.

Мы выше сказали, что въ нѣкоторыхъ предпріятіяхъ хронологическая записъ ведется на 2 страницахъ, т. е. въ формѣ счета, съ тою только разницей, что нѣтъ заголовка для названія счета; затѣмъ въ счетѣ, въ дебетовой его сторонѣ, обозначаются кредиторы, а въ кредитовой—дебиторы:—при хронологической же записи такой формы на дебетовой сторонѣ пишутся подрядъ дебитовые счета; а на кредитовой—кредитовые, такъ что лишь обѣ стороны въ совокупности вмѣщаютъ полную сдѣлку, полную статью. Это дѣлается для того, чтобы еще больше отдѣлить дебитовые отъ кредитовыхъ счетовъ, что удобнѣе для переноса въ главную книгу, напримѣръ:

С Е Н Т Я Б Р Ъ М Ъ С Я Ц Ъ .

20	Счетъ Берда.	—	—	2010	—	20		Счетъ сосн. дровъ.				
Стран. гл. книги.						Стран. гл. книги.		за прод. 90 с. по 4 руб.	360	—		
								„ березов. дровъ. за прод. 150 с. по 5 руб.	750			
								„ камен. угля. за продан. уголь 1500 п. по 60 к.	900	—		
												2010

Способъ составленія статей хронологической записи нами указанъ. Добавимъ только, что статья, состоящая изъ одного дебитоваго счета при одномъ кредитовомъ, называется *простой*; напротивъ того, статья, состоящая изъ нѣсколько кредитовыхъ при одномъ дебитовомъ счетѣ, или, наоборотъ, изъ нѣсколько кредитовыхъ при нѣсколькихъ дебитовыхъ же называется *сложной*. Если хронологическая записъ ведется на двухъ страницахъ, то составленіе статей значительно облегчается отдѣленіемъ дебитовыхъ счетовъ отъ кредитовыхъ. Но такъ какъ одна страница этой формы остается почти пустой, то послѣдняя на практикѣ мало принята, несмотря даже на преимущества ея, особенно выступающія при переносѣ статей въ главную книгу и выражающіяся

въ значительномъ облегченіи переноса. Запишемъ, по-
этому, торговые обороты Николаева по общепринятой
формѣ (стр. 76).

С е н т я б р ь 1888 г.

Н о м е р а с т а т ь е й п о п о р я д к у . С т р а н и ц ы	2 слѣд. счета				
	Счету капитала.				
	Имущество, наход. на лицо при от- крытіи 31 августа торговли.				
	Счетъ недвижимаго имущества.				
	Мѣсто для склада товара, приобрѣ- тенное за	2500	—		
	Счетъ кассы.				
	Нал. денегъ	7500	—	10000	—
	— 1 —				
	Тек. сч. въ Вол.-Кам. Ком. банкѣ.				
	Счету кассы.				
	Внесено наличными	—	—	3500	—
	— 5 —				
	2 слѣд. счета.				
	Счету кассы.				
	Счетъ сосн. дровъ.				
	Уплачено за 250 саж. по 3 р. . .	750	—		
	Счетъ бер. дровъ.				
	За 200 саж. по 4 р	800	—	1550	—
Счетъ кам. угля.					
Счету Шмидтъ и Ко.					
За купленные у нихъ 10 т. п. по 40 к.			4000		
Перенось	—	—	19050	—	

Сентябрь 1888 г.

Н о м е р а с т а т а е й ц а в н о й к н и ж к е У.		Перенось	—	—	19050	—	
		Счетъ Шмидтъ и К^о					
		<i>2 слѣд. счетамъ.</i>					
		Счету кассы.					
		Уплочено наличными	2000	—			
		Тек. счету въ Вол.-Кам. Ком. Банкѣ.					
		Выданъ чекъ № 1	1000	—			
		— 6 —				3000	—
		Счетъ нам. угля.					
		Тек. счету въ Вол.-Кам. Ком. Банкѣ.					
		Выданъ за доставку угля чекъ № 2	—	—		500	—
		— 8 —					
		Счетъ правъ и повинностей.					
		Счету кассы.					
		Уплочено за права до 1-го января 1889 г.	—	—		100	—
		— 9 —					
		Счетъ домашнихъ расходовъ.					
		Счету кассы.					
		Взято на личные расходы	—	—		200	—
		— 12 —					
	Счетъ А. Берда.						
	Счету нам. угля.						
	За прод. г. Берду, $\frac{1}{2}$ за нал. и $\frac{1}{2}$ черезъ 3 м., 6000 п. угля по 55 к.	—	—		3300	—	
	Счетъ кассы.						
	Счету Берда.						
	Получено наличными	—	—		1650	—	
	Перенось	—	—		27.800	—	

С е н т я б р ь 1888 г.

Н О М е р а с т ы Г Л а в н о П о П о р я Д К У.		Переносъ	—	—	27800	—	
		— 15 —					
		Счетъ кассы.					
		<i>2 слѣд. счетамъ.</i>					
		Счету сосн. дровъ.					
		Продано за нал. Ушакову 150 с. по 4 р.	600	—			
		Счету бер. дровъ.					
		до 50 с. по 5 р.	250	—			
						850	—
		Тек. счетъ въ Вол.-Кам. Ком. банкѣ					
		Счету кассы.					
		Внесено наличными	—	—		2350	—
		— 20 —					
		Счетъ векселей къ полученію.					
		<i>4 слѣд. счетамъ.</i>					
		Счету сосн. дровъ.					
		За прод. г. Берду подъ вексель 90 с. по 4 р.	360	—			
		Счету бер. дровъ.					
		до 150 с. по 5 р.	750	—			
		Счету кам. угля.					
	до 1500 п. по 60 к.	900	—				
	Счету А. Берда.						
	За прибавленную къ векселю сумму прежняго долга г. Берда	1650	—		3660	—	
		Переносъ	—	—	34660	—	

С е н т я б р ь 1888 г.

Н о м е р а с т а т ь е й п о п о р я д к у . С т р а н и ц ы	Переносъ	—	—	34660	—	
	— 30 —					
	Счетъ торговыхъ расходовъ.					
	Счету кассы.					
	Выдано жалованья за сентябрь.					
	Надсмотрщикамъ и кладчикамъ . . 75					
	Ломовымъ извозчикамъ . . . 105					
	Уплочено за печ. адрес. и канц. пр. 20					
	<hr/>					
	Счетъ домашнихъ расходовъ.					
	<i>3 слѣд. счетамъ:</i>					
	Счету кассы.					
Взято на личные расходы нал. 50 —						
Тек. счету въ Вол.-Кам. Ком. банкѣ.						
до по чеку № 3 850 —						
Счету сосн. дровъ.						
до 10 с. по 3 р. 30 —						
<hr/>						
				930	—	
				<hr/>	<hr/>	
				35790	—	

Какъ уже было упомянуто на 75—76 стр., въ меморіалѣ проводятся 3 графы: для частныхъ операцій, для суммъ деб. счетовъ и для суммъ кред. счетовъ. Суммы деб. и кред. счетовъ всегда равны, и потому транспортъ и итогъ можно подвести въ одной послѣдней графѣ.

Всѣ статьи изъ памятной книги разносятся въ главную въ одинаковой суммѣ въ дебетъ и кредитъ. Поэтому, если сложить за известное время сумму оборота хронологической записи, то она должна равняться какъ дебитовому, такъ и кредитовому итогамъ всѣхъ счетовъ главной книги за то же время. И дѣйствительно: общій итогъ меморіала за Сентябрь—35,790 р.—равняется общему итогу провѣрочнаго баланса (стр. 68); это же

доказываетъ переносъ всѣхъ операцій въ Главную безъ пропуска въ *одинаковой* суммѣ въ дебетъ и въ кредитъ. Можетъ случиться, что общія суммы тождественны даже при неправильномъ переносѣ, именно, когда оборотъ, вмѣсто одного счета, попалъ ошибочно въ другой; но подобныя ошибки,—особенно, при взаимной ссылкѣ на страницы книгъ,—не должны случаться, а частая провѣрка остатковъ всегда обнаружитъ неправильность. Впрочемъ, нѣкоторыми, еще до вывода баланса, или же для отысканія ошибокъ, производится повѣрка, называемая *пунктировкой*, а именно: всѣ статьи хронологической записи сличаются со счетами главной книги; при этомъ правильность переноса отмѣчается точкой или другимъ знакомъ, проставляемымъ около суммъ. Пунктировку удобнѣе производить вдвоемъ: одинъ читаетъ статьи меморіала, а другой смотритъ въ Главной, правильно-ли произведена запись.

Двухъ книгъ, такимъ образомъ, вполне достаточно для наглядной записи всѣхъ оборотовъ любого предпріятія, какъ въ хронологическомъ, такъ и систематическомъ порядкѣ, а въ нѣкоторыхъ случаяхъ, какъ увидимъ ниже, достаточно даже *одной*. Этими двумя книгами уже создается вполне цѣльная и стройная система. Если, однако, мы, на практикѣ, встрѣчаемся съ гораздо большимъ количествомъ книгъ, то это вызывается не теоретическимъ существомъ *системы*, а болѣе сложными и утонченными требованіями, которыя предъявляются къ счетоводству, въ виду большей или меньшей сложности и разнообразія самыхъ *предпріятій*. Во всякомъ случаѣ, сколько бы ни было книгъ, онѣ, по характеру и устройству своему, вполне подходятъ къ двумъ вышеуказаннымъ типамъ книгъ—хронологическому или систематическому.

Не входя теперь въ частности, мы, для подтвержденія сказаннаго, приведемъ одинъ примѣръ развѣтвленія и увеличенія количества книгъ.

Всѣ сдѣлки, какъ уже извѣстно, совершаются или за наличныя или въ кредитъ. Ясность и наглядность кассоваго оборота, т. е. движенія наличныхъ денегъ, представляются въ каждомъ предпріятіи дѣломъ первостепенной важности. Поэтому невозможно ограничиться записью кассовыхъ статей въ меморіалѣ и переносомъ,

затѣмъ, въ счетъ кассы въ главной книгѣ. Является необходимость въ *самостоятельной* кассовой книгѣ. Веденіе отдѣльной кассовой книги даже неизбежно, если въ предпріятіи существуетъ кассиръ, не говоря уже о томъ, что у насъ, напримѣръ, веденіе отдѣльной кассовой книги и ежемѣсячное заключеніе таковой или выводъ остатка предписывается торговымъ уставомъ для торгующихъ всѣхъ 3-хъ разрядовъ (ст. 606, 607 и 608).

Статьи заносятся въ кассовую книгу или непосредственно изъ документовъ, служащихъ основаніемъ для прихода и расхода суммъ, или изъ меморіала. Если имѣется отдѣльный кассиръ, то составленіе кассы изъ документовъ становится необходимостью, но если даже касса ведется тѣмъ же лицомъ, что и памятная, то и тогда совѣтуемъ кассу составлять непосредственно изъ документовъ.

При веденіи самостоятельной кассовой книги, тѣ же кассовыя статьи окажутся записанными въ трехъ мѣстахъ: въ кассовой, въ меморіалѣ и въ счетѣ кассы въ главной книгѣ. Чтобы избѣжать лишней работы, перестаютъ включать въ меморіалъ кассовыя статьи, а переносъ въ главную книгу совершается изъ двухъ книгъ: кассовой и памятной; наконецъ, въ главной книгѣ въ счетѣ кассы не пишутъ болѣе подробностей, а лишь общую сумму прихода и расхода за извѣстное время, согласно кассовой книгѣ. Этимъ значительно сокращается работа, но подобная запись имѣетъ и свои крупныя неудобства. Памятной книгой мы стремились достигнуть изображенія всей дѣятельности предпріятія въ хронологическомъ порядкѣ; выдѣленіемъ кассовыхъ статей эта цѣль не достигается. Чтобы видѣть историческій ходъ предпріятія, нужно уже имѣть передъ собою 2 основныя книги: кассовую и памятную. Особенно же это неудобно при тѣхъ сдѣлкахъ, которыя совершаются частью за наличныя и частью въ кредитъ. Сдѣлка разрывается на 2 части, теряется наглядность и цѣльность совершенныхъ сдѣлокъ.

Оставаясь пока въ предѣлахъ исключительно аналитической записи, укажемъ на весьма остроумный и, вмѣстѣ съ тѣмъ, простой способъ, который былъ придуманъ, чтобы соединить въ одной основной книгѣ оба существенныя условія: историческаго обзора хода предпріятія

и нагляднаго оборота кассы. Способъ этотъ особенно пригоденъ въ предпріятіяхъ, въ которыхъ нѣтъ отдѣльнаго кассира. Въ памятной книгѣ отвели двѣ отдѣльныя графы для прихода и расхода кассы и все, касающееся кассоваго оборота, выдѣляется въ эти графы, показывающія и состояніе кассы. Основная книга хронологической записи имѣетъ, въ такомъ случаѣ, слѣдующую форму:

С е н т я б р ь 1888 г.

№№ статей.	Стр. гл. кн.	Описание операций (статьи).	Кредитные обороты.	КАССА.	
				Приходъ.	Расходъ.

Подобно тому, какъ выдѣленіе кассоваго оборота въ самостоятельную основную книгу послужило толчкомъ для выдѣленія и другихъ однородныхъ оборотовъ, — на примѣръ, по покупкѣ и продажѣ товара и т. д. — въ отдѣльныя основныя и самостоятельныя книги, точно такъ и выдѣленіе кассоваго оборота въ особыя графы въ меморіалѣ послужило исходнымъ пунктомъ къ образованію книгъ самыхъ разнообразныхъ формъ, съ выдѣленіемъ отдѣльныхъ, особенно интересныхъ операций, въ отдѣльныя графы. Если, наряду съ хронологической записью, отвести отдѣльныя графы для *всѣхъ* счетовъ, то получимъ въ *одной* книгѣ какъ хронологическую, такъ и систематическую запись. Подобная книга носитъ названіе Журнала-Главной; но она можетъ имѣть примѣненіе въ аналитическомъ видѣ въ предпріятіяхъ съ небольшимъ количествомъ счетовъ. Одно усовершенствованіе влечетъ такимъ образомъ за собою рядъ другихъ улучшеній въ способахъ веденія записей.

Х.

Равенство итоговъ хронологической записи (меморіала, журнала) и провѣрочнаго баланса доказываетъ переносъ всѣхъ операций въ Главную книгу безъ пропуска въ *одинаковой* суммѣ, въ дебетъ и въ кредитъ. Какъ мы уже указали (§ IX, стр. 82), можетъ случиться и такъ, что общія суммы тождественны даже при неправильномъ переносѣ, именно, когда оборотъ, вмѣсто одного счета, попалъ ошибочно въ другой. Мы указали также, что отысканіе ошибокъ производится посредствомъ пунктировки. Но, помимо ошибокъ, при переносѣ въ Главную книгу, таковыя могутъ оказаться и въ статьяхъ хронологической записи. Какъ бы ни былъ аккуратенъ и внимателенъ счетоводъ, ошибки могутъ оказаться; онѣ иногда являются и не по его винѣ, а вслѣдствіе невѣрности данныхъ, которыми онъ руководствовался. Какъ же исправить тогда ошибки? Наше законодательство предписываетъ, на этотъ случай, рядъ правилъ. Ознакомимся, прежде всего, съ постановленіями закона. Они помѣщены (по изданію 1887 г.) въ раздѣлѣ второмъ Торговаго Устава, озаглавленномъ: «О купеческихъ и маклерскихъ книгахъ», въ ст. 611—613 и 623 (по прежнему изданію, разд. III, ст. 523—525, 535).

611. Книги должны быть ведены исправно и въ надлежащемъ порядкѣ, безъ переправокъ, подчистокъ, вымарыванья и приписокъ между строками и въ пробѣлахъ между статьями. Страницы каждой книги должны быть при самомъ началѣ всѣ перенумерованы.

612. Въ случаѣ описки или ошибки въ книгѣ, она не вымарывается, а поставляется въ скобкахъ; подъ статью же дѣлается оговорка, для исправленія происшедшей описки или ошибки. Сіи правила относятся къ такимъ ошибкамъ, кои могутъ измѣнить смыслъ, названіе

товара, цѣны и суммы, но не касаются маловажныхъ описокъ и исправленій слога.

613. Если таковая описка или ошибка не въ то же время замѣчена будетъ, и слѣдовательно подъ самую статью оговорена быть не можетъ, то въ тотъ же день, когда она обнаружится, и непременно до заключенія баланса, записывается въ меморіалъ или журналъ особая о ней статья, которая и разносится по прочимъ книгамъ и счетамъ...

623. Если у кого изъ торгующихъ, обязанныхъ вести торговыя книги, оныя, бывъ истребованы судомъ, окажутся съ поправками, подчистками, помарками или приписками между строкъ и статей, безъ оговорокъ и вообще безъ соблюденія установленныхъ на то правилъ, тотъ лишается права на предъявленіе книгъ своихъ въ дѣлахъ спорныхъ, и, буде впрочемъ не откроется при томъ никакого злаго умысла, подвергается взысканію на основаніи статьи 1174 Ул. о Нак. Если, напротивъ, откроется какой либо злой умыселъ, то сей торгующій, въ случаѣ несостоятельности, также безъ всякаго оправданія, почитается банкротомъ злостнымъ.

Такимъ образомъ, законодательство наше, ограничивая исправленіе ошибокъ извѣстными условіями, не указываетъ, однако, самихъ способовъ и пріемовъ исправленія и предоставляетъ это всецѣло практикѣ. Обратимся къ этимъ практическимъ пріемамъ.

Всякая ошибка, которая окажется въ книгѣ хронологической записи,—произошла ли она отъ невѣрнаго вычисленія, неправильной редакціи заголовка, статьи, или перестановки цифры,—должна быть исправлена въ день, когда будетъ замѣчена, помощью особой возстановительной статьи.

Ошибки возможны троякаго рода:

- 1) Записанная сумма больше или меньше подлежащей.
- 2) Дебитованъ или кредитованъ одинъ счетъ, вмѣсто другого.
- 3) Счетъ дебитованъ, когда его слѣдовало кредитовать, и наоборотъ.

Ошибка въ суммѣ. Если записанная сумма *меньше* подлежащей, то возстановительная статья будетъ, вмѣстѣ съ тѣмъ, добавочной. Она должна быть составлена такъ же, какъ и ошибочная, т. е. тѣ же счета являются дебиторами и кредиторами на оказавшуюся разницу, съ объясненіемъ таковой.

Если записанная сумма, наоборотъ, *больше* подлежащей, то возстановительная статья будетъ обратная, т. е. разница записывается въ дебетъ того же счета, который въ ошибочно составленной статьѣ былъ кре-

дитованъ, и въ кредитъ счета, который первоначально былъ дебитованъ, съ объясненіемъ этой разницы. *Принципъ обратной записи состоитъ, въ такомъ случаѣ, въ томъ, чтобы умышленно-противоположною записью уничтожить сдѣланную ошибку и, вмѣстѣ съ тѣмъ, ее исправить:*

Въ статьѣ можетъ оказаться ошибка односторонняя; т. е. ошибка не касается одновременно дебета и кредита, а только одного дебета или одного кредита.

Подобныя ошибки чаще всего случаются въ статьяхъ сложныхъ. Напримѣръ: получены векселя отъ Степанова на 1500 р. и Алексѣева на 2050 р., причемъ статья составлена слѣдующимъ образомъ:

Счетъ векселей къ полученію.	
<i>2 слѣд. счетамъ:</i>	
Счету Степанова.	
За	1500
Счету Алексѣева.	
За	2050
	4000 р.

Ошибка сдѣлана здѣсь при сложеніи и въ то время, какъ кредитъ Степанова и Алексѣева записанъ вѣрно, дебетъ векселей увеличенъ на 450 р. Въ одномъ счетѣ векселей прошла ошибка и исправительная статья тоже должна быть односторонняя и должна касаться лишь одного счета векселей. Составимъ статью:

Счетъ векселей къ полученію. Кредитъ.	
Списываются ошибочно записанные	
. дня въ ст. вслѣдствіе	
невѣрнаго сложения 4000 р. вмѣсто	
3550 р.	450 р.

т. е. является статья простой записи — одинъ кредиторъ безъ дебитора *).

Тщательная повѣрка итоговъ сложныхъ статей, до подведенія страничныхъ итоговъ и до переноса въ Главную книгу избавить отъ необходимости дѣлать

*) Подобная ошибка можетъ быть исправлена помощью выставленія сверху вѣрнаго итога, особенно, если страничные итоги еще не подсчитаны.

впослѣдствіи исправительныя статьи вродѣ указанной. Еще дѣйствительнѣе, для избѣжанія такихъ ошибокъ, имѣть въ книгѣ хронологической записи отдѣльныя графы для суммъ дебета и кредита; постраничные итоги этихъ суммъ всегда должны быть равны между собою (§ IX). Ошибка тогда непременно откроется.

Если въ вышеприведенной статьѣ, по ошибкѣ, вексель былъ записанъ по счету Алексѣева въ 2500 р., вмѣсто 2050 р., то ошибка въ 450 р. пройдетъ и въ счетъ векселей къ полученію, т. е. въ 2 счета (*по дебету и кредиту*) и исправится, какъ уже выше было указано, *обратною* статьею.

Ошибка въ названіи счета. Если ошибочно *дебитовали* одинъ счетъ, вмѣсто другого, то это исправляется кредитованіемъ ошибочно дебитованнаго счета и дебитованіемъ надлежащаго; если же счетъ ошибочно былъ *кредитованъ*, вмѣсто другого, то поступаютъ наоборотъ: дебитуютъ ошибочно кредитованный счетъ и кредитуютъ надлежащій.

Въ данномъ случаѣ, исправительная статья является обратной и, вмѣстѣ съ тѣмъ, *переводной*, т. е. посредствомъ этой статьи сумма переводится въ надлежащій счетъ.

Обратно составленная статья. Предположимъ, что въ дебетъ счета записано то, что слѣдуетъ записать въ его кредитъ, и наоборотъ; напримѣръ, вмѣсто того чтобы дебитовать Алексѣева за переданный ему вексель въ 2000 р. записали:

Счетъ векселей къ полученію.

Счетъ Алексѣева.

За 2000 р.

Чтобы исправить ошибку, дѣлаютъ сперва обратную статью:

Счетъ Алексѣева.

Счету векселей къ полученію.

Списывается и т. д. . . . 2000 р.

Этой статьѣй неправильно составленная запись уничтожается, но операція окажется, въ такомъ слу-

чаѣ, вовсе не записанной. Чтобы отмѣтить полученіе Алексѣевымъ векселя, послѣ исправительной проводится статья въ томъ видѣ, какъ ее слѣдовало записать въ самомъ началѣ.

Счетъ Алексѣева.

Счету векселей къ полученію.

За перед. 2000 р.

Можно также одной статьѣй уничтожить ошибку и исправить ее, а именно: записать сумму вдвойнѣ, такъ:

Счетъ Алексѣева.

Счету векселей къ полученію.

Списывается и т. д. 2000 р.

За перед. и т. д. . 2000 р.

————— 4000 руб.

Если ошибка открывається еще до переноса въ главную книгу, то ее можно исправить и безъ восстановительной статьи, а именно: необходимо включить въ скобкахъ невѣрное и сверху выставить красными чернилами надлежащее. Это не будетъ противно и предписаніямъ закона, если только ясно будетъ видна прежняя запись и можно доказать вѣрность послѣдовавшаго исправленія. Если подобная поправка затруднительна, то можно черезъ всю статью прописать «уничтожена» и сдѣлать ссылку на № статьи, замѣняющей уничтоженную. Въ новой статьѣ указывается страница и № уничтоженной.

Если статья въ хронологической записи составлена вѣрно, а произошла ошибка при переносѣ въ главную книгу, то, безъ особой восстановительной статьи въ журналѣ, невѣрная запись или ошибочная статья включается въ скобки и дѣлается надлежащая запись.

Ошибочно записанныя суммы отмѣчаются какимъ нибудь особымъ знакомъ. Нѣкоторые добавляють къ нимъ другими чернилами съ каждой стороны по нулю, съ тою цѣлью, чтобы не вводить ихъ въ балансъ или въ извлеченія счетовъ и т. д. Въ случаѣ исправительныхъ статей, важно также дѣлать какую нибудь отмѣткою взаимную ссылку какъ въ статьѣ уничтоженной, такъ и исправительной.

Пропускъ. Въ случаѣ пропуска статьи въ журналѣ, она записывается въ день, когда пропускъ открытъ; но не мѣшаетъ отмѣтить красными чернилами «пропущена дня».

Если пропускъ оказался только въ Главной, то его записываютъ за вѣрнымъ числомъ вслѣдъ за послѣдней записью, также отмѣтивъ красными чернилами «пропущена при переносѣ».

Трудно предусмотрѣть всевозможные случаи, но внимательный читатель въ изложенномъ найдетъ ключъ къ рѣшенію всѣхъ затрудненій и руководящее начало для опредѣленія того, какъ поступать въ каждомъ данномъ случаѣ. Послѣ всего вышесказаннаго можно перейти къ *заключенію книгъ* и составленію инвентаря, направленному къ тому, чтобы узнать окончательный результатъ (пользу или убытокъ отъ произведенныхъ операцій, увеличеніе или уменьшеніе начальнаго капитала).

XI.

Мы указывали, что всякое предприятие проходитъ чрезъ три естественныхъ стадіи: 1) возникновеніе, 2) существованіе и 3) прекращеніе или ликвидацію—и что для бухгалтеріи весьма важны эти три момента: съ ними связаны заведеніе счетныхъ книгъ, веденіе и заключеніе ихъ (см. § I стр. 14). Если брать эти моменты въ буквальномъ и естественномъ смыслѣ, то они представляютъ, въ большинствѣ случаевъ, слишкомъ длинный промежутокъ времени, чтобы удобно было срокъ всего существованія предприятия разсматривать какъ одно неразрывное цѣлое. Существованіе предприятия весьма часто длится дольше человѣческой жизни. Естественно, что предприниматель не будетъ выжидать момента прекращенія предприятия, чтобы только тогда поставить вопросъ: каковъ результатъ моего труда, увеличился или уменьшился начальный капиталъ, т. е. дало ли предприятие прибыль или убытокъ? И дѣйствительно: для болѣе удобнаго обзрѣнія проявленій и дѣятельности предприятия, время его существованія разлагается на отдѣльные періоды. Продолжительность этихъ періодовъ различна. Въ большинствѣ случаевъ, въ основу дѣленія жизни предприятия на періоды кладется годичный промежутокъ *), причемъ годъ можетъ быть взятъ въ общепринятомъ смыслѣ, т. е. годъ гражданскій отъ 1-го января по 31-е декабря, или годъ спеціальнй для даннаго предприятия. Законъ вполне раціонально предписываетъ (614 ст. т. XI ч. 2 уст. торг.)—въ тѣхъ

*) Продолжительность этихъ промежутковъ не находится въ малѣйшей зависимости отъ системы бухгалтеріи, правила которой одинаково приложимы къ денному, недѣльному, мѣсячному, годичному или любому періоду.

видахъ, чтобы можно было отдавать себѣ отчетъ въ дѣятельности предпріятія, — періодически, не долѣе, чѣмъ по прошествіи года, или, по крайней мѣрѣ, 18 мѣсяцевъ *повѣрять и считать себя и выводить балансъ* или состояніе счетовъ (см. § III стр. 34). Это называется *заключеніемъ книгъ* или счетовъ, для чего необходимо составленіе инвентаря.

Чтобы вполнѣ уяснить себѣ механизмъ заключенія счетовъ и смыслъ вытекающихъ отсюда записей, примемъ за правило, что «заключать всѣ счета» значитъ провести разграничительную черту между кончающимся періодомъ и наступающимъ, — какъ бы начиналось совершенно новое предпріятіе, которое взяло на себя реализацію, т. е. превращеніе въ деньги всего актива предпріятія съ обязательствомъ покрыть весь его пассивъ.

Балансъ представляетъ собою общую картину состоянія предпріятія: въ отличіе отъ него, инвентарь перечисляетъ всѣ отдѣльныя активныя и пассивныя части. Количество единичныхъ частей, въ большинствѣ случаевъ, настолько велико, что подробное перечисленіе ихъ, занимая много мѣста, затрудняетъ наглядность обзора общаго положенія предпріятія. Въ виду этого, отдѣльно отъ инвентаря сопоставляются одни родовые итоги активныхъ и пассивныхъ частей подъ названіемъ баланса. Въ тѣхъ предпріятіяхъ, въ которыхъ главная книга аналитическая, т. е. каждая единичная часть имущества имѣетъ свой счетъ, инвентарь извлекается изъ нея и затѣмъ уже, если это требуется, изъ инвентаря составляется балансъ. Если же главная книга синтетическая (см. § IX стр. 72), т. е. содержитъ лишь коллективные счета и параллельно къ ней ведутся книги съ аналитическими счетами, то инвентарь извлекается изъ параллельныхъ аналитическихъ книгъ, а балансъ, заключающій остатки коллективныхъ счетовъ, будетъ согласоваться съ остатками этихъ счетовъ въ главной книгѣ. Тождество остатковъ баланса и инвентаря, — главной и параллельныхъ книгъ — составляетъ признакъ равенства между ними и, слѣдовательно, правильности ихъ веденія.

Во всякомъ случаѣ, при правильно веденныхъ книгахъ, инвентарь долженъ быть извлеченъ изъ книгъ и провѣренъ, затѣмъ, съ натурой. Это одно изъ главныхъ преимуществъ двойной записи, такъ какъ лишь этотъ способъ записи даетъ возможность инвентарь цѣликомъ, во всѣхъ частяхъ, вывести изъ книгъ*). Повѣрка выведенныхъ остатковъ съ дѣйствительнымъ ихъ положеніемъ является лишь *контрольнымъ средствомъ*, благоразумною мѣрою предосторожности.

Тѣ части имущества, которыя прихода-расходуются въ частяхъ мѣры и вѣса (товары, продукты и пр.), могутъ въ натурѣ оказаться съ нѣкоторой разницей противъ книжнаго остатка; разница можетъ получиться какъ отъ нѣкотораго провѣса или промѣра, такъ и отъ натуральной усушки или утечки, но разница можетъ быть самая незначительная. Свѣрка съ натурою, наконецъ, служитъ и для сортировки остатка, для выдѣленія порчи. Запись въ инвентарѣ дѣлается согласно съ положеніемъ въ натурѣ, и всѣ разницы проводятся въ книгахъ для того, чтобы онѣ согласовались съ дѣйствительнымъ остаткомъ. Если мы говоримъ о *периодическомъ* составленіи инвентаря и заключеніи книгъ, то это нисколько не ослабляетъ пользы свѣрки книжныхъ остатковъ съ натурою и внѣ этого срока. Чѣмъ чаще это будетъ дѣлаться, — особенно, если періодъ болѣе продолжительный, — тѣмъ лучше. Свѣрка тогда можетъ производиться не по всѣмъ частямъ имущества заразъ, а по нѣкоторымъ болѣе интересующимъ насъ или легче допускающимъ злоупотребленія. Во время составленія инвентаря свѣрка производится по *всѣмъ* частямъ имущества.

Чтобы возможно было извлечь изъ книгъ всѣ части

*) Простая усовершенствованная (количественная) бухгалтерія доходить до вывѣда изъ книгъ *количественныхъ и имущественныхъ* остатковъ, но не можетъ опредѣлить остатковъ не присущихъ ей счетовъ услугъ. Лишенная *основнаго признака двойной записи* — *счета капитала, какъ противопоставленія имуществу и обязательствамъ*, — она, вмѣстѣ съ тѣмъ, лишена возможности провѣрки правильности выводовъ.

инвентаря, необходимо, чтобы книги велись полно или, правильнѣе, чтобы производилась *полная двойная запись*.

Всѣ средства предпріятія занимаютъ насъ въ двоякомъ отношеніи: съ точки зрѣнія *количества* и *стоимости*. Въ количественномъ отношеніи, не всѣ средства могутъ быть приведены къ одному наименованію, какъ потому что количества эти могутъ быть выражены въ несоизмѣримыхъ величинахъ, такъ и потому, что количества эти выражаютъ только внутренній признакъ каждаго отдѣльнаго средства, но не общій измѣрительный признакъ для всѣхъ цѣнностей вообще. Такимъ общимъ и, вмѣстѣ, мѣновымъ признакомъ служить стоимость единицы измѣренія каждой цѣнности, выраженная въ денежныхъ знакахъ. Правда, въ требованіяхъ и обязательствахъ *) и наличныхъ деньгахъ **) количество и стоимость совпадаютъ до тождества, но въ другихъ цѣностяхъ этой тождественности уже нѣтъ. Такъ, на-примѣръ, 500 руб. требованія, обязательства или наличныхъ денегъ одинаково соединяетъ въ себѣ и количество и стоимость, но 500 пудовъ угля не равняются 500 рублямъ. Въ силу этого уплата Семенову 500 р. записывается въ томъ же количествѣ на приходъ Семенову и въ расходъ кассы, но продажу Семенову 500 пудовъ угля по 15 к. пудъ на 75 р. ***) нельзя записать лишь въ количествѣ, такъ какъ у насъ не будетъ тогда общаго измѣрительнаго признака: между долгомъ Семенова въ 75 р., записанныхъ на его приходъ, и уменьшеніемъ угля на 500 п., записанныхъ въ расходъ угля, нѣтъ числоваго тождества. Недостаточно отмѣтить эту операцію лишь въ стоимости. Тождество хотя и получится—75 р. долга Семенова равняется 75 р. уменьшенія угля—но, при такой записи, мы теряемъ внутренній признакъ отдѣльнаго средства—угля.

*) Предполагается, что сдѣлка состоялась между лицами, ведущими счетъ по денежной системѣ одного и того же государства.

**) Исключеніе представляютъ у насъ золотые и серебряные денежные знаки, стоимость которыхъ измѣняется подъ вліяніемъ курса.

***) Въ простой усовершенствованной (количественной) бухгалтеріи это запишется такимъ образомъ, что 75 р. отмѣтятся въ приходъ Семенову, а 500 пудовъ занесутся въ расходъ угля. Тождественности, очевидно, никакой.

Итакъ, слѣдя за движеніемъ предпріятія во всѣхъ его проявленіяхъ, мы должны отмѣтить измѣненія въ области средствъ со всевозможною полнотою и согласно съ дѣйствительно совершившимися операціями. Иными словами: всѣ части имущества должны быть отмѣчены и въ отношеніи количества (для сохраненія внутреннихъ своеобразныхъ признаковъ cadaго отдѣльнаго средства), и въ отношеніи стоимости (для полученія общаго всѣмъ средствамъ признака). Только подобная запись будетъ называться полною или совершенною. Опущеніе записи количества, хотя и не лишитъ ее тождества, но запись перестаетъ быть полною. Такая запись называется *неполной* или *несовершенной* двойной записью.

Если мы опускаемъ запись количествъ, т. е. ведемъ несовершенную двойную бухгалтерію, то лишаемся весьма важной контрольной стороны двойной совершенной записи. По этимъ частямъ имущества мы принуждены довольствоваться лишь перечетомъ съ натуры. Въ нѣкоторыхъ предпріятіяхъ, дѣйствительно, запись всѣхъ товаровъ въ количествѣ и стоимости представляетъ слишкомъ большую работу, требуетъ затраты, которую предприниматель не хочетъ носить. Поэтому, запись совершается тамъ лишь въ стоимости, т. е. неполно (см. § VI стр. 54). Но это не касается существа системы. Можно даже сказать, наоборотъ: что стройность системы въ подобныхъ предпріятіяхъ нарушается.

Въ точно составленномъ инвентарѣ или балансѣ мы получаемъ и точное состояніе капитала къ этому времени, т. е. къ концу періода. Сравненіе этого капитала съ капиталомъ къ началу періода покажетъ достигнутый результатъ. **Тождественная сумма результата должна быть извлечена изъ книгъ.** Это — одно изъ важнѣйшихъ и основныхъ преимуществъ двойной записи. Лишь эта запись, вводя въ основаніе системы счетъ капитала и отмѣчая услуги, даетъ возможность опредѣлить убытки и прибыли отъ разнообразныхъ видовъ операцій и конечную сумму результата. Результатъ провѣряетъ остатокъ, а остатокъ провѣряетъ результатъ. Та-

кимъ образомъ, получается главная контрольная сторона, присущая единственно и исключительно двойной записи.

Нужно замѣтить, что въ предпріятіяхъ, гдѣ запись совершается не полная, результатъ, выведенный по такимъ частямъ имущества, не можетъ уже быть проверенъ книгой. Лишь личный опытъ предпринимателя можетъ опредѣлить абсолютную вѣрность выведеннаго результата. Впрочемъ, дѣлаются попытки установить контроль и при неполной записи. Для этого накидываютъ на однихъ товарахъ извѣстный %, чтобы знать, сколько въ вырученной суммѣ содержится пользы, и отмѣчаютъ на другихъ свою стоимость, чтобы, при продажѣ, возможно было, наряду съ вырученной суммой, отмѣтить и свою стоимость; но это уже все приемы, которые не касаются существа системы.

Если заключеніе книгъ, такимъ образомъ, сводится къ выводу точной суммы капитала, то является вопросъ: не можетъ ли быть точная сумма капитала всегда видна изъ книгъ? Способъ рѣшенія этого вопроса отнюдь не зависитъ отъ сущности двойной системы. Наоборотъ, нами было уже указано, что характерная особенность и основной признакъ двойной записи заключаются въ присутствіи лишь ей счетъ чистаго имущества предпріятія, подъ названіемъ «счетъ капитала», который является *второй* стороною, контролирующей счета личные и вещественные (см. § IV стр. 34). Мы тамъ же привели простыя ариѳметическія доказательства того, что какъ не могутъ увеличиться слагаемыя безъ того, чтобы не увеличился итогъ, такъ не можетъ получиться прибыли или убытка безъ соотвѣтственнаго увеличенія или уменьшенія счета капитала. Разъ измѣненія въ имуществѣ отмѣчаются въ количествѣ и въ стоимости и капиталъ введенъ въ систему, какъ вторая контрольная сторона (а по теоретическому положенію капиталъ является, вмѣстѣ съ тѣмъ, указателемъ результата, такъ какъ, одновременно съ доходами и прибылями, онъ увеличивается и, наоборотъ, съ потерями, онъ уменьшается), — *то не можетъ быть еще какой либо стороны. Система является вполне законченною* и въ теоріи даетъ удовлетворительное рѣшеніе вопроса о выводѣ точной суммы капитала изъ

книгъ во всякое время. Это указаніе книгами во всякое время точной суммы капитала именно и является прямою принадлежностью двойной системы. Если, однако, цѣль эта въ дѣйствительности не осуществляется—то потому, что она стоитъ въ противорѣчїи съ естественными условїями предпрїятія и съ практическою жизнью.

Вопроса этого мы уже касались въ § VI, при разъясненїи четырехъ способовъ записи результатовъ. Но, по своей важности, онъ заслуживаетъ болѣе обстоятельнаго разсмотрѣнїя. Поэтому, остановимся еще на немъ теперь при разъясненїи механизма заключенїя. Точно составленный инвентарь, какъ мы уже сказали, показываетъ *капиталъ* предпрїятія; въ сравненїи же съ предыдущимъ инвентаремъ онъ показываетъ и *результатъ* за весь періодъ между этими инвентарями. Капиталъ къ началу періода = конечный результатъ (т. е. + чистая польза или—чистый убытокъ за весь періодъ) равенъ капиталу къ концу періода, и наоборотъ. Подобно тому, какъ инвентарь весь долженъ быть извлеченъ изъ книгъ, такъ и отдѣльные результаты отъ разнообразныхъ интересующихъ насъ видовъ операцій также должны быть выведены изъ книгъ. Результатъ и остатки взаимно провѣряютъ другъ друга. Но лишь раціонально и правильно веденныя книги даютъ возможность установить точное положенїе всего имущества, т. е. всего состава инвентаря и результатовъ въ мельчайшихъ ихъ подробностяхъ. Если безъ записи почти невозможно составить точный инвентарь *во встьхъ* частяхъ, то подробная картина убытковъ и прибылей является *исключительно* плодомъ записи и, притомъ, *единственно правильной*—двойной записи. Что можетъ быть важнѣе для предпринимателя, какъ имѣть возможность знать *во всякое время состояніе* своего предпрїятія, въ общемъ и въ частностяхъ, и *всть причины*, вліяющія на уменьшенїе или увеличенїе капитала предпрїятія? Можно только удивляться, какъ могутъ существовать предпрїятія безъ правильнаго счетоводства, безъ «науки порядка», какъ съ полнымъ правомъ выражаются французы. За то съ увѣренностью можно предугадать, что, при усиливающейся конкуренціи, первыми жертвами будутъ предпрїятія съ неправильнымъ счетоводствомъ.

Но представляются ли результаты и инвентарные остатки настолько отдѣльными, другъ съ другомъ не связанными, частями, чтобы ихъ безъ труда возможно было во всякое время извлечь изъ книгъ? Нѣтъ. Результаты весьма часто находятся въ такой тѣсной связи съ инвентарными остатками, что окончательное опредѣленіе ихъ обусловлено одно отъ другаго и дѣлается исключительно въ извѣстные періоды, назначенные для окончательныхъ выводовъ—для заключенія книгъ. Но, *при совершенной двойной записи*, положеніе предпріятія, во всякое время выводимое изъ книгъ, можетъ, и до заключенія книгъ, по своимъ даннымъ удовлетворить самага наблюдательнаго и требовательнаго предпринимателя. Достиженіе такого порядка, насколько это практически мыслимо, составляетъ конечную цѣль правильнаго счетоводства и чѣмъ ближе запись, по своему устройству, приводитъ къ этой цѣли, тѣмъ она совершеннѣе.

Остатки или сальдо провѣрочнаго баланса показываютъ, въ теченіе отчетнаго періода, положеніе отдѣльныхъ счетовъ, а для лицъ, съ нѣкоторымъ навыкомъ и знакомыхъ съ предпріятіемъ, показываютъ также положеніе всего дѣла. Провѣрочный балансъ при аналитической записи можетъ быть во всякое время составленъ изъ главной книги. Чѣмъ ближе остатки этого баланса будутъ походить на инвентарные остатки, тѣмъ вѣрнѣе они будутъ рисовать положеніе предпріятія. Многіе остатки будутъ совершенно тождественны съ инвентарными и останутся безъ малѣйшаго измѣненія. Наиболѣе точными будутъ, за небольшими исключениями, остатки всѣхъ счетовъ, которые не включаютъ въ себѣ результата операцій.

Разсмотримъ сперва счета, включающіе результатъ. Какъ извѣстно, они ведутся по 4 виду записи результатовъ. Въ кредитѣ этихъ счетовъ записывается выручка, включающая результатъ. Чѣмъ значительнѣе была продажа подобной цѣнности и чѣмъ больше сумма пользы, тѣмъ сумма остатка будетъ менѣе дѣйствительной. Можетъ даже случиться, что кредитовая сторона превышаетъ дебитовую, и остатокъ получается на сторонѣ кредита. Мы не могли продать больше того, что

имѣли, или не могли отпустить *большаго количества*, чѣмъ купили; но мы могли—и это составляет основную цѣль всякаго промышленнаго предпріятія—выручить большую сумму, чѣмъ сами заплатили. Перевѣсъ въ кредитѣ будетъ показывать превышеніе выручки надъ своей затратой и несомнѣнную пользу. Если имѣется еще количественный остатокъ, то сумма пользы получится послѣ того, какъ прибавить сумму стоимости этого остатка. Мы уже кратко указали, что когда желаютъ узнать результатъ по счету 4 вида, то его приходится сальдировать, т. е. записать въ кредитъ находящееся на лицо количество и стоимость остатка. Если общая сумма кредита превышаетъ сумму дебета, то отсюда слѣдуетъ, что данная часть имущества дала пользу; въ противномъ случаѣ—убытокъ. Опредѣленіе стоимости остатка, какъ видно, также вліяетъ на сумму результата. Какую слѣдуетъ принять цѣну остатка? Вопросъ этотъ весьма спорный. Несомнѣнно одно, что цѣна не должна ни въ какомъ случаѣ быть выше дѣйствительной стоимости предмета ко времени опредѣленія остатка, хотя бы предметъ стоилъ себѣ и больше. Удобнѣе всего оставить свою стоимость, если таковая близка къ настоящей цѣнѣ. Если же настоящая цѣна гораздо выше своей стоимости, то принятіе послѣдней представляло бы невѣрное положеніе; съ другой стороны, въ тѣхъ предпріятіяхъ, въ которыхъ прибыль поступаетъ въ раздѣль, опасно было бы извлечь прибыль, въ дѣйствительности существующую, но не реализованную. Въ виду этого, слѣдуетъ, принимая настоящую цѣну, списать съ прибыли въ резервъ всю сумму разницы противъ своей стоимости.

Количество остатка должно быть выведено изъ книги, изъ счета, и свѣрено съ дѣйствительностью. Мы не говоримъ о неполной двойной записи, опускающей запись количества. Относительно этой записи мы уже указали, что ею нарушается стройность системы и что она должна быть терпима только въ исключительныхъ случаяхъ. Послѣ того, какъ остатокъ въ его стоимости записанъ, слѣдуетъ провѣрить сумму получаемаго результата, опредѣливъ пользу или убытокъ отъ всѣхъ совершенныхъ продажъ. Въ конечномъ выводѣ должна

получиться тождественная сумма результата. Для этой проверки удобнѣе всего опредѣлить среднюю цѣну.

Въ концѣ періода всѣ результаты, посредствомъ счета убытковъ и прибылей, сливаются со счетомъ капитала. Чтобы перенести какую нибудь сумму изъ одного счета въ другой, необходимо, какъ уже извѣстно, сдѣлать переводную запись. Если окажется польза, т. е. перевѣсъ на сторонѣ кредита, то запишемъ въ дебетъ—*счету убытковъ и прибылей*—эту разницу, которая, такимъ образомъ, изъ этого счета будетъ перенесена въ кредитъ (пользу) общаго счета убытковъ и прибылей. Обратное поступаютъ въ случаѣ убытка. При аналитической записи результатъ будетъ подобнымъ образомъ опредѣленъ по всѣмъ отдѣльнымъ счетамъ и переведенъ въ общій счетъ убытковъ и прибылей.

Намъ могутъ замѣтить, что при записи по 3 виду, т. е. посредствомъ отдѣльнаго счета результатовъ, счетъ показывалъ бы вѣрную сумму остатка, а счетъ результата—сумму пользы или убытка къ любому моменту, а не въ извѣстные лишь періоды. Мы и указали, что, въ теоретическомъ отношеніи, эта запись наиболѣе совершенная, но на практикѣ и времени нѣтъ, да и часто стоимость себѣ предмета въ моментъ продажи не настолько опредѣлилась, чтобы можно было установить съ точностью сумму результата. Подобно тому, какъ мы стараемся въ рѣшеніи задачи по сложной пропорціи сократить ея члены, мы и въ записяхъ стараемся достигнуть возможной краткости. И вотъ, вмѣсто того, чтобы при всякой продажѣ отчислять результатъ, мы отчисляемъ его разомъ за весь періодъ. Въ интересахъ же полученія болѣе точнаго положенія имущества и суммы результата въ теченіе отчетнаго времени, совѣтуемъ всюду, гдѣ это возможно, вести *счетъ продажи*, какъ предлагаетъ Гильбо, затѣмъ счетъ этотъ кредитовать на всю сумму выручки и дебитовать на сумму своей стоимости. Можно свою стоимость проданныхъ предметовъ записывать ежемѣсячно. Это значительно сократитъ запись, въ сравненіи съ записью своей стоимости каждой отдѣльно проданной партіи. Вмѣстѣ съ тѣмъ, можно будетъ ежемѣсячно видѣть точное положеніе подобныхъ счетовъ.

Нѣкоторыя цѣнности, % бумаги подѣ разными наименованіями, приносятъ %. Эти % нарастаютъ на капиталъ непрерывно, но получаютъ въ опредѣленные сроки, большею частью чрезъ каждые 6 мѣсяцевъ, а иногда и по истеченіи года. Какъ бы точно дѣло ни велось, было бы слишкомъ непроизводительною затратою труда ежедневно вычислять сумму выросшихъ %, ради полученія точной суммы результата и капитала. И дѣйствительно: это дѣлается въ опредѣленные сроки, а къ заключенію книгъ *необходимо* начислить на остаткѣ сумму выросшихъ до дня заключенія %. Сношенія наши съ разными лицами и учрежденіями часто происходятъ при взаимномъ начисленіи %. И здѣсь, какъ и въ предъидущемъ случаѣ, % выводятся за опредѣленные сроки и обязательно выводится точная сумма причитающихся одной или другой сторонѣ % ко дню заключенія книгъ. Наравнѣ съ активными и пассивными %, плата за сданное или взятое въ аренду имущество, износъ имущества, жалованье и т. д.—ростутъ непрерывно. Всякія подобныя измѣненія, совершающіяся со дня на день, съ часу на часъ, не могутъ, *по чисто практическимъ соображеніямъ*, быть ежеминутно отмѣчены. Неудобства подобной записи превышали бы значительно ея преимущества. Поэтому, она дѣлается лишь въ опредѣленные сроки. Уменьшеніе цѣнности движимаго и недвижимаго имущества отъ износа списывается или по наглядной оцѣнкѣ на видъ, или же въ установленной ежегодной части на счетъ погашенія или убытковъ и прибылей.

Жалованье, квартирная и арендная плата, коммисіонные и т. п. выдачи часто записываются на счета лицъ, получающихъ эту уплату. Подобные счета слѣдуетъ, въ опредѣленные сроки,—а ко дню заключенія книгъ обязательно,—кредитовать и дебитовать счетъ уб. и приб. или счетъ, характеризующій оказанную услугу, причитающеюся имъ за данный періодъ суммою. *Обратно* придется поступать со счетами мѣсть и лицъ, *въ кредитъ которыхъ записаны поступавшія отъ нихъ суммы* въ оплату за оказанныя нами услуги. Если, послѣ сдѣланной записи, перевѣсъ на сторонѣ дебета, то это означаетъ переборъ, который перехо-

дить въ активъ; въ обратномъ случаѣ—недоборъ, переходящій въ пассивъ.

Одни счета услугъ, которые совершенно заканчиваются съ моментомъ ихъ совершенія, представляютъ окончательныя данныя при заключеніи. Такихъ счетовъ не особенно много. Какъ уже извѣстно, большая часть услугъ связана съ извѣстнымъ срокомъ. Тогда, при заключеніи, предварительно необходимо отдѣлить то, что не касается даннаго періода, или добавить такія суммы, которыя, хотя подлежатъ приходованію или расходованію въ слѣдующемъ періодѣ, но составляютъ доходъ или затрату даннаго періода.

Если день заключенія заранѣе извѣстенъ, то можно вести запись такъ, чтобы всѣ услуги, не касающіяся даннаго періода, при записи сразу отчислялись въ особые счета, напримѣръ, % по учету за будущій годъ и т. д. Эти счета и переходятъ въ активъ или пассивъ инвентаря. Счета результатовъ, въ такомъ случаѣ, содержатъ именно то, что касается отчетнаго періода. Но подобные расчеты въ ходу операцій дѣлаются весьма рѣдко. По большей части окончательный выводъ оставляется на конецъ года.

Когда всѣ счета результатовъ будутъ въ точности опредѣлены и переведены въ счетъ убытковъ и прибылей, тогда и этотъ счетъ заключается посредствомъ перевода окончательнаго результата въ счетъ капитала. При чистой пользѣ сторона кредита счета убытковъ и прибылей будетъ больше, въ суммѣ, стороны дебета. Эта разница отмѣчается въ дебетѣ со счета капитала (или капитала А, Б и т. д., если предпріятіе принадлежитъ нѣсколькимъ хозяевамъ), какъ чистая польза за данный періодъ. Такимъ образомъ, въ кредитѣ хозяина или хозяевъ отмѣчается увеличеніе первоначальнаго капитала. Обратное придется поступить въ случаѣ убытка *).

*) Въ акціонерныхъ и паевыхъ предпріятіяхъ, капиталъ которыхъ выражаетъ номинальную стоимость выпущенныхъ акцій или паевъ, не принято мѣнять сумму капитала. Въ случаѣ убытка онъ или покрывается резервнымъ капиталомъ, а если такового капитала нѣтъ, то онъ, до покрытія, числится въ активѣ. Чтобы, однако, не вводитъ въ заблуж-

Лишь этот окончательный результат может установить равновѣсіе между активомъ и пассивомъ, считая въ пассивъ сумму прежняго капитала. Иными словами: разница между активомъ и пассивомъ представляетъ сумму пользы или убытка за отчетный періодъ, мѣняющую сумму прежняго капитала.

Когда капиталъ уже увеличенъ или уменьшенъ результатомъ періода, то можно и окончательно составить инвентарь. Посредствомъ этого инвентаря заключаются всѣ счета главной книги, и выводится полная картина ихъ окончательныхъ дебитовыхъ и кредитовыхъ остатковъ, общія суммы которыхъ должны быть обязательно равны. Если не получается равенства между итогами всѣхъ дебитовыхъ и кредитовыхъ остатковъ, то, значитъ, гдѣ нибудь есть ошибка, а именно: или въ какомъ либо остаткѣ, или въ суммѣ результата, измѣнившей капиталъ. И то и другое необходимо тщательно провѣрить. Окончательные же остатки выводятся лучше всего посредствомъ составленія, послѣ всѣхъ сдѣланныхъ записей, вновь провѣрочнаго баланса. Если остатки вѣрны, то, какъ уже извѣстно, ими нужно заключить старые и перевести ихъ въ новые счета. А такъ какъ передачу этихъ остатковъ со старыхъ въ новые счета принято отмѣчать не только по Главной книгѣ, но и въ книгѣ хронологической записи, то является необходимость въ *такой передовой статьѣ*, коюаря, будучи разнесена, *старый* счетъ балансируетъ, а въ новомъ представляетъ его остатокъ, его начало. Вотъ въ краткихъ чертахъ теорія заключенія.

Приступимъ теперь къ заключенію нашего небольшого примѣра. На немъ укажемъ различные употребляемые способы заключительной записи.

деніе, необходимо записать убытокъ въ активъ подъ вполне яснымъ названіемъ. При этомъ слѣдуетъ позаботиться также, чтобы видно было, за какое время образовался убытокъ. Подобная сумма въ активѣ будетъ указывать на то, что актива не хватаетъ на данную сумму на покрытие всего пассива. Прибыль же переводится въ пассивъ и распределяется на основаніи устава, въ счета резервнаго капитала, дивиденда и т. д. При выдачѣ дивиденда, счетъ этотъ дебитуется со счета кассы, и въ

ХП. Заключение книгъ.

Приступая къ заключенію даннаго нами примѣра, повторимъ вкратцѣ о ходѣ заключенія книгъ. Работа по этому заключенію состоитъ, главнымъ образомъ, въ слѣдующихъ 3-хъ дѣйствіяхъ:

1) въ такъ называемыхъ, предварительныхъ работахъ;

2) въ составленіи счета убытка и прибыли, и

3) въ составленіи инвентаря и чистаго баланса.

Предварительныя работы заключаются въ собираніи и записи (въ меморіалѣ или журналѣ) тѣхъ сдѣлокъ, которыя въ продолженіи мѣсяца (или, вообще, періода веденія книгъ) не были или не могли быть занесены въ соотвѣтствующіе книги и счета. Сюда относятся вычисленія процентовъ, курсовой разницы, отмѣтокъ объ испортившихся и потерявшихъ свою цѣну товарахъ и т. д. Въ нашемъ примѣрѣ такую запись явится отмѣтка % за истекшій мѣсяць по счету В. К. К. Банка.

Предполагая, что мы съ Банкомъ сведемъ расчетъ процентовъ за истекшій мѣсяць, получимъ по слѣдующему текущему счету (прогрессивному) при 6% годовыхъ въ выводѣ въ свою пользу 16,23 руб.

пассивѣ числится лишь сумма невыданнаго дивиденда. Чѣмъ значительнѣе сумма резервнаго капитала, тѣмъ солиднѣе предпріятіе, тѣмъ болѣе оно обезпечено на случай убытковъ и тѣмъ удобнѣе можетъ распределять *равномѣрно* прибыль.

ДЕБЕТЪ Текущій счетъ въ В. К. К. Банкѣ. КРЕДИТЪ

		Дебетъ			Кредитъ								
		Процент. числа.		Дни			Процент. числа.		Дни				
Сен.	1	Счету кассы .	1015	29	3500	—	Сен.	5	На сч. Шмидта.	260	26	1000	—
—	15	„ „	352	15	2350	—	—	6	„ „ кам. угля	125	25	500	—
—	30	Проц. съ 974.	—	—	16	23	—	30	„ „ дом. расх.	8	1	850	—
							—	—	Балансъ проц. чиселъ.	974	—	—	—
							—	—	Сальдо	—	—	2516	23
			1367	—	5866	23				1367	—	5866	23
Окт.	1	Сальдо	—	—	3516	23							

Запись, касающаяся этого, въ меморіалѣ представится въ слѣдующемъ видѣ:

счету В. К. К. Банка.
счетъ процентовъ.

По текущему счету причитается въ нашу пользу
% съ В. К. Б. 16 р. 23 к.

*) Процентные дни, т. е. количество дней, за которые процентныя деньги причитаются, вычисляются со дня записи каждой суммы, (со дня внесенія или полученія денегъ по текущему счету) по день заключенія счета. Обыкновенно банки считаютъ въ пользу вкладчика % со слѣдующаго за взносомъ дня, а въ свою пользу считаютъ и за день забора.

Такъ какъ процентныя деньги получаютъ отъ умноженія капитала на данный % и на число дней съ раздѣленіемъ полученнаго при этомъ произведенія на 100 и на 360 (интересъ = $\frac{\text{капиталу} \times \text{время} \times \%}{100 \times 360}$), то,

для сокращенія работы, чтобы не вычислять отдѣльно % на каждую сумму, выставляютъ въ графѣ «% числа» при каждой суммѣ дебета и кредита готовый къ вычисленію %-ный итогъ, состоящій изъ умноженія суммы взноса или полученія на количество дней, причемъ въ произведеніи отбрасываются послѣднія двѣ цифры справа, т. е. раздѣляютъ уже эти итоги на 100.

Процентныя числа или доли, при заключеніи счета, складываются. Въ счетъ съ банкомъ % всегда будутъ причитаться вкладчику, потому

Изъ меморіала запись эта переносится по общимъ правиламъ въ главную книгу и такъ какъ въ нашемъ примѣрѣ счетъ процентовъ еще не открытъ, то его, при этомъ случаѣ, приходится открывать. Въ данномъ примѣрѣ, другихъ предварительныхъ записей, кромѣ приведенной, не имѣется.

Приведенная выше добавочная запись о зачисленіи % по текущему счету В. К. К. Банка почти не измѣнила указаннаго уже нами провѣрочнаго баланса. Поэтому, исходя изъ этого же баланса, можемъ разсмотрѣть всѣ счета нашего примѣра, дабы окончательно опредѣлить результатъ и инвентарные остатки.

1) Счетъ капитала оставляемъ пока безъ измѣненія, такъ какъ данныя, касающіяся этого счета, составляютъ именно результаты всѣхъ прочихъ счетовъ.

2) Счетъ домашнихъ расходовъ. Какъ сказано было уже раньше, счетъ этотъ заключается двоякимъ образомъ:

а) счетомъ убытковъ и прибылей, причемъ заборы хозяина разсматриваются какъ необходимая принадлежность предпріятія и сравниваются съ общими торговыми расходами дѣла, съ жалованіемъ служащихъ и проч. Этотъ способъ употребляется большею частію тогда, когда заборы хозяина извѣстнымъ образомъ нормированы, соотвѣтственно прочимъ расходамъ предпріятія и личнымъ трудамъ хозяина въ самомъ предпріятіи.

б) счетомъ капитала, причемъ заборы хозяина сравниваются съ полученіями посторонняго лица. Способъ этотъ употребляется тогда, когда заборы не имѣютъ опредѣленной нормы и когда личное участіе хозяина въ непосредственныхъ заніятіяхъ по дѣламъ предпріятія не поддается опредѣленію. Въ нашемъ примѣрѣ

что банкъ выдаетъ больше того, что внесено на текущій счетъ. Сторона % чиселъ дебета будетъ, поэтому, больше чиселъ кредита. Чтобы уравнить обѣ стороны, въ кредитъ записывается разность этихъ % чиселъ, но такъ какъ банкъ за нихъ долженъ, то въ дебетъ же съ этой суммы % чиселъ выводится процентная сумма. Для этого полученная разность процентныхъ чиселъ или долей умножается на данный процентъ и дѣлится на 360. Но и это дѣйствіе сокращается: прежде всего, дѣлится 360 на процентную таксу и на полученное, такимъ образомъ, частное дѣлятъ найденную разность % чиселъ—въ нашемъ примѣрѣ на 60, т. е. 360:6.

сумма, взятая хозяиномъ въ продолженіи сентября мѣсяца (1130 руб.), не соразмѣрна дѣламъ даннаго предпріятія и составляетъ случайную величину. Поэтому, мы и заключимъ нашъ счетъ домашнихъ расходовъ по второму способу, прямо посредствомъ счета капитала.

3) недвижимое имущество оставляемъ безъ измѣненія, предполагая, что цѣнность его за истекшій мѣсяць не подверглась колебанію. При большихъ періодахъ веденія записей, всякое имущество—въ особенности, если, какъ движимое, оно легко подвергается измѣненію въ цѣнѣ—переоцѣнивается вновь или же отсчитываются первоначальной его стоимости извѣстный % за порчу этого имущества и проч.

4) Касса. Наличныя деньги, оказывающіяся на лицо въ кассѣ, свѣряются съ указаніями кассовой книги или замѣняющимъ ее счетомъ кассы. Находящіяся въ наличности деньги и составляютъ остатокъ кассы къ данному времени,—въ нашемъ примѣрѣ остатокъ кассы составляетъ 50 р.

5) По счету В. К. К. Банка, согласно приведенному текущему счету, остается къ 1-му октября въ пользу Николаева 3516 р. 23 к.

6) Счетъ сосновыхъ дровъ, по которому весь запасъ проданъ, показываетъ по провѣрочному балансу на сторонѣ выручки или продажи (въ кредитѣ) на 240 руб. больше, чѣмъ на сторонѣ покупки (въ дебетѣ). Эти то 240 р. и составляютъ прибыль на данный товаръ. И дѣйствительно, тотъ же самый выводъ получимъ изъ слѣдующаго разсчета: изъ купленныхъ 250 сажень сосновыхъ дровъ, за вычетомъ взятыхъ въ хозяйство 10 сажень, продано 240 сажень, причемъ на каждую сажень получили прибыль въ 1 р. (разность между цѣной продажи и покупки—4—3 р.), а слѣдовательно на всѣ 240 сажень получено прибыли 240 руб.

7) Счетъ березовыхъ дровъ. Сторона выручки превышаетъ сторону покупки при продажѣ всего товара на 200 руб., что и составляетъ барышъ по этому счету. Провѣрка: всего продано 200 сажень березовыхъ дровъ, имѣя барыша на каждую сажень, такъ же какъ и по счету сосновыхъ дровъ, по 1 р. (цѣна продажи 5 р., цѣна покупки 4 р.); слѣдовательно, всего барыша 200 р.

Инвентарнаго остатка по этимъ двумъ товарнымъ счетамъ не оказывается.

8) Счетъ каменнаго угля. Остающіеся въ наличности 2500 пудовъ каменнаго угля, составляющіе инвентарный остатокъ (активъ) на 1-е октября, считаемъ по 45 коп. за пудъ, т. е. по собственной стоимости угля въ 40 к. за пудъ, и 5 к. за расходы по доставкѣ этого товара. Прибавляя, такимъ образомъ, къ сторонѣ продажи угля, въ кредитъ, 1125 руб. (2500 пуд. угля × 45 коп. за пудъ), получаемъ въ кредитъ перевѣсъ на 825 р., которые составляютъ прибыль по счету угля. Проверка: изъ проданныхъ 7500 пудовъ угля, который намъ обошелся по 45 коп. за пудъ, продано: 6000 пуд., по 55 коп. т. е. съ барышемъ въ 10 коп. на пудъ, а, слѣдовательно, на всѣ 6000 пуд. всего барыша 600 руб.; затѣмъ, остальные 1500 пуд. по 60 коп. за пудъ, т. е. съ барышомъ въ 15 коп. на каждый пудъ, а всего на 1500 пуд. 225 р. барыша. Итакъ, на всю продажу угля получено прибыли 825 р.

9) По счету Шмидта и К^о оказывается разность въ его пользу на 1000 р. Эти деньги и составляютъ долгъ (пассивная сторона) предпріятія къ первому числу новаго мѣсяца веденія счетовъ (октября).

10) Счетъ А. Берда, какъ видно изъ проверочнаго баланса, самъ собою уравнивается, т. е. деньги, которыя онъ долженъ былъ дѣлу, всѣ оплачены, и расчетъ съ нимъ, за доставленный ему каменный уголь, поконченъ.

11) Векселя къ полученію. Въ крупныхъ торговыхъ домахъ, гдѣ дѣла съ векселями болѣе обширны, при заключеніи счетовъ, для большой вѣрности, скидываютъ съ валютъ по полученнымъ векселямъ извѣстный % (дисконтъ или учетъ) за время, которое векселя эти должны лежать въ портфель безъ пользы для хозяина, т. е. со дня заключенія счетовъ по день срока векселей. Въ предпріятіяхъ же, гдѣ, вообще, дѣла съ векселями незначительны, ихъ при инвентарѣ считаютъ полной стоимостью, безъ всякой скидки (развѣ вообще, вѣрность полученія валюты по векселю по какимъ либо причинамъ поколебалась, — въ такомъ случаѣ вся сумма по данному векселю или часть его списывается, какъ убытокъ и т. п.). Такимъ образомъ, въ нашемъ при-

мѣрѣ весь составъ векселей, находящихся въ портфель, (3660 руб.) считаемъ активной частью имущества предприятия.

12) Права и повинности составляютъ такой расходъ, который падаетъ на извѣстный періодъ времени и, поэтому, должны распредѣляться соразмѣрно времени. Въ нашемъ примѣрѣ уплаченныя въ сентябрѣ 100 р. считаются за 4 мѣсяца, а потому за сентябрь мѣсяцъ списываемъ въ убытокъ только соотвѣтствующую четвертую долю этихъ денегъ (25 р.), остальные же 75 р. считаемъ активной частью имущества, переходящую въ инвентарь на новый мѣсяцъ.

13) Торговые расходы тоже могутъ быть разсматриваемы, какъ и приведенныя права и повинности, если въ нихъ находятся и такіе расходы, которые должны падать на будущее время (примѣръ: уплата жалованья впередъ за будущее время; уплаченныя впередъ деньги за наемъ помѣщенія подъ торговлю и проч.). Такъ какъ въ нашемъ примѣрѣ сдѣланные расходы принадлежатъ сполна къ пройденному уже времени, то вся сумма этихъ расходовъ списывается въ убытокъ.

14) Кромѣ сказанныхъ счетовъ, обозначенныхъ въ нашемъ провѣрочномъ балансѣ, имѣется теперь въ главной книгѣ новый счетъ процентовъ, съ суммой 16 р. 23 к. въ кредитѣ, составляющею прибыль.

Разсмотрѣвъ, такимъ образомъ, вкратцѣ всѣ счета нашего примѣра, мы можемъ перейти къ счету прибыли и убытка и къ инвентарю.

Изъ разсмотрѣнныхъ выше счетовъ прибыль оказывается въ счетахъ сосновыхъ дровъ, березовыхъ дровъ, каменнаго угля и счетѣ процентовъ, а убытокъ—въ счетѣ торговыхъ расходовъ и счетѣ правъ и повинностей.

Итакъ:

Убытокъ:		Прибыль:	
Права и повинности .	Р. 25 —	По счету соснов. дровъ .	Р. 240 —
Торговые расходы .	„ 200 —	„ березов. „	„ 200 —
	„ 225 —	„ каменн. угля „	„ 825 —
Чистая прибыль . .	„ 1056,23	„ процентовъ .	„ 16,23
	Р. 1281,23		Р. 1281,23

всего прибыли оказывается Р. 1281,23

» убытку » » 225 — разность между

этимъ суммами Руб. 1056,23 составляетъ чи-

стую прибыль данного дѣла за истокшій мѣсяць, которая, въ свою очередь, при заключеніи сч. убытковъ и прибылей, перейдетъ въ счетъ капитала.

Просматривая послѣдовательно всѣ счета провѣрочнаго баланса, мы опредѣлили инвентарные остатки. При повѣркѣ съ натурою, они оказываются вполнѣ согласными съ фактическомъ ихъ положеніемъ.

Въ нашемъ примѣрѣ инвентарные остатки являются по счетамъ:

Недвижимаго имущества	Руб.	2500 —
Кассы	»	50 —
В. К. К. Банка	»	3516,23
Каменнаго угля	»	1125 —
Векселей къ полученію	»	3660 —
Правъ и повинностей	»	75 —

Итого Руб. 10926,23

Такъ какъ нашего долга оказывается только по счету Шмидтъ и К^о . . . Руб. 1000 —

то чистаго капитала оказывается . Руб. 9926,23

Собственно инвентарь составляется съ подробнымъ обозначеніемъ количества каждой части имущества, цѣны каждаго предмета и т. д. Но для записи въ книгѣ берутъ общія суммы инвентарнаго имущества, что носитъ также названіе инвентарнаго или чистаго баланса, который представляется слѣдующимъ образомъ:

Активъ.		Пассивъ.	
1) Недвиж. имущество . Р.	2500 —	7) Долгъ Шмидту и К ^о Р.	1000 —
2) Наличныя деньги	» 50 —	8) Чистый капиталъ	» 9926,23
3) Долгъ за В. К. К. Б.	» 3516,23		
4) Каменный уголь	» 1125		
5) Векселя къ получ.	» 3660 —		
6) Права и повинности.	» 75 —		
	<u>Р. 10926,23</u>		<u>Р. 10926,23</u>

Сравнивая выводы счета убытковъ и прибылей съ результатомъ инвентаря (съ чистымъ капиталомъ), мы, съ перваго взгляда, наталкиваемся на кажущуюся невѣрность выводовъ: въ то время, какъ по счету убытковъ и прибылей видимъ, что дѣло дало чистой прибыли 1056 руб. 23 к., инвентарь даетъ въ результатѣ чистаго капитала меньше 10,000, т. е. меньше количества первоначальнаго капитала. Но дѣло въ томъ, что

у насъ еще имѣется одинъ не выравненный счетъ: это—счетъ домашнихъ расходовъ. Какъ выше было сказано, счетъ домашнихъ расходовъ заключается прямо счетомъ капитала, причемъ на этотъ счетъ переносится непосредственно итогъ заборовъ хозяина 1130 р. Такимъ образомъ, для сравненія выводовъ изъ счета убытковъ и прибылей, съ одной, и инвентаря, съ другой стороны, нужно принять въ расчетъ, что первоначальный капиталъ хозяина уменьшился на сумму его забора. Вычитая пассивъ изъ актива, получаемъ капиталъ въ 9926 р. 23. Тоже самое получимъ, прибавивъ къ суммѣ прежняго капитала (10000 р.) сумму прибыли (1056 р. 23 к.) и вычтя заборъ хозяина (1130 р.). Это равенство выводовъ, контролируя собою вѣрность записей за данный промежутокъ времени, указываетъ на точное опредѣленіе результата дѣла.

Для того, чтобы приведенныя данныя изъ инвентаря и счета прибыли и убытка могли быть занесены въ надлежащіе счета главной книги, необходимо, предварительно, составить, какъ было ранѣе указано, переводную запись въ мемориалъ или въ журналъ, если таковой ведется. Для этого нужно тѣ счета, которые даютъ прибыль, дебитовать счетомъ убытковъ и прибылей на сумму этой прибыли. Въ нашемъ примѣрѣ рядъ вышеупомянутыхъ счетовъ далъ прибыли на сумму 1281 р. 23 к. Поэтому, счета эти слѣдуетъ дебитовать счетомъ убытковъ и прибылей. Запись будетъ слѣдующая:

Разные *Счету убытка и прибыли.*

За прибыль, оказавшуюся при заключеніи книгъ:

Счетъ сосновыхъ дровъ.	Р.	240	—
» березовыхъ »	»	200	—
» каменнаго угля .	»	825	—
» процентовъ . . .	»	16,23	
	—		Руб. 1281,23

Обратно нужно поступить со счетами, давшими убытокъ: ихъ слѣдуетъ кредитовать суммою убытка, дебитуя счетъ убытковъ и прибылей. Счетъ убытковъ и прибылей дебитуется также на сумму чистой пользы, которая переходитъ въ кредитъ сч. капитала.

Счетъ убытка и прибыли Разнымъ.

За оказавшійся, при заключеніи книгъ, убытокъ:

Счету правъ и повинностей . Р.	25 —
» торгов. расходовъ . . . »	200 —
» капитала, за чистую прибыль »	1056,23
	<hr/>
	1281,23

Запись по счету домашнихъ расходовъ будетъ въ меморіалѣ слѣдующая:

Счетъ капитала

Счету домашнихъ расходовъ.

За заборъ хозяина въ теченіи мѣсяца. Р. 1130.

Послѣ всѣхъ произведенныхъ записей, лишь весьма немногіе счета останутся еще открытыми (незаключенными) въ главной книгѣ, а именно: тѣ счета, по которымъ остаются вышеобозначенные инвентарные остатки. Остатками этими нужно заключить старые и открыть новые счета. Для этого практикуется нѣсколько приемовъ. Одни дѣлаютъ слѣдующую запись:

Разные, *новые* счета *старымъ*,

за остатки въ нижеперечисленныхъ счетахъ, которые слѣдуетъ перевести съ кредита стараго въ дебетъ новаго счета.

Счетъ недвижимаго имущества Р.	2500,—
Счетъ кассы »	50,—
» В. К. К. Банка »	3516,23
» каменнаго угля »	1125,—
» векселей къ получению »	3660,—
» правъ и повинностей »	75,—
	<hr/>
	10926,23

Записавъ во всѣхъ этихъ счетахъ въ кредитѣ «на новый счетъ» остающійся остатокъ и выведя его на противоположной сторонѣ «со стараго счета» (подъ итогомъ, если продолжаемъ вести ту же главную книгу, или въ новомъ счетѣ, если заводимъ новую книгу), мы одновременно заключимъ и откроемъ всѣ счета съ активнымъ

остаткомъ. Подобнымъ образомъ поступимъ и съ пассивными остатками. Тогда всѣ счета будутъ заключены. Пассивные счета заключатся и откроются посредствомъ слѣдующей записи:

Разные, *старые* счета *новымъ*

за остатки, которые слѣдуетъ перевести въ дебетъ старыхъ счетовъ, кредитуя новые:

Счетъ Шмидта и К ^о	Р. 1000,—	
» капитала	» 9926,23	
		10926,23

Заключеніе счетовъ въ главной книгѣ и выводъ равенства итоговъ имѣеть цѣлью показать, что запись правильна. Вышепоказанными статьями цѣль эта достигается вполнѣ. Нѣкоторые же соединяють обѣ статьи въ одну и заключаютъ книги слѣдующей статьей:

Разные разнымъ:

Счетъ Шмидтъ и К ^о . Р. 1000,—
» капитала » 9926,23
10926,23

Счету недвижимости	Р. 2500,—	
» кассы	» 50,—	
» В. К. К. Банка	» 3516,23	
» каменнаго угля	» 1125,—	
» векселей къ полученію	» 3660,—	
» правъ и повинностей	» 75,—	
		10926,23

Открываютъ тѣ-же счета обратно.

Но въ весьма многихъ предпріятіяхъ принято заключать и открывать книги чрезъ посредствующій *счетъ баланса*. Активные и пассивные остатки, если запись вѣрна, равны и образуютъ равновѣсіе или то, что называется балансомъ. При заключеніи балансъ какъ бы беретъ активные остатки и покрываетъ ими пассивъ; иные при этомъ еще употребляютъ терминъ «*заключительный балансъ*». При открытіи же, дѣлается обратная запись; тогда многіе употребляютъ терминъ «*начинательный балансъ*». Но, вслѣдствіе того, что счетъ баланса *всегда на-*

столько-же дебитуется, насколько и кредитуется, т. е. всегда, выравнивается, — введение этого счета и особенно терминовъ: «заключительный» и начинательный» совершенно излишне. Предыдущіе способы записи мы находимъ гораздо болѣе цѣлесообразными. Заключение посредствомъ баланса у насъ больше всего практикуется, а потому заключимъ нашъ небольшой примѣръ подобнымъ образомъ.

Записи объ оказывающемся по инвентарю активномъ и пассивномъ имуществѣ будутъ, въ такомъ случаѣ, слѣдующія:

Счетъ баланса Разнымъ.

За оказавшееся по инвентарю актив. имущество:

Счету недвижимаго имуще-	
ства	Р. 2500,—
» кассы	» 50,—
» В. К. К. Банка	» 3516,23
» каменнаго угля	» 1125,—
» векселей къ полученію	» 3660,—
» правъ и повинностей	» 75,—
	<hr/> 10926,23

Слѣдующіе Счету баланса

Счетъ Шмидта и К ^о	Р. 1000,—
за оказывающійся по инвентарю чистый капиталъ	» 9926,23
	<hr/> 10926,23

Приведенныя статьи, будучи перенесены изъ меморіала въ главную книгу, должны выравнить (забалансировать) всѣ безъ исключенія счета.

Представимъ теперь заключенную главную книгу:

1		Счетъ капитала.		1	
ДЕБЕТЪ				КРЕДИТЪ	
1889				1889	
Сен. 30	Счету дом. расх. . .	1130	—	Авг. 31	Отъ сч. кассы. . . .
—	” баланса. . .	9926	23	—	” ” недв. имущ.
				Сен. 30	” ” приб. и уб. .
		11056	23		
					11056 23

2		Счетъ недвижимаго имущества.		2	
ДЕБЕТЪ				КРЕДИТЪ	
1889				1889	
Авг. 31	Счету капитала . .	2500	—	Сен. 30	Отъ счета баланса.
					2500
		2500			2500

3		Счетъ кассы.		3	
ДЕБЕТЪ				КРЕДИТЪ	
1889				1889	
Авг. 31	Счету капитала. . .	7500	—	Сен. 1	Отъ сч. В. К. К. Б.
Сен. 12	” Берда	1650	—	5	” ” сосн. дровъ.
— 15	” соснов. дровъ.	600	—	—	” ” бер. дровъ.
—	” берез. дровъ.	250	—	—	” ” Шмидтъ и К.
				— 8	” ” правъ и пов.
				— 9	” ” дом. расх.
				— 15	” ” В. К. К. Б.
				— 30	” ” торг. расх.
				—	” ” дом. расх.
				—	” ” баланса. .
		10000			
					10000

4
4
 ДЕБЕТЪ Счетъ домашнихъ расходовъ. КРЕДИТЪ

1889				1889		
Сен.	9	Счету кассы. . . .	200	Сен.	30	Отъ счѣта капитала. 1130
—	30	„ „ . . .	50			
—		„ сосн. дровъ.	30			
—		„ В.К.К.Банка.	850			
			1130			1130

5
5
 ДЕБЕТЪ Счетъ В. К. К. Банка. КРЕДИТЪ

1889				1889		
Сен.	1	Счету кассы. . . .	3500	Сен.	5	Отъ сч. Шмидтъ и К ^о . 1000
—	15	„ „ . . .	2350	—	6	„ „ кам. угля. . 500
—	30	„ процентовъ.	16 23	—	30	„ „ дом. расх. . 850
						„ „ баланса. . 3516 23
			5866 23			5866 23

6
6
 ДЕБЕТЪ Счетъ сосновыхъ дровъ КРЕДИТЪ

		Кол.	Ц.			Кол.	Ц.	
1889				1889				
Сен.	5	Сч. кассы. . .	250	3	750	Сен.	5	Отъ сч. кассы. 150 4 600
	30	„ уб. и пр. . .	—	—	240			„ „ вексел. 90 4 360
								„ „ дом. рас. 10 3 30
			250	—	990			250 — 990

7
ДЕБЕТЪ

Счетъ березовыхъ дровъ.

7
КРЕДИТЪ

		Кол.	Ц.			Кол.	Ц.					
1889				1889								
Сен.	5	Сч. кассы . .	200	4	800	Сен.	15	Отъ сч. кассы.	50	5	250	—
—	30	„ уб. и пр.	—	—	200	—	20	„ „ вексел.	150	5	750	—
			200	—	1000				200	—	1000	—

8
ДЕБЕТЪ

Счетъ каменнаго угля.

8
КРЕДИТЪ

		Кол.	Ц.			Кол.	Ц.					
1889				1889								
Сен.	5	Сч. Шмидта и К.	10000	40	4000	Сен.	12	Отъ сч. Берда	6000	55	3320	—
—	6	„ В. К. К. Б. .	—	—	500	—	20	„ „ векс.	1500	60	900	—
—	30	„ уб. и приб. .	—	—	825	—	30	„ „ балан.	2500	45	1125	—
			10000	—	5325				10000	—	5325	—

9
ДЕБЕТЪ

Шмидтъ и К^о въ Кронштадтѣ.

9
КРЕДИТЪ

1889				1889				
Сен.	5	Счету кассы	2000	Сен.	5	Отъ сч. камен. угля.	4000	—
—	5	„ В. К. К. Б.	1000					
—	30	„ баланса	1000					
			4000				4000	—

10
ДЕБЕТЪ

А. Бердъ, въ С.-Петербургѣ.

10
КРЕДИТЪ

1889 Сен. 12	Счету камен. угля .	3300	1889 Сен. 12	Отъ сч. кассы . .	1650
			— 20	” ” векселей .	1650
		3300			3300

11
ДЕБЕТЪ

Счетъ векселей къ полученію.

11
КРЕДИТЪ

1889 Сен. 20	Сч. соснов. дровъ .	360	1889 Сен. 30	Отъ счета баланса .	3660
—	” берез. дровъ .	750			
—	” камен. угля . .	900			
—	” А. Берда . . .	1650			
		2660			3660

12
ДЕБЕТЪ

Счетъ правъ и повинностей.

12
КРЕДИТЪ

1889 Сен. 8	Счету кассы . . .	100	1889 Сен. 30	Отъ сч. уб. и приб.	25
			—	” ” баланса .	75
		100			100

13
ДЕБЕТЪ

Счетъ торговыхъ расходовъ.

13
КРЕДИТЪ

1899 Сен. 30	Счету кассы . . .	200	1889 Сен. 30	Сч. уб. и приб. . .	200
-----------------	-------------------	-----	-----------------	---------------------	-----

14
ДЕБЕТЪ

Счетъ процентовъ.

14
КРЕДИТЪ

1889 Сен. 30	Отъ сч. уб. и приб.	16 23	1889 Сен. 30	Отъ сч. В. К. К. Б.	16 23
-----------------	---------------------	-------	-----------------	---------------------	-------

15
ДЕБЕТЪ

Счетъ убытковъ и прибылей.

15
КРЕДИТЪ

1889 Сен. 30	Счету правъ и пов.	25 —	1889 Сен. 30	Отъ сч. сосн. дровъ.	240 —
	„ торгов. расх.	200 —		„ „ берез. дровъ	200
	„ капитала .	1056 23		„ „ камен. угля.	825 —
				„ „ процентовъ	16 23
		1281 23			1281 23

16
ДЕБЕТЪ

Счетъ баланса.

16
КРЕДИТЪ

1889 Сен. 30	Счету разныхъ . .	10926 23	1889 Сен. 30	Отъ счета разныхъ.	10926 23
-----------------	-------------------	----------	-----------------	--------------------	----------

На небольшомъ примѣрѣ мы до сихъ поръ старались выяснить, какъ отражаются въ бухгалтеріи тѣ три стадіи, чрезъ которыя проходитъ предпріятіе: возникновеніе, существованіе и заключеніе. Кто ясно усвоилъ себѣ сущность указанныхъ нами записей, тотъ можетъ составить себѣ точное представленіе объ основныхъ началахъ двойной бухгалтеріи. Въ заключеніе, замѣтимъ лишь, что *въ главной книгѣ*, по самому ея существу и по ея роли въ двойной записи, отмѣчаются *всѣ* операціи предпріятія. Она представляетъ стройное и систематическое цѣлое и даетъ полное понятіе объ имущественномъ составѣ и ходѣ предпріятія. Для удобства по-

степеннаго обозрѣнія хода дѣла, всѣ операціи, какъ уже извѣстно, до записи въ главной книгѣ, отмѣчаются въ хронологическомъ порядкѣ въ одной или нѣсколькихъ книгахъ (меморіаль, кассовая, книга купли и продажи товаровъ и т. д.). Но, чтобы дѣлать записи въ этихъ книгахъ, необходимо знать устройство главной книги, т. е. какіе въ нее войдутъ счета. Разноска записей изъ хронологическихъ книгъ въ систематическую-главную дѣлается или въ подробные счета, какъ въ приведенномъ нами примѣрѣ, или въ общіе счета, наряду съ которыми ведутся парал. книги для подробностей. Кромѣ того, разноска можетъ совершаться и посредствомъ соединенія всѣхъ однородныхъ статей за извѣстный періодъ времени. Этотъ способъ переноса въ связи съ парал. книгами составляетъ предметъ самоучителя двойной бухгалтеріи, Ф. Скубица, въ которомъ, шагъ за шагомъ, излагается весь ходъ веденія записей въ примѣненіи къ болѣе обширному предпріятію.

XIII *).

Чтобы опредѣлить имущественное состояніе лица или предпріятія въ извѣстный моментъ, необходимо, прежде всего, привести въ извѣстность все наличное имущество. Если оно состоитъ, кромѣ наличныхъ денегъ, еще изъ другихъ цѣнностей, то необходимо ихъ количественно измѣрить, т. е. выразить количества ихъ въ единицахъ мѣры или вѣса. Полученныя, такимъ образомъ, данныя нужно помножить на стоимость, въ данное время, принятой единицы измѣренія и, затѣмъ, всѣ денежныя количества *сложить*. Итогъ покажетъ *наличное имущество* данного лица.

Но средства могутъ состоять не только изъ находящагося на лицо имущества. Цѣнности этого лица могутъ находиться въ рукахъ постороннихъ людей, получившихъ въ кредитъ имущество съ обязательствомъ возврата самихъ вещей или опредѣленной ихъ стоимости въ условленный срокъ. Эти права требованія къ другимъ лицамъ представляютъ также имущественную цѣнность и, увеличивая средства лица, должны быть *прибавлены*, въ качествѣ равноправныхъ *слагаемыхъ*, къ наличному имуществу. Сумма покажетъ *положительное* имущество лица, *активъ*. Наряду съ этимъ, и само лицо могло получить цѣнности въ кредитъ, съ обязанностью возврата вещей или ихъ стоимости въ условленный срокъ. Эти обязательства, обременяя долгомъ средства лица, представляютъ, по сущности своей, величину противополож-

*) Извлечение изъ распроданнаго доклада А. М. Вольфа, читаннаго въ специальной Коммисіи, при *Императорскомъ* Русскомъ Техническомъ Обществѣ, подъ заглавіемъ: «Значеніе счетоводства, развитіе и построеніе совершенной системы бухгалтеріи, пути и преграды къ распространенію счетоводства».

ную положительному имуществу и, потому, называются имуществомъ *отрицательнымъ, пассивъ*.

Не трудно замѣтить, что, пока мы имѣемъ дѣло только съ опредѣленіемъ положительнаго имущества, всѣ операціи счисленія сводятся къ дѣйствию сложения, причѣмъ каждая отдѣльная часть положительнаго имущества является слагаемымъ. Въ тѣхъ же случаяхъ, когда положительное имущество обременяется долговыми обязательствами, мы, кромѣ того, прибѣгаемъ и къ дѣйствию вычитанія. Приэтомъ, сумма положительнаго имущества, брутто капитала, является уменьшаемымъ; совокупность отрицательнаго имущества—вычитаемымъ, а остатокъ или разность показываетъ чистое имущество, нетто-капиталь; или просто *капиталь*. Само собой разумѣется, что въ тѣхъ случаяхъ, когда отрицательнаго имущества нѣтъ, когда, слѣдовательно, вычитаемое равняется нулю, то положительное имущество, изъ чего бы оно ни состояло, и представляетъ капиталъ. Значеніе капитала легко понять. Онъ представляетъ то, чѣмъ предпріятіе *дѣйствительно* владѣетъ. Если компенсировать извѣстной частью актива пассивъ, то остатокъ показываетъ то имущество, которымъ можно свободно распоряжаться, не затрагивая и не принося ущерба правамъ третьихъ лицъ. Капиталь—это основной элементъ для сужденія объ экономической мощи предпріятія. Разсмотрѣніе одного активнаго имущества намъ этого критерія не даетъ. Опись или перечень всего имущества предпріятія, положительнаго и отрицательнаго, называется *инвентаремъ*.

Измѣреніе находящагося на лицо имущества не представляетъ неисполнимыхъ затрудненій. Но какъ опредѣлить, къ кому имѣемъ мы требованія и передъ кѣмъ обязаны мы долгомъ? При сложности и значительности оборота, полагаться на память нельзя: остается прибѣгнуть къ записи правъ и обязательствъ. Отсюда и начало бухгалтеріи. Лицо, предъ которымъ мы несемъ обязанности, въ силу оказаннаго имъ намъ довѣрія, называется *кредиторомъ* или *заимодавцемъ*. Лицо, къ которому мы имѣемъ требовательное право на удовлетвореніе причитающагося намъ долга, называется *дебиторомъ* или *должникомъ*. Если мы будемъ записывать подрядъ, въ хронологической послѣдовательности, всѣ кре-

дитныя операціи какъ по полученію, такъ и по выдачѣ цѣнностей—то эта запись не дастъ еще нагляднаго отвѣта на вопросы, сколько слѣдуетъ намъ отъ другого лица, или другому лицу отъ насъ. Для опредѣленія нашихъ отношеній къ кому либо изъ нашихъ кредиторовъ или дебиторовъ, необходимо было бы выбрать всѣ записи, касающіяся нашихъ взаимныхъ сношеній, выписать, сколько лицо это въ разное время получало и давало и, смотря по тому, что превышаетъ—сумма полученій или выдачъ—будемъ въ состояніи опредѣлить, состоитъ ли оно нашимъ кредиторомъ или дебиторомъ—и въ какой суммѣ.

Мы уже знаемъ, что, для опредѣленія капитала даннаго лица, нужно выписать все наличное имущество и всѣ требованія къ другимъ лицамъ и, затѣмъ, изъ суммы вычесть всѣ обязательства (кредиторовъ); остатокъ и представляетъ капиталъ. Приэтомъ, какъ не трудно замѣтить, бухгалтерія давала лишь требованія и обязательства, только въ записи и сохранившія слѣды; наличное же имущество опредѣлялось единственно перечетомъ въ натурѣ. Опредѣливъ снова, по истеченіи нѣкотораго промежутка времени, путемъ составленія новаго инвентаря, капиталъ, можно выяснитъ общую убыточность или прибыльность произведенныхъ въ теченіе этого промежутка времени операцій. Именно, если сумма второго капитала меньше перваго, то операціи убыточны, если же больше—то прибыльны. Но, въ томъ и въ другомъ случаѣ, опредѣлять капиталъ можемъ мы только путемъ перечета наличнаго имущества съ природы, да и тогда лишены мы возможности знать, какимъ образомъ получился данный результатъ, правильно ли выведены суммы требованій и обязательствъ и, вообще, вѣрны ли количества наличнаго имущества. Стремленіе дать отвѣтъ на всѣ эти вопросы и дало направленіе дальнѣйшему развитію бухгалтеріи.

Изъ всѣхъ цѣнностей искони обращали на себя наибольшее вниманіе деньги, отчасти въ силу общепризнаннаго нѣкогда взгляда, что только онѣ составляютъ богатство *), отчасти и потому, что, при слабомъ раз-

*) Мнѣ лично извѣстно было нѣсколько крупныхъ имѣній, въ кото-

витіи кредита, всѣ сдѣлки совершались тогда на наличныя деньги. Придерживаясь тѣхъ же формъ записи, начали записывать приходъ и расходъ, а иногда и выводить въ особой графѣ остатокъ наличныхъ денегъ. При такихъ условіяхъ стало возможнымъ остатокъ денегъ опредѣлить и изъ книгъ, не прибѣгая къ непосредственному перечисленію въ натурѣ. Если перечесть денегъ въ натурѣ и практиковался, то лишь въ смыслѣ матеріальнаго контроля формально выведенныхъ результатовъ. Словомъ, формальный и матеріальный перечесть стали средствами взаимной провѣрки.

Считаю нужнымъ обратить вниманіе на эту особенность, что уже въ пору младенчества бухгалтеріи едва начали записывать, помимо требованій и обязательствъ, также и наличныя деньги, и наличныя деньги приходили въ соприкосновеніе съ требованіями и обязательствами, но уже невольно сложилась *двойная* запись, т. е. каждая подобная операція отмѣчалась одновременно въ двухъ противоположныхъ мѣстахъ: въ приходѣ наличныхъ денегъ и въ расходѣ давальцу и наоборотъ. Но это было совпаденіе случайное, невольное.

Трудно сказать: полученіе ли изъ записи остатка *наличныхъ денегъ*, представлявшаго вмѣстѣ и провѣрку кассы, показалось заманчивымъ, или провѣрка по наличнымъ деньгамъ натолкнула на мысль о провѣркѣ и другихъ частей имущества, но, какъ бы то ни было, помимо остатковъ наличныхъ денегъ, задались цѣлью получать изъ книгъ остатки количествъ и всѣхъ другихъ имуществъ. Отсюда, помимо записи требованій, обязательствъ и наличныхъ денегъ, явилась также запись количествъ всѣхъ другихъ имуществъ по графамъ прихода,

рыхъ управляющіе получали доходъ только съ суммы *наличныхъ денегъ*, присылаемыхъ владѣльцу. Такъ какъ постройка новыхъ воловень, конюшенъ, амбаровъ, или приобрѣтеніе живаго и мертваго инвентаря уменьшали сумму наличныхъ денегъ, то запущенность имѣнія, естественно дошла до геркулесовыхъ столбовъ. И чего не предпринималось ради увеличенія денежныхъ суммъ! Нерѣдко исчезали весьма цѣнные и необходимыя для имѣнія лѣсные участки. Большихъ и продолжительныхъ усилій стоило мнѣ убѣдить, что разумное увеличеніе имущества, хоты бы въ ущербъ суммѣ наличныхъ денегъ, является наилучшимъ источникомъ богатства.

расхода, а иногда и остатковъ. Въ этомъ видѣ запись уже достигаетъ значительной степени совершенства и является переходною ступенью къ систематической бухгалтеріи. Она называется простой бухгалтеріею, а въ тѣхъ случаяхъ, когда, помимо записи требованій, обязательствъ и наличныхъ денегъ, ведется еще и запись количествъ всѣхъ другихъ имуществъ, то называется *совершенною простою* или *смѣшанною* бухгалтеріею.

Не останавливаясь на болѣе подробномъ развитіи началъ простой бухгалтеріи, сдѣлаю теперь лишь нѣсколько выводовъ, имѣющихъ важное значеніе въ интересахъ дальнѣйшаго изложенія:

1) Простая бухгалтерія можетъ называться также *одностороннею*. Въ ней всякая рассматриваемая часть имущества—будь это требованіе, обязательство, наличныя деньги или иная цѣнность—интересуетъ насъ сама по себѣ, безъ всякой ея связи съ другими частями имущества. Общности и взаимнаго контроля между всѣми разрозненными частями не существуетъ. Если въ нѣкоторыхъ случаяхъ, какъ мы отмѣтили выше, и имѣетъ мѣсто двойственность, двусторонность записи, то только въ видѣ исключенія и въ тѣхъ лишь частяхъ, которыя записывались *полно* и отражали дѣйствительную картину совершившихся операцій. По общему же правилу, отмѣчалась только одна сторона безъ соотвѣтственной записи на другой сторонѣ, послужившей источникомъ для первой.

2) Простую бухгалтерію можно назвать еще *количественною*, т. е. цѣль ея слѣдитъ только за количествами, а не за стоимостью. Правда, въ требованіяхъ, обязательствахъ и наличныхъ деньгахъ количество и стоимость совпадаютъ до тождества, но въ другихъ цѣнностяхъ этой тождественности уже нѣтъ. Такъ, напри- мѣръ, 100 р. требованія, обязательства или наличныхъ денегъ, соединяютъ въ себѣ количество и стоимость, но 100 пудовъ керосину не равняются 100 рублямъ. Въ силу этого уплата Семенову 100 р. записывается въ томъ же количествѣ на приходъ Семенову и въ расходъ кассы, но полученіе отъ Семенова 100 пудовъ керосину на 135 р. записывается такимъ образомъ, что 135 р. отмѣчается у Семенова, а 100 п. заносятся на приходъ керосина. Тождественности, очевидно, никакой.

3) Уже при этой бухгалтеріи составленіе инвентаря перечетомъ въ натурѣ не является необходимостью, т. е. инвентарь можно получить и изъ книгъ. Для этого необходимо лишь выписать всѣ наличные остатки цѣнностей, выраженные въ количествахъ, помножить на стоимость единицы измѣренія, къ полученной такимъ образомъ стоимости остатковъ прибавить всѣ требованія и изъ суммы вычесть обязательства. Разность и представить капиталъ предпріятія. Въ этомъ случаѣ, составленіе инвентаря перечетомъ въ натурѣ служить только средствомъ провѣрки капитала, выведеннаго изъ записи.

4) Бухгалтерія эта *несовершенная, неполная или произвольная*, т. е. записываются не всѣ части имущества, а лишь тѣ, за которыми предприниматель признаетъ нужнымъ слѣдить. Далѣе, въ виду отсутствія связи и контроля между записываемыми частями, опредѣлить сумму капитала и валовой убыточности и доходности можно лишь путемъ инвентаря, хотя бы изъ записи выведеннаго. Но, въ концѣ концовъ, и эти результаты достигаются не вполне удовлетворительно: опредѣлить, вѣрна ли сумма убытковъ и доходовъ, какимъ путемъ образовалась эта доходность или убыточность—не представляется возможности, такъ какъ между отдѣльными частями капитала, между прежнимъ и вновь выведеннымъ капиталомъ, не существуетъ никакой взаимной связи. И это будетъ имѣть мѣсто даже въ самомъ совершенномъ видѣ простой записи, когда отмѣчается движеніе имущества не только въ количествѣ, но и въ стоимости. При такихъ условіяхъ, простая бухгалтерія, хотя бы и въ совершенномъ видѣ, удовлетворить сколько нибудь крупное и рационально устроенное предпріятіе не можетъ.

Изъ всего сказаннаго очевидно, что претендовать на званіе системы и, притомъ, системы совершенной простая бухгалтерія ни въ какомъ случаѣ не можетъ, такъ какъ она въ цѣломъ безконтрольна. Понятно, что, когда мы будемъ разсматривать отдѣльную какую либо часть имущества, напримѣръ, наличныя деньги, то можетъ оказаться, что эта часть въ простой бухгалтеріи велась полно, но это не имѣетъ отношенія къ цѣлому

построенію, ко всей системѣ. Простая бухгалтерія можетъ имѣть только значеніе историческаго памятника. Многіе даже утверждаютъ, что болѣе совершенный видъ, въ которомъ она теперь практикуется, она приняла уже послѣ того, какъ выработалась совершенная запись, заимствовавъ таковой у послѣдней. И это весьма вѣроятно.

При бѣгломъ обзорѣ простой записи уже выяснились тѣ недостатки, которые пришлось исправить, и тѣ дополненія, которыя пришлось ввести, чтобы запись могла считаться систематической или совершенной. Но, чтобы отдать себѣ вполнѣ ясный отчетъ въ дальнѣйшемъ ея развитіи, намъ нужно глубже вникнуть въ дѣятельность всякаго предпріятія. Само слово «предпріятіе» включаетъ въ себѣ понятіе о дѣйствіяхъ предпріемлющаго. Всякое же дѣйствіе предполагаетъ предметъ, къ которому оно относится.

Хозяйственныя дѣйствія—это тѣ законченныя дѣйствія, которыя вызываютъ перемѣну въ имуществѣ предпріятія. Они могутъ быть статистическими и экономическими. Статистическими или перемѣщающими называются тѣ дѣйствія, которыя производятъ равноцѣнную перемѣну въ активномъ и пассивномъ имуществѣ или, какъ его называютъ, въ статистическихъ цѣнностяхъ, какъ пріобрѣтеніе товара за наличныя деньги, покрытіе обязательства, поступленіе долга, обмѣнъ одной вещи на другую и т. д. Экономическими или видоизмѣняющими дѣйствіями называются тѣ, которыя производятъ неравноцѣнную перемѣну въ статистическихъ цѣнностяхъ и, такимъ образомъ, создаютъ экономическую цѣнность, напр., поступленіе кагого нибудь дохода, уплата расходовъ, продажа вещей съ пользой или съ убыткомъ. Измѣняющія или экономическія дѣйствія могутъ быть одно- или двухстороннія. Односторонними они называются, когда производятъ статистическую перемѣну въ одномъ лишь направленіи, т. е. или увеличеніе или уменьшеніе. Двусторонними, когда производятъ статистическую перемѣну въ двухъ противоположныхъ направленіяхъ, т. е. какъ увеличеніе, такъ и уменьшеніе. Въ послѣднемъ случаѣ одна изъ этихъ сторонъ должна, очевидно, быть по абсолютной цѣнности имущества боль-

ше или меньше другой, такъ какъ рѣчь идетъ о дѣйствіи измѣняющемъ, которое должно создать экономическую цѣнность. Будь обѣ стороны равны, то дѣйствіе было бы лишь перемѣщающее. Можно сказать, что въ одностороннемъ измѣняющемъ дѣйствіи статистическая перемѣна равна по суммѣ экономической, между тѣмъ какъ въ двустороннемъ обѣ стороны перемѣны не равны и можно это дѣйствіе разбить на двѣ: одну перемѣщающую и одну измѣняющую. Такъ, если я плачу 1,000 р. квартирныхъ денегъ, то производится одна лишь статистическая перемѣна въ имуществѣ, а именно, уменьшаются мои деньги. На столько же уменьшается мой чистый капиталъ, и мы имѣемъ, слѣдовательно, дѣло съ одностороннимъ измѣненіемъ. Если же я продалъ за 11,000 р. товаръ, стоившій мнѣ 10,000 р., то происходятъ двѣ статистическія перемѣны: увеличеніе на 11000 р. моихъ денегъ и уменьшеніе на 10,000 р. товаровъ,—перемѣны не равныя и противоположныя. Мы имѣемъ, слѣдовательно, дѣло съ двустороннимъ измѣненіемъ и замѣчаемъ, что на разницу именно измѣнился капиталъ. Можно также замѣтить, что сдѣлка эта можетъ быть разложена на два дѣйствія: перемѣщающее—отдача товара на 10,000 р. и полученіе 10,000 р. и односторонне измѣняющее—полученіе, 1000 р. безъ отдачи статистической цѣнности, т. е. увеличеніе капитала оказанной услугой.

Полная дѣятельность всякаго предпріятія, такимъ образомъ, выражается, внѣшнимъ образомъ, въ рядѣ отдѣльныхъ торговыхъ случаевъ или операцій; въ ихъ основаніи лежитъ мѣна. Всякій обмѣнъ предполагаетъ два дѣйствія—полученіе и выдачу—и вызываетъ два вопроса: что мы получаемъ при мѣнѣ и что мы взамѣнъ даемъ. Отвѣтъ на эти вопросы различенъ, смотря по характеру мѣновыхъ сдѣлокъ: 1) возможна мѣна однѣхъ статистическихъ цѣнностей на другія; 2) мѣна цѣнностей на услуги или экономическія цѣнности. Къ этимъ двумъ видамъ обмѣна сводится вся дѣятельность предпріятія.

Лишь та запись можетъ называться полной, которая отмѣчаетъ обѣ стороны каждаго дѣйствія, сохраняя, такимъ образомъ, между ними причинную связь. Такъ,

напримѣръ, представьте себѣ, что мы опустили въ ящикъ деньги 50, 100 или 1000 разъ. Что намъ покажетъ совокупность всѣхъ денегъ?—только то, что всего въ ящикѣ такая-то сумма денегъ. Но намъ необходимо знать не только сумму денегъ, но и откуда эти деньги взялись. На это ни ящикъ, ни деньги намъ отвѣта не дадутъ. Но предположимъ, что мы опускаемъ всякій разъ вмѣстѣ съ деньгами бумажку, на которой обозначаемъ число, сумму и мѣсто или источникъ, откуда деньги взялись. Только тогда мы получимъ и сумму денегъ, и разъясненіе о томъ, когда и откуда эти деньги взялись. Мы получаемъ приходную страницу кассовой книги или счета кассы. Но эта страница или бумажки—будутъ показывать въ перемежку то однѣ и тѣ же мѣста, то совершенно новыя. Между тѣмъ намъ необходимо знать, сколько получилось съ каждаго мѣста въ отдѣльности. Разложимъ бумажки по однороднымъ мѣстамъ поступленія денегъ—и мы получимъ обратную, расходную или кредитовую сторону всѣхъ тѣхъ счетовъ, откуда деньги поступили въ кассу. Поступимъ далѣе такимъ же образомъ съ выданными деньгами, со всякимъ имуществомъ безъ исключенія—и получимъ натуральную или, какъ ее называютъ, двойную запись. При приходованіи денегъ, такимъ образомъ, ставится вопросъ: «откуда поступили деньги въ кассу; кто ихъ далъ, откуда онѣ взялись?» Равнымъ образомъ, въ томъ мѣстѣ, откуда деньги поступили, должно быть отмѣчено, куда именно онѣ поступили. Только тогда запись будетъ изображать дѣйствительно происшедшее и получится взаимный контроль между всѣми разрозненными мѣстами.

Первое условіе разумнаго управленія предпріятіемъ это полное знаніе состава имущества. Съ переменной состава мѣняется и ходъ управленія, т. е. всѣ хозяйственныя распоряженія. Эти распоряженія не могутъ имѣть точно опредѣленнаго направленія при отсутствіи данныхъ о составѣ и цѣнности имущества. Отсюда ясно, какое огромное значеніе имѣетъ инвентарь. Но имущество не остается неподвижно. Оно подвержено непрерывнымъ переменамъ, и тотъ составъ имущества, который мы констатировали сегодня инвентаремъ, можетъ принять совершенно другой видъ уже къ слѣдующему дню. Но

такъ какъ знаніе состава имущества является, какъ я уже сказалъ, однимъ изъ существенныхъ элементовъ управленія, то для того, что бы оно было полное и непрерывное, недостаточно составить инвентарь, но необходимо отмѣчать всѣ переменны, которыя хозяйственныя дѣйствія проявляютъ на активное имущество, пассивное и чистый капиталъ; необходимо, слѣдовательно, непрерывно отмѣчать экономическое и статистическое вліяніе, оказываемое этими дѣйствіями, и это дѣлается съ очевидною цѣлью не только во всякое время знать составъ имущества, но и знать, почему именно онъ таковой. Недостаточно, слѣдовательно, время отъ времени сосчитать наличность, напр. кассы, но необходимо имѣть возможность и безъ счета въ натурѣ знать, во всякое время, остатокъ кассы.

То, что говорится о кассѣ, одинаково примѣнимо и ко всѣмъ остальнымъ цѣностямъ. Само собою разумѣется, что это относится и къ чистому капиталу, такъ какъ измѣненія послѣдняго представляютъ для насъ еще болѣе живой интересъ. Если полезно отмѣчать статистическое вліяніе хозяйственныхъ дѣйствій, то еще болѣе интересно знать экономическое. Не трудно понять причины. Цѣль управленія—это улучшение экономического состоянія предпріятія. Переменны же, происходящія во всемъ имуществѣ, суть способы достиженія этой цѣли, а измѣненія, происходящія въ чистомъ имуществѣ, представляютъ результатъ, достигнутый этимъ способомъ. Нѣтъ никакого сомнѣнія, что изслѣдованіе, достигнута ли желанная цѣль, имѣетъ большее значеніе, чѣмъ анализъ способовъ, употребленныхъ для ея достиженія. Можно даже сказать, что статистическія переменны потеряли бы всякое значеніе, если не думать объ экономическихъ переменнахъ, которыя онѣ порождаютъ или которыя явятся ихъ послѣдствіемъ. Сводъ всѣхъ вышеуказанныхъ отмѣтокъ и образуетъ записъ. Записъ, слѣдовательно, есть графическое изображеніе хозяйственныхъ дѣйствій и вліянія, ими оказываемаго. Главная цѣль записи, слѣдовательно, наглядно представлять это вліяніе, чтобы имѣть возможность опредѣлить во всякое время состояніе имущества въ общемъ и въ его частяхъ. Записью какъ бы рѣшается задача слѣдую-

щаго рода: при извѣстномъ количественномъ и качественномъ составѣ имущества и всѣхъ многоразличныхъ перемѣнахъ, происшедшихъ въ немъ за данный періодъ времени, требуется опредѣлить составъ имущества къ концу этого періода. Запись можетъ быть хронологическая и систематическая. Хронологической называется запись, въ которой всѣ дѣйствія отмѣчаются одно за другимъ, какъ они и происходятъ по порядку времени. Систематической — когда дѣйствія классифицируются по оказываемому ими вліянію и располагаются вмѣстѣ дѣйствія, оказывающія аналогичное вліяніе и относящіяся къ одному и тому же лицу, предмету или причинѣ (услугѣ). Хронологическая запись тѣмъ полезна, что даетъ историческое обзрѣніе всѣхъ дѣйствій, не занимаясь оказываемымъ ими вліяніемъ и, такимъ образомъ, приготовляетъ матеріаль для систематической записи. Но лишь послѣдняя отвѣчаетъ вышеуказанной цѣли записи. И дѣйствительно: систематическою записью отмѣчается вліяніе, оказываемое экономическими и статистическими дѣйствіями. Отсюда получается раздѣленіе всѣхъ дѣйствій на столько группъ, сколько существуетъ разрядовъ вліянія или, вѣрнѣе, о сколькихъ разрядахъ мы желаемъ имѣть наглядное представленіе. Сводъ всѣхъ записей, относящихся къ дѣйствіямъ, производящимъ одинаковое вліяніе, наз. «счетомъ». Можно, слѣдовательно, сказать, что въ систематической записи распредѣленіе хозяйственныхъ дѣйствій получается посредствомъ соотвѣтственнаго открытія счетовъ. Но развѣ было бы рационально представлять дѣйствія, выражаемыя даннымъ счетомъ, въ хаотическомъ безпорядкѣ? Нѣтъ, мы тогда не достигли бы коренной цѣли. Но не существуетъ ли въ натурѣ закона, на основаніи котораго можно было бы подвергнуть всѣ дѣйствія и, слѣдовательно, всѣ счета одной общей и *натуральной* классификаціи? Да, существуетъ. Какъ извѣстно, каждое понятіе необходимо предполагаетъ противоположное понятіе. Такъ, свѣтъ предполагаетъ темноту, просвѣщеніе — невѣжество, добро — зло, богатство — бѣдность, добродѣтель — пороки, холодъ — теплоту и т. д. до безконечности. Въ хозяйственныхъ дѣйствіяхъ мы видимъ ту же двойственность. Такъ право предполагаетъ обяза-

тельство, доходъ—затрату, полученіе—выдачу и т. д. Счетъ, такимъ образомъ, какъ представленіе объ извѣстныхъ дѣйствіяхъ, естественно и неизбежно распадается на двѣ противоположныя стороны, соотвѣтствующія двойственной природѣ каждаго дѣйствія. Одна сторона предназначена для положительныхъ проявленій дѣйствія, а другая—для отрицательныхъ. Если мы на одной сторонѣ рассматриваемъ активъ, то на другой—пассивъ; если на одной производство, то на другой—потребленіе, приходъ—расходъ, увеличеніе—уменьшеніе, убытокъ—прибыль, доходъ—затрату, дебетъ—кредитъ, плюсъ—минусъ и т. д.

Обозначить въ каждомъ отдѣльномъ случаѣ соотвѣтствующимъ названіемъ ту или другую сторону счета весьма не трудно. Но дѣло въ томъ, что каждый счетъ интересуется насъ не только самъ по себѣ, но также по связи и соотношенію его съ другими счетами. Каждая сторона одного счета, вслѣдствіе дуализма въ дѣйствіяхъ, обязательно сталкивается съ противоположною стороною другого счета. Слѣдовательно, и названіе для каждой стороны счета нужно найти такое, которое годилось бы не только для даннаго счета, но и для всѣхъ рѣшительно счетовъ. Иными словами: это названіе каждой изъ двухъ сторонъ должно заключать въ себѣ признакъ, свойственный всѣмъ счетамъ, оно должно быть всеобщимъ, универсальнымъ. Итакъ, какое же названіе наиболѣе подходящее? Приходъ и расходъ? Но это понятіе слишкомъ узкое и не вмѣщаетъ въ себѣ всѣхъ признаковъ выражаемаго счетомъ дѣйствія и, притомъ, счетомъ не только во взаимномъ его соотношеніи съ другими счетами, но даже и самимъ по себѣ... О реальномъ расходѣ и приходѣ можно было бы говорить только тамъ, гдѣ сталкиваются счета вещные... И вотъ, изыскивая признаки, общіе всѣмъ, безъ исключенія, счетамъ, остановились на соотношеніи права и обязательства, какъ на универсальномъ. Нѣтъ дебитора безъ кредитора, это коренной законъ. Отсюда и получились названія «дебетъ» и «кредитъ» счетовъ, которыя, посредствомъ нужныхъ сложений и замѣщеній, даютъ возможность опредѣлить имущественный составъ предпріятія. Изъ этихъ двухъ столь разнородныхъ элемен-

товъ самымъ естественнымъ образомъ рождается равновѣсіе силъ, которое, на техническомъ языкѣ, называется балансомъ или состояніемъ счетовъ. Это равновѣсіе, какъ я уже указалъ, основано на непоколебимомъ законѣ, «что то, что одной стороною дается, другою стороною получается». Неудивительно поэтому, что запись основанная на такомъ неизмѣнномъ принципѣ, называется балансовою (*bilanciante*), совершенною (*perfetto*), естественною (*naturale*), полною (*completo*), безошибочною (*infallibile*) или самоповѣрочною (*comprovante*). Всѣ эти названія даже вѣрнѣе выражаютъ ея сущность, чѣмъ названіе «двойная», которое, въ противопоставленіи къ «простой», выражаетъ нѣчто вдвое болѣе сложное, требующее вдвое большаго и какъ бы безполезнаго труда, между тѣмъ какъ на самомъ дѣлѣ въ простой бухгалтеріи идетъ рѣчь о неполной, а въ двойной—о совершенной и вполнѣ натуральной записи.

Послѣ всего сказаннаго не трудно видѣть, съ какими видами мѣнновой дѣятельности имѣетъ дѣло простая бухгалтерія. Изъ обширнаго круга мѣнновыхъ сдѣлокъ она отмѣчаетъ только тѣ, которыя вліяютъ на измѣненіе нашихъ правъ и обязательствъ и вызываютъ кредитныя отношенія, притомъ, устные, основанныя на открытомъ счетѣ. Бухгалтерія же, ставящая себѣ цѣлью отмѣчать и слѣдить за *всѣми* проявленіями предпріятія, не можетъ ограничиться только сдѣлками, производящими перемѣну въ правахъ и обязательствахъ, т. е. одними личными счетами. Она должна обнять, если желаетъ представить истинную картину дѣла, всѣ виды указанныхъ сдѣлокъ. Этому требованію удовлетворяетъ двойная бухгалтерія. Она разсматриваетъ всевозможныя мѣнновыя сдѣлки, касающіяся имущества и услугъ, и вводитъ, помимо личныхъ счетовъ, еще счета имущества—вещественные и счета услугъ—результатовъ. Двойная или совершенная бухгалтерія, такимъ образомъ, отмѣчаетъ какъ статистическое, такъ и экономическое вліяніе хоз. дѣйствій на имущество.

Мы выше обратили вниманіе, что при несовершенной или простой бухгалтеріи уже возможно получить инвентарь изъ книгъ. Само собою разумѣется, что это тѣмъ болѣе должно имѣть мѣсто при веденіи совер-

шенной записи. Для того, чтобы возможно было извлечь изъ книгъ всѣ части инвентаря, необходимо, чтобы книги велись полно или, правильнѣе, чтобы производилась полная двойная запись. Всѣ средства предпріятія занимаютъ насъ въ двойномъ отношеніи: съ точки зрѣнія количества и стоимости. Въ количественномъ отношеніи не всѣ средства могутъ быть приведены къ одному наименованію, какъ потому, что количества эти могутъ быть выражены въ несоизмѣримыхъ величинахъ, такъ и потому, что количества эти выражаютъ только внутренній признакъ cadaго отдѣльнаго средства, но не общій измѣрительный признакъ для всѣхъ цѣнностей вообще. Такимъ общимъ признакомъ служить стоимость единицы измѣренія каждой цѣнности, выраженная въ денежныхъ знакахъ.

Итакъ, слѣдя за движеніемъ предпріятія во всѣхъ его проявленіяхъ, мы должны отмѣтить измѣненія въ области средствъ со всевозможною полнотою и согласно съ дѣйствительно совершившимися операціями. Иными словами, всѣ части имущества должны быть отмѣчены и въ отношеніи количества (для сохраненія внутреннихъ своеобразныхъ признаковъ cadaго отдѣльнаго средства), и въ отношеніи стоимости (для полученія общаго всѣмъ средствамъ признака). Только подобная запись будетъ называться полною или совершенною. Опущеніе записи количества дѣлаетъ запись неполной. Такая запись и называется неполной или несовершенной двойною записью. Если мы опускаемъ запись количества, т. е. ведемъ несовершенную двойную бухгалтерію, то лишаемся весьма важной контрольной стороны двойной совершенной записи. По этимъ частямъ имущества мы принуждены довольствоваться лишь перечетомъ въ натурѣ.

Изъ сказаннаго вытекаютъ нижеслѣдующія положенія. *Главная задача предпринимателя состоитъ: 1) въ сохраненіи и улучшеніи имущества и 2) въ извлеченіи возможно большаго дохода (1).*

Въ каждомъ предпріятіи (или въ хозяйственномъ періодѣ), слѣдуетъ различать:

I. *Начальное положеніе имущества (взносъ хозяина).*

II. *Ходъ предпріятія.*

III. *Окончаніе дѣятельности (періода) (2).*

Раціональная и совершенная система записи должна давать:

I. *Точное описаніе начальнаго положенія имущества.*

II. *Ясное и полное изложеніе операцій и событій, касающихся имущества, во время хода предпріятія (періода).*

III. *Наглядное указаніе достигнутаго результата къ концу хозяйственной дѣятельности (періода) (3).*

Эти три момента составляютъ одно связанное цѣлое, которое должно быть изображено записью. *Оторвать одинъ моментъ отъ другаго значитъ нарушить цѣльность записи.*

Сообразно съ основною задачею предпринимателя (1), все движеніе дѣла разсматривается съ двухъ разныхъ сторонъ: 1) движеніе имущественнаго состоянія, 2) движеніе результата (доходовъ и затратъ) (4).

Ходомъ или движеніемъ дѣла называется:

I. *Обмѣнъ одного имущества на другое (перемѣщеніе или перемѣщеніе) безъ измѣненія капитала.*

II. а) *Операціи и событія, вызывающія увеличеніе капитала.*

б) *Операціи и событія, вызывающія уменьшеніе капитала.*

На имущественномъ движеніи отражаются всѣ три (или 2 основные) вида хода дѣла, а на движеніи доходовъ и затратъ лишь два послѣдніе вида (5).

Всякое хозяйственное дѣйствіе или событіе (движеніе дѣла) непременно зарождаетъ двойное и всегда противоположное отношеніе дебетъ и кредитъ — въ счетахъ, представляющихъ собою всѣ дѣйствія (6).

Двойная запись, отмѣчая весь ходъ предпріятія (операціи и событія), запечатлѣваетъ, такимъ образомъ, какъ всѣ измѣненія, происшедшія въ имущество, такъ и въ доходахъ и затратахъ (результатахъ) (7).

Не можетъ быть затраты или убытка безъ соответственнаго уменьшенія капитала и, обратно, не можетъ быть дохода или прибыли безъ такого же увеличенія капитала; слѣдовательно, окончательный выводъ доходовъ и затратъ — прибылей и убытковъ — (ре-

зультата) долженъ согласоваться вполне съ соответственнымъ увеличеніемъ или уменьшеніемъ капитала (8).

Первоначальное имуществоственное состояніе мѣняется лишь въ зависимости отъ операціонныхъ и внѣопераціонныхъ доходовъ и затратъ. Отсюда чистое имущество къ началу предпріятія (періода), увеличенное чистую прибыль отъ всѣхъ операцій и суммою внѣопераціонныхъ доходовъ и уменьшенное чистымъ убыткомъ отъ операцій и суммою внѣопераціонныхъ расходовъ, должно, въ точности, соответствовать окончательному положенію чистаго имущества въ концѣ предпріятія (періода) (9).

Вотъ тѣ главныя основанія, которыя характеризуютъ совершенную, или, какъ ее называютъ во всемъ свѣтѣ, двойную систему бухгалтеріи. Эти основанія уже очерчены въ первомъ трудѣ по бухгалтеріи, принадлежащемъ монаху Лукѣ Пачіоло и вышедшемъ въ Венеціи въ 1494 году. Соединенный вѣковой трудъ послѣдующихъ теоретиковъ и практиковъ довершилъ дѣло, начатое Пачіоло, и привелъ къ выработкѣ первоначальной записи въ стройную систему. По выраженію Гете, двойная Б. представляетъ одно изъ красивѣйшихъ изобрѣтеній человѣческаго духа; всякій хорошій предприниматель долженъ вести ее въ своемъ хозяйствѣ. Во времена Пачіоло и долгое время послѣ него сдѣлки не были настолько разнообразны, предпріятія не настолько обширны и кредитъ не такъ развитъ, чтобы требовались особенно искусныя приемы. Въ тѣ времена бухгалтерія сводилась къ двумъ-тремъ вышеуказаннымъ основнымъ книгамъ, а именно: хронологической—журналъ, который включалъ всѣ операціи, по мѣрѣ ихъ совершенія; систематической—главная книга, которая включала названія всѣхъ отдѣльныхъ предметовъ или цѣнностей въ количествѣ и стоимости, названія всѣхъ отдѣльныхъ лицъ, въ рукахъ коихъ находились цѣнности предпріятія, и наоборотъ; и наконецъ, инвентарная книга—для изображенія остатковъ. Но, съ развитіемъ кредитныхъ сдѣлокъ и объектовъ предпріятія, подобная примитивная форма не могла больше удовлетворить. Крупное учрежденіе, имѣющее сношенія съ десятками тысячъ лицъ или владѣющее сотнями разнообразныхъ цѣнностей и производящее

самыя разнообразныя операціи не можетъ, очевидно, обходиться одними простыми и аналитическими счетами и строить на нихъ выводы, когда для того только, чтобы выписать одни остатки этихъ счетовъ, которыхъ глазъ не въ состояніи обнять и человѣкъ за день—подсчитать, потребуется чуть ли не цѣлая книга объемистыхъ размѣровъ. И вотъ, благодаря этому, на ряду съ аналитическою, примитивною записью, рекомендуемою и теперь для небольшихъ предпріятій, явилась записъ сводная, общая, или синтетическихъ счетовъ; на ряду съ подробными вспомогательными или параллельными книгами, составляющими раздробленіе первоначальной главной книги, явилась главная книга общая, сводная, представляющая тѣ же счета соединенными въ группы и находящаяся съ ними въ постоянномъ взаимномъ контролѣ. Во всякомъ случаѣ, сколько бы ни было книгъ, онѣ, по характеру и устройству своему, вполне подходятъ къ двумъ вышеуказаннымъ типамъ книгъ—хронологической и систематической. Появленіе двойного ряда книгъ составляетъ существенный прогрессъ въ дѣлѣ бухгалтеріи, прогрессъ, вызванный успѣхами человѣческаго познанія и основанный на анализѣ—раздѣленіи и синтезѣ—соединеніи. Необходимость общихъ счетовъ и частныхъ очевидна, и гдѣ бухгалтерія хорошо устроена, тамъ счетъ частный и общій непременно служатъ взаимной провѣркой: части всегда равняются цѣлому.

Записъ съ исключительно простыми счетами называется аналитической, исключительно сводными—синтетической, записъ съ тѣми и другими—смѣшанной, а съ простыми и параллельно-сводными счетами—аналитико-синтетической. Счета ведутся въ описательной и синоптической, а также въ описательно-синоптической формѣ. Описательной называется форма, въ которой отмѣчаются всѣ подробности отмѣчаемой операціи: время совершенія, изложеніе операціи, сумма, количество и цѣна, сроки платежей и полученій и т. п. Синоптической называется форма, въ которой отмѣчаются лишь суммы операцій. Если подробное описаніе операціи относится къ рядомъ расположеннымъ счетамъ въ синоптической формѣ,

то такая форма изображенія счетовъ называется описательно-синоптической. Въ такой именно формѣ ведется, между прочимъ, книга, соединяющая въ себѣ и хронологическую запись (журналъ), и систематическую (главная). Книга эта называется журналъ-главная; но она можетъ имѣть примѣненіе въ аналитическомъ видѣ въ предпріятіяхъ съ небольшимъ количествомъ счетовъ. А такъ какъ такихъ предпріятій очень немного, то она больше примѣняется для синтетическаго изображенія дѣла; синтетическія же части, или счета, разлагаются въ параллельныхъ книгахъ. Въ хронологической записи въ описательной формѣ каждая сдѣлка классифицируется по составнымъ ея частямъ. Эти части выдѣляются особо подъ тѣми именно названіями, подъ которыми онѣ записываются въ систематической книгѣ. Всякій оборотъ, изложенный въ извѣстномъ порядкѣ, приспособленномъ къ тому, чтобы легко можно было опредѣлить сущность сдѣлки и счета, которыхъ она касается, называется статьею. Слѣдуетъ стараться, чтобы статьи были составлены возможно кратко, но, вмѣстѣ съ тѣмъ, ясно и наглядно. Въ каждой сдѣлкѣ можетъ быть одинъ дебитовый при одномъ кредитовомъ счетѣ, нѣсколько кредитовыхъ при нѣсколькихъ же дебитовыхъ. Чтобы не обозначать всякій разъ, представляетъ ли данный счетъ дебетъ или кредитъ, ему придается извѣстная, условленная форма. Принято прежде всего и ближе къ графѣ обозначать дебитовый счетъ, придавъ къ названію частицу «на» или безъ таковой, а затѣмъ нѣсколько дальше отъ графы—кредитовый, обозначивъ его частицей «со» (счета). Затѣмъ уже слѣдуетъ краткое, но ясное описаніе самой сдѣлки.

Статья, состоящая изъ одного дебитоваго счета при одномъ кредитовомъ, называется простой; напротивъ того, статья, состоящая изъ нѣсколькихъ кредитовыхъ при нѣсколькихъ же дебитовыхъ, называется сложной. Всѣ статьи хронологической записи переносятся въ систематическую въ одинаковой суммѣ въ дебетъ и въ кредитъ. Поэтому общій итогъ хронологической записи долженъ равняться по суммѣ итогу каждой стороны систематической. Чтобы сразу видѣть, въ какихъ

мѣстахъ систематической или главной книги статья разнесена, и имѣть контроль за послѣдовавшимъ туда переносомъ, отдѣляется еще въ хронологической записи особое мѣсто для записи страницъ главной книги. Для этой же цѣли въ главной книгѣ, въ каждомъ счетѣ, рядомъ съ графой для времени или суммы, отдѣляется особое мѣсто для отмѣтки страницы хронологической книги. Многими, кромѣ того, отмѣчается и страница счета, въ главной же книгѣ, гдѣ сумма записана въ противоположной сторонѣ. Чтобы убѣдиться въ правильности переноса всѣхъ журнальныхъ статей въ главную книгу, выписываются по порядку всѣ счета, открытые въ этой книгѣ, по которымъ подводятся итоги отдѣльно по дебету и кредиту. Такая провѣрка называется пробнымъ или провѣрочнымъ балансомъ. Въ пробномъ балансѣ выводятся, путемъ вычета изъ большой стороны счета — меньшей, дебитовые и кредитовые остатки; тогда онъ представляетъ наглядную картину состоянія всего предпріятія. Положеніе предпріятія можетъ считаться вполне благопріятнымъ, когда активъ состоитъ изъ легко реализуемыхъ частей, по крайней мѣрѣ въ суммѣ, покрывающей неотложныя обязательства. Пробный балансъ служитъ также вспомогательнымъ средствомъ для сравненія параллельныхъ книгъ съ соотвѣтствующими счетами главной книги. Если мы остатки, выведенные въ пробномъ балансѣ, прибавимъ къ меньшей сторонѣ счета, то явится равенство суммъ въ счетахъ обѣихъ сторонъ. Такое дѣйствіе называется заключеніемъ или забалансированіемъ счета. Разъ въ годъ заключаются такимъ образомъ счета во всѣхъ благоустроенныхъ домахъ и остатки переносятся въ новыя книги. Нѣкоторые счета и книги заключаются и чаще; напримѣръ, кассовая книга, согласно Торговому уставу, должна заключаться къ 1-му числу cadaго мѣсяца.

Было бы слишкомъ долго останавливаться на постепенномъ развитіи записи. Достаточно сказать, что теперь стало возможно слѣдить за самыми обширными предпріятіями, группировать самымъ разнообразнымъ образомъ данныя, распредѣлять всю счетную работу, смотря по требованію дѣла, среди ограниченнаго или

весьма обширнаго круга лицъ. Совершенство двойной системы въ томъ и заключается, что она зиждется на твердыхъ началахъ, объединяющихъ всю совокупность записей въ одно органическое цѣлое. Но этихъ началъ не слѣдуетъ отождествлять съ формами, которыя мѣняются свободно, сообразно многоразличнымъ условіямъ предпріятій. Это неисчерпаемое разнообразіе формъ послужило для лицъ, мало знакомыхъ съ сущностью двойной бухгалтеріи, поводомъ къ изобрѣтенію новыхъ и самоновѣйшихъ системъ, разрушающихъ все существующее, и создающихъ, якобы, новые пути. Такихъ изобрѣтателей quasi—системъ такъ много, что даже невозможно ихъ перечислить. Въ дѣйствительности есть и можетъ быть только одна система—та, которая называется въ общежитіи двойною. Все остальное является, въ сущности, лишь новымъ способомъ практическаго примѣненія двойной системы. Ни дробленіе, ни централизація въ двойной бухгалтеріи не имѣютъ предѣла. Какъ бы обширны и многочисленны ни были обороты торговаго дома, они могутъ сводиться каждый день и выражаться въ нѣсколькихъ строкахъ—и, въ тоже время, быть записаны съ самыми точными подробностями, какія только понадобятся. Положеніе cadaго торговаго предпріятія можетъ быть легко описано въ нѣсколькихъ строкахъ въ счетѣ баланса, если, разумѣется, книги содержались въ порядкѣ.

Бухгалтерія имѣетъ въ хозяйственно-экономической жизни существенно-важное значеніе. Начиная съ выясненія того, какими средствами располагаетъ предпріятіе, запоминая все, что случилось съ даннымъ имуществомъ, отдавая отчетъ въ измѣненіяхъ, вызванныхъ въ имуществѣ хозяйственными явленіями, Б. указываетъ, каковы результаты хозяйственныхъ операцій и тѣ нормы, которымъ мы должны подчинить нашу дѣятельность въ слѣдующемъ отчетномъ періодѣ. Она одинаково необходима какъ для самаго скромнаго домашняго, такъ и для сложнаго государственнаго хозяйства, какъ для частныхъ, такъ и для общественныхъ предпріятій,—словомъ, всюду, гдѣ приходится завѣдывать имуществомъ, въ видахъ ли пріумноженія его, или же въ видахъ правильнаго распредѣленія доходовъ.

XIV *).

Самое древнее указаніе на искусство бухгалтеріи встрѣчается въ книгѣ Премудрости (42, 7), въ которой предписывается каждому сыну Израиля: «Если что выдаешь—выдавай счетомъ и вѣсомъ и дѣлай всякую выдачу и пріемъ по записи». Въ Греціи Б. пріобрѣла уже общественное значеніе. Въ Аѳинахъ, напри- мѣръ, отчеты отдавались публично, въ присутствіи граж- данъ, а впослѣдствіи высѣкались на камнѣ, дѣлаясь, та- кимъ образомъ, общественнымъ достояніемъ, такъ что каждый гражданинъ могъ свободно провѣрять ихъ. На казначеевъ при общественныхъ храмахъ также возла- галась обязанность выставять въ городѣ, въ промежут- кахъ между двумя панатенейми, перечень ихъ доходовъ и расходовъ, а равно и отчеты о суммахъ, переданныхъ ими своимъ преемникамъ; равнымъ образомъ жрецы и жрицы должны были отдавать отчетъ о пожертвованіяхъ, дѣлаемыхъ въ пользу божествъ. Исократъ и Демосѳенъ въ своихъ рѣчахъ неоднократно упоминаютъ о записяхъ, которыя вели банкиры; а у Аристотеля мы читаемъ, что должностныя лица, которымъ поручалась провѣрка отчетовъ, назывались «эвзинами» и «логистами», и что тотъ, кто упустилъ отдать соотвѣтствующій отчетъ, могъ быть подвергнутъ преслѣдованію. Дѣйствительно, не- рѣдко бывали случаи, когда финансовыя агенты под- вергались тюремному заключенію, конфискаціи имуще- ства, а иногда даже и смертной казни. Болѣе полныя и достовѣрныя свѣдѣнія о бухгалтеріи находимъ мы у

*) Болѣе подробныя свѣдѣнія по исторіи бухгалтеріи можно найти въ журналѣ «Счетоводство» за 1890 г.—№№ 31—32 и 35—36; за 1891 г.—№ 7; за 1893 г.—№№ 1 и 3; за 1895—№№ 1—7. и въ сочиненіи Лука Пачіоло, переводъ Вальденберга.

римлянъ, въ государственномъ хозяйствѣ которыхъ существовала, по словамъ Тацита, книга для записыванія средствъ и потребностей государства. И въ частныхъ предпріятіяхъ римляне придерживались довольно полной системы веденія книгъ, состоявшихъ изъ «Adversaria» (журналъ) и «Liber rationis» (счетная книга), иначе называемая Codex accepti et expensi» (книга полученныхъ и выдачъ). Въ первой изъ нихъ отмѣчались всякія операціи, по мѣрѣ ихъ производства, а во второй—онѣ разносились по категоріямъ. Такимъ образомъ, первая соотвѣтствовала бы приблизительно нашему «журналу», а вторая—нашей «главной книгѣ». Помимо этихъ книгъ, у мѣняль и банкировъ была въ употребленіи еще книга «Kalendarium» для обозначенія сроковъ займовъ. Существовала также книга «Patrimonium», предназначенная для записи доходовъ отъ земель и скотоводства и представлявшая, можетъ быть, собою нашу инвентарную книгу. Обязанность веденія счетовъ возлагалась на «ratiocinator'a» или бухгалтера, и на «логографа», или счетовода. И тѣ и другіе пользовались постоянно почетомъ; значеніе ихъ ослабѣло только съ упадкомъ римскихъ государственныхъ учрежденій. Въ средніе вѣка, когда въ Италіи пробудилась новая жизнь и стала процвѣтать торговля и промышленность, снова вошло въ почетъ и счетоводное искусство. Простыя отмѣтки римлянъ уже не удовлетворили новыхъ потребностей торговли: въ банкахъ стали появляться и изучаться новыя формы счетовъ, къ записямъ стали примѣняться новыя комбинаціи,—и вотъ явилась и развилась система двойной бухгалтеріи. Самая старая запись, веденная такимъ образомъ, находится въ государственномъ архивѣ Флоренціи и относится къ 1382 г.; но первая книга, въ которой излагалась эта система, появилась лишь въ 1494 году въ Венеціи: это былъ трудъ упомянутого уже выше Монаха Луки Пачіоло (Lucas de burgo sancti Serpulchri), извѣстнаго математика того времени. Всѣ однородные труды въ другихъ странахъ изданы позже и пользовались итальянскимъ предшественникомъ. Огромное большинство старинныхъ авторовъ весьма мало занимались теоретической стороною предмета и, главнымъ образомъ, останавливались на формахъ. Нашему вѣку

выпали на долю двѣ важныя задачи: одна практическая — установленіе въ крупныхъ предпріятіяхъ бухгалтеріи, способной удовлетворять новымъ потребностямъ; другая, теоретическая—установленіе началъ, направляющихъ бухгалтерію на путь прогресса. Первая задача разрѣшена, если не цѣликомъ, то, во всякомъ случаѣ, въ значительной части. Для удовлетворенія новымъ потребностямъ, создаются и постоянно развиваются различныя формы двойной синтетико-аналитической записи, которая, съ одной стороны, резюмируетъ въ общихъ чертахъ совершившіяся операціи, ихъ результаты и имущественное состояніе предпріятія, а съ другой—анализируетъ все это въ мельчайшихъ частностяхъ. Въ XVI в. венеціанскій банкъ, который былъ наиболѣе благоустроеннымъ кредитнымъ учрежденіемъ того времени, долженъ былъ закрывать свои двери четыре раза въ году, для приведенія въ порядокъ своихъ счетовъ; между тѣмъ въ настоящее время самыя крупныя банковыя учрежденія, имѣющія сотни отдѣленій и множество тысячъ кліентовъ, могутъ ежедневно публиковать балансы и отчеты о своихъ операціяхъ.

