PQ
F91

85
16 рф
г 94
А. И. Гуляевъ.
657
Г 94.
59г

СИСТЕМЫ и ФОРМЫ
СЧЕТОВОДСТВА.

У 68839

Опытъ научнаго изслѣдованія системъ и формъ раціональнаго счетоводства съ краткимъ изложеніемъ другихъ существующихъ счетоводныхъ системъ.

Библіотека М. У. Э. И. Госбанка № 3111
Просмотрено
Ц 554
Н-44 2
33с7
Г 94
РЕДКИЙ ФОНД

ИЗДАНІЕ КНИЖНАГО СКЛАДА
„Коммерческая Литература“
въ С.-Петербургѣ.
1909.

21 кол

ПРОВЕРЕНО

16 рф

Финансовая Академия
при Правительстве
Российской Федерации
БИБЛИОТЕКА

Типографія В. Д. Смирнова, Екатерининскій кан.. д. 45.

ИЗЪ БИБЛІОТЕКИ
№ 1171
А. М. ГАЛАГАНЪ.

Оглавленіе.

	Стр.
Предисловіе	5
Вступленіе	7
Значеніе системы въ наукѣ счетоводства	9
Эпоха безсистемнаго счетоводства и появленіе системы	10
Ученіе о раціональномъ счетоводствѣ	12
Формы раціональной системы счетоводства:	
Итальянская форма	19
Послѣдующее развитіе итальянской формы	25
Нѣмецкая форма бухгалтеріи	26
Французская форма бухгалтеріи	27
Американская форма бухгалтеріи	28
Логисмографическая форма бухгалтеріи	29
Появленіе отклоненій отъ раціональнаго счетоводства и ложныя системы бухгалтеріи	30
Англійская система Эдварда Джонеса	31
Тройная система Ф. В. Езерскаго	40
Система фонъ-Дитмара	52
Четвертная система П. Шмелева	57
Заключеніе	61

Предисловіе.

Ученіе о системахъ счетоводства совершенно отсутствуетъ въ программахъ нашихъ коммерческихъ учебныхъ заведеній. Такое отсутствіе является, повидимому, вполнѣ послѣдовательнымъ, такъ какъ будущимъ коммерсантамъ еще на школьныхъ скамьяхъ стремятся внушить мысль, что въ коммерческомъ мірѣ практическое значеніе имѣетъ только одно раціональное счетоводство, первымъ литературнымъ памятникомъ котораго считается трудъ профессора миланскаго университета Луки Пачіоло: „Трактатъ о счетахъ и записяхъ". Что же касается другихъ системъ счетоводства, то таковыя практическаго значенія не имѣютъ, а потому и не могутъ представлять интереса къ изученію.

Тѣмъ не менѣе, работая въ коммерческихъ учебныхъ заведеніяхъ, постоянно приходится считаться съ запросами учениковъ о системахъ счетоводства. Побудительною причиною такихъ запросовъ обыкновенно являются беззастѣнчивыя рекламы въ газетахъ о новыхъ счетоводныхъ системахъ, которыя будто бы въ нѣсколько разъ проще и точнѣе общепринятой двойной итальянской бухгалтеріи. Оставлять подобные запросы учениковъ безъ отвѣта нѣтъ никакого основанія. Однимъ изъ выходовъ при такомъ положеніи дѣла, кромѣ личной бесѣды, могло бы служить указаніе на литературу по сравнительному счетовѣдѣнію. Къ сожалѣнію, на русскомъ языкѣ такихъ трудовъ почти нѣтъ*), что же касается до иностранной литературы по

*) На русскомъ языкѣ имѣется весьма интересная брошюра Э. Г. Вальденберга: „Тройная система счетоводства передъ судомъ спеціалистовъ въ теоріи и на практикѣ", но она, къ сожалѣнію, касается только одной тройной системы Ф. Езерскаго.

этому вопросу, то такія книги, какъ, напр., Гюгли, далеко не доступны всѣмъ учащимся за отсутствіемъ перевода на русскій языкъ.

Цѣль настоящей брошюры дать возможность будущимъ дѣятелямъ на поприщѣ торговли и промышленности познакомиться съ существующими системами счетоводства и изучить ихъ главнѣйшія характерныя особенности. Такое изученіе будетъ способствовать, по нашему глубокому убѣжденію, болѣе твердому усвоенію учащимися идеи о существованіи единаго *раціональнаго счетоводства.*

Вступленіе.

Согласно опредѣленія 1-го конгресса счетоводовъ, бывшаго въ Парижѣ въ 1880 году, счетоводство является наукой, которая должна во всякое время дать возможность опредѣлить на сколько измѣнился капиталъ, т. е. на сколько онъ увеличился или уменьшился.

Признаніе за бухгалтеріей лучшими представителями счетоводной профессіи — права на званіе науки, является однимъ изъ самыхъ знаменательныхъ моментовъ въ исторіи счетоводства.

Нѣтъ сомнѣнія, что подобное признаніе авторитетныхъ представителей науки даетъ намъ указаніе на то, что бухгалтерія имѣетъ самую тѣсную связь съ политической экономіей и другими экономическими науками и представляетъ обширную область для изслѣдованія. Въ самомъ дѣлѣ, весь земной шаръ представляется въ настоящее время сплошнымъ, такъ сказать, торговымъ домомъ, экономическіе интересы всѣхъ странъ являются доминирующими, заслоняя собой политическіе, возникающіе опять-таки на экономической почвѣ.

Но въ опредѣленіи науки счетоводства 1-мъ конгрессомъ пельзя не усмотрѣть нѣкоторой неясности. Разсматривая бухгалтерію какъ науку о движеніи капитала, можно предположить, что ея начала слѣдуетъ искать въ капиталистическомъ строѣ, и что она является какъ-бы спутницей только этого строя. Къ счастью эта неясность, имѣвшая мѣсто нѣкоторое время въ счетоводной литературѣ, была разсѣяна 2-мъ счетоводнымъ конгрессомъ, бывшимъ въ Парижѣ въ 1899 году.

При участіи видныхъ представителей науки, напр. Леотэ, Пизани, Гюи и др., удалось провести опредѣленную резолюцію, что счетоводство есть наука, которая имѣетъ своимъ предметомъ констатировать движеніе и экономическое состояніе общественнаго или частнаго богатства.

Такой широкій взглядъ на счетоводство выводитъ эту науку изъ области тѣхъ прикладныхъ знаній, которыя имѣютъ свой raison d'etre только при наличности тѣхъ или другихъ экономи-

ческихъ, бытовыхъ и иныхъ условій, но которыя съ измѣненіемъ этихъ условій теряютъ свое право на бытіе и сдѣлаются, хотя бы въ отдаленномъ будущемъ, лишь достояніемъ исторіи.

Если мы представимъ себѣ такой идеальный экономическій и соціальный строй, когда не будетъ болѣзней и вообще физическихъ страданій, когда не будетъ войнъ и когда слѣдовательно человѣчеству не нужно будетъ изучать ни медицинскихъ, ни военныхъ наукъ, то мы въ правѣ предположить, что есть цѣлыя области спеціальныхъ знаній, которыя могутъ имѣть переходящее значеніе. Счетоводство не можетъ быть причислено къ этой области. Каковъ бы ни былъ нашъ экономическій строй, какимъ бы эволюціямъ онъ не подвергался, бухгалтерія всегда будетъ существовать, какъ стройная система учета цѣнностей общественныхъ и частныхъ хозяйствъ. Будетъ-ли экономическая жизнь находиться въ рукахъ однихъ капиталистическихъ синдикатовъ, или же намъ придется переживать другую форму экономической жизни, къ бухгалтеріи всегда будетъ предъявляться человѣчествомъ одинаковое требованіе—точнаго и систематическаго учета цѣнностей.

Столь серьезное значеніе бухгалтеріи вполнѣ подтверждается ея положеніемъ среди другихъ наукъ. Она является обязательнымъ предметомъ изученія въ такихъ высшихъ учебныхъ заведеніяхъ, какъ С.-Петербургскій Политехническій и Московскій Коммерческій институты. Въ Цюрихскомъ университетѣ есть уже каѳедра бухгалтеріи, которую занимаетъ извѣстный Іоганнъ Шеръ, имѣющій званіе профессора бухгалтеріи.

Извѣстный экономистъ Карлъ Бюхеръ въ своей вступительной рѣчи при пріемѣ обязанностей ректора въ Лейпцигскомъ университетѣ, въ 1903 году, удѣлилъ мѣсто вопросу о пользѣ и даже необходимости бухгалтеріи въ общемъ циклѣ университетскаго образованія.

Опредѣливъ предметъ науки счетоводства и ея значеніе, перейдемъ теперь къ вопросу о томъ порядкѣ или системѣ, въ которомъ должна быть изложена эта наука.

Значеніе системы въ наукѣ счетоводства.

Логика—неизмѣнная спутница всякаго знанія, ея законамъ подчинена всякая наука. Въ чемъ бы ни проявлялось наше мышленіе, какой бы научный предметъ ни подлежалъ сужденію, вездѣ и всюду индуктивный и дедуктивный методы мышленія — единственные пути, которыми оно доходитъ до знанія. Вооружившись логикой, постараемся опредѣлить вопросъ о *„системѣ“* въ счетоводствѣ.

Если мы признаемъ, что бухгалтерія есть наука объ учетѣ цѣнностей, то необходимо допустить, что это ученіе должно быть изложено въ извѣстномъ порядкѣ, который составляетъ необходимый аттрибутъ всякой науки, т. к. такой порядокъ приводитъ всѣ разрозненныя дѣйствія, лишенныя логической связи, въ одну систематическую классификацію учетовъ.

Отсюда мы можемъ вывести заключеніе, что подъ системой науки счетоводства слѣдуетъ понимать изложеніе логическаго пути, по которому производится учетъ движенія цѣнностей.

Резюмируя сказанное, мы видимъ, что предметомъ бухгалтеріи является учетъ цѣнностей, и при томъ цѣнностей въ движеніи; система науки есть выраженіе этого движенія. Цѣль науки— полученіе результатовъ движенія цѣнностей.

Такъ какъ наша цѣль состоитъ въ разборѣ нѣкоторыхъ системъ счетоводства, то мы будемъ изслѣдовать различные пути движенія цѣнностей къ одной общей цѣли — полученію прибыли.

Если мы допустимъ предположеніе, что существуютъ нѣсколько отдѣльныхъ системъ счетоводства, то, слѣдовательно, всѣ онѣ разрѣшаютъ одну и ту же экономическую задачу, но лишь разными логическими путями.

Изъ всѣхъ существующихъ системъ счетоводства та будетъ наиболѣе совершенной, которая зиждется на естественныхъ принципахъ, отличается точностью и каждый шагъ которой имѣетъ строго логическое обоснованіе.

Но раньше чѣмъ говорить объ отдѣльныхъ системахъ счетоводства необходимо установить понятіе объ объемѣ научной системы въ предметѣ бухгалтеріи.

Первымъ элементомъ въ счетоводной наукѣ, такжекакъ и въ другихъ научныхъ дисциплинахъ, является *руководящій принципъ*.

Подъ руководящимъ принципомъ слѣдуетъ понимать научные законы, которые положены въ основу счетоводнаго знанія. Эти научные законы должны составлять неотъемлемый признакъ системы; безъ этого признака ни одна система не имѣетъ права называться отдѣльной научной дисциплиной.

Второй элементъ системы счетоводства представляютъ *признаки вѣрности*. Бухгалтерія, являясь въ значительной степени прикладнымъ знаніемъ, должна заключать въ себѣ особые способы, которые давали бы возможность быстро оріентироваться въ массѣ произведенныхъ записей. Такіе показатели правильности веденія счетныхъ книгъ называются въ бухгалтеріи признаками вѣрности. Нѣтъ сомнѣнія, что признаки вѣрности могутъ быть только слѣдствіемъ основныхъ законовъ счетоводства.

Третій элементъ системы счетоводства составляетъ *организація записей*. Подъ организаціей счетоводства слѣдуетъ понимать—воплощеніе основныхъ принциповъ въ послѣдовательномъ рядѣ записей. Организація счетоводства есть какъ бы матеріальная оболочка идеи счетоводства.

Нѣтъ сомнѣнія, что организація счетоводства неразрывно связана съ научными законами счетоводства и съ признаками вѣрности.

Бросая бѣглый взглядъ на другія отрасли научныхъ знаній: естествовѣдѣніе, математику и др., и сравнивая ихъ съ бухгалтеріей, мы не можемъ не придти къ заключенію, что въ счетоводствѣ только научное обоснованіе принциповъ системъ можетъ возводить эти отдѣльныя дисциплины на пьедесталъ самостоятельныхъ наукъ.

Пока отдѣльныя системы счетоводства не имѣютъ своихъ научно обоснованныхъ законовъ, они не могутъ считаться за самостоятельныя системы, а являются или парадоксомъ, или составляютъ отклоненія отъ другихъ уже существующихъ системъ. Итакъ, безъ научныхъ принциповъ не могутъ существовать отдѣльныя системы счетоводства.

Теперь, для болѣе яснаго пониманія системъ бухгалтеріи, мы кратко коснемся историческаго происхожденія счетоводства.

Эпоха безсистемнаго счетоводства и появленіе системы.

Эпоха безсистемнаго счетоводства продолжалась приблизительно до 14-го столѣтія. При слабомъ развитіи хозяйствъ въ древнемъ мірѣ, въ систематическомъ счетоводствѣ не было даже потребности. Сравнительно незначительная торговля древняго

Рима вполнѣ удовлетворялась простыми записями для памяти. Дошедшія до насъ свѣдѣнія о книгахъ: „Adversaria“, „Calendarim“, „Codex accepti et expensi“ и др. представляютъ не болѣе, какъ простой хронологическій перечень записей торговыхъ оборотовъ. Даже средневѣковая торговля Гамбурга, Аугсбурга и др. германскихъ городовъ съ успѣхомъ пользовалась исключительно простой бухгалтеріей, о чемъ намъ даютъ возможность судить счетоводныя книги, хранящіяся въ ратушахъ этихъ городовъ. Но когда въ 13 вѣкѣ міровая торговля начала принимать уже значительные размѣры, вопросъ о необходимости систематическаго счетоводства самъ обнаружился вполнѣ естественно, т. к. простая запись на память уже оказалась совершенно непригодной для большихъ предпріятій. Если мы припомнимъ, какую торговлю вела Генуя и Венеція съ Малой Азіей и берегами Чернаго моря, то станетъ ясно, что для купцовъ того времени была крайне необходима такая точная запись ихъ торговыхъ оборотовъ, которая давала бы полную и наглядную картину ихъ хозяйствъ, т. е., иначе говоря, потребовалась уже система счетоводства. Систематическое счетоводство для купца уже того времени было настолько-же необходимо, какъ компасъ для мореплавателя. Вотъ почему ученіе о систематическомъ счетоводствѣ въ 16 столѣтіи имѣло уже цѣлую литературу.

Отмѣчая эпоху безсистемнаго счетоводства въ міровой торговлѣ, необходимо еще упомянуть о періодѣ безсистемнаго счетоводства въ отдѣльныхъ частныхъ хозяйствахъ. Пока денежные разсчеты въ нашихъ личныхъ хозяйствахъ незначительны, мы заносимъ ихъ просто въ записную книжку. При нѣкоторомъ развитіи нашего хозяйства мы ведемъ кассу и книгу долговъ; и, наконецъ, при серьезномъ развитіи нашихъ оборотовъ, мы бываемъ вынуждены вести правильную бухгалтерію, иначе легко можно запутаться въ дѣлахъ и причинить себѣ убытки. Такимъ образомъ, переходъ отъ безсистемнаго счетоводства къ систематическому является такимъ же естественнымъ и логичнымъ, какъ переходъ человѣчества отъ первобытнаго состоянія къ культурному строю.

Безсистемное счетоводство, или такъ называемая простая бухгалтерія, имѣетъ весьма разнообразныя формы, начиная съ простѣйшихъ и кончая довольно сложными, напоминающими правильную бухгалтерію. Простая бухгалтерія имѣетъ въ Германіи свой опредѣленный строй торговыхъ книгъ и является даже предметомъ преподаванія въ учебныхъ заведеніяхъ.

Отличительными признаками простой бухгалтеріи является отсутствіе научныхъ законовъ и связанныхъ съ этими законами

признаковъ вѣрности. Всѣ записи въ простой бухгалтеріи зависятъ отъ личныхъ взглядовъ бухгалтера даннаго хозяйства; поэтому бываетъ сплошь и рядомъ, что простая бухгалтерія одного хозяйства не имѣетъ ничего общаго съ бухгалтеріей другихъ хозяйствъ.

Нѣкоторые ошибочно называютъ этотъ видъ счетоводства „простой системой бухгалтеріи". На сколько это неосновательно мы постараемся доказать въ дальнѣйшей части нашего труда.

Нѣтъ сомнѣнія только въ одномъ, что иногда простое счетоводство заключаетъ въ себѣ слѣды системы, въ видѣ методовъ веденія книгъ.

Методъ въ счетоводствѣ, являясь слабымъ отраженіемъ системы, представляетъ интересную переходную стадію развитія безсистемнаго счетоводства въ систематическое.

Ученіе о раціональномъ счетоводствѣ.

Всякая отрасль человѣческаго знанія въ различные періоды своего развитія имѣла различныя толкованія своего происхожденія. Въ періоды слабаго развитія культуры вѣрили въ божественное происхожденіе наукъ, потомъ эта гипотеза измѣнилась и вопросы о происхожденіи знаній стали объяснять нѣсколько шире при помощи философіи. Въ новѣйшія времена, благодаря развитію естественно-историческихъ и экономическихъ наукъ, въ основу объясненія происхожденія человѣческихъ знаній стали полагать естественно-историческій методъ.

Природа съ ея окружающей обстановкой и борьба за существованіе—вотъ естественные факторы развитія всякаго живого знанія. Бухгалтерія долгое время считалась философіей (Гете), но въ послѣднее время счетоводство приняло естественно историческій методъ въ основу толкованія своихъ принциповъ.

Постараемся возможно кратко изложить сущность ученія о счетоводствѣ именно съ этой точки зрѣнія.

Вся органическая и неорганическая жизнь построена на обмѣнѣ веществъ; животное, растеніе, и даже миералъ, все живетъ и движется этимъ обмѣномъ. Мы знаемъ, что путемъ этого обмѣна вещества развивается все живое на землѣ. Наши знанія могутъ улучшить условія этого развитія, но ни на волосъ не могутъ измѣнить ея природы. Такимъ образомъ обмѣнъ вещества во всѣхъ явленіяхъ органическаго и неорганическаго міра происходитъ помимо нашего вліянія по законамъ, управляемымъ высшей волей, которой подчиняется и всеобъемлющій

законъ движенія матеріи. Нѣсколько иное наблюдается въ области явленій экономической жизни вообще и въ области движенія капитала въ частности. Въ своемъ движеніи капиталъ разбивается на части, которыя, соприкасаясь одна съ другой, создаютъ новыя, отличныя отъ прежнихъ, цѣнности. Здѣсь происходитъ тоже самое, что мы видимъ во всякомъ химическомъ соединеніи по законамъ химическаго средства. Но существенная разница явленій экономическаго міра отъ явленій органической и неорганической жизни та, что всѣ такія комбинаціи цѣнностей совершаются по волѣ человѣка. Эти экономическія явленія, не переставая подчиняться общему закону обмѣна, въ концѣ концовъ даютъ результатъ исключительно въ зависимости отъ цѣлесообразности воли человѣка. Тотъ плодъ, который въ результатѣ такого обмѣна окончательно образуется, есть нѣчто совсѣмъ особое, непохожее на результатъ обмѣна въ мірѣ естественномъ—это прибыль или убытокъ. Вотъ это то участіе воли человѣка въ области экономическаго міра и составляетъ тотъ признакъ, которымъ опредѣляются границы общаго закона объ обмѣнѣ.

Этимъ признакомъ опредѣляются объемъ и содержаніе закона объ обмѣнѣ. Возьмемъ небольшой примѣръ экономическаго обмѣна:

Заплачено за 10 пудовъ стали по 5 руб.—50 руб., требуется выразить этотъ обмѣнъ. Посмотримъ, что происходитъ здѣсь въ дѣйствительности: мы беремъ 50 руб., какъ 50 опредѣленныхъ матеріальныхъ единицъ, выдѣляемъ ихъ изъ нашего капитала и передаемъ продавцу стали. Этотъ моментъ мы отмѣтимъ на листѣ, гдѣ сосредоточены записи оборотовъ по нашей кассѣ, при этомъ мы запись произведемъ въ расходѣ, такъ какъ сумма нашихъ денегъ уменьшилась. Въ данномъ случаѣ рубли являются конкретными величинами. Ту же самую цифру 50 руб. мы должны отмѣтить еще разъ въ счетѣ стали, но уже на приходѣ, т. к. отдавши деньги мы получили въ обмѣнъ сталь.

Въ счетѣ кассы рубли, какъ монетныя единицы, уже исчезли и вмѣсто нихъ явился совсѣмъ другой предметъ—сталь; цифра 50 въ новомъ счетѣ не количество драгоцѣннаго металла, заключеннаго въ монетахъ, а только стоимость явившагося вмѣсто этого металла совсѣмъ другого предмета—стали. Въ первомъ счетѣ рубли фигурируютъ какъ самостоятельная цѣнность, а во второмъ они не болѣе какъ выраженіе мѣры стоимости, гдѣ все ихъ значеніе сводится къ удостовѣренію въ томъ, что въ данномъ случаѣ оба вида капитала, рубли и сталь, по своей стоимости одинаковы.

Такимъ образомъ мы ясно видимъ, что каждый отдѣльный счетъ въ одно и то же время и создаетъ тождество и разрушаетъ его: создаетъ тождество стоимости и разрушаетъ видъ стоимости капитала. Всякой коммерческой сдѣлкѣ свойственъ такой законъ обмѣна, который въ свою очередь дѣлаетъ необходимымъ установленіе закона двойственности записи оборотовъ.

Законъ обмѣна и законъ двойственности записи неразрывно связаны одинъ съ другимъ. Законъ двойственности является не болѣе не менѣе какъ примѣненіемъ одного общаго естественнаго закона обмѣна въ области счетоводства.

Курсель Сепель назвалъ законъ двойственности однимъ изъ самыхъ удивительныхъ открытій ума человѣка.

Въ самомъ дѣлѣ, этотъ одинъ общій для всѣхъ хозяйственныхъ оборотовъ научный принципъ отличается поразительной стройностью, здѣсь происходитъ не мертвая запись, а настоящее живое дѣло; цифры принимаютъ реальный обликъ, рубли, переходя за предѣлы кассоваго счета, сами собой исчезаютъ, какъ они пропадаютъ въ дѣйствительности, и на приходѣ другого счета появляется, хотя и въ той же стоимости, но уже совсѣмъ другая цѣнность.

Принципъ двойственности есть точное выраженіе обмѣна, составляющаго все существо движенія или оборота капитала; обмѣнъ немыслимъ безъ двухъ разныхъ видовъ цѣнностей, эта разность не можетъ быть выражена ничѣмъ инымъ, какъ только отдѣльной одна отъ другой отмѣткой, а эта отмѣтка можетъ имѣть только такую форму, которая выражала бы прямо противоположное отношеніе предметовъ одного къ другому, какъ величинъ положительной и отрицательной, т. е. какъ одновременный приходъ и расходъ цѣнностей.

Итакъ принципъ двойственности зиждется на тѣхъ основаніяхъ, которыя составляютъ природу хозяйственныхъ оборотовъ, а потому онъ имѣетъ всѣ права на титулъ научнаго закона.

Слѣдовательно, законъ счетоводства есть законъ обмѣна цѣнностей, управляемаго волей человѣка.

Являясь самостоятельной отраслью человѣческаго знанія, счетоводство естественно должно имѣть связь съ другими науками. Весьма близкое отношеніе счетоводство имѣетъ, напр., съ политической экономіей и математикой.

Политическая экономія, по отзывамъ нѣкоторыхъ ученыхъ, является наукой объ обмѣнѣ такъ же, какъ и счетоводство. Съ точки зрѣнія методовъ научнаго изслѣдованія и бухгалтерія входитъ въ семью математическихъ наукъ. Подобно тому какъ геометрія имѣетъ своимъ предметомъ анализъ пространства, бух-

галтерія анализируетъ движеніе капитала и его результаты. О томъ, насколько эта наука овладѣла формулой равенства, можно заключить изъ того, что здѣсь все построено на равенствѣ, каждая запись есть равенство, работа начинается равенствомъ и кончается равенствомъ, въ видѣ инвентарей. Математическій анализъ въ бухгалтеріи сказывается настолько сильно на каждомъ шагу, что нѣкоторые сводятъ всю сущность ея къ алгебраическому анализу.

Всякую хозяйственную операцію, благодаря закону двойственности, можно выразить формулой:

$$Д = К$$

Причемъ въ сложныхъ сдѣлкахъ $Д$ и $К$ можно разсматривать какъ многочлены, напр. $Д = К$, гдѣ $К = (а + в + с + д)$.

При продажныхъ сдѣлкахъ законъ двойственности можетъ быть выраженъ формулой $a = в + c$, гдѣ a будетъ продажная стоимость товара, $в$ будетъ своя цѣна товара и c будетъ нѣкоторая прибыль отъ продажи.

Сущность закона двойственности отъ такого изображенія нисколько не затемняется, т. к. здѣсь остаются всѣ тѣ же двѣ стороны, одна получающая и другая отдающая:

$$\left.\begin{matrix} c = a - в \\ c = в - a \end{matrix}\right\}$$ эти формулы показываютъ намъ способъ вывода результатовъ.

Подобное изслѣдованіе закона двойственности произвелъ Гильбо въ 1865 году, доказывая сущность закона баланса счетовъ.

Законъ баланса счетовъ.

Дано: 1) $D = K$

2) $K = b + c$ (при условіи $D = b + c$) произведемъ сложеніе данныхъ и

получимъ $D + K = K + (b + c)$ или, сокративъ одинаковые члены, получимъ: $D = (b + c)$

т. е. если къ равнымъ прибавимъ равные или отнимемъ равные, то и получимъ равные.

Отсюда мы также видимъ: будутъ ли D и K одночленами или многочленами, сущность закона двойственности отъ этого не измѣнится и между D и K будетъ существовать постоянное равенство.

Какъ мы сказали уже раньше, неотъемлемой принадлежностью каждой системы счетоводства должны быть свои особые признаки вѣрности, которые являлись бы прямымъ слѣдствіемъ того основного принципа, на которомъ зиждется данная система. Эти признаки вѣрности не могутъ быть простымъ сходствомъ, получающимся отъ записи однихъ и тѣхъ же оборотовъ по соотвѣтствующимъ книгамъ, а должны являться послѣдствіемъ самой системы. Такимъ первымъ признакомъ вѣрности въ счетоводствѣ, построеннымъ на принципѣ двойственности, является равенство результатовъ отъ свода и заключенія счетовъ, т. е. балансъ. Вторымъ признакомъ вѣрности является—балансъ въ каждомъ отдѣльномъ счетѣ при его заключеніи.

Первый признакъ вѣрности является въ излагаемой системѣ прямымъ слѣдствіемъ закона двойственности, причемъ онъ обнаруживается не путемъ копированія однихъ и тѣхъ же цифръ въ разныя книги, а опредѣляется самъ собой послѣ цѣлаго ряда математическихъ дѣйствій, которымъ подвергаются записи, взятыя изъ хронологической и систематической книгъ. Этотъ признакъ обнаруживается при составленіи состоянія счетовъ.

Второй признакъ вѣрности: балансъ въ каждомъ счетѣ, при его заключеніи, является такимъ же слѣдствіемъ закона двойственности. Для примѣра возьмемъ записи въ какомъ-нибудь счетѣ систематической записи.

Изображая эту же запись при помощи закона двойственности мы получимъ:

Законъ баланса въ счетѣ.

Безсистемное счетоводство:

+	—
7	6
4	—
11	6
(остатокъ) 5	—

Систематическое счетоводство:

+	—
7	6
4	5 (остатокъ)
11	11

Во второмъ случаѣ ариѳметическое дѣйствіе соединено съ провѣркой, и части счета органически соединяются съ результатомъ и подчиняются закону двойственности.

Такимъ образомъ, мы видимъ, что наша система счетоводства имѣетъ не только основные принципы, но также и признаки вѣрности, которые даютъ возможность убѣдиться въ правильности этихъ записей, не производя капитальной ихъ провѣрки.

Признаки вѣрности имѣютъ огромное практическое значеніе при примѣненіи бухгалтеріи для записи хозяйственныхъ операцій. При изученіи этого вопроса необходимо имѣть въ виду, что признаки вѣрности имѣютъ отношеніе только къ системѣ бухгалтеріи и не могутъ имѣть никакого отношенія къ злой волѣ лицъ, которыя имѣютъ прикосновеніе къ бухгалтеріи. Можно умышленно не записать совсѣмъ нѣсколько оборотовъ по книгамъ, и, конечно, „система“ не обнаружитъ этихъ дефектовъ. Можно также въ товарной книгѣ или въ ресконтро вмѣсто одного счета сдѣлать по разсѣянности запись въ другой счетъ, и система не покажетъ никакихъ признаковъ невѣрности. Здѣсь умѣстно будетъ привести одинъ упрекъ, который дѣлаютъ раціональной системѣ по поводу признаковъ вѣрности — возможность полученія баланса счетовъ даже въ томъ случаѣ, когда въ систематической записи одинъ оборотъ ошибочно записанъ въ ненадлежащій счетъ; напримѣръ, вмѣсто счета кассы, запись сдѣлана въ счетъ товаровъ. Этотъ упрекъ совершенно неоснователенъ, такъ какъ въ этомъ случаѣ никогда не получится баланса въ данномъ счетѣ при заключеніи книгъ дѣйствительнымъ сальдо, взятымъ изъ инвентаря; и кромѣ того не будетъ баланса между основной и вспомогательной параллелью книгъ. Кромѣ того, это зависитъ отъ того, что какъ бы мы не считали себя по книгамъ, всегда въ концѣ концовъ нужно обратиться къ кассовой наличности и товарнымъ амбарамъ—непосредственно. Это вполнѣ подтверждается тѣмъ, что какъ бы идеально не было у насъ поставлено счетоводство, мы всетаки провѣряемъ кассу ежедневно по дѣйствительности, не полагаясь на книги. Провѣрка товаровъ по наличности производится въ нашихъ коммерческихъ предпріятіяхъ также періодически.

Мы сказали уже раньше, что кромѣ основныхъ принциповъ и признаковъ вѣрности, въ каждой системѣ слѣдуетъ разсматривать еще 3-й элементъ—организацію счетоводства.

Нѣтъ сомнѣнія, что организація счетоводства неразрывно связана съ основными принципами счетоводства, по крайней мѣрѣ въ своихъ главнѣйшихъ частяхъ. Если при организаціи

Финансовая Академия при Правительстве Российской Федерации БИБЛИОТЕКА
14554

счетоводства и являются какія либо параллельныя и безсистемныя записи, то они никакого отношенія къ основному принципу системы имѣть не могутъ, а являются лишь въ видѣ справочнаго матеріала. Въ нашемъ счетоводствѣ идея двойственности счета выражается путемъ хронологической, систематической и сводной записи, причемъ послѣдняя является слѣдствіемъ второго вида записи.

Въ хронологической записи производится регистрація всѣхъ оборотовъ въ порядкѣ ихъ совершенія на практикѣ, причемъ для удобства въ этой же записи намѣчается путь дальнѣйшаго движенія этихъ оборотовъ по отдѣльнымъ счетамъ систематической записи на точномъ основаніи закона двойственности. И наконецъ, ради цѣлей контроля, дѣлается сводная систематическая запись, которая одновременно провѣряетъ и систематическую и хронологическую параллель записей. Хронологическая запись изслѣдуетъ движеніе цѣнностей аналитически, а систематическая запись—синтетически.

Сводная запись, въ свою очередь, должна быть провѣрена путемъ сравненія книжныхъ остатковъ съ фактическими остатками, полученными путемъ составленія инвентаря.

Все вышеизложенное составляетъ ученіе о раціональномъ счетоводствѣ, которое въ настоящее время пріобрѣло права гражданства во всемъ коммерческомъ мірѣ. Имена первыхъ авторовъ этого ученія исторія намъ не сохранила. Можно сомнѣваться, чтобы честь открытія раціональнаго счетоводства могла быть приписана одному какому-нибудь опредѣленному лицу.

Бухгалтерія, являясь необходимой принадлежностью хозяйственной дѣятельности человѣчества, естественно была ея постоянной спутницей. Мы не знаемъ первыхъ авторовъ векселей, такъ же, какъ не знаемъ первыхъ творцовъ счетоводной системы.

Систематическая бухгалтерія есть зеркало и совѣсть торговаго предпріятія, поэтому появленіе ея связано съ широкимъ развитіемъ торговли въ 12 и 13 столѣтіи. Нѣтъ сомнѣнія, что до указаннаго момента была эпоха безсистемнаго счетоводства, т. к. во времена слабаго развитія торговли не было надобности въ систематическомъ счетоводствѣ. Бухгалтерія, слѣдуя за торговлей шагъ за шагомъ, логично сама опредѣляла тѣ формы, въ которыя какъ бы естественно стремился вылиться учетъ хозяйственныхъ оборотовъ.

Постепенное развитіе науки счетоводства заключалось въ теоретическомъ установленіи научныхъ принциповъ, выводящихъ раціональное счетоводство изъ эмперической области и окончательно направляющихъ его на путь прогресса. Жизненность и

прочная способность къ существованію была обезпечена раціональному счетоводству потому, что къ нему примѣнялся экспериментальный методъ, которому обязаны громадными успѣхами и другія отрасли человѣческаго знанія, начиная съ Бекона и Галилея.

Резюмируя все вышесказанное, нельзя не придти къ заключенію, что подъ раціональной системой счетоводства слѣдуетъ понимать такую организацію счетныхъ записей по книгамъ, которая будучи основана на непоколебимомъ принципѣ имѣла бы свои признаки вѣрности. Это положеніе составляетъ счетоводную аксіому. Отсюда мы можемъ видѣть, что всякое другое счетоводство, не удовлетворяющее вышеупомянутымъ требованіямъ, будетъ безсистемнымъ.

Такое положеніе мы назовемъ *теоремой*, которую постараемся доказать при дальнѣйшемъ изложеніи нашего труда.

Формы раціональной системы счетоводства.

Изложивши идею раціональнаго счетоводства, мы перейдемъ къ разбору отдѣльныхъ формъ этой системы.

О простомъ счетоводствѣ мы говорить не будемъ совсѣмъ, т. к. оно не имѣетъ никакой системы вообще, а зависитъ отъ личнаго усмотрѣнія бухгалтера въ каждомъ отдѣльномъ случаѣ, поэтому она не является научной дисциплиной.

Итальянская форма.

Эта форма появилась въ эпоху процвѣтанія торговли въ городахъ сѣверной Италіи въ 14 и 15 столѣтіяхъ.

Уже въ тѣ времена предприниматели легко постигли истину, что всякое преобразованіе капитала въ его частностяхъ производитъ двоякое дѣйствіе. А разъ мысль о возможности примѣненія вѣчнаго закона двойственности къ веденію учета, съ цѣлью полученія точныхъ выводовъ, была подхвачена заботливымъ о своемъ благѣ купцомъ, то при нѣкоторой долѣ проницательности практическое примѣненіе его не заставило себя долго ждать. Первый литературный памятникъ итальянской формы счетоводства явился 10 ноября 1494 года—это трудъ миланскаго профессора математики Луки Пачіоло, въ которомъ съ достаточной ясностью изложены принципы раціональной системы.

Пачіоло не былъ творцомъ этой системы, объ этомъ онъ упоминаетъ въ своемъ трактатѣ „О счетахъ и записяхъ".

„Мы будемъ держаться венеціанскаго способа, на который, изъ числа прочихъ, особенно указываемъ, ибо при помощи онаго возможно сообразоваться во-всѣхъ случаяхъ". Въ этихъ строкахъ мы видимъ прямое доказательство того, что во времена Пачіоло извѣстны были и другіе способы веденія книгъ; но венеціанскій способъ былъ „универсальнымъ", т. е. при помощи его можно было оріентироваться во всѣхъ торговыхъ оборотахъ.

Изучая этотъ первый памятникъ бухгалтерской литературы, нельзя не убѣдиться, что Пачіоло въ своемъ трудѣ трактовалъ о раціональной системѣ, построенной на закопѣ двойственности. Какъ математикъ, онъ былъ мало склоненъ къ философскимъ разсужденіямъ о системѣ счетоводства; но за то его выводы и заключенія отличаются опредѣленностью и ясностью.

„Въ тетради (т. е. въ главной книгѣ) ничто не можетъ быть занесено въ „дать" (въ дебетъ), чего нѣтъ въ „имѣть" (въ кредитѣ), и взаимно нельзя помѣстить въ „имѣть" (въ кредитъ) той суммы, которая не занесена въ „дать" (въ дебетъ). Отсюда происходитъ балансъ, который составляется изъ книги. Поистинѣ золотыя слова. Это ученіе въ новѣйшей редакціи передается такъ: „нѣтъ дебета безъ кредита, т. к. законъ обмѣна цѣнностей всегда предполагаетъ двѣ стороны: отдающую и получающую". Отсюда балансъ является неизмѣннымъ слѣдствіемъ закона мѣны, и не представляетъ ничего искусственнаго.

Сущность итальянской формы, изложенной Пачіоло, представляется въ слѣдующемъ: при открытіи книгъ, первымъ дѣломъ составляется инвентарь, состоящій изъ актива и пассива, причемъ Пачіоло не выводитъ капитала въ пассивѣ, а предоставляетъ какъ бы самому читателю сообразить величину послѣдняго, получаемую посредствомъ вычитанія пассива изъ актива.

Въ журналѣ Пачіоло составляетъ статьи помощью счета капитала, при чемъ статьи составляются на основаніи закона двойственности.

Сумма записей у Пачіоло, благодаря небольшимъ оборотамъ торговли, ограничивалась памятной книгой, журналомъ и главной (или „тетрадью", какъ ее называетъ самъ авторъ).

Каждый торговый оборотъ записывается по итальянской формѣ сперва начерно въ памятную книгу, откуда переносится въ журналъ въ видѣ статьи, съ упоминаніемъ счета отдающаго и получающаго. Цѣль журнала—это предварительно обработать записи оборотовъ для безошибочнаго переноса ихъ въ главную

книгу. Въ главной книгѣ Пачіоло открываетъ отдѣльные счета, для каждаго вида цѣнностей, причемъ каждый счетъ онъ дѣлитъ на „дать“, т. е. дебетъ, и „имѣть“, т. е. кредитъ.

О балансѣ, составляемомъ періодически изъ главной книги, Пачіоло говоритъ ни какъ о механической выпискѣ общихъ итоговъ счетовъ главной книги, а какъ о генеральной провѣркѣ памятной, журнала и главной. Авторъ рекомендуетъ выводить балансъ послѣ параллельной провѣрки этихъ книгъ посредствомъ пунктированія. Онъ предвидитъ ошибки, пропуски и занесенія оборотовъ въ несоотвѣтствующій счетъ, поэтому онъ рекомендуетъ относиться осторожно къ признаку вѣрности сдѣланныхъ записей—къ балансу, ранѣе чѣмъ всѣ обороты будутъ провѣрены.

Пачіоло рекомендуетъ выводить прибыли и убытки послѣ болѣе или менѣе продолжительнаго промежутка времени, причемъ о составленіи 2-го инвентаря авторъ ничего не упоминаетъ, поэтому можно предположить, что онъ не находитъ нужнымъ составлять этотъ инвентарь въ концѣ отчетнаго періода. Прибыль и убытокъ Пачіоло выводитъ путемъ сравненія по главной книгѣ своей и продажной стоимости отпущенныхъ товаровъ, причемъ разницу, полученную отъ такого сравненія, а также результатные счета—расходовъ, процентовъ и и коммиссіи, онъ относитъ въ спеціальный счетъ прибыли и убытка, сальдо котораго, въ видѣ чистой прибыли или чистаго убытка, онъ относитъ въ счетъ капитала. Здѣсь можно было бы сдѣлать упрекъ маститому автору за то, что онъ игнорируетъ провѣрку остатковъ имущества по дѣйствительности и, удовлетворяясь бумажными свѣдѣніями, выводитъ окончательный результатъ дѣятельности предпріятія. Если мы примемъ во вниманіе сравнительно небольшіе размѣры оборотовъ предпринимателей того времени и ограниченный сортиментъ товаровъ, при отсутствіи колебаній цѣнъ и слабой конкурренціи, то порядокъ, принятый Пачіоло, можно даже назвать нормальнымъ для того времени.

Заключеніе книгъ Пачіоло дѣлалъ посредствомъ помѣщенія сальдо въ каждомъ счетѣ на меньшую сторону.

Нѣкоторые послѣдователи ученія Пачіоло дѣлали автору перваго литературнаго труда по счетоводству нѣсколько неосновательныхъ упрековъ; между прочимъ за то, что онъ вводитъ въ свое ученіе условныя понятія „дать“ и „имѣть“, т. е. дебетъ и кредитъ, которыя нѣсколько разнятся отъ понятій прихода и расхода. Такой упрекъ за введеніе непонятныхъ словъ является неосновательнымъ, такъ какъ нельзя требовать, чтобы наука въ своемъ изложеніи пользовалась исключительно

простыми выраженіями и терминами. Подобныя обвиненія можно предъявить къ политической экономіи, аналитической геометріи и др. наукамъ. Такіе упреки будутъ всегда имѣть мѣсто, потому что не всѣ науки поддаются популяризаціи.

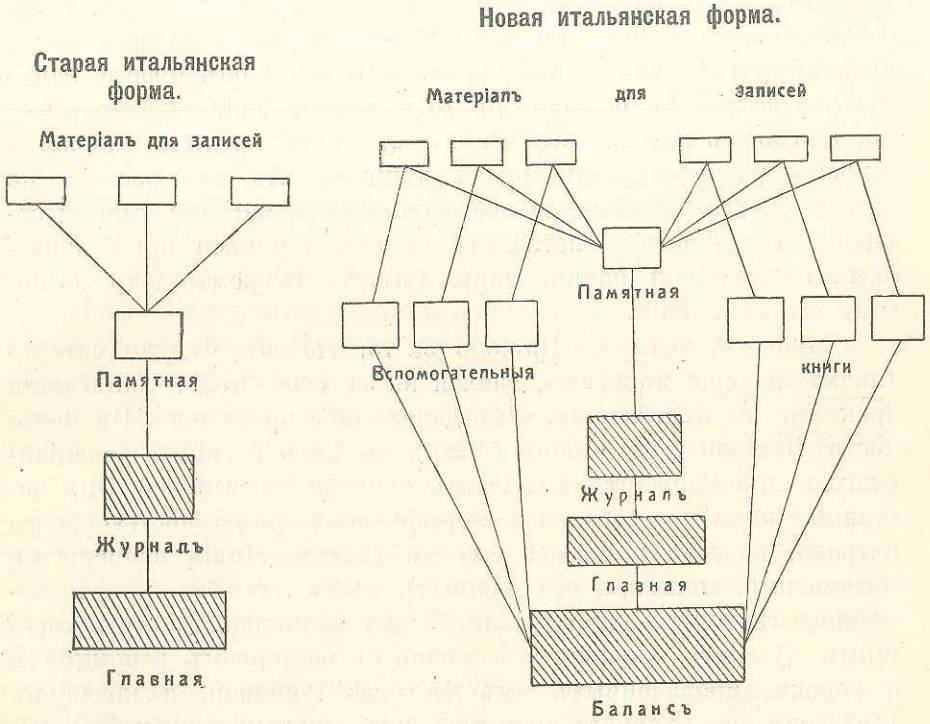
Другой упрекъ по адресу Пачіоло заключается въ томъ, что онъ вводитъ въ свое ученіе малозначущіе счета, напр. прибыли и убытка, процентовъ и др. Такое введеніе счетовъ въ итальянскую форму счетоводства нельзя считать ошибочнымъ, такъ какъ это собственно не счета, а скорѣе отдѣльныя соображенія, ибо безъ нихъ свободно можно обойтись, относя всѣ остатки непосредственно въ счетъ капитала. Цѣль введенія переходныхъ счетовъ въ бухгалтеріи заключается въ томъ, чтобы представить болѣе подробную картину прибылей и убытковъ, чего нельзя сдѣлать, если ограничиться однимъ счетомъ капитала.

Еще упрекаютъ Пачіоло за то, что онъ рѣдко выводитъ результаты дѣятельности предпріятія, тогда какъ эти выводы можно дѣлать чаще, и даже ежедневно. Этотъ вопросъ близко связанъ съ ученіемъ о непрерывности инвентаря, которая при современномъ грандіозномъ развитіи торгово-промышленныхъ оборотовъ, по словамъ французскаго ученаго Брошери, является невозможной. Брошери доказалъ, что можно лишь стремиться къ этому идеалу путемъ различныхъ усовершенствованій итальянской формы, напр. введенія счета продажи, введенія постояннаго счета прибыли и убытка, но абсолютно вѣрнаго инвентаря для каждаго даннаго момента учета капитала получить невозможно, благодаря постоянно мѣняющимся биржевымъ цѣнамъ на товаръ, невозможности получать въ главной конторѣ постоянно точныя свѣдѣнія изъ филіальныхъ отдѣленій, невозможности точно судить о кредитоспособности покупателей, за которыми числятся долги, и многихъ другихъ причинъ.

Разсматривая ученіе Пачіоло нельзя не признать его безукоризненнымъ. Если мы мысленно перенесемся въ 15 столѣтіе и вообразимъ себѣ строй тогдашней торговли, то мы едва-ли сможемъ упрекнуть его за отсутствіе логики, или за недостаточную глубину анализа.

Извѣстный знатокъ счетоводства, докторъ Егеръ, профессоръ штутгартскаго политехникума, въ своемъ сочиненіи говоритъ: „Самою лучшею двойною бухгалтеріею слѣдуетъ признать венеціанскій способъ, который профессоръ математики Лука Пачіоло обнаружилъ въ 1494 году въ Венеціи“. Это мнѣніе вполнѣ раздѣляетъ маститый профессоръ Джитти, извѣстный коментаторъ труда Пачіоло.

Въ наше время ученіе Пачіоло является значительно дополненнымъ, причемъ эти дополненія находятся въ полномъ согласіи съ основнымъ принципомъ науки—закономъ двойственности. Такими введеніями слѣдуетъ считать ученіе о сводной или синтетической записи; ученіе о двухъ параллеляхъ счетныхъ книгъ: основной и вспомогательной; введеніе внѣсистемныхъ и справочныхъ записей и др. Всѣ эти введенія вызваны усложненіемъ торговыхъ операцій. Чтобы судить о развитіи этой системы со временъ Пачіоло, здѣсь представлено схематическое изображеніе итальянской формы какой она была въ 15 столѣтіи и какой она является въ наше время.



Чтобы имѣть полное понятіе объ итальянской формѣ счетоводства, слѣдуетъ обратить должное вниманіе какъ на личность Пачіоло, такъ и на тѣ побужденія, которыми онъ руководился при написаніи своего труда.

Пачіоло жилъ въ эпоху возрожденія наукъ и искусствъ. Онъ извѣстенъ гораздо болѣе какъ профессоръ математики, въ область которой онъ сдѣлалъ цѣнные научные вклады. Всю свою жизнь онъ отдалъ служенію этой отрасли человѣческаго знанія. Чтобы безпристрастно отдаваться разработкѣ математическихъ

истинъ, онъ принимаетъ монашество и существуетъ всю жизнь на ничтожное жалованіе. Въ Италіи, особенно же въ Венеціи, его знали какъ выдающагося профессора и старались пользоваться случаемъ оставленія имъ каѳедры въ какомъ-нибудь университетѣ, чтобы пригласить въ другой. Свою ученую карьеру онъ кончаетъ 70 лѣтнимъ старцемъ на каѳедрѣ математики въ Римской Академіи. Его спокойный и безпристрастный тонъ въ изложеніи трактата по бухгалтеріи не позволяетъ сдѣлать ему ни одного упрека въ нелогичности, неосновательности или легковѣсности выводовъ. Будучи математикомъ, но не бухгалтеромъ, онъ вполнѣ добросовѣстно отнесся къ предпринятому имъ труду по написанію сочиненія по счетоводству. Въ своемъ изложеніи онъ почти не позволяетъ себѣ ни философіи, ни какихъ-либо самостоятельныхъ выводовъ; онъ просто записалъ со всѣми подробностями тотъ венеціанскій способъ веденія торговыхъ книгъ, который въ его время имѣлъ наиболѣе широкое распространеніе среди купцовъ. Что это такъ, а не иначе, могутъ свидѣтельствовать тѣ отзывы, которые высказывались черезъ 400 лѣтъ послѣ его смерти лучшими представителями счетоводной науки, напр. Гильбо, Егеромъ и др. по поводу его сочиненій.

Многіе упрекаютъ Пачіоло за то, что онъ, будучи математикомъ, да еще монахомъ, взялся не за свое дѣло, написавши трактатъ по бухгалтеріи. Это далеко неосновательно. Въ молодости Пачіоло долгое время жилъ въ домѣ богатаго венеціанскаго купца Ропіанси въ качествѣ учителя его сыновей. Онъ постоянно живо интересовался коммерческой дѣятельностью своего патрона, и даже помогалъ ему въ дѣлахъ. Лишь влеченіе къ математикѣ заставило его покинуть мѣсто службы, которое навѣрное въ иномъ случаѣ дало бы ему возможность стать хорошимъ купцомъ. Пачіоло всю жизнь съ восторгомъ вспоминалъ о годахъ, проведенныхъ имъ въ домѣ Ропіанси, и когда въ 1493 году онъ задумалъ изложить всю совокупность своихъ знаній въ печатномъ трудѣ, который онъ назвалъ „Summa di arithmetica, geometria Proportioni et Proportionalita“, то вполнѣ умѣстно было помѣстить въ эту же сумму его знаній трактатъ о счетахъ и записяхъ, который можетъ быть при другихъ обстоятельствахъ былъ бы его самымъ первымъ литературнымъ произведеніемъ. Нѣтъ ничего неестественнаго, что Пачіоло, любя математику, попутно интересовался и другими знаніями, которыя имѣли близкое отношеніе къ математикѣ, напр. онъ написалъ трактатъ по механикѣ и др.

Припоминая попутно нѣкоторыя данныя изъ біографіи Пачіоло, нельзя не придти къ заключенію, что передъ нами типъ безукоризненно-добросовѣстнаго ученаго и профессора самоотверженно преданнаго любимому имъ знанію. Исторія не сохранила намъ ни одного упрека по адресу этой свѣтлой личности, хотя объ немъ имѣются достаточныя свѣдѣнія въ архивахъ высшихъ учебныхъ заведеній и монастырей, въ которыхъ онъ провелъ свою жизнь. За Пачіоло до сего времени остается честь перваго писателя по раціональной бухгалтеріи. Эта слава не можетъ быть у него отнята рукописнымъ сочиненіемъ по бухгалтеріи Catrugli, появившимся въ 1458 году и изданнымъ въ 1575 г., когда уже существовало нѣсколько сочиненій по бухгалтеріи.

Нѣтъ сомнѣнія въ томъ, что Пачіоло способствовалъ выводу счетоводства изъ эмпирической области и направленію его на путь прогресса.

Послѣдующее развитіе итальянской формы счета.

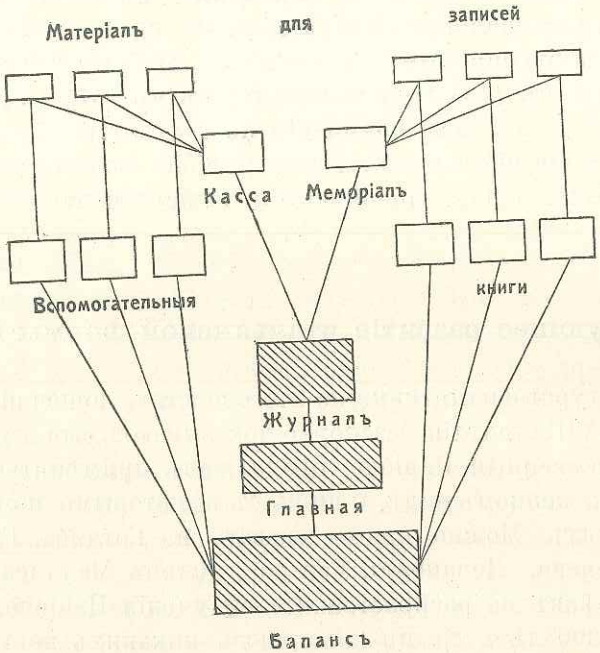
Литературные памятники по счетоводству, дошедшіе до насъ отъ XVI и XVIII столѣтія, безспорно доказываютъ, что венеціанскій способъ, изложенный Пачіоло, продолжалъ примѣняться въ чистомъ, неискаженномъ видѣ, и лишь съ нѣкоторыми измѣненіями въ частностяхъ. Можно прямо указать на Готлиба, Граммателя, Симона Стевена, Делапорта, Гегерна, Джонъ Меллиса, Джемсъ Пиля и др., какъ на распространителей ученія Пачіоло.

Почти 300 лѣтъ не производилось никакихъ покушеній на это ученіе. Такая огромная давность не можетъ не указывать на то, что итальянская форма является тѣмъ самымъ раціональнымъ счетоводствомъ, которое беретъ свой принципъ у самой природы.

Итакъ, въ теченіе 300 лѣтъ принципы и основательность признаковъ вѣрности остались внѣ всякихъ споровъ. Правда, измѣнился нѣсколько третій элементъ раціональной бухгалтеріи— организація записей. Такое измѣненіе является вполнѣ логичнымъ, т. к. организація, предложенная Пачіоло, оказалась уже узкой для тѣхъ размѣровъ, которые приняла торговля и промышленность въ послѣдующія столѣтія. Явилась естественная необходимость ту же основную идею двойного счета воплощать въ нѣсколько иныхъ формахъ. Такъ, появились разновидности раціональной системы: нѣмецкая, французская, американская и др., которыя совершенно неправильно называются отдѣльными системами. Имѣя одинъ и тотъ же научный принципъ, тѣ же при-

знаки вѣрности и отличаясь лишь частичной организаціей записей, эти формы ни въ какомъ случаѣ не имѣютъ права называться отдѣльными системами. Чтобы доказать это положеніе, мы остановимся на краткомъ изложеніи каждой изъ упомянутыхъ формъ съ попутнымъ разсмотрѣніемъ схемъ организаціи счетоводства.

Нѣмецкая форма бухгалтеріи.



Нѣмецкая бухгалтерія представляетъ ту же двойную систему, извѣстную на практикѣ подъ названіемъ „ежемѣсячной разноски“. Эта бухгалтерія состоитъ изъ 4-хъ основныхъ книгъ:

1) Кассы, для ежедневной записи кассовыхъ оборотовъ;

2) Меморіала, для ежедневной записи всякихъ торговыхъ оборотовъ, за исключеніемъ кассовыхъ;

3) Журнала, который является сборной книгой для періодическаго группированія матеріальныхъ и кассовыхъ статей общими итогами;

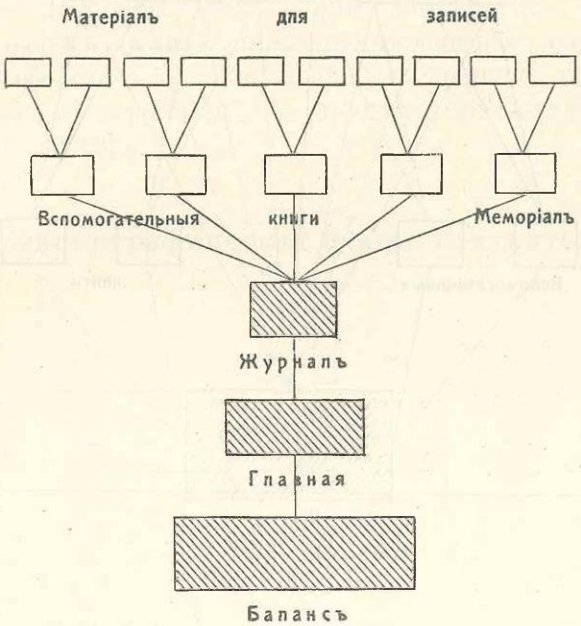
4) Главной книги, для періодической записи журнальныхъ статей общими итогами.

Нѣмецкая форма появилась потому, что не было возможности записывать по способу, предложенному Пачіоло, всѣхъ оборотовъ ежедневно,—благодаря значительному увеличенію и усложненію числа оборотовъ.

Здѣсь мы видимъ появленіе особой параллели вспомогательныхъ книгъ, которыя и берутъ на себя отвѣтственную роль систематической записи, главная же книга остается только для періодическаго контроля, т. к. при большомъ числѣ оборотовъ безъ этого контроля обойтись нельзя.

Наблюдая въ нѣмецкой формѣ за чисто внѣшними измѣненіями раціональной системы счетоводства, мы видимъ основной принципъ ея не нарушеннымъ.

Французская форма бухгалтеріи.



Эта форма является выраженіемъ тѣхъ особенныхъ условій, съ которыми приходится считаться иногда на практикѣ, чтобы вести раціональное счетоводство.

Французская бухгалтерія состоитъ изъ шести основныхъ книгъ:

1) Кассы, для ежедневной записи кассовыхъ оборотовъ.

2) Товарной, для ежедневной записи всѣхъ оборотовъ, касающихся прихода и расхода товаровъ.

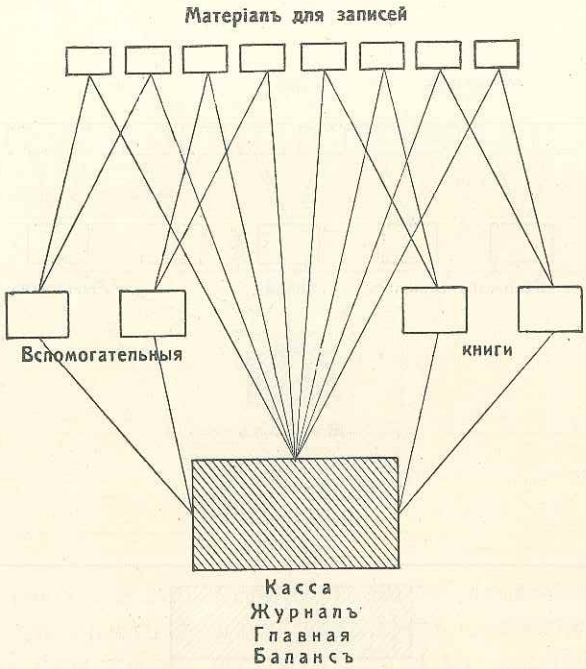
3) Вексельной, для ежедневной записи полученныхъ и выданныхъ векселей.

4) Меморіала, для ежедневной записи тѣхъ оборотовъ, которые не занесены въ книги: кассовую, товарную и вексельную.

5) Журнала, для періодическаго (недѣльнаго или ежемѣсячнаго) составленія сборныхъ статей изъ книгъ: кассовой, товарной, меморіала и вексельной.

6) Главной книги, для систематической записи журнальныхъ статей.

Американская форма бухгалтеріи.



Американская бухгалтерія появилась впервые въ Европѣ, но не нашла примѣненія. Ею воспользовались въ Америкѣ и въ 70 годахъ прошлаго столѣтія она, уже изъ Америки, опять появилась въ Европѣ. Главной особенностью этой бухгалтеріи является то, что въ ней одна книга „Журналъ-Главная-Касса“ заключаетъ въ себѣ въ краткомъ видѣ записи, которыя при другихъ способахъ книговеденія должны быть записаны по тремъ отдѣльнымъ книгамъ: по журналу, главной и кассовой книгѣ.

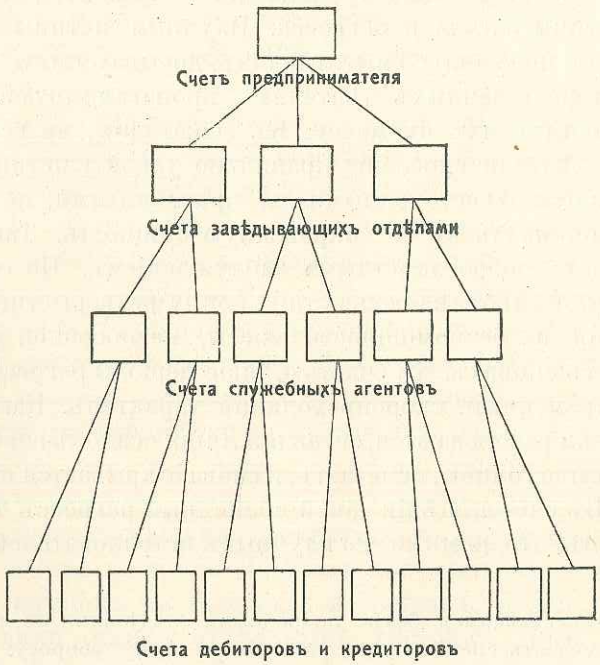
Этотъ способъ записи является весьма удобнымъ для небольшихъ предпріятій и вообще для хозяйствъ, гдѣ главную книгу желаютъ ограничить 10—15 счетами. Къ сожалѣнію, аме-

риканская бухгалтерія не согласуется съ нашимъ закономъ, въ которомъ опредѣленно указано, что касса, журналъ и главная книга должны вестись въ видѣ отдѣльныхъ книгъ, а не въ видѣ одной общей книги.

Какъ вспомогательная — необязательная книга „Журналъ-Главная-Касса“ является весьма полезной въ смыслѣ контроля. Кромѣ того, американскій способъ книговеденія возможно примѣнить въ учрежденіяхъ, бухгалтерія которыхъ не подчиняется правиламъ, указаннымъ въ Уставѣ Торговомъ, напр. въ земскихъ и городскихъ учрежденіяхъ.

Разсматривая нѣмецкую, французскую и американскую формы счетоводства, мы можемъ сказать, что онѣ представляютъ развитіе основныхъ положеній ученія Пачіоло, т. е. ученія о закопѣ двойственности. Эти формы доказываютъ экспериментальнымъ путемъ полную пригодность способа двойного счета къ записи оборотовъ хозяйствъ нашего времени, которыя, благодаря пару, электричеству и другимъ факторамъ, приняли грандіозные размѣры.

Логисмографическая форма бухгалтеріи.



Эта чрезвычайно интересная форма раціональной системы была изложена впервые бухгалтеромъ главнаго Итальянскаго казначейства Чербони. Она изображаетъ организацію счетныхъ записей въ примѣненіи ихъ къ самымъ сложнымъ хозяйствамъ, напримѣръ къ финансовому учету цѣлаго государства. Многіе называютъ логисмографію—государственнымъ счетоводствомъ. Идея логисмографіи заключается въ постепенномъ развитіи коллективныхъ счетовъ, которые раздѣляются на 4 основныхъ группы:

1) Счета хозяевъ.
2) Счета довѣренныхъ.
3) Счета агентовъ.
4) Счета дебиторовъ и кредиторовъ.

Не имѣя возможности останавливаться на этой геніальной разновидности итальянской системы мы ограничиваемся лишь схематическимъ изображеніемъ идей логисмографіи *).

Появленіе отклоненій отъ раціональнаго счетоводства и ложныя системы бухгалтеріи.

Исторія науки счетоводства представляетъ намъ примѣры не только поступательнаго движенія и развитія, но нерѣдко также картины застоя и регресса. Научныя истины нуждаются не только въ передовыхъ мыслителяхъ, добывающихъ эти истины, но и во второстепенныхъ дѣятеляхъ, пропагандирующихъ и распространяющихъ ихъ въ массу. Къ сожалѣнію, не всегда второстепенные дѣятели способны правильно усвоить истину. Нерѣдко они становятся ожесточенными ея противниками, не будучи въ силахъ проникнуть въ ея сокровенную сущность. Такое явленіе часто бываетъ добросовѣстнымъ заблужденіемъ. Но есть и такіе дѣятели, которые объявляютъ истинѣ войну изъ корыстныхъ видовъ, разсчитывая на безпомощность массы, неспособной разобраться въ научныхъ спорахъ. Къ счастью, такіе періоды регресса въ наукѣ имѣютъ временный, скоропреходящій характеръ. Какъ тяжелый кошмаръ, они разсѣеваются, оставляя лишь осадокъ горечи; облако пыли, поднятое толпою, исчезаетъ, и снова открывается свѣтлая перспектива. Въ счетовѣдѣніи такой временный регрессъ тѣмъ болѣе ощутителенъ, что, помимо его научныхъ истолкователей, оно, какъ

*) Интересующимся болѣе подробными свѣдѣніями по логисмографіи мы можемъ указать спеціальныя сочиненія по этому вопросу: „Бюджетный контроль“—З. П. Евзлина и журналъ „Счетоводство“ за 1891 годъ.

искусство, примѣняется десятками тысячъ лицъ, не достаточно вооруженныхъ теоретическими знаніями и не привыкшихъ къ пріемамъ научнаго мышленія. Нѣкоторые истолкователи нарождаютъ путаницу, вызываютъ недоумѣнія и наносятъ вредъ развитію даннаго знанія. Но, подкапываясь подъ непоколебимыя его основы, они не въ состояніи опровергнуть истину, и торжество ихъ не долговѣчно. Несравненно большій вредъ приносятъ лица недостаточно, а часто и совершенно не подготовленныя къ практическому приложенію счетоводства: такіе люди подрываютъ довѣріе коммерсантовъ къ важности и значенію счетоводства, они наносятъ матеріальный убытокъ отдѣльнымъ хозяйствамъ и всему народному благосостоянію, неправильно освѣщая хозяйственный путь, они, наконецъ, служатъ вреднымъ орудіемъ въ рукахъ не особенно разборчивыхъ на средства распорядителей чужимъ достояніемъ.

Англійская система Эдварда Джонеса.

Прежде чѣмъ говорить объ англійской системѣ счетоводства, необходимо упомянуть, что въ XVIII вѣкѣ счетоводная наука вообще сдѣлала мало успѣховъ, по крайней мѣрѣ литература ея не дала намъ ни одного выдающагося сочиненія. Если въ то время и появлялись кое-какіе труды по счетоводству, то въ большинствѣ изъ нихъ нельзя не замѣтить поверхностнаго отношенія къ предмету и тенденцію къ совершенно не нужнымъ измѣненіямъ.

Типичнымъ представителемъ такой литературы явился Шоапсъ въ Нюренбергѣ. Нѣтъ сомнѣнія въ томъ, что итальянская форма стала подвергаться искаженіямъ, потому что старые представители ученія Пачіоло стали забываться, изданія ихъ сочиненій не повторялись, а новыхъ работниковъ на поприщѣ этого знанія не появлялось. Всѣ эти обстоятельства въ значительной степени подготовили почву для появленія въ 1795 году труда Эдварда Джонеса подъ именемъ „Джонесова Англійская система одинакой и двойной бухгалтеріи"—такъ назвалъ ее самъ авторъ.

Несмотря на сравнительно небольшую давность этого сочиненія и на то, что оно было издано въ такомъ культурномъ центрѣ, какъ Лондонъ, личность ея творца — Джонеса остается до нашихъ дней совершенно неизвѣстной. Два небольшихъ похвальныхъ отзыва, которые Джонесъ получилъ за свою систему отъ группы купцовъ въ Бристолѣ и Лондонѣ, можно разсматривать лишь какъ отзывы отдѣльныхъ частныхъ лицъ. Краткость этихъ отзывовъ, въ видѣ общихъ фразъ, и отсутствіе какой-либо

критики сущности системы напоминаютъ намъ сотни подобныхъ отзывовъ, которые прикладываются къ какому-нибудь вновь изобрѣтенному и патентованному средству.

Теперь перейдемъ къ разсмотрѣнію другого вопроса: чѣмъ побуждался Джонесъ при составленіи своей новой системы и какіе существенные недостатки открылъ онъ въ итальянской формѣ счетоводства, чтобы объявить ее воровской и опасной и рекомендовать замѣнить своей собственной системой. Отвѣтъ на это положеніе мы находимъ въ его предисловіи къ изложенію новой системы. „Чрезвычайное множество разныхъ о бухгалтеріи или книговеденіи изданныхъ сочиненій, безчисленныя банкротства, денежные иски въ судахъ, между купцами споры и такъ далѣе ничто иное суть, какъ плоды ошибокъ, невѣрно выведенныхъ балансовъ и неясностей въ счетахъ“ *).

Далѣе читаемъ: „Болѣе же всего меня удивляютъ книги, содержавшія счета различныхъ четырехъ товарищей, — которые не только никогда не были заключаемы, но и счета каждому товарищу открыты не были“. На страницѣ 15-й его сочиненія мы читаемъ: „Однакожъ изъ обоихъ способовъ простой способъ бухгалтеріи въ нѣкоторомъ отношеніи имѣетъ болѣе правъ на преимущество, между тѣмъ какъ двойной—спутаннѣе и неявственнѣе, и удобнѣе можетъ служить для сокрытія постыднѣйшихъ балансовъ и капитальныхъ счетовъ, какіе только коварный умъ произвесть можетъ“.

На стр. 16: „Мнѣ самому извѣстно, что въ нѣкоторыхъ конторахъ до сихъ поръ не могли вывесть балансъ въ книгахъ, пока ихъ семь или восемь разъ не пересмотрѣли; еще же я видѣлъ книги, которыя по 15 и 20 лѣтъ находились въ употребленіи и никогда не были балансированы, несмотря на то, что употреблено было много трудовъ“, и немного дальше читаемъ: „Это не отъ чего иного происходитъ, какъ отъ весьма спутаннаго, а потому и трудно понимаемаго свойства старой системы“.

На стр. 12: „Это и побудило меня принять на себя трудъ, изобрѣсть такую систему, которая могла бы навѣрное противодѣйствовать такимъ вреднымъ неудобствамъ, въ чемъ сверхъ чаянія и успѣлъ, не взирая на то, что провелъ болѣе 5 лѣтъ свободнаго времени своего въ неусыпныхъ и тщательныхъ изысканіяхъ“.

На стр. 18: „Новая система имѣетъ то преимущество, что никакая погрѣшность, ни въ малѣйшей суммѣ не можетъ остаться не замѣченной“.

---

*) Э. Джонесъ. Англійская система торговаго счетоводства. Дрезденъ. 1871 г., ц. 1 руб.

На стр. 20: „Моя система такъ проста, что и ученикъ понять ее можетъ".

Далѣе, на стр. 21, Джонесъ говоритъ про свою систему: „что и самый хитрый человѣкъ никоимъ образомъ не можетъ обмануть своего товарища, хотя бы онъ и былъ посредственнаго ума" *), и, наконецъ: „Можетъ быть, никогда еще не появлялось изобрѣтеніе, которое имѣло бы столь многоразличную пользу и было бы выгоднѣе для торговыхъ интересовъ Великобританіи, и которое было бы преимущественнѣе сего одобрено. Поэтому, противоборствовать изобрѣтенію сему должно считаться подозрительнымъ и поведеніе того лица въ разсужденіи дѣлъ своихъ заслуживаетъ точнѣйшаго изслѣдованія отъ имѣющихъ съ нимъ связь".

Изъ вышеприведенныхъ собственныхъ признаній автора англійской системы, мы можемъ убѣдиться, что имѣемъ дѣло съ неразвитымъ, малознающимъ и неспособнымъ бухгалтеромъ, который, не стѣсняясь никакими выраженіями, рекламируетъ свою новую систему. Въ его объясненіяхъ мы видѣли много безпричинной злобы по адресу итальянской формы. Такія предпосылки уже значительно ослабляютъ интересъ къ изслѣдованію системы Джонеса; заранѣе можно предвидѣть, что большинство преимуществъ, которыя обѣщаетъ Джонесъ, въ его системѣ неосуществимы и имѣютъ чисто рекламный характеръ.

Въ самомъ дѣлѣ, какая система счетоводства можетъ предупредить банкротство или иски между купцами въ судахъ? Какимъ образомъ балансъ можетъ служить къ сокрытію хищенія?

Онъ является только признакомъ вѣрности записей, занесенныхъ въ основныя и въ вспомогательныя книги. Какое значеніе имѣетъ система въ счетоводствѣ, когда бухгалтеръ въ теченіе нѣсколькихъ лѣтъ не въ состояніи произвести заключенія книгъ по своей малограмотности?

Кромѣ того, не оставляетъ сомнѣнія, что Джонесъ ни одного серьезнаго сочиненія по бухгалтеріи не читалъ, а пользовался для своихъ трудовъ макулатурой. Имена англійскихъ писателей по бухгалтеріи: Ольдкестля, Меллиса, Пиля и др. ему извѣстны не были.

Дальнѣйшее изученіе труда Джонеса уже представляетъ мало интереса. Авторъ совершенно ничего не говоритъ о первыхъ двухъ элементахъ системы: 1) о научныхъ принципахъ и 2) о признакахъ вѣрности, связанныхъ съ его системой. Онъ трак-

*) Если, конечно, ведетъ книги по его системѣ.

туетъ лишь, и то чрезвычайно кратко, объ организаціи счетоводства по его системѣ.

Основными книгами по системѣ Джонеса являются: дневная и главная книга, причемъ онъ приводитъ примѣръ дневной книги для простой и двойной бухгалтеріи. Наибольшій интересъ представляетъ дневная книга по простой бухгалтеріи, поэтому мы и помѣщаемъ ея образецъ (см. 35 стр.).

Всѣ обороты Джонесъ дѣлитъ на дебитовые и кредитовые и заноситъ ихъ по мѣрѣ надобности на лѣвую и на правую сторону меморіала. Проданные и купленные товары Джонесъ записываетъ два раза: одинъ разъ при отправкѣ товара, а другой разъ при учиненіи разсчета, хотя бы оба эти момента происходили одновременно.

Всѣ другіе обороты Джонесъ записываетъ одинъ разъ. Прибыль Джонесъ выводитъ по меморіалу посредствомъ вычитанія изъ общаго итога дебитовыхъ оборотовъ общаго итога кредитовыхъ оборотовъ. Главная книга по системѣ Джонеса ведется крайне своеобразно и неудобно (см. 36—39 стр.).

Въ этой книгѣ проводятся исключительно личные счета. Счетъ товаровъ не ведется, а появляется лишь въ концѣ года, въ видѣ выписки общихъ итоговъ прихода и расхода товара изъ товарной книги.

Изъ разсмотрѣнія способа, предложеннаго Джонесомъ, нельзя усмотрѣть какой-либо новой системы. Наоборотъ, въ ней можно открыть слѣды двойной системы: если мы обратимъ вниманіе на сальдо счетовъ по главной книгѣ къ концу года и прибавимъ къ меньшей сторонѣ полученную прибыль, то получимъ правильный балансъ, т. е. признакъ вѣрности двойной системы.

Страдая отсутствіемъ наглядности и ясности, способъ Джонеса является болѣе труднымъ, чѣмъ двойная система. Хотя этотъ способъ и таитъ въ себѣ элементы двойного счета, тѣмъ не менѣе онъ значительно уступаетъ раціональному счетоводству. Трудъ Джонеса, вскорѣ послѣ своего появленія, былъ переведенъ на языки почти всѣхъ культурныхъ странъ, но успѣха не имѣлъ и скоро былъ преданъ забвенію. На русскій языкъ этотъ трудъ былъ переведенъ въ 1805 году, но практическаго примѣненія не имѣлъ.

Попытку Джонеса, дискредитировать итальянскую форму слѣдуетъ признать покушеніемъ съ негодными средствами. Лучшимъ доказательствомъ тому служитъ то обстоятельство, что никто торговыхъ книгъ по системѣ Джонеса не ведетъ.

ДНЕВНАЯ КНИГА.

Бристоль, мѣсяцъ Декабрь 1794.

Дебетъ разныхъ счетовъ. *Кредитъ разныхъ счетовъ.*

Ф. С.	ш.	п.	Л.	Стр.			Деб. и Кр. Ф. С.	ш.	п.	Стр.	Л.	Ф. С.	ш.	п.
3140	12	6	—			*(Транспортъ со страницы 12 (52).*	5538	11	—			2397	18	6
44	5	—	т	5	— —	Деб. Вильгельмъ Георгъ, въ Велсѣ;								
					Дек. 15	За проданные ему 30 штукъ миткал. по 29 ш. и 6 п.	44	5	—					
43	2	6	ц	6	— —	Деб. Вильг. Феръ, въ Бадѣ;								
						Продано ему 50 локт. широк. сукна по 17 ш. и 3 п.	43	2	6					
43	2	6	ш	6	— 21	Деб. Карлъ Гиль, въ Бадѣ;								
						Продано ему 50 локт. широк. сукна по 17 ш. и 3 п.	43	2	6					
29	10	—	ч	6	— —	Деб. Іоганъ Стронгъ, въ Бадѣ;								
						Продано ему 20 локт. митк., по 29 ш. и 6 п.	29	10	—					
29	10	—	г	2	— 25	Деб. Томасъ Тайлоръ, въ Бристолѣ;								
						Продано 20 шт. миткалю по 29 ш. и 6 п.	29	10	—					
23	2	6	о	4	— —	Деб. Георгъ Юнгъ, въ Бристолѣ;								
						За проданные ему 40 локт. казимиру по 9 ш. и 3 п.	23	2	6					
23	2	6	м	4	— 29	Деб. Томасъ Бакеръ, въ Бадѣ;								
						За прод. ему 50 л. казимиру по 9 ш. и 3 п.	23	2	6					
29	10	—	ф	5	— —	Деб. Іоганъ Кингъ, въ Вельсѣ;								
						Продано 20 шт. миткал. по 29 ш. и 6 п.	29	10	—					
29	10	—	д	2	— 31	Деб. Вильгельмъ Девисъ, въ Бристолѣ;								
						Продано ему 20 шт. миткал. по 29 ш. и 6 п.	29	10	—					
43	2	6	х	6	— —	Деб. Георгъ Вильсъ, въ Бирмингамѣ;								
						За проданные ему 10 локт. широк. сукна по 17 ш. и 3 п.	43	2	6					
					— —	Кр. Кассиръ за почтовые деньги въ прошедшемъ мѣсяцѣ и проч. расходы Ф. 1.10.—								
						За наемъ дома въ годъ 52.10.—								
						Жалованье служителямъ 52.10.—	106	10	—	1	в	106	10	—
					— —	Кр. Абрагамъ Больдъ, въ Бристолѣ;								
						За годов. интер. съ его капитала съ Ф. С. 1500.—.—. по 5 проц.	75	—	—	1	а	75	—	—
					— —	Кр. Карлъ Визе, въ Бристолѣ;								
						За годов. интер. съ его капитала съ Ф. С. 1500.—.—. по 5 проц.	75	—	—	1	б	75	—	—
1181	10	—		6	— —	Деб. товарный счетъ; по нынѣшнему инвентарю находится товару теперь въ амбарѣ на лицо, а именно:								
						380 л. шир. сукна по 15 ш. на Ф. С. 285.—.								
						570 л. казимиру по 7 ш. и 6 п. 213.15.								
						245 штукъ миткалей по 27 ш. 330.15.								
						8 пипъ портъ-вейну по 44 Ф. 352.—.	1181	10	—					
4660	—	—				*(Сумма за Октябрь, Ноябрь и Дек.).*	7314	8	6			2654	8	6
						(Разныхъ счетовъ).								
Деб.												К.		
6808	7	—	—	—	— —	Въ Январѣ, Февралѣ и Мартѣ	—	—	—	—	—	9072	—	—
4404	19	6	—	—	— —	Въ Апрѣлѣ, Маѣ и Іюнѣ	—	—	—	—	—	3996	10	—
4819	15	—	—	—	— —	Въ Іюлѣ, Августѣ и Сентябрѣ	—	—	—	—	—	4464	9	6
4660	—	—	—	—	— —	Въ Октябрѣ, Ноябрѣ и Декабрѣ . . .	—	—	—	—	—	2654	8	6
20693	1	6				Годовая сумма дѣлопроизводствъ по торговлѣ 1794 года	—	—	—	—	—	20187	8	—
						Барышъ . .	—	—	—	—	—	505	13	6
												20693	1	6
						Кр. Абрагамъ Больдъ								
						За половинный барышъ Ф. С. 252. 16. 9.								
						Кр. Карлъ Визе								
						За половинный барышъ — 252. 16. 9.								
						Ф. 505. 136.								

ДЕБЕТЪ. **ГЛАВНАЯ КНИГА.** СИСТЕМА

Абрагамъ Больдъ,

въ Бристолѣ, а.

КРЕДИТЪ.

Янв. Февр. Мар.			Апр. Май. Июнь.			Іюль. Авг. Сент.			Окт. Нояб. Дек.					Общій дебетъ.			Общій кредитъ.			Янв. Февр. Мар.			Апр. Май. Іюнь.			Іюль. Авг. Сент.			Окт. Нояб. Дек.		
	Ф. С.	ш. п.		Ф. С.	ш. п.		Ф. С.	ш. п.		Ф. С.	ш. п.			Ф. С.	ш. п.			Ф. С.	ш. п.			Ф. С.	ш. п.			Ф. С.	ш. п.			Ф. С.	ш. п.
												1794 Янв.	Кассою	1500	— —		1794 Янв.	1	1500										Дек. 13	31	75	
												Дек.	Интересами . .	75	— —																
													Балансъ 1575.—																		

Карлъ Визе,

въ Бристолѣ, б.

																	1794 Янв.	Кассою	1500	— —	1	Янв. 1	1500	— —							Дек. 13	31	75	— —
																	Дек.	Интересами . .	75	— —												
																		Балансъ 1575.—														

Абрагамъ Больдъ,

Кассиръ, в.

	Янв.			Апр.			Іюл.			Окт.																						
1	1	3000	— —	4	1	203	7 6	7	1	14	5 —	10	3	114	5 —	1794 Янв.	Кассѣ, за полученные въ семъ мѣсяцѣ	3100	— —	1	Янв. 2	750	— —	4	Апр. 1	—	15 —	7	Іюл. 1	1	1 —	10	Окт. 1	1	1 —
	17	50	— —		2	25	5 —		3	17	5 —		5	79	17 6						5	23	400	— —		Авг.				18	420	— —
2	21	50	— —		4	32	15 —	8	8	126	17 —		9	17	10 —							27	175	— —	9	1	10	10 —	11	Нбр.		
	Фев.			5	7	49	10 —		11	79	— —		12	9	5 —							29	400	— —		Сен.				1	1	10 —
2	10	26	— —		11	75	— —		19	67	— —		16	30	— —																
3	15	51	— —		Мая				23	35	— —		18	45	7 6																
	25	50	— —	6	1	327	12 —		Авг.				Нбр.				Фев.	Кассѣ, тоже . . Бал. 2454. —	127	— —	2	2	2	10 —		Мая				Дек.		
	Мар.				21	52		9	1	80	7 —	11	4	158	12 6														12	1	5	10 —
	1	26	10 —		27	51	10 —		8	45	10 —		13	179	5 —		Мар.	Кассѣ, тоже . . Бал. 1997. 17	395	7 —	3	1	1	10 —	6	1	1	5 —			1673	— —				
		54	— —		Іюн.				Сен.				Дек.								4	27	850	— —		Іюн.							13	31	106	10 —
	3	53	— —	7	7	140	10 —		3	135	9 —	12	1	43	2 6										6	1	5	5 —			323	— —				
		27	10 —		11	18	10 —		11	138	2 —		3	97	— —		Апр.	Кассѣ, тоже . . Бал. 1407.19.6.	385	17 6																
	7	34	10 —		16	43	2 6	10	21	111	10 —		9	228	2 6																				
	10	13	10 —		20	112	17 6										Май	Кассѣ, тоже . . Бал. 1837.16.6.	431	2 —																
4	15	186	7 —		23	22	10 —																												
					27	274	5 —										Іюн.	Кассѣ, тоже . . Бал. 2444. 6.6.	611	15 —																
																	Іюл.	Кассѣ, тоже . . Бал. 2782.12.6.	339	7 —																
																	Авг.	Кассѣ, тоже . . Бал. 2897.19.6.	125	17 —																
																	Сен.	Кассѣ, тоже . . Бал. 1285.19.6.	385	1 —																
																	Окт.	Кассѣ, тоже . . Бал. 1161. 3.6.	296	5 —																
																	Нбр.	Кассѣ, тоже . . Бал. 1497. 11.	337	17 6																
																	Дек.	Кассѣ; за полученные въ семъ мѣсяцѣ	368	5 —																
Транспортъ.	3622	7 —		1428	14 6		850	5 —		1002	7 6						Трансп. Балансъ.	Ф. С. 1753.16			Транспортъ.	4624	10 —		982	5 —		2008	12 —		684	11 —
																					Трансп. Балансъ	Ф. С. 3150.											

Янв. Февр. Мар.	Апр. Май. Іюнь.	Іюль. Авг. Сент.	Окт. Нбр. Дек.			Общій дебетъ.
					Іоганнъ Стронгъ, въ Бадѣ, ч.	
			12 Нбр. 25	1794 Нбр.	Товарамъ . . .	52 — —
			13 Дек. 21	Дек.	„ . . .	29 10 —
					Бал. 81 10.	
					Карлъ Гиль, въ Бадѣ, ш.	
			12 Нбр. 25	1794 Нбр.	Товарамъ . . .	52 — —
			13 Док. 21	Дек.	„ . . .	43 2 6
					Бал. Ф. 95.2.6	
					Товарный счетъ, щ.	
			13 Дек. 31	1794 Дек.	По росписи товарной . . . . Бал. 1181. 19.— Балансы со стр. 5 Ф. 2754. 1.—	1181 10 —
					Всей суммы Ф. 4366. 3. 6	
					Торговля А. Б. и К. В. Кредиторъ за всѣ дѣйствительные долги, суммою на К. 4366. 3. 6. За вычетомъ страдательныхъ долговъ, какъ значится въ Кредитѣ 3860. 10	
					Бал. Ф. 505.13. 6 эту сумму раздѣливъ на двое, слѣдуетъ внести въ счетъ каждаго соучастника, какъ при концѣ дневной книги означено.	
	118 17 6	18 10 —	1612 2 6			
съ 5 стран. 6808 7 —	4286 2 —	4801 5 —	3047 17 6			
Всего 6808 7 —	4404 19 6	4819 15 —	4660 — —			

Общій кредитъ.	Янв. Февр. Мар.	Апр. Май. Іюнь.	Іюль. Авг. Сент.	Окт. Нбр. Дек.
Балансы Трансп. со стр. 5 Ф. 3860. 10				
		52 — —	23 2 6	62 5 —
	съ 5 стр. 9072 — —	3944 10 —	4441 7 —	2592 3 6
	Всего 9072 — —	3996 10 —	4464 9 6	2654 8 6

ИЗЪ БИБЛІОТЕКИ № А. М. ГАЛАГАНЪ.

Тройная система Ф. В. Езерскаго.

Почти 80 лѣтъ спустя послѣ Джонеса появился новый способъ веденія книгъ, предложенный Ф. В. Езерскимъ, названный самимъ авторомъ „Тройной системой".

Не смотря на полный неуспѣхъ, который постигъ способъ Джонеса, новый авторъ воспользовался имъ въ значительной степени для своего сочиненія. Здѣсь невольно напрашивается вопросъ, какимъ образомъ, спустя почти 400 лѣтъ послѣ непрерывнаго пользованія ученіемъ Пачіоло и признанія за нимъ полной раціональности, могла появиться новая система, построенная въ значительной части на непризнанномъ способѣ Джонеса. Какъ на одну изъ главныхъ причинъ даннаго явленія, слѣдуетъ смотрѣть на значительныя искаженія и ненужныя введенія, которымъ подвергалась итальянская форма въ теченіе 18 и 19 столѣтій. Насколько эти измѣненія были значительны можно составить себѣ понятіе, сравнивши толкованія двойной системы, распространенныя въ 70 и 80 годахъ прошлаго вѣка, съ появившимся дословнымъ переводомъ труда Пачіоло на нѣмецкій языкъ, впервые произведеннымъ въ 1878 году нѣмецкимъ профессоромъ Егеромъ. Трудъ Пачіоло о бухгалтеріи выдержалъ всего два изданія, но послѣднее изъ нихъ было сдѣлано не позднѣе начала 17 столѣтія, и съ тѣхъ поръ оригиналъ книги былъ въ забвеніи. Идея итальянской бухгалтеріи передавалась нѣкоторыми авторами, какъ традиція, съ нѣкоторыми, правда, небольшими отклоненіями отъ подлинника. На эти отклоненія большое вліяніе имѣли обычаи и законодательство отдѣльныхъ странъ, а также покушенія беззастѣнчивыхъ авторовъ, которые безъ всякаго права претендовали на знаніе бухгалтеріи.

Подлинникъ итальянской формы бухгалтеріи въ изложеніи Пачіоло, послѣ почти 400 лѣтняго промежутка, появился въ 1878 году въ Германіи и былъ переведенъ на русскій языкъ въ началѣ прошлаго десятилѣтія *). Изучая подлинникъ и сравнивая его съ наиболѣе популярнымъ въ то время изложеніемъ итальянской формы Рейнбота, нельзя не поразиться тѣмъ измѣненіямъ, которымъ подверглось ученіе Пачіоло: 1) появился счетъ баланса въ Главной книгѣ, 2) въ связи съ этимъ появились статьи на открытіе книгъ въ журналѣ, 3) самое открытіе вмѣсто раціо-

*) Лука Пачіоло. Трактатъ о счетахъ и записяхъ. Первая печатная книга о двойной бухгалтеріи, изданная въ 1494 г. въ Венеціи. Спб. 1893 г.

нальнаго способа стало производиться помощью счета баланса, 4) искажалось понятіе и способъ составленія провѣрочныхъ балансовъ, 5) появились въ журналѣ статьи на заключеніе книгъ, 6) появилось ненужное ученіе о персонификаціи счетовъ.

Первыя эти измѣненія появились подъ вліяніемъ законодательства русскаго правительства, которое издало въ 1834 году спеціальныя правила для веденія торговыхъ книгъ. Издавая эти правила законодатель, повидимому, не справлялся съ ученіемъ о раціональномъ счетоводствѣ, а посему и допустилъ нѣсколько неяснстей, которыя дали поводъ къ искаженіямъ итальянской формы. Напр., требуя помѣщенія на первой страницѣ главной книги начинательнаго баланса, эти правила дали поводъ къ введенію въ раціональную бухгалтерію весьма неяснаго счета баланса. Требованіе въ статьѣ 614-й нашего торговаго устава вывода прибыли и убытка дало поводъ къ составленію ненужныхъ статей на прибыль и убытокъ въ журналѣ. Способъ заключенія книгъ помощью счета баланса также не пуженъ, какъ и при открытіи книгъ.

Отсутствіе общаго образованія среди бухгалтеровъ не давало послѣднимъ возможности воспринять законъ двойственности путемъ усвоенія мірового закона обмѣна вещества. Это положеніе заставляло подыскивать искусственныя объясненія сущности закона двойственности. Вмѣсто логическаго объясненія движенія цѣнностей съ одного счета систематической записи на другой счетъ, появилось ненужное ученіе объ олицетвореніи счетовъ съ неправильнымъ толкованіемъ понятій дебета и кредита. Подобныя измѣненія въ итальянской формѣ не могли не внести путаницу въ понятія у малознающихъ бухгалтеровъ. Все это давало поводъ къ всевозможнымъ нападкамъ на раціональную систему: ее обвиняли въ непонятныхъ условностяхъ, ведущихъ къ всевозможнымъ утайкамъ и умышленнымъ неправильностямъ.

Такое положеніе, въ связи съ отсутствіемъ литературы и періодическихъ органовъ по счетоводству, создало благопріятную почву къ появленію тройной системы.

Стоило только ее поосновательнѣе рекламировать, не стѣсняясь въ выраженіяхъ, обѣщать публикѣ несбыточныя преимущества, которыми будто-бы обладала новая система, и интересъ къ ней былъ обезпеченъ.

Среди компетентныхъ бухгалтеровъ тройная бухгалтерія встрѣтила серьезную критику съ самаго начала. Извѣстный вѣнскій профессоръ Келлеръ отзывался о ней въ 70 годахъ, какъ о курьезѣ.

Путь, по которому записи переходятъ изъ книги въ книгу слѣдующій:



Инвентарь:

Въ книгѣ Капитал.
Въ учет.: 5% б. 1 з.
Векс. къ получ.
Пр. обзаведенія.

Кофе.
Винъ.

Косм. тов.

Сахара.
Пеньки.

Бородина.

Въ капитальной книгѣ въ графѣ средствъ.

Въ капитальной книгѣ графа погашеній.
Векс. къ погаш.
Давыдовъ.

Средства (активъ).

Состоитъ на лицо:

		Р.	К.
1.	Въ кассѣ наличныхъ денегъ	16226	52
2.	5% бил. Гос. 1-го внутр. съ выигр. займа, бил. № 1, серій № 1—200; шт. 200 по 200 р.	40000	—
3.	Вексель Иванова въ Ригѣ, ср. 29 янв. 19 г.	30000	—
4.	Предметовъ обзаведенія на	1219	33

Товары:

5.	Кофе цейлон. пд. 10 по 10 р.	100	—
6.	Винъ разныхъ подъ отчетомъ отвѣтственнаго приказчика Елисѣева на	80000	—
7.	Косметическихъ товаровъ подъ отчетомъ у отвѣтственнаго приказчика Рузанова на .	60000	—
8.	Сахара пд. 61.25 на	360	74
9.	Пеньки пд. 4000.— „	12000	—

Заборщики:

10.	Бородинъ А. Б.	60000	—
	Итого средствъ Р. С. . .	299906	59

Погашенія (пассивъ).

Векселя къ погашенію:

11.	Вексель Климову ср. 30 іюля 19 г.	6000	—

Довѣрители:

12.	Давыдову Д. Г., въ Кіевѣ	356	20
	Итого погашеній Р. С. .	6356	20

Остатокъ.

Средствъ (активъ)	Р.	299906	59
Погашеній (пассивъ)	Р.	6356	20
Остатокъ капитала Р. С.		293550	39

Форма капитальной книги тройной системы.

1	2	3	4		5		6		7		8		9		10	
Названіе и страница или № учет.		Мѣсяцъ, число, изложеніе хода дѣлъ.	Контроль.		КАССА.				ЦѢННОСТИ.				ОСТАТКИ.			
Прих. и убыт.	Расх. и приб.				Приходъ.		Расходъ.		Приходъ.		Расходъ.		Погашенія и убытки.		Средства и прибыли.	
		1 Января 19 г. Среда. Состоитъ на лицо.														
		1 — 10. Средствъ (активъ) . . .	299906	59	16226	52	—	—	283680	07	—	—	—	-	299906	59
		11 — 12. Погашеній (пассивъ) .	6356	20	—	—	—	—	—	—	6356	20	6356	20	—	—
		Итого . .	306262	79	16226	52	—	—	283680	07	6356	20	6356	20	299906	59
		Остатки . .	—	—	16226 — 52				277323 — 87				293550 — 39			

Особая комиссія, организованная изъ спеціалистовъ при О-вѣ для содѣйствія русской промышленности, въ октябрѣ 1876 г. подвергла тройную систему всестороннему и тщательному разбору и признала за ней полную нераціональность и непригодность. Въ этой комиссіи мы встрѣчаемъ такія авторитетныя имена, какъ: Бѣловъ, Вальденбергъ, Вольфъ и др. Тѣмъ не менѣе, среди неинтеллигентной публики система эта, благодаря ея рекламному характеру, имѣла широкое распространеніе и въ теченіе 30 лѣтъ книга г. Езерскаго разошлась въ десяткахъ изданіяхъ.

Перейдемъ теперь къ изложенію сущности тройной системы.

Въ основаніе этой системы положенъ особый принципъ тройственности, выражаемый формулой:

$a = в + c$, т. е. приходъ равняется расходу плюсъ остатокъ, или: продажная стоимость товара равна своей стоимости плюсъ прибыль или минусъ убытокъ. Ученіе это развивается изъ того положенія, что дебетъ никогда не можетъ равняться кредиту.

Исходя изъ этого принципа, тройная система предлагаетъ свои основные признаки вѣрности и нѣсколько второстепенныхъ.

Книга капитальная тройной системы.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Названіе и страница или № учетовъ.		МѢСЯЦЪ, ЧИСЛО, ИЗЛОЖЕНІЕ ХОДА ОБОРОТОВЪ.	Контроль.	КАССА.		ЦѢННОСТИ.		ОСТАТКИ.	
Приходнаго и убыточнаго.	Расходнаго и прибыльнаго.			Приходъ.	Расходъ.	Приходъ.	Расходъ.	Убыло.	Прибыло.
		Переносъ со стр. .	438523 29	137781 02	450 --	293601 07	105438 20	7141 20	332635 00
		Остатки . . .	— —	137331 02		188162 87		325493 89	
		Задачи. **Января 18-го Суббота.**							
Комиссіон. товаръ.	Бородинъ.	42. Куплено у Бородина на текущій счетъ по комиссіи для Германа. поташа . . . . . пуд. 1566 по Р. 2 35	3680 10	— —	— —	3680 10	3680 10	— --	— —
Убытокъ.	Пенька.	43. Сгорѣло пеньки . . . „ 4000 „ „ 3 — Пенька застрахована не была.	12000 —	— —	— —	— —	12000 —	12000 —	— —
		Переносъ на стр. .	454203 39	137781 02	450 —	297281 17	121118 30	19141 20	332635 09
		Остатки . . .	— —	137331 02		176162 87		313493 89	

Учетъ кофе.

№ № задачъ.	Съ учета? на учетъ? Названіе учета.	Годъ, мѣсяцъ, число, ходъ дѣлъ.	ЦѢНА. Р. К.	ЦѢНА. Регуляторъ.	КОЛИЧЕСТВО. Приходъ. Пудъ.	КОЛИЧЕСТВО. Расходъ.	СУММА. Приходъ.	СУММА. Расходъ.	ВЫВОДЪ. Прибыль.	ВЫВОДЪ. Убытокъ.
		1 января 19 г.								
5	Сводн. кн.	Остается на 1-е января	10 —	0	10 —	— —	100 —	— —	— —	— —
		17-е января								
39	Космет.	Куплено у Бородина на текущій счетъ кофе (переносится со счета косметическихъ товаровъ, записанный туда по ошибкѣ) .	10 —	0	— —	— —	— —	— —	— —	— —
40	Касса.	Продано на наличныя за . . . . . Р. 4866 75	10 30	—	472 20	472 20	4725 —	4725 —	— —	141 75
41	„	Прибыль за купленный на аукціонѣ и перепроданный кофе . . . . . Р. 144 75	--	—	— —	— —	— —	— —	— —	141 75
		Р. С. . .	—	—	482 20	472 20	4825 —	4725 —	— —	283 50
		Остатокъ	10	—	100		100		283 50	

Стр. учетовъ.	ПРЕДМЕТЫ ОТЧЕТА (НАЗВАНІЕ УЧЕТОВЪ)	ЭЛЕМЕНТЫ ОТЧЕТА. ПРИХОДЪ. Оставалось средствъ (активъ).		Поступило.		РАСХОДЪ (стоимость). Оставалось погашеній (пассивъ).		Выдано.		ВЫВОДЪ. Убыло.		Прибыло.		ОСТАЕТСЯ. Средствъ (активъ).		Погашеній (пассивъ).	
	ЦѢННОСТИ.																
	Товарные учеты.																
60	Книгъ. Отчисленіе приб. и убытк. по I способу . .			112	50			112	50	—	50	21	50				
66	„ „ „ „ „ II „ . .			133	50			133	50			21	—				
70	„ „ „ „ „ III „ . .			112	50			112	50			21	—				
74	„ „ „ „ „ IV „ . .			112	50			112	50	—	50	21	50				
84	Винъ „ „ „ „ I „ . .	80000	—					46640	—	600	—	22960	—	33360	—		
84	Косметики „ „ „ „ I „ . .	60000	—	4725	—			42521	—	184	—	9400	—	22204	—		
86	Кофе „ „ „ „ IV „ . .	100	—	4725	—			4725	—			283	50	100	—		
90	Сахара „ „ „ „ IV „ . .	360	74	983	85			1344	59								
88	Пеньки „ „ „ „ IV „ . .	12000	—					12000	—	12000	—						
96	Дома „ „ „ „ IV „ . .			12000	—			12000	—			14000	—				
	Учеты коммис. товаровъ.																
88	Поташа . . . . . по V „ . .			3680	10			—	—					3680	10		
	То же, процентныхъ бумагъ.																
100	5% бил. 1 вн. выигр. займа по V способу	40000	—	71	25			4000	—			40071	25	36071	25		
	То же, текущихъ учетовъ.																
92	Давыдова, въ Кіевѣ . . . . по V способу			3030	30	356	20	2674	10			30	30	150000	—		
94	Добрынина, въ Кіевѣ . . . „ V „			1360	04			1360	04			6	96	51594	90		
96	Иванова, въ Петрозаводскѣ „ II „			1500	—			1500	—			1000	—			3000	—
102	Государственнаго Банка . „ V „			150000	—			—	—								
88	Бородина, здѣсь . . . . . „ V „	60000	—	—	—			8405	10								
92	Васильева, въ Кіевѣ . . . . „ V „							3000	—								
	То же, вексельныхъ учетовъ.																
98	Векселей къ полученію . . по IV способу	30000	—	1000	—	6000	—	30000	—	27000	—	80	—	1000	—		
98	„ „ погашенію . . „ IV „			6000	—			1000	—	60	—	240	—			100	—
	Учеты предм. обзавед.																
104	Предметовъ обзаведенія . . по II способу	1219	33	—	—			10	16	10	16			1209	17		
	Учеты издерж. и заработка.																
102	Заработка											300	—				
94	Куртажа											1	36				
102	Издержекъ торговыхъ									250	—	1	72				
	Итого	283680	07	189546	54	6356	20	171650	99	40105	16	88460	09	299219	42	4000	—
	Касса	16226	52	190190	35			159730	97	—	—			46685	90		
	Всего	299906	59	379736	89	6356	20	331381	96	40105	16	88460	09	345905	32	4000	—
		679643. 48.				337738. 16.				48354. 93.				341.905. 32.			
						341905. 32.											

Организація записей строится въ тройной системѣ слѣдующимъ образомъ: предварительно составляется инвентарь (см. 42 стр.) и потомъ всѣ обороты послѣдовательно записываются въ капитальную книгу (см. 43 стр.), напоминающую отчасти сводную хронологическую и систематическую запись по итальянской формѣ.

Въ графу „контроль“ капитальной книги записывается сумма каждаго оборота, въ графу „касса“ заносятся получаемыя и расходуемыя деньги. Въ графу „цѣнности“ на приходъ заносится продажная стоимость полученнаго товара, а въ расходъ своя стоимость отпущеннаго товара; въ графу „остатки“ въ лѣвую графу заносится убытокъ, и на приходъ заносится прибыль.

Въ капитальной книгѣ записи дѣлаются съ такимъ разсчетомъ, чтобы сумма, полученная отъ сложенія сальдо графы „касса“ съ сальдо графы „цѣнности“ = равнялась-бы сальдо графы „остатки“.

Это составляетъ основной признакъ вѣрности капитальной книги. Предвидя невозможность вывода результатовъ послѣ каждой операціи, авторъ тройной системы рекомендуетъ въ этихъ случаяхъ выводить остатки періодически.

Форма капитальной книги при ея открытіи въ началѣ года помѣщена на 43 стр.

Кромѣ указаннаго признака вѣрности въ капитальной книгѣ, авторъ называетъ еще два признака вѣрности:

1) графа „контроль“ равняется суммѣ изъ трехъ итоговъ:

Прихода кассы
Прихода цѣнностей
и убытка

или же:

расхода кассы
расхода цѣнностей
и прибыль.

2) Итогъ наличности кассы долженъ быть равенъ сальдо графы „касса“.

Изъ хронологической записи въ капитальной книгѣ всѣ обороты переносятся въ систематическую запись въ книгу отдѣльныхъ учетовъ. Для примѣра возьмемъ по одному образцу отъ каждаго типа счетовъ личнаго, матерьяльнаго и переходнаго.

По словамъ автора, запись въ капитальной книгѣ является наиболѣе совершенной, т. к. она представляетъ намъ непрерывность инвентаря.

Приходъ и расходъ товаровъ дѣлается въ систематическомъ учетѣ по своей цѣнѣ, причемъ разница отъ продажи относится въ графу „выводъ". Признакъ вѣрности этой записи слѣдующій: сальдо графы „сумма" должно быть равно числу, полученному отъ умноженія остатка товаровъ къ концу года на покупную цѣну (см. 44 стр.).

Въ личныхъ учетахъ графу прихода суммъ можно разсматривать какъ дебетъ личнаго счета. Прибыль по этому счету получается отъ разныхъ скидокъ.

Третій видъ записи по тройной системѣ представляется въ видѣ своднаго отчета (см. 46 стр.). Этотъ видъ записи получается путемъ простого копированія учетовъ систематической записи, прихода, расхода и остатка каждаго вида цѣнностей.

Основной признакъ вѣрности системы обнаруживается здѣсь болѣе ясно и опредѣленно чѣмъ въ хронологической и систематической записи.

Переходя теперь къ разбору основныхъ положеній тройной системы, остановимся прежде всего на принципѣ этой системы, который выражается формулой: $a = в + c$, т. е. приходъ равенъ расходу плюсъ остатокъ; или продажная стоимость товара равна своей заготовочной стоимости плюсъ прибыль или минусъ убытокъ. Если мы припомнимъ формулу, которая выражаетъ собой принципъ раціональной системы: $Д = К$, т. е. приходъ равенъ расходу, принимая $Д = a$ и $К = в + c$, мы конечно не можемъ не придти къ заключенію, что обѣ системы имѣютъ въ своемъ основаніи одинъ и тотъ же принципъ двойственности, построенный на законѣ обмѣна, съ той только незначительной разницею, что этотъ принципъ выражается нѣсколько иначе:

$$Д = К$$
$$Д = К - (в + c)$$

Если бы тройная система имѣла свой особый основной принципъ, отличный отъ принципа двойственности, то этотъ принципъ долженъ былъ быть основанъ на какомъ-нибудь научномъ законѣ, также какъ и принципъ двойственности, основанный на законѣ движенія матеріи. Но этого новаго принципа авторъ нигдѣ не выводитъ, потому что его не признаетъ, т. к. вся разница между отдѣльными системами счетоводства, по его словамъ, заключается въ числѣ книгъ, въ различной графкѣ ихъ и въ признакахъ вѣрности.

Это важное обстоятельство отнимаетъ у тройного счетоводства право на наименованіе самостоятельной системой и дѣлаетъ

его лишь формой счетоводства, представляющей собой разновидность итальянской системы.

Кромѣ того, отсутствіе признаковъ системы подтверждается вполнѣ неимѣніемъ самостоятельныхъ признаковъ вѣрности. Разберемъ эти признаки въ тройномъ счетоводствѣ:

1) первый признакъ вѣрности капитальной книги: общій итогъ оборотовъ равенъ суммѣ итога графы „касса“ и „цѣнности“ плюсъ убытокъ или минусъ прибыль. Этотъ признакъ не является результатомъ системы, а представляетъ простую повѣрку сложенія съ помощью вычитанія: уменьшаемое = вычитаемому плюсъ остатокъ.

2-й признакъ вѣрности капитальной книги—

равенство сальдо въ графѣ „остатки“ суммѣ остатковъ въ графѣ „касса“ и „цѣнности“—является случайнымъ признакомъ, ничего общаго ни съ системой, ни съ логикой не имѣющимъ.

3-й признакъ —

равенство книжныхъ остатковъ по кассѣ дѣйствительнымъ остаткамъ въ денежномъ сундукѣ — ни въ коемъ случаѣ не можетъ разсматриваться, какъ признакъ системы.

Признакъ вѣрности систематическихъ учетовъ—равенство стоимости остатка количеству остатка, умноженному на цѣну — является простой провѣркой отдѣльныхъ счетовъ при помощи основныхъ ариѳметическихъ правилъ.

Основной признакъ вѣрности сводной отчетной записи:

приходъ = расходу плюсъ остатокъ, т. е. является провѣркой вычитанія помощью сложенія.

Разсматривая послѣдовательно три рода записей тройной системы съ ихъ признаками вѣрности, нельзя не придти къ заключенію, что всѣ эти признаки являются слѣдствіемъ простого сходства итога, а отнюдь не результатомъ основного закона системы, какъ это имѣетъ мѣсто въ раціональномъ счетоводствѣ.

Припоминая основной признакъ вѣрности двойной записи—баланс, мы видимъ, что онъ получается послѣ того, какъ всѣ обороты систематической записи подвергаются математическому процессу, дающему въ результатѣ равенство дебета и кредита. Никакого подобнаго процесса не происходитъ въ тройной системѣ.

Такимъ образомъ, можно установить, что тройное счетоводство ни основного научнаго принципа, ни связанныхъ съ этимъ принципомъ самостоятельныхъ признаковъ вѣрности не имѣетъ. Отсутствіе первыхъ двухъ основныхъ элементовъ этой системы дѣлаютъ тройное счетоводство лишь формой двойной системы, отличающейся отъ нея только организаціей записей.

Перейдемъ теперь къ разбору организаціи записей по тройной системѣ.

Въ капитальной книгѣ мы видимъ хронологическій перечень оборотовъ и попытку систематизировать ихъ по тремъ графамъ, причемъ послѣдняя графа получается изъ 2-хъ предыдущихъ графъ. Этой записью авторъ гордится болѣе, чѣмъ остальными, т. к., будто бы, при помощи ея достигается непрерывность инвентаря. Къ сожалѣнію, этому назначенію капитальная книга совсѣмъ не удовлетворяетъ, т. к. самъ авторъ далеко не по всѣмъ оборотамъ выводитъ остатки, находя это невозможнымъ.

Непрерывность инвентаря хотя и считается идеаломъ счетоводства, тѣмъ не менѣе при существующемъ строѣ хозяйственной жизни, въ зависимости отъ колебанія рыночныхъ цѣнъ и платежеспособности отдѣльныхъ лицъ, является недостижимой.

Французскій счетоводъ Брошери въ своемъ подробномъ докладѣ удачно доказалъ полную несостоятельность этого требованія, предъявляемаго къ инвентарю.

Авторъ тройной системы не приводитъ никакихъ практическихъ доказательствъ непрерывности инвентаря, и въ числѣ рекомендуемыхъ имъ способовъ вывода прибыли мы встрѣчаемъ нѣсколько такихъ, изъ которыхъ нельзя не придти къ заключенію, что въ большинствѣ случаевъ прибыль правильно можно вывести только въ концѣ отчетнаго періода. Такимъ образомъ, случайныя записи, которыя попадаютъ въ графу „результаты“, не могутъ служить положительнымъ качествомъ капитальной книги.

Отдѣленіе оборотовъ съ наличными деньгами въ особую графу не является удобствомъ, т. к. мы все равно должны по закону вести особую кассовую книгу.

Дѣлая упрекъ итальянской формѣ за введеніе неясныхъ терминовъ: балансъ, дебетъ, кредитъ и др., авторъ тройной системы самъ заслуживаетъ этого упрека, т. к. онъ вводитъ въ свою систему терминъ—графу „цѣнности“, которая имѣетъ по его толкованію весьма условное и непонятное значеніе.

Систематическіе учеты по тройной системѣ значительно уступаютъ по своей наглядности такимъ же учетамъ въ главной книгѣ въ раціональной системѣ. Графа для вывода результатовъ въ систематическихъ учетахъ по тройной системѣ является лишней потому, что пользоваться ею приходится въ видѣ исключенія.

Сводоотчетная запись напоминаетъ провѣрочный балансъ, но значительно ему уступаетъ, т. к. въ немъ не выводится размѣра чистаго капитала. Кромѣ того, отсутствіе коллективныхъ счетовъ затрудняетъ разсмотрѣніе сводоотчетной записи.

Принимая во вниманіе все сказанное относительно тройной

системы, мы видимъ, что она никакихъ преимуществъ въ организаціи записей противъ итальянской формы не имѣетъ. Наоборотъ, скрытый признакъ двойственности, обнаруживаемый въ капитальной и сводно-отчетной книгахъ, значительно затрудняетъ провѣрку записей по тройной системѣ, тѣмъ болѣе, что предлагаемые авторомъ особые признаки вѣрности, присущіе, якобы, только тройной системѣ, являются лишь провѣркой ариѳметическихъ дѣйствій, но не провѣркой вѣрности записей.

Изгнавъ балансъ изъ своей системы, авторъ ея тѣмъ не менѣе неминуемо выводитъ этотъ балансъ и пользуется имъ для провѣрки сводно-отчетной записи. Послѣднее положеніе даетъ намъ полное право заключить, что тройная система является неудачной формой итальянской системы и поэтому не можетъ быть названа раціональной.

Что касается до возможности избѣжать при помощи тройной системы утаекъ и обмановъ, то, по признанію самого автора, является далеко не всегда возможнымъ, т. к. это положеніе не зависитъ отъ системы счетоводства.

Мы сказали уже выше, что въ 70 годахъ тройная система подверглась серьезной критикѣ спеціальной комиссіи, которая доказала отсутствіе у этого счетоводства права на званіе самостоятельной системы и, кромѣ того, доказала недостаточность вывода при помощи этой системы непрерывности инвентаря.

Практическое примѣненіе тройной системы въ торгово-промышленныхъ предпріятіяхъ подтвердило вполнѣ правильность выводовъ спеціальной комиссіи, тѣмъ не менѣе авторъ продолжаетъ рекламировать ее по прежнему. Такимъ образомъ, потерявъ свой научный raison d'être, тройная система въ наше время является не болѣе, какъ предметомъ спекуляціи среди малограмотныхъ бухгалтеровъ.

Счетоводство по тройной формѣ не выдержало того экспериментальнаго метода, которому обязаны огромными непрерывными успѣхами всѣ прикладныя знанія, поэтому оно является мертворожденнымъ и никакой пользы человѣчеству не принесло.

Система фонъ-Дитмара.

Трудъ г. фонъ-Дитмара, который самъ авторъ называетъ системой, представляетъ намъ новую область въ счетоводномъ творчествѣ.

До сего времени основной причиной появленія новыхъ системъ было признаніе значительныхъ дефектовъ за двойной итальянской формой счетоводства, напр. неопредѣленность счета

баланса и всѣхъ переходныхъ счетовъ, невозможность видѣть результаты дѣятельности въ теченіе операціоннаго года и т. д.

У г. фонъ-Дитмара были свои особые мотивы къ созданію новой системы счетоводства.

Изучая безуспѣшно итальянскую форму счетоводства въ теченіе почти 20 лѣтъ, какъ говоритъ въ предисловіи къ своему печатному труду *) авторъ новой системы, и не имѣя возможности вслѣдствіе этого примѣнять ее полностью на практикѣ, г. фонъ-Дитмаръ изобрѣлъ новую собственную систему, по которой и ведетъ теперь бухгалтерію въ ввѣренныхъ ему предпріятіяхъ. По адресу итальянской бухгалтеріи онъ никакихъ серьезныхъ упрековъ не дѣлаетъ, а говоритъ просто, что она слишкомъ трудна и имѣетъ неправильности въ терминологіи.

Свою систему авторъ строитъ на законѣ двойственности вполнѣ опредѣленно и со всѣми признаками вѣрности, основанными на этомъ законѣ. Своимъ признаніемъ закона двойственности авторъ самъ отнимаетъ право у своего труда на званіе „новой системы“. Нѣтъ сомнѣнія, что трудъ фонъ-Дитмара представляетъ ту же итальянскую форму счетоводства, но лишь съ нѣсколько иною организаціею записей.

Знакомясь ближе съ этой организаціей записей мы остановимся на журналѣ. Здѣсь мы видимъ, что авторъ измѣняетъ общепринятую терминологію при составленіи журнальныхъ статей. Возьмемъ для примѣра обыкновенную журнальную статью.

Сч-ъ Иванова (долженъ)
Сч-у кассы 50 —

Въ данной статьѣ понимается, что Ивановъ долженъ за полученные имъ Руб. 50. —

Эту статью авторъ составляетъ въ журналѣ иначе:

Сч-ъ кассы (передалъ)
Сч-у Иванова 50 —

т. е. здѣсь онъ отмѣчаетъ счетъ кредитующій, а потомъ счетъ дебитующій.

Или еще примѣръ:

Сч-ъ прибыли и убытка (долженъ)
Сч-у товаровъ
За полученный убытокъ Руб. 100 —

По объясненію автора эту статью слѣдуетъ составлять такъ:

Сч-ъ товаровъ (предъявляетъ требованіе)
Сч-у прибыли и убытка на Руб. 100 —

*) Н. Ф. фонъ-Дитмаръ. Основы счетоводства (по новой формѣ). Хар. 1907 г.

Система фонъ-Дитмара.

(Примѣръ № 1 изъ книги „Основы счетоводства“ Н. Ф. фонъ-Дитмара).

1. ЖУРНАЛЪ.

№ по порядку.	СТАТЬЯ.	Р.	К.	№ по порядку.	СТАТЬЯ.	Р.	К.
	1. Открытіе счетовъ.				Транспортъ .	1100	—
	С-тъ Баланса начинательнаго (1)			5	Отпущенъ товаръ Семенову.		
1	*С-тъ кредиторовъ— С-ту баланса нач. (1)* 100				*С-тъ товаровъ— С-ту дебеторовъ*	100	—
2	*С-тъ капитала— С-ту баланса нач. (1)* 1200	1300		6	Купленъ товаръ на наличныя.		
3	*С-тъ баланса нач. (1) —С-ту кассы* 400				*С-тъ кассы*		
4	*С-тъ баланса нач. (1) —С-ту движ. имущ.* 300				*С-ту товаровъ*	300	—
5	*С-тъ баланса нач. (1) С-ту товаровъ* . . . 200			7	Проданъ товаръ за наличныя		
6	*С-тъ баланса нач. (1) С-ту дебеторовъ* . . 300	1300			*С-тъ товаровъ— —С-ту кассы*	800	—
	2. Операціи.			8	Произведены разные торговые расходы.		
1	Уплаченъ долгъ Иванову.				*С-тъ кассы —С-ту прих. расх.* . .	300	—
	С-тъ Кассы— С-ту кредиторовъ	100	—	9	Сгорѣвшее имущество списано въ убытокъ.		
2	Отъ Петрова полученъ товаръ				*С-тъ движимаго имущества— С-ту прибыли и убытка* . .	200	—
	С-тъ кредиторовъ— С-ту товаровъ	400	—		**3. Результатные Счета.**		
3	Получено отъ должника К.			10	Получена прибыль на товарахъ.		
	С-тъ дебеторовъ— С-ту кассы	200	—		*С-тъ приб. и уб.— —С-ту товаровъ* . .	100	—
4	Получено заимообразно отъ П.						
	С-тъ кредиторовъ— Счетъ кассы	400	—				
	Транспортъ .	1100	—		Транспортъ .	2900	—

№ страницы журнала.	СТАТЬЯ.	Р.	К.	№ страницы журнала.	СТАТЬЯ.	Р.	К.
	Транспортъ .	2900			*Примѣчаніе.* Если записи въ Главной книгѣ ведутся по прежнему способу, т. е. безъ отдѣленія изъ итоговъ остатковъ Баланса, то закрытіе счетовъ по журналу будетъ слѣдующее:		
11	Расходы снесены въ убытокъ.						
	С-тъ прих. и расх. С-тъ приб. и убытка . .	300	—				
12	Полученъ убытокъ.				С-тъ Баланса заключительнаго (1).		
	С-тъ приб. и убытка— —С-ту капитала . . .	400	—				
	Итого журнала .	3600	—	1	С-тъ кассы С-ту бал. заключ. 1100		
	4. Закрытіе счетовъ.			2	С-тъ дв. им.—С-ту бал. заключ. 100		
	4. Закрытіе счетовъ за истекшій періодъ (1) и открытіе счетовъ на новый періодъ (2).			3	С-тъ товара—С-ту бал. заключ. 200		
	С-тъ Баланса заключительнаго (1) и начинательнаго 2.			4	С-тъ дебет.—С-ту бал. заключ. 200	1600	
1	*С-тъ кредиторовъ— —С-ту бал. нач.* [2] 800			5	С-тъ бал. заключ.— С-ту кредитор . . 800		
2	*С-тъ капитала— —С-ту бал. нач.* [2] 800	1600	—	6	С-тъ бал. заключ— С-ту капитала . . 800	1600	—
3	*С-тъ бал. нач.* (2)— —*С-ту кассы* . . . 1100						
4	*С-тъ бал. нач.* [2]— —*С-ту дв. имущ.* . 100						
5	*С-тъ бал. нач.* [2]— —*С-ту товаровъ* . 200						
6	*С-тъ бал. нач.* [2]— —*С-ту дебеторовъ* . 200	1600	—				

Вслѣдствіе измѣненія формы журнальныхъ статей авторъ измѣняетъ соотвѣтственно и записи въ главной книгѣ.

Такимъ образомъ, г. фонъ-Дитмаръ предлагаетъ произвести ломку въ составленіи журнальныхъ статей только потому, что ему кажется удобнѣе и понятнѣе составлять ихъ по его способу. Такая ломка, не имѣя подъ собой серьезнаго основанія, совершенно недопустима, т. к. она повлекла бы за собой массу ошибокъ.

Главная книга по системѣ фонъ-Дитмара представляетъ много неясностей при выводѣ сальдо по отдѣльнымъ счетамъ. О классификаціи счетовъ авторъ говоритъ тоже весьма неясно: онъ

2. ГЛАВНАЯ КНИГА.

Д-тъ	**С-тъ Баланса начинательнаго (1).**	К-тъ
С-тъ кредиторовъ 100		С-ту кассы 300
С-тъ капитала 1200		С-ту движимаго имущества . . . 300
		С-ту товаровъ 300
		С-ту дебеторовъ 300
1300		1300

Д-тъ	**1. Счетъ кассы.**	К-тъ
С-тъ баланса начинат. 400		—
3. С-тъ дебеторовъ 200		1. С-ту кредиторовъ 400
4. С-тъ кредиторовъ 400		6. С-ту товаровъ 300
7. С-тъ товаровъ 800		8. С-ту торговыхъ расходовъ . . 300
Итого . . 1400		700
Сальдо . . 700		—
С-тъ баланса заключительнаго . . 1100		—

Д-тъ	**2. С-тъ движимаго имущества.**	К-тъ
С-тъ баланса начинательн. . . . 300		—
—		9. С-ту прибыли и убытка 200
—		Итого . . 200
—		Сальдо . . 200
С-тъ баланса заключительнаго . . 100		—

подраздѣляетъ счета главной книги на вещественные, личные и отвлеченные, и кромѣ того говоритъ вскользь о калькуляціонныхъ и результатныхъ счетахъ; такія упоминанія вскользь при строгой классификаціи — недопустимы.

Кромѣ того, авторъ въ свою систему вводитъ новую книгу „Главнаго счета“. Эта книга, по словамъ автора, является текущимъ балансомъ, существующимъ въ каждый моментъ дѣйствій предпріятія и выражающимъ общее положеніе дѣлъ.

При болѣе подробномъ разсмотрѣніи этой книги, мы видимъ, что она является не болѣе, какъ „состояніемъ счетовъ“, съ тою только разницей, что это состояніе выводится не въ концѣ каждаго мѣсяца, а ежедневно. Трудно предположить, что бы въ большихъ предпріятіяхъ, гдѣ книги ведутся по ежемѣсячной разноскѣ, можно было воспользоваться книгой „главнаго счета“. Такимъ образомъ, въ большинствѣ случаевъ эта книга не будетъ использована.

Вотъ все, что можно сказать существеннаго о системѣ фонъ-Дитмара. Изъ разсмотрѣнія этой системы ясно обнаруживается, что она является не болѣе какъ уродливой формой двойной системы. Фактъ появленія этой системы основанъ на недоразумѣніи — авторъ не зналъ въ достаточной степени раціональнаго счетоводства. Такихъ примѣровъ въ счетоводной литературѣ много; они лишній разъ доказываютъ, что нѣкоторые авторы, не имѣя возможности ясно усвоить раціональное счетоводство занимаются изобрѣтеніемъ новыхъ системъ.

Четвертная система П. Шмелева.

Въ исторіи счетоводства можно отмѣтить нѣсколько случаевъ появленія совершенно особенныхъ системъ счетоводства. До сего момента мы наблюдали различныя искаженія, которымъ подвергалось раціональное счетоводство; эти искаженія сплошь и рядомъ являлись добросовѣстнымъ заблужденіемъ авторовъ, причемъ такія заблужденія были вполнѣ ясно изложены.

Такое ясное изложеніе отдѣльныхъ дефектовъ давало полную возможность изслѣдовать ошибки авторовъ и тѣмъ способствовать разубѣжденію лицъ нетвердыхъ въ бухгалтерскомъ мышленіи. Для науки счетоводства эти явленія отчасти желательны, т. к. онѣ каждый разъ подчеркиваютъ полную основательность счетоводства, построеннаго на законѣ двойственности.

Но, кромѣ такихъ ошибочныхъ формъ, появляются иногда такія системы счетоводства, которыя по своей безтолковости и

Книга главнаго счета.

ДЕБЕТЪ. КРЕДИТЪ.

№	Журналъ. СТАТЬЯ.	Сумма.	Касса. 1	Движимое имущество. 2	Товары. 3	Дебеторы. 4	Кредиторы. 5	Приходъ-Расходъ. 6	Прибыль-убытокъ. 7	Капиталъ. 8	Касса. 1	Движимое имущество. 2	Товары 3	Дебеторы 4	Кредиторы. 5	Приходъ-расходъ. 6	Прибыль убытокъ. 7	Капиталъ. 8
	С-тъ Баланса начинат. (1)	1300	—	—	—	—	100	—	—	1200	400	300	300	300	—	—	—	—
1	Уплаченъ долгъ Иванову	100	100	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	100	—	—	—
2	Отъ Петрова получен. товаръ	400	—	—	—	—	400	—	—	—	—	—	400	—	—	—	—	—
3	Получено отъ должника К.	200	—	—	—	200	—	—	—	—	200	—	—	—	—	—	—	—
4	Получены деньги взаймы отъ П.	400	—	—	—	—	400	—	—	—	400	—	—	—	—	—	—	—
5	Отпущенъ товаръ въ долгъ Семенову .	100	—	—	100	—	—	—	—	—	—	—	—	100	—	—	—	—
6	Купленъ товаръ за наличныя	300	300	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	—	—	—	—	—
7	Сгорѣвшее имущ. снесено въ убытокъ .	200	—	200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	200	—
8	Произведены торговые расходы	300	300	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	300	—	—
9	Проданъ товаръ за наличныя	800	—	—	800	—	—	—	—	—	800	—	—	—	—	—	—	—
10	Получена прибыль на товарѣ	100	—	—	—	—	—	—	100	—	—	—	100	—	—	—	—	—
11	Торговые расходы снесены въ убытокъ	300	—	—	—	—	—	300	—	—	—	—	—	—	—	—	300	—
12	Полученъ убытокъ	400	—	—	—	—	—	—	400	—	—	—	—	—	—	—	—	400
	Итогъ	3600	700	200	900	200	800	300	500	—	1400	—	800	100	100	300	500	400
	Сальдо	1100	—	200	100	100	700	—	—	—	700	—	—	—	—	—	—	400
	Отъ Баланса { заключ. (1) и начин. (2) } . . .	1600	—	—	—	—	800	—	—	800	1100	100	200	200	—	—	—	—

безшабашности въ изложеніи — представляютъ нежелательныя явленія.

Къ такимъ формамъ принадлежитъ трудъ И. П. Шмелева.

Приведемъ нѣсколько соображеній, высказанныхъ авторомъ въ его трудѣ о четвертной системѣ.

„Туманность въ старыхъ системахъ счетоводства, а также трудность и мелочность отчетовъ является вслѣдствіе нерезонности принципа, несвоевременнаго, искусственнаго балансированія суммъ по счетамъ въ двойной системѣ и полной безпринципности системъ простой и тройной".

Предметъ счетоводства авторъ опредѣляетъ такъ:

„Счетоводство есть наука, долженствующая исчислять и отмѣчать богатства по книгамъ, дабы отстранять народъ отъ соблазна присваивать себѣ чужое и дабы человѣчество было строже, разсчетливѣе и нравственнѣе".

Далѣе авторъ говоритъ: „Всѣ операціи состоятъ изъ четырехъ по двѣ другъ другу противоположныхъ частицъ, которыя и должны быть отмѣчены въ 4-хъ столбцахъ, по двѣ на двухъ противоположныхъ сторонахъ, гдѣ бы суммы этихъ частицъ должны естественнымъ путемъ балансироваться".

Далѣе авторъ говоритъ, что онъ создалъ „новую четвертную систему счетоводства, вполнѣ научную и основанную на принципѣ естественнаго хода операцій и ихъ четырехъ разрядномъ дѣленіи. Безъ соблюденія закона двойного дуализма, безъ подраздѣленія всѣхъ функцій, а по функціонированію и богатствъ на 4 разряда, а также и безъ подраздѣленія богатствъ по категоріямъ, группамъ, счетамъ безъ отдѣльныхъ записей по двумъ отдѣльнымъ книгамъ операцій и богатствъ, какъ безъ главнѣйшихъ принциповъ и провѣрки счетоводства не существуетъ, а потому тамъ о вѣрности, точности, ясности записей не можетъ быть и рѣчи".

Говоря о конгрессѣ 1887 года авторъ заявляетъ, что счетоводы Европы не знаютъ разницы 3-хъ стадій торговли.

Свою систему авторъ строитъ на новомъ, открытомъ имъ законѣ „двойного дуализма". Этотъ новый законъ г. Шмелевъ объясняетъ такъ: учетъ цѣнностей происходитъ не только по приходу и расходу, но и одновременно по прибыли и убытку.

Никакихъ экономическихъ обоснованій этого закона авторъ не приводитъ; научная сторона этого закона совершенно не разработана.

Не вдаваясь въ подробныя доказательства и вооружась одной лишь логикой, можно придти къ заключенію, что вновь открытый законъ является не болѣе какъ абсурдомъ.

Говорить объ этомъ законѣ можно только лишь вообразивъ, что по одной и той же торговой сдѣлкѣ можно получить одновременно и прибыль и убытокъ.

Разбирая подробнѣе объясненія г. Шмелева, можно догадаться, что въ основу своей новой системы онъ взялъ формулу учета изъ тройной системы:

$$A = B + C,$$

т. е. приходъ равенъ расходу плюсъ остатокъ, дополнивъ эту формулу новымъ членомъ

$$A = B + C - D,$$

т. е. приходъ равенъ расходу плюсъ прибыль и минусъ убытокъ.

Четверная система счетоводства.

Расходъ, выдача и убавленіе.		Барышъ, доходъ и дивиденд.			Убытокъ, утрата и дефицитъ.		Приходъ, полученіе и прибавленіе.	
1		2			3		4	
Руб.	К.	Руб.	К.		Руб.	К.	Руб.	К.
				Январь 1895 года				
10000	—	—	—	Отъ предпринимателя денегъ, въ предпріятіе	—	—	10000	—
5500	—	—	—	На деньги (съ торговъ) куплено хлѣба	—	—	6000	—
3000	—	500 500	— —	Продано хлѣба за деньги . . .	—	—	3500 2750	— —
3000	—	—	—	Проданъ (послѣдній) хлѣбъ за деньги	250	—	—	—
21500	—	1000	—	Итоги и балансъ 22500 операціи . . 22500	250	—	22250	—
—	—	750	—	Выводы и балансъ разностей	—	—	750	—

Нѣтъ сомнѣнія, что эта система никакого успѣха имѣть не могла и ею можно было заинтересовать только лицъ некомпетентныхъ.

Просматривая трудъ г. Шмелева можно придти къ заключенію, что авторъ, не владѣя въ достаточной степени ни раціональной системой, ни тройной формой счетоводства, вообразилъ себя создателемъ новой системы, которая по его словамъ „во сто разъ проще и точнѣе другихъ существующихъ системъ счетоводства."

Такое нежелательное вторженіе въ область счетоводства, къ сожалѣнію, не представляетъ единичнаго случая въ нашей литературѣ. Мы можемъ еще назвать системы А. П. Пеленкина, Н. У. Попова и др., но въ тоже время необходимо отмѣтить тотъ фактъ, что эти новыя системы положительно ничего болѣе или менѣе существеннаго въ науку счетоводства не внесли и скорѣе были нежелательнымъ явленіемъ, т. к. сбивали съ толку неопытныхъ лицъ и тѣмъ способствовали распространенію нераціональныхъ знаній по бухгалтеріи.

Заключеніе.

Познакомившись съ различными счетоводными системами нельзя не придти къ заключенію, что всѣ онѣ представляютъ не болѣе какъ разновидности раціональной системы, основанной на законѣ двойственности, и поэтому не имѣютъ права на званіе самостоятельныхъ системъ.

Все изложенное здѣсь не можетъ не навести на предположеніе о существованіи одной единой системы счетоводства, которая беретъ свое начало отъ мірового закона обмѣна веществъ.

Всѣ наши выводы находятся во власти логики, и потому, какъ бы неожиданны они ни были, ихъ нельзя не признать.

Пачіоло поставилъ столбъ, который не сломить никакимъ проповѣдникамъ новыхъ системъ. Можно до изнеможенія биться у этого столба, а онъ будетъ стоять по прежнему непоколебимо. Вмѣсто этой безплодной работы слѣдуетъ глубоко вдуматься въ тѣ простые и неоспоримые принципы двойного счетоводства, которые написаны на этомъ столбѣ и разрабатывать тотъ богатый матерьялъ, который въ нихъ заключается. При такомъ направленіи нашей дѣятельности, счетоводная наука займетъ подобающее мѣсто среди другихъ отраслей знанія.

Въ этой работѣ есть также вѣрный залогъ къ болѣе тѣсному сближенію членовъ разрозненной бухгалтерской профессіи въ одно сословіе и къ признанію государствомъ за этимъ сословіемъ особыхъ правъ и преимуществъ, необходимыхъ для планомѣрнаго и спокойнаго отправленія служебныхъ обязанностей.

Я позволю себѣ заключить мой трудъ словами одного изъ почтенныхъ поборниковъ счетоводной науки, покойнаго Э. Г. Валь-

депберга: „Сплоченные мыслью и духомъ, соединенные общей любовью къ своему призванію, употребимъ всѣ усилія, чтобы разумнымъ трудомъ поднять достоинство бухгалтера и высоко держать знамя бухгалтеріи, какъ науки, и восходить неуклонно, какъ намъ завѣщалъ нашъ незабвенный Пачіоло, отъ хорошаго къ лучшему".

Труды А. И. Гуляева

по счетоводству и коммерческимъ знаніямъ

изданные въ 1905—1908 г.г.

Краткіе очерки счетоводства большихъ предпріятій въ связи съ изложеніемъ организаціи коммерческой части дѣла. М. 1905 г., ц. 75 к.

Курсъ фабрично-заводскаго счетоводства, въ 2-хъ частяхъ. Руководство при прохожденіи курса фабричной бухгалтеріи, а также пособіе для фабричныхъ инспекторовъ и конторщиковъ. М. 1905 г., ц. 3 р.

Курсъ бухгалтеріи. Часть I. Теорія. Часть II Практическая: книговеденіе торговаго дома и акціонерной компаніи. Часть III. Отчетъ. М. 1906 г., ц. 3 р. 5 к.

Сборникъ задачъ по бухгалтеріи. М. 1906 г., ц. 40 к.

Краткій курсъ коммерческой ариѳметики. М. 1906 г., ц. 60 к.

Сборникъ задачъ по коммерческой ариѳметикѣ. М. 1906 г., ц. 35 к.

Курсъ коммерціи. М. 1906 г., ц. 80 к.

Краткій курсъ коммерческой корреспонденціи. М. 1906 г., ц. 25 к.

Торговое дѣло. Справочная книга для лицъ, занимающихся торговыми и конторскими дѣлами. М. 1906 г., ц. 2 р. 50 к.

Введеніе въ бухгалтерію. М. 1907 г., ц. 1 р.

Счетоводство ссудо-сберегательныхъ кассъ. Пособіе при организаціи счетоводства. Спб. 1908 г., ц. 75 к.

ПРИГОТОВЛЯЮТСЯ КЪ ПЕЧАТИ:

Счетоводство акціонерныхъ компаній.
Американская форма бухгалтеріи.

Всѣ вышепоименованные труды А. И. Гуляева продаются въ книжномъ складѣ „Коммерческая Литература“ (С.-Петербургъ, Екатерингофскій пр., д. 8).