85
59г
Р-83
057
Р 83

**А. П. Рудановскій,**

Главный Бухгалтеръ Московской Городской Управы,
преподаватель Московскаго Коммерческаго Института.

# ПРИНЦИПЫ
# ОБЩЕСТВЕННАГО СЧЕТОВѢДѢНІЯ.

Библіотека М. У. О. Н. А.
493.
Н-44г.
15430
РЕДКІЙ ФОНДЪ

Изданіе Издательской Комиссіи студентовъ Московскаго Коммерческаго Института.

**МОСКВА.**
(Т-во „Печатня С. П. Яковлева“, Петровка, Салтыковскій пер., д. Т-ва, № 9).
**1913.**

# ОГЛАВЛЕНІЕ.


*Стр.*

**Предисловіе** . . . . . III
Пособія . . . . . XXXVI

**Введеніе.**

**Общіе принципы.**

I. Опредѣленія . . . . . 1
II. Синтетическій (ревизіонный) учетъ . . . . . 4
III. Аналитическій (контрольный) учетъ . . . . . 22
IV. Цѣль учета . . . . . 30

**РЕВИЗІОННЫЙ (СИНТЕТИЧЕСКІЙ) УЧЕТЪ.**

ОТДѢЛЪ I.

**Правила систематизаціи.**

**Построеніе баланса.**

1. Построеніе счетовъ по закону подобія . . . . . 41
2. Построеніе счетовъ по закону причинности . . . . . 61
3. Построеніе системы счетовъ по закону развитія . . . . . 70
4. Нормировка баланса . . . . . 104
5. Законъ устойчивости, какъ конечная цѣль систематизаціи . . . . . 131

ОТДѢЛЪ II.

**Правила корреспонденціи.**

**Построеніе взаимоотношеній между счетами.**

1. Опредѣленіе и значеніе корреспонденціи . . . . . 153
2. Корреспонденція бюджетныхъ счетовъ.
   Прямые разсчеты съ третьими лицами . . . . . 164
3. Корреспонденція бюджетныхъ счетовъ.
   Разсчетъ черезъ агентовъ или черезъ посредство распредѣлительныхъ счетовъ . . . . . 170
4. Корреспонденція между бюджетными счетами.
   Взаимные разсчеты между бюджетами . . . . . 183

*Стр.*

5. Типичныя схемы бюджетныхъ оборотовъ . . . . . 191
6. Внутренніе обороты бюджетовъ . . . . . 200
7. Корреспонденція пассивныхъ счетовъ . . . . . 206
8. Корреспонденція активныхъ счетовъ . . . . . 218
9. Недопустимые въ общественномъ хозяйствѣ обороты между счетами. . 229
10. Балансъ всей системы счетовъ . . . . . 231

## ОТДѢЛЪ III.

## Правила регистраціи.

### Построеніе формъ.

*I. Счетные документы.*

1. Опредѣленіе счетныхъ документовъ. . . . . 241
2. Границы ревизіонаго учета. . . . . 247
3. Классификація формъ ревизіоннаго учета . . . . . 250
4. Опредѣленіе распорядительныхъ органовъ. . . . . 263
5. Оправдательные документы:
   - А. Приходные документы . . . . . 266
   - Б. Расходные документы. . . . . 273
   - В. Контроль и ревизія кассы . . . . . 289
   - Г. Распредѣлительные документы. . . . . 295
6. Сводные документы . . . . . 303
7. Пробный балансъ . . . . . 310

*II. Счетныя книги.*

1. Назначеніе счетныхъ книгъ. . . . . 314
2. Основныя книги . . . . . 319
3. Журналъ. . . . . 329
4. Главная книга . . . . . 340
5. Балансы. . . . . 349
6. Отчеты. . . . . 358
7. Годовой отчетъ . . . . . 371

# Предисловіе.

Развитіе знаній протекаетъ между искусствомъ—съ одной стороны, и наукою—съ другой стороны, какъ между двумя берегами, и справедливо говоритъ знаменитый Беста, что во всякой дисциплинѣ необходимо сохранять и поддерживать тѣсную связь науки съ искусствомъ, иначе знаніе теряетъ живость.

Чѣмъ ближе какая-либо дисциплина къ повседневной жизни, тѣмъ болѣе необходимо поддержаніе въ ней тѣсной и живой связи между искусствомъ и наукою, и, чтобы выйти въ то море знаній, гдѣ сливаются всѣ дисциплины, гдѣ открываются широкіе научные горизонты и гдѣ всѣ пути ведутъ къ цѣли, надо умѣть поддерживать, въ предѣлахъ каждой обособленной дисциплины, постоянную и живую связь науки съ искусствомъ, а, слѣдовательно, связь принциповъ съ цѣлями.

Особенно важно поддержаніе тѣсной и живой связи между теоріею и практикою во всякой дисциплинѣ въ первый періодъ ея сознательнаго и цѣлесообразнаго обоснованія, пока научность дисциплины оспаривается, пока эта дисциплина, поглощенная практическими цѣлями, не успѣла завоевать себѣ должнаго мѣста среди другихъ наукъ, установленіемъ опредѣленной связи съ ними. Къ сожалѣнію, до сихъ поръ находилось въ такомъ положеніи счетоводство—одна изъ старѣйшихъ дисциплинъ, имѣющихъ самое близкое отношеніе къ повседневной жизни, въ такихъ наиболѣе насущныхъ проявленіяхъ, каковы всѣ проявленія хозяйственной дѣятельности.

Привилегію объяснять хозяйственныя явленія получила политическая экономія, которая, однако, не приняла на себя обязанности базировать свои объясненія на точномъ исчисленіи хозяйственныхъ явленій, несмотря на то, что жизнь выработала довольно точную мѣру и число для такого исчисленія—въ деньгахъ. Такое объясненіе исчислимыхъ хозяйственныхъ явленій безъ

исчисленія привело къ раздѣленію науки и искусства въ области наиболѣе насущныхъ интересовъ—роль науки выпала на долю политической экономіи, а ролью искусства должно довольствоваться счетоводство.

Въ настоящее время, благодаря трудамъ ученыхъ счетоводовъ итальянской школы, сумѣвшихъ дать широкую постановку всѣмъ вопросамъ счетной практики, и французской школы, которая въ лицѣ наиболѣе видныхъ своихъ представителей углубила содержаніе учета, оказывается возможнымъ дать учету принципіальное обоснованіе, надлежащимъ истолкованіемъ логическаго значенія того чисто практическаго пріема учета, который извѣстенъ подъ именемъ пріема двойныхъ записей.

На основаніи научныхъ работъ тѣхъ же школъ оказывается возможнымъ точно указать и конечную цѣль учета—въ исчисленіи хозяйственныхъ явленій (операцій), каковое исчисленіе, вытекая изъ принципа двойственности, практически выполнимо, благодаря наличности постоянной и довольно точной мѣры хозяйственныхъ явленій—денегъ. Денежную оцѣнку Беста считаетъ важнѣйшимъ моментомъ учета, а Леотей и Гильбо опредѣляютъ самое счетоводство, какъ вѣтвь прикладной математики. Въ моей недавней работѣ „Общая теорія учета... и т. д.“ я показалъ связь денежной оцѣнки съ теоріею цѣнности, лежащею въ основѣ политической экономіи и составляющею до сихъ поръ ея дилемму, а также привелъ учетъ хозяйственныхъ явленій въ связь съ основными понятіями математическаго анализа, въ его современномъ развитіи, показавъ, что деньги есть количественный комплексъ; такимъ образомъ, я связалъ теорію цѣнности—вершину политической экономіи, съ теоріею комплексовъ—вершиною математическихъ понятій.

Опираясь на работы итальянской школы, особенно на работы Росси, выдающагося теоретика логисмографическаго направленія этой школы, и работы Пизани, который дополнилъ извѣстный практическій пріемъ двойныхъ записей, данный еще Пачіоли, открытіемъ другого важнаго пріема практическаго учета, состоящаго въ требованіи строгаго отдѣленія во всякомъ балансѣ статики хозяйства отъ его динамики,—я могъ ясно очертить объектъ учета, выдѣливъ изъ всей массы хозяйственныхъ явленій область, безспорно принадлежащую учету, опредѣливъ ее, какъ совокупность всего того, что допускаетъ денежное исчисленіе, и, затѣмъ, указалъ элементъ этой совокупности—въ счетахъ, опредѣливъ счетъ, какъ устойчивую дифференціальную (частную) совокупность исчислимыхъ хозяйственныхъ явленій, а за счетомъ всѣхъ

счетовъ, т.-е. за интегральною (общею) совокупностью, сохранилъ широко распространенное въ практикѣ учета названіе—баланса, придавъ тѣмъ самымъ послѣднему точное строго научное опредѣленіе, и связалъ съ балансомъ самое понятіе объ объектѣ учета, т. е. понятіе о всемъ томъ, что подлежитъ денежной оцѣнкѣ и допускаетъ денежное исчисленіе. Въ то же самое время, при такомъ представленіи баланса, я практическому пріему Пачіоли, требующему двойныхъ записей, придалъ значеніе первой аксіомы учета, требующей равновеликости дебета и кредита въ каждомъ изолированнымъ счетѣ и въ любой совокупности счетовъ, а практическому пріему Пизани, требующему разграниченія статической части баланса отъ динамической, я придалъ значеніе второй аксіомы учета, требующей такой конструкціи баланса, въ которой статическій остатокъ — неповторяющихся оборотовъ равновеликъ всегда динамическому остатку—періодически повторяющихся оборотовъ. Въ „Общей теоріи учета... и т. д.“ я указалъ также и третью аксіому учета, утверждающую, что всякій балансъ получаетъ приращеніе, отличное отъ нуля, каковую аксіому я связалъ съ однимъ изъ важнѣйшихъ положеній математическаго анализа — извѣстною теоремою Коши, лежащею въ основаніи теоріи комплексовъ.

Такимъ образомъ, въ томъ научномъ освѣщеніи, который данъ впервые мною, практическіе пріемы учета приведены въ связь *съ тѣмъ новымъ логическимъ закономъ—принципомъ двойственности, количественнымъ выраженіемъ котораго является математическій комплексъ*. При этомъ, не вдаваясь въ подробности, считаю необходимымъ отмѣтить, что, по моему мнѣнію, этотъ принципъ есть математическое выраженіе физическаго *принципа относительности* (голландскаго физика Лоренца), который начинаютъ въ механикѣ признавать всеобщимъ міровымъ закономъ (Пуанкаре), ибо въ силу этого закона явленіе считается понятнымъ и возможнымъ лишь тогда, когда на ряду съ нимъ сосуществуетъ другое явленіе—прямо противоположное, въ немъ незаключенное, слѣдовательно, внѣшнее относительно перваго явленія.

Установивъ принципъ учета и связавъ его со счетными аксіомами, я указалъ общій научный методъ, ведущій къ цѣли учета,—въ денежномъ исчисленіи хозяйственныхъ явленій, каковое исчисленіе, будучи основано на логическомъ законѣ и связано съ практикою учета черезъ посредство установленныхъ опытомъ аксіомъ, допускающихъ математическое истолкованіе, можетъ и должно опираться на математическій анализъ, слѣдовательно, *методы учета имѣютъ въ пріемахъ математическаго анализа и син-*

*теза неисчерпаемый источникъ развитія, причемъ вся совокупность методовъ денежнаго исчисленія ведетъ къ денежной оцѣнкѣ объекта учета—хозяйства, что и даетъ его балансъ; правильная же оцѣнка баланса составляетъ основную задачу теоріи цѣнности—центральной проблемы политической экономіи.*

Въ практикѣ учета вполнѣ намѣчены, хотя и недостаточно разграничены, какъ пріемы синтетическаго, такъ и пріемы аналитическаго учета. Впервые это отмѣчено Леотеемъ и Гильбо въ ихъ дѣленіи учета на учетъ синтетическій и учетъ аналитическій, но мнѣ принадлежитъ *указаніе связи всѣхъ пріемовъ счетной ревизіи съ синтезомъ, а пріемовъ счетнаго контроля—съ анализомъ.*

При указанныхъ условіяхъ я имѣю право утверждать, что совокупность всѣхъ новѣйшихъ изслѣдованій въ области теоріи и практики учета заключаетъ въ себѣ всѣ необходимыя начала для научнаго обоснованія учета.

---

Несмотря на то, что счетоводство, въ настоящее время, достигло такого научнаго развитія, которое позволяетъ построить теорію учета, исходя изъ одного принципа, опытъ какового построенія и данъ мною въ „Общей теоріи учета", я, въ изложеніи основъ общественнаго счетовѣдѣнія, предпочелъ методъ индукціи методу чистой дедукціи, считаясь съ тѣмъ, что принципъ двойственности, въ данномъ ему мною истолкованіи еще требуетъ усвоенія и конкретизаціи. Это конкретное выраженіе принципа двойственности въ чисто счетной формѣ—трехъ общеизвѣстныхъ счетовъ, систематически проводится мною въ этой моей работѣ.

Изъ различныхъ же возможныхъ формъ изложенія, я, слѣдуя примѣру Леотея и Гильбо, а также Шротта и Крамера, выбралъ форму догматическаго изложенія. Сущность такого изложенія состоитъ въ формулировкѣ выработанныхъ практикою, слѣдовательно, провѣренныхъ на опытѣ, правилъ и пріемовъ учета, но съ такимъ разсчетомъ, чтобы каждое правило и каждый пріемъ въ то же время диктовались и были согласованы съ требованіями теоріи, т.-е. получали принципіальное обоснованіе. При такомъ способѣ изложенія дается рядъ правилъ практическаго учета, причемъ каждое правило практическаго учета становится въ то же время тезисомъ теоріи учета; въ цѣломъ получается кодексъ учета, гдѣ тѣсная связь теоріи съ практикою основанная на данныхъ опыта, проведена по методу спекулятивно-эмпирическому.

Пока для построенія теоріи учета данъ лишь рядъ общихъ положеній, вытекающихъ изъ практики, и пока практика лишь смутно прозрѣваетъ общія задачи учета, лучше дать въ руки практика конкретную догму, какъ руководящую нить, чѣмъ развить ему теорію, въ которой практикъ наталкивается на рядъ отвлеченныхъ понятій, оперировать съ которыми у него нѣтъ привычки, потому что эти понятія не вошли еще въ обиходъ практической жизни. Практики, обыкновенно, продолжаютъ оперировать съ массою разрозненныхъ и болѣе или менѣе односторонихъ представленій еще долгое время послѣ того, какъ эти представленія сложатся въ тѣ научныя понятія, которыя приходятъ на смѣну несовершеннымъ представленіямъ практической жизни. Наконецъ, въ началѣ научнаго обоснованія какой-либо дисциплины, когда терминологія ея слабо установлена, болѣе или менѣе заимствована у другихъ смежныхъ съ нею дисциплинъ, догматическое изложеніе, какъ обязывающее къ строгой формулировкѣ, содѣйствуетъ и ускоряетъ выработку и усвоеніе нужной и самостоятельной терминологіи.

Догматическій методъ изложенія имѣетъ существенные недостатки, изъ которыхъ, можетъ быть, важнѣйшій заключается въ сухости изложенія, благодаря которому лица, малознакомыя на практикѣ съ предметомъ изложенія, должны затрачивать много труда на усвоеніе предмета, который дается въ препарированномъ видѣ, т.-е. разложеннымъ на составляющіе его элементы. Но когда такое аналитическое представленіе предмета дается въ систематическомъ видѣ, съ надлежащею послѣдовательностью и въ достаточномъ освѣщеніи теоріею, то трудность усвоенія вознаграждается для изучающаго предметъ по этому методу тѣмъ, что изучающій усваиваетъ не внѣшнія формы, а руководящія идеи, которыя прививаются его сознанію и, затѣмъ, отчасти даже интуитивно складываются и развиваются въ понятія; а это особенно важно въ отношеніи такихъ дисциплинъ, которыя, подобно счетоводству, очень легко сводятся на практикѣ къ формамъ, лишеннымъ содержанія.

Конечно, изложеніе предмета описательное, красочно или пластично изображающее отдѣльные и наиболѣе выпуклые и бьющіе въ глаза моменты, болѣе привлекаетъ вниманіе, легче запоминается, и такого метода строго придерживается одинъ изъ выдающихся теоретиковъ учета—Беста, но такой, можетъ быть, и педагогическій, пріемъ я считаю опаснымъ, такъ какъ онъ позволяетъ овладѣть предметомъ въ силу одной памяти, безъ всякаго участія сознанія. Кромѣ того, такой пріемъ изложенія позволяетъ

скользить по поверхности, не заставляя заглядывать вглубь, а потому не даетъ тѣхъ руководящихъ идей и не указываетъ тѣхъ путей, которыхъ долженъ держаться практикъ, при рѣшеніи всѣхъ задачъ, которыя ставитъ ему жизнь на каждомъ шагу и на которыя теорія учета должна давать, если не готовый, то подходящій отвѣтъ въ видѣ ясно и точно формулированныхъ правилъ, вытекающихъ изъ практики и диктуемыхъ теорію.

Въ противность всѣмъ руководствамъ по счетоводству, я не даю и даже избѣгаю всякихъ примѣровъ и не привожу готовыхъ образцовъ формъ, такъ какъ считаю, что счетоводъ долженъ, подобно судьѣ, знать законы учета, долженъ умѣть находить ихъ, толковать и примѣнять ко всѣмъ случаямъ, какіе порождаетъ жизнь. Когда важнѣйшіе законы учета, вытекающіе изъ практики и основанные на теоріи, формулированы, изучающій счетоводство, по моему глубокому убѣжденію, обязанъ самостоятельно найти нужные ему для уясненія идей учета примѣры изъ повседневной окружающей его жизни или изъ отчетовъ, рисующихъ жизнь каждаго хозяйства со всевозможными ея казусами.

Правило учета не можетъ и не должно объясняться на примѣрахъ: каждое правило учета, какъ законъ, должно примѣняться, сообразуясь со всѣми условіями даннаго хозяйства, такъ какъ въ большинствѣ случаевъ каждое счетное правило есть или нормальный уголъ зрѣнія, или отправная база оцѣнки, или намѣченная цѣль учета; поэтому каждое правило учета надо понять въ связи съ цѣлымъ, а не достаточно знать. Отсюда слѣдуетъ, что всякій примѣръ на счетное правило есть только болѣе или менѣе произвольная иллюстрація, отвлекающая вниманіе отъ идеи и болѣе или менѣе произвольно фиксирующая его на случайныхъ частностяхъ.

Даже въ отношеніи формъ важнѣе знать не тѣ или иныя вошедшія въ практику какого-либо хозяйства формы, а типы счетныхъ формъ и типичныя черты, характеризующія ихъ, ибо формы учета есть только пути, прокладываемыя правилами учета, почему каждое правило, вообще говоря, диктуетъ необходимую при данныхъ условіяхъ форму, если только достаточно изучены общіе пріемы оформленія правилъ; дѣйствуя иначе, легко принять форму за правило и свести учетъ къ безжизненной схоластикѣ и безцѣльному формализму, какимъ и страдаетъ въ данное время практическое счетоводство, которое изъ-за формъ, какъ изъ-за деревьевъ, не видитъ лѣса и не въ состояніи подняться до пониманія общихъ задачъ учета.

Вреднымъ сведеніемъ учета къ формамъ и простой регистраціей страдаетъ нѣмецкая школа, а за нею и русская школа, находящаяся до сихъ поръ исключительно подъ господствомъ нѣмецкой школы. Благодаря преклоненію передъ формою, вся изобрѣтательность практиковъ направлена не на усвоеніе принциповъ учета во всей ихъ широтѣ и глубинѣ, какъ того требуетъ итальянская школа, въ особенности Беста, а на изобрѣтеніе и комбинацію формъ, что, кстати сказать, не требуетъ большого труда и представляетъ занятіе, съ точки зрѣнія правильнаго учета, почти безцѣльное. Трудно провести въ жизнь принципъ, правило, даже пріемъ и уже гораздо легче оформить ихъ; но разграфить болѣе или менѣе вычурно чистый листъ бумаги и наполнить его цифрами есть задача, которая требуетъ только досуга и дерзновенія, почему безпринципныя счетныя формы есть не болѣе, какъ татуировка, прикрывающая отсутствіе учета и неправильные взгляды на задачи его.

Указавъ причины, побудившія меня отступить отъ трафарета большей части учебниковъ по бухгалтеріи, я считаю необходимымъ указать въ самомъ предисловіи тѣ важнѣйшія начала, которыхъ я держался въ развитіи принциповъ общественнаго счетовѣдѣнія и, такимъ образомъ, дать въ предисловіи общій обзоръ моихъ взглядовъ на задачи учета и привести ихъ въ связь съ новѣйшими теченіями въ области учета, что, при избранной мною формѣ изложенія, я не могъ сдѣлать въ главной части моей работы, не нарушая ея цѣльности и стройности.

Для того, чтобы облегчить практикамъ пользованіе моимъ изслѣдованіемъ, а учащимся облегчить трудъ усвоенія этихъ формулъ учета, я отмѣтилъ особымъ значкомъ (звѣздочкой передъ цифрой параграфа), какъ тѣ правила, которыя еще не проведены въ жизнь, такъ и тѣ общія положенія, которыя могутъ не входить въ задачу начальнаго изученія, представляя интересъ лишь для будущихъ изслѣдователей и указывая имъ тѣ положенія, исходя изъ которыхъ необходимо вести дальнѣйшія изслѣдованія и которыя требуютъ провѣрки или испытанія на практикѣ.

---

Въ то время, какъ итальянская школа безъ различія направленія — Беста, Росси, Пизани, слишкомъ расширила предѣлы счетовѣдѣнія, относя къ задачамъ его всю совокупность хозяйственныхъ явленій, независимо отъ того, исчислимы эти явленія или нѣтъ, и, такимъ образомъ, превратила счетоводство въ теорію хозяйственнаго управленія, съ очень расплывчатымъ содержаніемъ; напротивъ, французская школа—Леотея и Гильбо, слишкомъ

суживаетъ предѣлы счетовѣдѣнія, считая его только спеціальнымъ видомъ исчисленія; тогда какъ, нѣмецкая школа, даже въ лицѣ такихъ видныхъ теоретиковъ камеральнаго учета, какъ Шроттъ, Гюгли, Крамеръ, и такихъ знатоковъ коммерческаго учета, какъ Крейбигъ и Рейшъ, впадаетъ въ крайность, противоположную итальянской школѣ, и видитъ въ счетоводствѣ лишь орудіе хозяйственнаго управленія, разсматриваетъ его какъ совокупность болѣе или менѣе искусныхъ пріемовъ регистраціи хозяйственныхъ явленій,—я, синтетизируя опытъ всѣхъ этихъ школъ, ставлю счетовѣдѣнію точно опредѣленные предѣлы и въ области различныхъ знаній отмежевываю ему вполнѣ опредѣленное, никакой другой дисциплинѣ непринадлежащее, поле дѣятельности:

*Счетоводство есть постольку наука, поскольку оно имѣетъ своимъ предметомъ особый видъ математическаго исчисленія, называемый учетомъ; причемъ изъ всей массы хозяйственныхъ явленій объектомъ учета является лишь такая совокупность явленій, которая допускаетъ денежную оцѣнку; эта совокупность хозяйственныхъ явленій, допускающихъ денежную оцѣнку, называется на счетномъ языкѣ балансомъ. Напротивъ, счетоводство есть искусство, поскольку оно ставитъ своею задачею лишь описаніе хозяйственныхъ явленій въ особыхъ условныхъ формахъ съ помощью различныхъ условныхъ пріемовъ и пользуется тѣми готовыми натуральными оцѣнками этихъ явленій, которыя диктуются хозяйственнымъ управленіемъ, ограничиваясь простымъ подсчетомъ натуральныхъ оцѣнокъ, безъ всякаго переучета ихъ. Задача счетовѣдѣнія, въ цѣломъ, требуетъ установленія и поддержанія гармонической связи между счетною наукою и счетнымъ искусствомъ.*

Изъ всей совокупности хозяйственныхъ явленій, по моему мнѣнію, къ области учета относятся лишь массовыя или коллективныя явленія хозяйственной жизни, допускающія и ту массовую оцѣнку, которая достигается на практикѣ посредствомъ денегъ; напротивъ, вся совокупность индивидуальныхъ, болѣе или менѣе случайныхъ, хозяйственныхъ явленій, даже тогда, когда они допускаютъ субъективную денежную оцѣнку, не составляетъ сама по себѣ объекта учета. Вся масса всевозможныхъ явленій хозяйственной жизни становится объектомъ учета не путемъ простого подсчета, а лишь при условіи переоцѣнки или переучета всѣхъ первоначальныхъ субъективныхъ оцѣнокъ, для опредѣленія ихъ объективной оцѣнки. Слѣдовательно, посредствомъ правильнаго и научно обоснованнаго учета изъ всей массы субъективныхъ оцѣнокъ устраняется все случайное, вслѣдствіе чего пер-

воначальная субъективная оцѣнка систематически и послѣдовательно доводится до объективной оцѣнки подобно тому, какъ систематическое исчисленіе случайныхъ явленій, носящее названіе теоріи вѣроятностей, устраняетъ изъ массы случайныхъ явленій все случайное и приводитъ къ опредѣленію математическаго ожиданія, какъ наиболѣе вѣроятнаго значенія для массы отдѣльныхъ случайныхъ явленій.

Такимъ образомъ, въ области хозяйственныхъ, или, что то же, политико-экономическихъ явленій, роль счетоводства та же, что и роль статистики въ области соціальныхъ явленій; поэтому, для правильнаго учета необходимо, чтобы денежное исчисленіе такъ же, какъ количественное исчисленіе статистики, опиралось на теорію вѣроятностей, теорію конечныхъ разностей и теорію варіацій, представляя изъ себя особое не менѣе, чѣмъ статистика, своеобразное сочетаніе этихъ методовъ.

Не входя въ анализъ оцѣнки хозяйственныхъ явленій и относя таковую всецѣло къ общей теоріи учета, я могу ограничить свою задачу здѣсь систематическимъ построеніемъ всей совокупности учтенныхъ оцѣнокъ, что приводитъ къ установленію законовъ построенія баланса общественнаго хозяйства. Въ силу указанной аналогіи между счетнымъ и статистическимъ исчисленіемъ нетрудно понять, что когда оцѣнка хозяйственныхъ явленій не представляетъ собою искомаго и на первый планъ выдвигается систематизація, то сходство въ обоснованіи учета и статистики усугубляется настолько, что законы индукціи въ счетномъ и статистическомъ синтезѣ оказываются тождественными. Мнѣ принадлежитъ обоснованіе учета общественнаго хозяйства на слѣдующемъ положеніи, устанавливающемъ тѣсную связь между счетною и статистическою систематизаціею: *законы счетной систематизаціи, въ приложеніи къ объекту учета—балансу, или совокупности всего того, что въ хозяйствѣ допускаетъ денежную оцѣнку, суть тѣ самые общіе законы научной систематизаціи, которые наиболѣе выяснены статистикою.*

Эти общіе законы систематизаціи, на основаніи изученія новѣйшихъ изслѣдованій въ области статистики, я свожу къ тремъ законамъ—подобія, причинности и развитія, которыя, по моему мнѣнію, связаны однимъ общимъ закономъ научной систематизаціи—закономъ устойчивости. Къ изложенію общихъ соображеній о приложеніи этихъ законовъ къ счетной систематизаціи я и перехожу.

Логисмографія, впервые, дала намъ систематическое разложеніе баланса на рядъ счетовъ, показавъ, что наиболѣе устойчивая

совокупность всѣхъ хозяйственныхъ явленій—балансъ, есть интегральный, т.-е., общій счетъ, состоящій изъ совокупности отдѣльныхъ счетовъ, планомѣрное развитіе которыхъ находится въ тѣсной связи съ денежною оцѣнкою хозяйственныхъ функцій и совершается параллельно съ этою оцѣнкою. Статмографія же подвела твердый фундаментъ подъ совокупность всѣхъ этихъ разложеній логисмографіи, показавъ, обратно, что всякое систематическое разложеніе, въ любомъ строго выдержанномъ направленіи, даетъ опредѣленную совокупность, входящую въ балансъ, т.-е. даетъ сбалансированный рядъ счетовъ. Опираясь на изслѣдованія въ области учета, данныя логисмографіею и статмографіею, я показалъ, что *логисмографическое разложеніе—счетное дифференцированіе вытекаетъ изъ послѣдовательнаго и систематическаго примѣненія основной общеизвѣстной аксіомы учета—аксіомы Пачіоли о равновеликости дебета и кредита въ общей совокупности исчислимыхъ хозяйственныхъ явленій, т.-е. въ балансѣ; тогда какъ статмографическое сложеніе—счетное интегрированіе основано на примѣненіи другой новой аксіомы учета, недавно установленной и пока неусвоенной—аксіомы Пизани о равновеликости сальдо статическаго и динамическаго въ томъ же балансѣ.*

Мое истолкованіе пріема диграфическихъ записей — пріема, извѣстнаго со временъ Пачіоли, и истолкованіе новаго пріема диграфическаго разслоенія баланса на статику и динамику вноситъ радикальное измѣненіе въ пріемы практическаго учета, такъ какъ обязываетъ во всякомъ правильномъ учетѣ не только соблюдать общепринятое требованіе записи каждой суммы на дебетъ и кредитъ счета, но и требуетъ такого направленія всего учета въ цѣломъ, чтобы *въ балансѣ поддерживалось и строго соблюдалось разграниченіе статической части, представляющей совокупность неповторяющихся оборотовъ, отъ динамической части, представляющей совокупность періодически повторяющихся оборотовъ.* Это требованіе отчасти уже угадано въ лучшемъ опредѣленіи двойной бухгалтеріи, данномъ Гюгли. Гюгли называетъ двойною бухгалтеріею лишь такой учетъ, въ которомъ совокупность актива и пассива отдѣлена отъ совокупности текущихъ измѣненій въ нихъ; но въ этомъ опредѣленіи Гюгли есть, тѣмъ не менѣе, важный пропускъ, такъ какъ не указано то, что можно и должно понимать подъ измѣненіемъ, т.-е. подъ динамикою учета. Правильное представленіе объ измѣненіяхъ далъ Пизани, потому что онъ первый указалъ на то, что въ счетъ оборота могутъ входить лишь повторяющіяся измѣненія, совокупность которыхъ и составляетъ счетъ, названный мною счетомъ бюджета. Равнымъ образомъ, дан-

ная мною формула раздѣленія въ балансѣ статики и динамики находитъ подтвержденіе у Леотея и Гильбо, какъ въ установленномъ ими принципѣ перманентности первоначальныхъ оцѣнокъ, такъ еще болѣе въ ихъ требованіи учитывать въ счетѣ полнаго оборота, называемомъ ими счетомъ эксплоатаціи, совокупность всѣхъ фактическихъ сдѣлокъ, измѣняющихъ первоначальную оцѣнку, почему устанавливаемый Леотеемъ и Гильбо *счетъ всѣхъ фактическихъ измѣненій въ первоначальныхъ оцѣнкахъ, основанныхъ также на фактическихъ сдѣлкахъ, есть счетъ оборота, или счетъ бюджета, совпадающій съ тѣмъ, что Пизани называетъ динамическою частью баланса.*

Соединеніе опредѣленія двойного учета по Гюгли съ разложеніемъ баланса на статику и динамику по Пизани и съ принципомъ перманентности инвентаря, установленнымъ Леотеемъ и Гильбо, вполнѣ объясняетъ то, что въ настоящее время *всѣ усилія правильнаго учета направлены на выработку практическихъ пріемовъ, содѣйствующихъ возможно болѣе совершенному отдѣленію въ балансѣ статики отъ динамики, т.-е. примѣненію и развитію въ учетѣ новой аксіомы Пизани, каковые пріемы я назвалъ методами резервированія и фондированія, или, вообще, методами нормировки баланса.*

Понятіе о резервахъ (risconto) вытекаетъ изъ принципа перманентности, а послѣдній тѣсно связанъ съ тѣмъ величайшимъ открытіемъ въ области учета, которое сдѣлано Леотеемъ и Гильбо и которое должно лечь въ основаніе новой научной теоріи учета. Это открытіе Леотея и Гильбо можно формулировать въ видѣ слѣдующаго положенія о необратимости пассива въ активъ: дебетъ пассива никогда не можетъ и не долженъ становиться дебетомъ актива и, попадая въ диграфическомъ, т.-е. начертательномъ (представленномъ на листѣ бумаги) балансѣ на сторону актива, долженъ быть резервированъ на особыхъ счетахъ; равнымъ образомъ, кредитъ актива никогда не можетъ и не долженъ становиться кредитомъ пассива и, попадая въ диграфическомъ, т.-е. начертательномъ (представленномъ на листѣ бумаги) балансѣ на сторону пассива, долженъ быть резервированъ на особыхъ счетахъ. Необратимость актива въ пассивъ, столь часто нарушавшаяся на практикѣ, впервые точно установленная и доказанная замѣчательнымъ по глубинѣ анализомъ Леотея и Гильбо, позволила мнѣ дать количественное опредѣленіе актива и пассива, а вмѣстѣ съ тѣмъ и количественное выраженіе принципа двойственности, которое я могу формулировать такъ: *активъ и пассивъ количественно невыразимы съ помощью положительныхъ и отрицательныхъ мѣръ*

*и числъ, а требуютъ для количественнаго представленія выраженія актива посредствомъ реальныхъ, а пассива—посредствомъ воображаемыхъ (мнимыхъ) количествъ; напротивъ, дебетъ и кредитъ въ активѣ количественно выражаются положительными и отрицательными числами такъ же, какъ дебетъ и кредитъ пассива выражаются, обратно, отрицательными и положительными количествами.*

Обосновавъ обособленіе статики отъ динамики въ балансѣ на количественныхъ отношеніяхъ и показавъ, что въ статической части комплексъ разлагается, а въ динамической—слагается, я установилъ впервые *разложеніе всякаго баланса съ исчерпывающею полнотою на три главные счета: счетъ актива, счетъ пассива и счетъ бюджета, или оборота.* Это основное разложеніе баланса находитъ себѣ полное подтвержденіе въ рядѣ новѣйшихъ работъ всѣхъ школъ учета — итальянской, французской и нѣмецкой.

Росси, беря хозяйство въ цѣломъ, какъ совокупность, которая предавляется ему въ видѣ обособленной организаціи, указываетъ въ хозяйственной дѣятельности три основныя направленія: экономическая дѣятельность направлена на пріобрѣтеніе необходимаго для хозяйства имущества, а, слѣдовательно, связана съ активомъ, какъ совокупностью имущества; юридическая дѣятельность направлена на установленіе взаимныхъ личныхъ отношеній, а, слѣдовательно, связана со всею совокупностью личныхъ отношеній, опредѣляемою пассивомъ, и административная дѣятельность направлена на управленіе хозяйствомъ въ соотвѣтствіи съ его цѣлями и назначеніемъ, т.-е. на производство въ немъ всѣхъ отвѣчающихъ его цѣлямъ и назначенію оборотовъ, что связываетъ эту сторону хозяйственной дѣятельности съ совокупностью всѣхъ оборотовъ хозяйства, т.-е. съ бюджетомъ его. Все это дало мнѣ право, основываясь на работахъ Росси, дать не только математическое, но и политико-экономическое опредѣленіе главныхъ счетовъ; счетъ актива есть совокупность всѣхъ экономическихъ отношеній въ данномъ хозяйствѣ, поскольку таковыя въ немъ исчислимы въ деньгахъ, счетъ пассива есть совокупность всѣхъ юридическихъ отношеній, поскольку таковыя исчислимы въ деньгахъ, а бюджетъ есть совокупность административныхъ—чисто хозяйственныхъ отношеній, опредѣляющихъ цѣль хозяйственной дѣятельности въ соотвѣтствіи съ ея назначеніемъ, поскольку хозяйственный оборотъ, или бюджетъ, исчислимъ на деньги.

Съ другой стороны, я, опять-таки опираясь на изслѣдованія Росси, показалъ, что три кардинальные процесса хозяйственной

дѣятельности—накопленіе, потребленіе и производство, находятъ свое отраженіе въ балансѣ и опредѣляютъ всевозможныя для даннаго хозяйства состоянія, учетъ которыхъ даетъ балансъ каждаго состоянія: накопленія (у Росси обмѣна—circulazione, что, однако, не вполнѣ правильно), производства и потребленія. Обыкновенно, на практикѣ каждое хозяйство спеціализируется, въ силу своего назначенія, въ одномъ изъ этихъ состояній; но преобладаніе въ каждомъ хозяйствѣ какого-либо одного состоянія не исключаетъ совершенно вліянія на это хозяйство всѣхъ трехъ процессовъ хозяйственной дѣятельности, каковое вліяніе сказывается въ томъ, что различныя части баланса одного и того же хозяйства отличаются различною степенью подвижности, а преобладаніе въ каждомъ хозяйствѣ одного характернаго для него состоянія ведетъ къ тому, что въ каждомъ хозяйствѣ менѣе подвижная—статическая часть, болѣе или менѣе рѣзко, разграничена отъ части непрерывно варіирующей — динамической. Слѣдовательно, *дѣленіе хозяйства на статику и динамику есть неизбѣжное слѣдствіе трехъ процессовъ хозяйственной жизни—накопленія, потребленія и производства, каковыя и отражаются въ балансѣ тѣмъ, что приводятъ его въ различныя состоянія, что и должно улавливаться разложеніемъ баланса на счета по степени подвижности.* Это положеніе, устанавливаемое мною, вытекаетъ не только изъ общей координаціи хозяйственныхъ явленій, данной Росси, но и находитъ себѣ подтвержденіе въ тѣхъ практическихъ критеріяхъ, которые устанавливаетъ Леотей и Гильбо для того, чтобы разложить активъ въ рядъ коллективныхъ счетовъ—по степени подвижности, а пассивъ —въ рядъ коллективныхъ счетовъ—по степени изъемлемости. Учитывая во всякомъ хозяйствѣ вліяніе процессовъ накопленія, потребленія и производства, я показалъ, что *разложеніе баланса связано съ закономъ развитія, каковой законъ есть также одинъ изъ законовъ научной систематизаціи*, какъ то указываетъ и Майръ въ своей статистикѣ.

Такъ какъ хозяйственная дѣятельность, проявляясь постоянно въ трехъ направленіяхъ—экономическомъ, юридическомъ и административномъ, допускаетъ, по доказанному, денежное исчисленіе, то *это исчисленіе можетъ и должно вестись въ любомъ изъ трехъ характерныхъ направленій—экономическомъ, юридическомъ и административномъ, приводя къ исчисленію экономическихъ, юридическихъ и административныхъ свойствъ хозяйственныхъ явленій*. Опытъ вполнѣ подтверждаетъ это положеніе и даетъ *совокупность исчислимыхъ экономическихъ свойствъ—въ активъ, совокупность исчислимыхъ юридическихъ свойствъ — въ пассивъ и*

*совокупность исчислимыхъ административныхъ свойствъ—въ бюджетъ, или оборотъ.*

Естественно ожидать, что въ развитіи учета, особенно на первыхъ порахъ, могли обращать исключительное вниманіе на учетъ совокупности экономическихъ свойствъ, составляющихъ активъ, какъ наиболѣе конкретныхъ свойствъ. Дѣйствительно, мы имѣемъ именно такое направленіе учета въ той системѣ, которая извѣстна подъ именемъ простой системы, господствующей до сихъ поръ во всѣхъ видахъ коммерческаго учета, даже и въ коммерческомъ учетѣ по двойной системѣ; но, съ такимъ же основаніемъ, все вниманіе исключительно могло обращаться на учетъ совокупности однихъ юридическихъ отношеній, составляющихъ пассивъ, и таково именно то направленіе учета, которое возникло въ сравнительно недавнее время и получило названіе логисмографіи; наконецъ, въ общественныхъ хозяйствахъ, особенно въ небольшихъ, оказались налицо условія, благопріятствующія проведенію учета исключительно въ направленіи учета совокупности административныхъ отношеній, составляющихъ бюджетъ, или оборотъ, благодаря чему возникла камеральная система. Каждое направленіе — исключительно и односторонне, а потому недостаточно для учета явленій хозяйственной жизни въ полномъ объемѣ; но, будучи проведено послѣдовательно, что, впрочемъ, наиболѣе удалось лишь пассивной системѣ — логисмографіи, каждое изъ односторонніхъ направленій учета содѣйствовало уясненію каждаго изъ трехъ основныхъ свойствъ хозяйственныхъ явленій, и, затѣмъ, оставалось только дать синтезъ этихъ трехъ исключительныхъ направленій учета. Такой синтезъ и данъ мною въ области учета общественнаго хозяйства.

Такъ какъ различныхъ направленій въ учетѣ, лежащихъ между тремя вышеуказанными характерными и прямопротивоположными направленіями, можетъ быть безчисленное множество — совершенно такъ же, какъ въ пространствѣ между тремя взаимно перпендикулярными направленіями можно выбрать сколько угодно промежуточныхъ, то объединеніе характерныхъ системъ въ одну систему дѣлаетъ дальнѣйшее построеніе какихъ-либо односторонніхъ системъ безцѣльнымъ, а самое различіе въ школахъ, т.-е. въ направленіяхъ учета, получаетъ лишь историческій интересъ: теперь, когда три основныя направленія, взаимно дополняющія другъ друга, установлены и строго выдержаны въ системѣ простой, логисмографіи и системѣ камеральной, никакая вновь изобрѣтенная система ничего новаго дать не можетъ, а будетъ всегда представлять ту или иную комбинацію изъ этихъ трехъ системъ.

Въ дальнѣйшемъ, *задача учета сводится уже не къ построенію какихъ-либо системъ учета, а къ координаціи явленій хозяйственной жизни, для исчисленія ихъ съ исчерпывающею полнотою въ трехъ взаимно дополняющихъ направленіяхъ, которыя на счетномъ языкѣ носятъ наименованіе трехъ главныхъ счетовъ, каковыми главными счетами надо считать: счетъ актива—для учета экономическихъ отношеній, счетъ пассива—для учета юридическихъ отношеній и счетъ бюджета—для учета административныхъ отношеній, опредѣляющихъ оборотъ хозяйства.*

Въ то время, какъ всякое хозяйство во всякій моментъ своего существованія обладаетъ всѣми тремя свойствами, учетъ которыхъ даетъ активъ, пассивъ и бюджетъ хозяйства, а, слѣдовательно, въ совокупности—балансъ хозяйства, развитіе хозяйственной дѣятельности, опредѣляемое тремя кардинальными процессами ея, приводитъ каждое хозяйство въ нѣкоторое состояніе, свойственное его цѣлямъ и назначенію, причемъ каждое хозяйство, подъ вліяніемъ общихъ процессовъ хозяйственной жизни, спеціализируется въ одномъ изъ состояній, отвѣчающихъ этимъ процессамъ, т.-е. въ состояніи накопленія, потребленія или производства; но между этими характерными состояніями возможенъ цѣлый рядъ переходныхъ состояній, причемъ каждое хозяйство, сохраняя свою цѣлость и обособленность, т.-е. свои свойства и свой балансъ, можетъ испытывать превращеніе состояній, т.-е. переходъ изъ одного состоянія въ другое, какъ въ полномъ объемѣ своего баланса, такъ, еще болѣе, въ различныхъ частяхъ баланса. Въ соотвѣтствіи съ естественнымъ раздѣленіемъ хозяйствъ на хозяйства накопленія, потребленія и производства, необходимо спеціализируется и самый учетъ, но уже не въ столь рѣзкой формѣ,—спеціальныхъ системъ учета для учета различныхъ состояній указать нельзя. Тѣмъ не менѣе, въ двойной коммерческой системѣ можно видѣть совокупность формъ — систему, приспособленную болѣе всего къ учету хозяйствъ накопленія; напротивъ, фабричная бухгалтерія представляетъ совокупность формъ, приспособленныхъ для учета производственныхъ хозяйствъ и, наконецъ, въ каждой системѣ учета общественныхъ хозяйствъ, особенно въ камеральной системѣ, мы имѣемъ совокупность формъ, наиболѣе отвѣчающихъ требованіямъ учета потребительныхъ хозяйствъ.

Наиболѣе рѣзко разнятся цѣли учета въ хозяйствахъ накопленія и потребительныхъ хозяйствахъ. Мнѣ принадлежитъ точное указаніе этого важнаго различія въ цѣляхъ, каковое различіе, независимо отъ системы учета, имѣетъ большое значеніе, какъ въ построеніи баланса, такъ и въ построеніи взаимныхъ отношеній—

корреспонденціи между различными частями баланса, т.-е. между счетами. До сихъ поръ не обращали должнаго вниманія на то, что *въ хозяйствахъ накопленія, каковы, вообще говоря, по цѣли, если не по назначенію, всѣ частныя хозяйства, учетъ, начинаясь съ установленія двухъ главныхъ счетовъ—актива и пассива, ведетъ къ установленію третьяго счета—оборота, причемъ послѣдній здѣсь устанавливается въ частностяхъ, а не въ полномъ объемѣ; совершенно иначе дѣло обстоитъ въ учетѣ потребительныхъ хозяйствъ, каковы общественныя хозяйства, гдѣ учетъ, исходя изъ одного главнаго счета—счета бюджета (оборота), приводитъ къ опредѣленію двухъ другихъ счетовъ—актива и пассива.*

Такъ какъ всякое развитіе должно имѣть свою причину или рядъ причинъ, а въ хозяйственной дѣятельности развитіе тѣсно связано съ развитіемъ оборота, то причину хозяйственной дѣятельности надо искать всегда въ оборотѣ, учетъ котораго, какъ указываетъ Беллини, опираясь на изслѣдованія итальянской школы, долженъ приводить къ опредѣленію причинъ хозяйственной дѣятельности, посредствомъ ряда тѣхъ дифференціальныхъ, или частныхъ, счетовъ, въ результатѣ которыхъ получается извѣстный счетъ прибыли и убытка, и, слѣдовательно, въ учетѣ хозяйственной дѣятельности, по мнѣнію Беллини, причина есть всегда искомое. Однако, изъ указаннаго выше коренного различія въ учетѣ частныхъ и общественныхъ хозяйствъ, какъ простое слѣдствіе, вытекаетъ то положеніе, что, если въ частномъ хозяйствѣ совокупность дифференціальныхъ причинъ есть, дѣйствительно, искомое, и учетъ совокупности причинъ получается лишь въ результатѣ—на счетахъ оборота, то въ общественномъ хозяйствѣ интегральная причина хозяйственной дѣятельности дана въ смѣтѣ бюджета, напередъ устанавливающей причины хозяйственной дѣятельности, слѣдовательно, въ учетѣ общественнаго хозяйства счетъ бюджета заключаетъ въ себѣ напередъ всю совокупность причинъ хозяйственной дѣятельности, изъ которой, какъ слѣдствіе, вытекаютъ всѣ другія хозяйственныя отношенія и всѣ счета этихъ отношеній, приводящіе въ результатѣ къ установленію актива и пассива общественнаго хозяйства. Такимъ образомъ, мнѣ принадлежитъ указаніе, что *въ учетѣ общественнаго хозяйства причина хозяйственной дѣятельности исчислена напередъ смѣтою, въ предѣлахъ которой совершаются обороты этого хозяйства, а, слѣдовательно, счетъ бюджета, или счетъ оборота, въ балансѣ общественнаго хозяйства есть интегральная причина всей хозяйственной дѣятельности. Отсюда слѣдуетъ возможность примѣненія въ построеніи баланса общественнаго хозяйства закона причин-*

*ности.* Если положить счетъ бюджета, какъ причину, въ основу развитія системы счетовъ баланса, то получится подраздѣленіе баланса на счета, вытекающіе, какъ слѣдствіе, изъ счета бюджета, что приводитъ къ построенію цикла счетовъ, связанныхъ въ балансѣ съ опредѣленнымъ бюджетомъ, такъ что балансъ каждаго общественнаго хозяйства подраздѣляется на столько цикловъ, сколько въ немъ спеціальныхъ бюджетовъ, или, что то же, сколько въ составъ хозяйства входитъ отдѣльныхъ хозяйственныхъ единицъ, или общѣе—отдѣльныхъ, независимыхъ причинъ хозяйственной дѣятельности.

Представленію о бюджетѣ, какъ причинѣ всей хозяйственной дѣятельности, въ общественномъ и, вообще, потребительномъ хозяйствѣ можно найти достаточное обоснованіе въ теоріи финансовъ. Опираясь на извѣстную работу Штурма, давшаго опредѣленіе бюджета въ историческомъ его развитіи и положившаго, по моему мнѣнію, начало построенію теоріи финансовъ на бюджетномъ правѣ, я строю всю систему учета общественнаго хозяйства, исходя изъ понятія о бюджетѣ, какъ основной нормы хозяйственной дѣятельности, причемъ, въ теченіе многихъ лѣтъ и задолго до постренія какой-либо теоріи учета, я на практикѣ систематически проводилъ въ жизнь общественнаго хозяйства идею бюджета, вслѣдствіе чего практическій учетъ у меня тѣсно сплетался съ нормировкою всей хозяйственной дѣятельности. Мало того, въ моей „Общей теоріи учета... и т. д.“ я показалъ, что понятіе о бюджетѣ хозяйства, если понимать бюджетъ въ широкомъ смыслѣ, должно лежать въ основѣ не только общественной, но и частной хозяйственной дѣятельности, если желаютъ послѣднюю заставить служить не только личнымъ, но и общественнымъ интересамъ, словомъ, если желаютъ такъ нормировать частную хозяйственную дѣятельность, чтобы она не вела къ непроизводительному и хищническому использованію всѣхъ общественныхъ силъ. Въ политико-экономическомъ ученіи Родбертуса можно найти достаточныя теоретическія основанія для такой нормировки частной хозяйственной дѣятельности.

Опираясь на авторитетъ Штурма и связывая это новое направленіе финансовой науки съ политико-экономическими взглядами Родбертуса, я устанавливаю то общее положеніе, что *причина хозяйственной дѣятельности лежитъ всегда въ оборотѣ, или бюджетѣ, даннаго хозяйства, при условіи пониманія оборота, какъ совокупности періодически повторяющихся устойчивыхъ измѣненій въ томъ соотношеніи экономическихъ и юридическихъ явленій хозяйственной жизни, которое находитъ свое количественное денежное выраженіе въ активѣ и пассивѣ баланса.*

Слѣдовательно, независимо отъ воли и желанія хозяина, для каждаго отдѣльнаго хозяйства спеціальныя причины его дѣятельности должны быть выяснены, т.-е. учтены въ его балансѣ, что требуетъ учета оборотовъ хозяйства въ полномъ объемѣ, а потому оставленіе оборотовъ хозяйства безъ учета или неполный учетъ оборотовъ, совершаемый посредствомъ болѣе или менѣе искуснаго, но ложнаго и научно необоснованнаго счетоводства, практикуемаго въ большей части частныхъ хозяйствъ, въ угоду личнымъ интересамъ собственниковъ, есть злоупотребленіе экономическими правами, всегда связанное съ растратою общественной энергіи.

Не отрицая необходимости выясненія спеціальной причины дѣятельности каждаго отдѣльнаго хозяйства и вытекающей отсюда спеціализаціи счетовѣдѣнія, я въ то же время полагаю, что эта спеціализація должна достигаться изученіемъ различныхъ методовъ учета, потому что установленіе различій въ причинахъ хозяйственной дѣятельности входитъ въ область финансовой науки, а не въ область учета, для котораго всякая денежно исчислимая причина есть оборотъ, или бюджетъ, хозяйства и для котораго всѣ различія въ причинахъ сливаются въ этой общей, съ точки зрѣнія учета, причинѣ хозяйственной дѣятельности—оборотѣ, или бюджетѣ, даннаго хозяйства; сообразно со спеціальными особенностями хозяйства надо выбирать лишь методы наиболѣе успѣшнаго и правильнаго исчисленія оборотовъ каждаго хозяйства въ полномъ объемѣ. Поэтому, примѣненіе закона причинности къ построенію баланса всякаго хозяйства вполнѣ возможно, если оборотъ его достаточно изслѣдованъ, но методъ построенія варіируется въ зависимости отъ тѣхъ спеціальныхъ особенностей каждаго хозяйства, которыя связаны со спеціальными причинами, вызывающими дѣятельность этого хозяйства.

Такъ какъ развитіе хозяйственной дѣятельности диктуется ея причинами, то примѣненіе закона развитія къ построенію баланса отдѣльныхъ хозяйствъ необходимо требуетъ учета спеціальныхъ особенностей этого хозяйства. Но уже здѣсь, подъ вліяніемъ общихъ для всѣхъ хозяйствъ различныхъ состояній, опредѣляемыхъ общими процессами хозяйственной жизни, каковы накопленіе, потребленіе и производство, различія въ состояніяхъ хотя и не исчезаютъ, но значительно сглаживаются; поэтому различія въ методахъ учета состояній, зависятъ не отъ спеціальныхъ особенностей каждаго хозяйства, а лишь уже отъ того преобладающаго состоянія, въ которомъ это хозяйство должно находиться въ силу его назначенія. Эта общность состояній позволяетъ установить болѣе или менѣе общій для всѣхъ хозяйствъ критерій для построенія баланса по закону развитія.

На ряду съ этими двумя законами построенія баланса, устанавливающими правила систематизаціи различныхъ операцій, входящихъ въ балансъ, есть еще третій законъ построенія баланса, который отличается наибольшею общностью, почему правила систематизаціи, вытекающія изъ этого послѣдняго закона, равно приложимы ко всѣмъ хозяйствамъ безъ различія ихъ типовъ. Этотъ наиболѣе общій законъ систематизаціи есть законъ подобія или однородности. Уже разложеніе баланса на три главные счета, каковы: активъ, пассивъ и бюджетъ—можно разсматривать, какъ необходимое и первое слѣдствіе закона подобія, ибо приводитъ къ установленію въ балансѣ трехъ однородныхъ совокупностей, совершенно различныхъ въ то же время между собою. Когда достигнуто разложеніе баланса на совокупности, болѣе или менѣе однородныя, то въ каждой однородной совокупности возможно произвести разложеніе съ исчерпывающею полнотою, т.-е. довести его до элементовъ, представляющихъ уже, со счетной точки зрѣнія, неразложимыя совокупности или элементарные счета.

Въ двойной системѣ учета давно извѣстна такъ называемая теорія разложенія баланса на два ряда элементарныхъ счетовъ—рядъ матеріальныхъ и рядъ личныхъ счетовъ, каковая теорія въ послѣднее время нашла своихъ наиболѣе горячихъ сторонниковъ въ нѣмецкой школѣ. Только благодаря отсутствію въ такомъ разложеніи баланса руководящей идеи, диктующей отнесеніе этого разложенія къ главнымъ счетамъ, эта теорія, не отличаясь связностью, встрѣчала отрицательное отношеніе со стороны многихъ видныхъ представителей различныхъ счетныхъ школъ. Кромѣ того, я считаю, что эта теорія двухъ рядовъ счетовъ обязана своимъ происхожденіемъ практикамъ французской и англійской школъ, а вовсе не нѣмецкой школы, которая придала этому практическому анализу французской школы характеръ какого-то обобщенія, т.-е. характеръ синтеза, совершивъ тѣмъ самымъ логическую ошибку, извратившую самый смыслъ достигнутаго опытомъ французской школы разложенія баланса.

Исходя изъ данныхъ камеральнаго учета и обобщая теорію счетовъ порядка и метода Леотея и Гильбо, я дополняю два ряда разложенія на элементарные счета—рядъ матеріальныхъ счетовъ и рядъ личныхъ счетовъ, тѣмъ третьимъ рядомъ—специфическихъ счетовъ, на которые, какъ показалъ впервые въ своей статмографіи Пизани, разлагается оборотъ, понимая подъ рядомъ специфическихъ счетовъ разложеніе оборота на элементарные обороты, будь то операціи или обороты отдѣльныхъ хозяйственныхъ единицъ, входящихъ въ составъ данного хозяйства.

При введеніи послѣдняго разложенія мы *получимъ полное разложеніе баланса на элементарные счета, гдѣ активъ разложится на рядъ матеріальныхъ счетовъ, пассивъ на рядъ личныхъ счетовъ, а бюджетъ—на рядъ специфическихъ счетовъ*, и въ такомъ видѣ положеніе не представляетъ никакой новой теоріи, а есть простое и необходимое слѣдствіе самаго общаго изъ всѣхъ законовъ систематизаціи—закона подобія. Ни одинъ изъ указанныхъ элементарныхъ счетовъ не допускаетъ никакого дальнѣйшаго разложенія, равно какъ ни одинъ изъ главныхъ счетовъ не допускаетъ дальнѣйшаго соединенія, слѣдовательно, предѣлы разложенія и сложенія счетовъ въ балансѣ любого хозяйства оказываются мною точно и твердо установленными. *Въ балансъ нельзя итти дальше обобщенія счетовъ въ три главные счета—активъ, пассивъ и бюджетъ, равно какъ въ балансъ нельзя итти дальше разложенія всѣхъ счетовъ на три главные ряда элементарныхъ счетовъ—рядъ матеріальныхъ, личныхъ и специфическихъ счетовъ; причемъ сумма каждаго ряда элементарныхъ счетовъ есть одинъ изъ главныхъ счетовъ: сумма матеріальныхъ счетовъ есть счетъ актива, сумма личныхъ счетовъ есть счетъ пассива и сумма специфическихъ счетовъ есть счетъ оборота.* Таково важнѣйшее слѣдствіе закона подобія въ приложеніи его къ учету баланса любого хозяйства.

Когда установлены предѣлы сложенія и разложенія счетовъ баланса, все дальнѣйшее примѣненіе закона подобія сводится къ установленію въ этихъ предѣлахъ такого разложенія баланса на отдѣльные счета, которое даетъ наиболѣе устойчивую группировку элементарныхъ счетовъ въ тѣ устойчивыя совокупности, которыя получили наименованіе коллективныхъ счетовъ баланса. За коллективными счетами Леотей признаетъ важное значеніе, и построеніе ихъ, будучи связано съ закономъ устойчивости, дѣйствительно, оказывается отвѣчающимъ конечной цѣли всякой систематизаціи, такъ какъ, основываясь на замѣчательной и блестящей работѣ извѣстнаго статистика проф. А. А. Чупрова, мы въ настоящее время имѣемъ право сказать, *что всякая систематизація, въ которой не соблюдается законъ устойчивости, есть безцѣльная систематизація.* Въ этомъ законѣ устойчивости я, на основаніи указанной работы, вижу синтезъ всѣхъ основныхъ законовъ систематизаціи, т.-е. закона подобія, причинности и развитія.

Примѣняя къ построенію баланса законъ подобія, я показалъ, что счетъ актива допускаетъ лишь однорядное разложеніе—на матеріальные счета, т.-е. активъ есть устойчивая совокупность,

представляющая, съ точки зрѣнія закона подобія, нераздѣльный коллективный счетъ; напротивъ, уже счетъ бюджета допускаетъ двурядное разложеніе: съ одной стороны—на рядъ элементарныхъ счетовъ расходовъ, съ другой стороны,—на рядъ элементарныхъ счетовъ доходовъ, причемъ первый рядъ носитъ характеръ активнаго ряда, второй—характеръ пассивнаго ряда, такъ что устойчивость бюджета въ цѣломъ уже не безусловная, а требуетъ условнаго равновѣсія валюты двухъ коллективныхъ счетовъ, изъ которыхъ одинъ есть счетъ расходовъ, а другой — счетъ доходовъ бюджета. Но наименѣе однороднымъ оказывается строеніе пассива, который разлагается на многіе ряды, гдѣ совокупность каждаго ряда даетъ спеціальный коллективный счетъ; слѣдовательно, наиболѣе условна устойчивость пассива, каковая различна въ каждомъ изъ тѣхъ различныхъ направленій, которое опредѣляется однимъ изъ многихъ рядовъ возможнаго разложенія пассива.

Тайна разложимости пассива была впервые угадана логисмографіею, которая значительно упростила задачу этого разложенія, сведя балансъ, посредствомъ условнаго допущенія (гипотезы) къ однимъ юридическимъ, т.-е. пассивнымъ отношеніямъ. Если бы пассивъ допускалъ лишь однорядное разложеніе, подобно активу, то сведеніе баланса къ однимъ юридическимъ отношеніямъ оказалось бы столь же мало, въ счетномъ отношеніи, плодотворнымъ, какъ сведеніе баланса къ однимъ экономическимъ отношеніямъ; но угаданная логисмографіею сложность, выражаясь образно,—кристалличность строенія пассива, позволяетъ, при нѣкоторыхъ условіяхъ, дать въ пассивѣ, какъ въ зеркалѣ, отраженіе всѣхъ хозяйственныхъ отношеній въ полномъ видѣ. Тѣмъ не менѣе, я считаю, что логисмографія слишкомъ увлеклась своимъ открытіемъ и мнимому зеркальному отраженію всѣхъ явленій хозяйственной жизни въ пассивѣ, т.-е. въ области юридическихъ хозяйственныхъ отношеній, приписала значеніе дѣйствительности, принявъ фокусъ хозяйственныхъ явленій за источникъ ихъ. Допустивъ полное отождествленіе условной дифференціаціи баланса съ безусловною, замѣнивъ активъ—агентами, а бюджетъ—корреспондентами, логисмографія сдѣлала ошибку и упустила изъ виду, что самый элементъ, положенный ею въ основу разложенія—счетъ корреспондентовъ, оказывается въ свою очередь разложимымъ, а счетъ агентовъ и счетъ фондовъ есть не независимыя совокупности, а производныя счета корреспондентовъ.

Дѣйствительно, изслѣдуя элементъ логисмографическихъ построеній—счетъ корреспондентовъ, я открылъ, что этотъ элементъ,

т.-е. всякій личный счетъ корреспондента не есть простой неразложимый личный счетъ, а разлагается самъ на элементы, а потому и логисмографическое разложеніе надо считать условнымъ. *Въ каждомъ счетѣ корреспондентовъ дебетъ и кредитъ не однородны: дебетъ состоитъ изъ loro и nostro, гдѣ loro, вообще говоря, есть сумма всего причитающагося съ нихъ намъ, а nostro сумма всего, уплаченнаго нами имъ; и, въ свою очередь, кредитъ счета корреспондентовъ также состоитъ изъ loro и nostro, гдѣ loro есть сумма всего, причитающагося имъ съ насъ, а nostro—сумма всего, уплаченнаго ими намъ.* Отсюда важное синтетическое положеніе Леотея и Гильбо, о необратимости пассива въ активъ, опровергающее логисмографическую гипотезу въ основѣ, дополнено мною другимъ, не менѣе важнымъ, аналитическимъ положеніемъ о недопустимости сложенія дебета loro съ дебетомъ nostro и кредита loro съ кредитомъ nostro; это равносильно *требованію разложенія счета корреспондентовъ, лежащаго въ основѣ логисмографическихъ построеній на счетѣ дебиторовъ, то—счетъ кредиторовъ*, что въ свою очередь требуетъ, чтобы, съ одной стороны, изъ дебитоваго loro вычиталось кредитовое nostro, для чего дебетъ долженъ быть болѣе кредита, съ другой стороны, изъ кредитоваго loro вычиталось дебитовое nostro, для чего кредитъ долженъ быть болѣе дебета. Но когда счетъ корреспондентовъ разложенъ на счетъ дебиторовъ и счетъ кредиторовъ, то первый долженъ отойти въ балансѣ на одну сторону со счетомъ агентовъ, второй на другую сторону—къ фондамъ, и логисмографическая связь дебиторовъ съ кредиторами въ счетѣ корреспондентовъ окажется призрачною. Мало того: какъ счетъ агентовъ, такъ и счетъ фондовъ, при ближайшемъ разсмотрѣніи, оказываются частными случаями счета корреспондентовъ, т.-е. вытекаютъ, въ конечномъ счетѣ, изъ послѣдняго, слѣдовательно, для апріорнаго противоположенія ихъ нѣтъ основанія: *когда въ счетѣ корреспондентовъ нѣтъ loro, а есть лишь nostro, то, если кредитовое nostro всегда больше дебитоваго nostro, мы имѣемъ счетъ своихъ и чужихъ фондовъ, считая въ числѣ фондовъ и счетъ хозяина, и, наоборотъ, если дебитовое nostro всегда больше кредитоваго nostro, мы имѣемъ счетъ агентовъ.* Такъ какъ счетъ корреспондентовъ есть несомнѣнно личный счетъ, а, слѣдовательно, совокупность корреспондентовъ несомнѣнно составляетъ пассивъ, а не активъ, то, когда доказано, что счетъ агентовъ и счетъ фондовъ есть лишь частный случай счета корреспондентовъ, то тѣмъ самымъ доказано, что счетъ агентовъ и счетъ фондовъ относятся къ пассиву, а, слѣдовательно, никогда не

могутъ замѣнить собою безусловный активъ, а потому и логисмографическое представленіе баланса есть произвольное, или, по крайней мѣрѣ, условное представленіе баланса хозяйства съ пассивной точки зрѣнія. Приведенный выше результатъ разложенія пассива, вытекающій изъ анализа счета корреспондентовъ, точно опредѣляетъ значеніе логисмографіи, какъ метода разложенія пассива, который отнюдь не можетъ претендовать на универсальность. Въ то же время предыдущій анализъ счета корреспондентовъ не только подтверждаетъ положеніе Леотея и Гильбо о необратимости пассива въ активъ, но наглядно и ясно показываетъ, какіе ряды, вытекающіе изъ разложенія пассива, ошибочно отождествляются съ активомъ по внѣшнему и несущественному признаку, характеризующему каждый активный счетъ, въ которомъ, дѣйствительно, всегда дебетъ больше кредита. Мы видѣли, что дебетъ больше кредита въ пассивномъ рядѣ счетовъ—счетахъ агентовъ и счетахъ дебиторовъ, каковые счета, оставаясь по происхожденію пассивными, сходны, по внѣшнему признаку, съ активными счетами, что и даетъ право назвать ихъ условнымъ активомъ; напротивъ, пассивный рядъ фондовъ и кредиторовъ, гдѣ кредитъ всегда больше дебета, есть безусловный пассивъ, но все же это соотношеніе между дебетомъ и кредитомъ уже по одному тому несущественно, съ точки зрѣнія теоріи, хотя и важно въ смыслѣ практическаго пріема, что характерный пассивный счетъ—счетъ корреспондентовъ, въ самой общей формѣ обладаетъ самымъ неопредѣленнымъ соотношеніемъ между дебетомъ и кредитомъ. Практическая важность указаннаго разложенія пассива, въ связи съ упомянутымъ разложеніемъ бюджета на рядъ расходныхъ счетовъ, гдѣ дебетъ больше кредита, т.-е. также на рядъ счетовъ условнаго актива, и на рядъ доходныхъ счетовъ, гдѣ кредитъ больше дебета, т.-е. также на рядъ счетовъ условнаго пассива, заключается въ томъ, что на листѣ бумаги нельзя дать представленія о пространственныхъ отношеніяхъ баланса иначе, какъ диграфически, т.-е. иначе, какъ сводя три главныя счетныя координаты—активъ, пассивъ и бюджетъ къ какимъ-либо двумъ. И такія на практикѣ принимаемыя двѣ координаты суть координата условнаго актива—по признаку дебета, превышающаго кредитъ, и условнаго пассива—по признаку кредита, превышающаго дебетъ; а тогда въ диграфическомъ, т.-е. въ начертательномъ представленіи баланса—на листѣ бумаги, одна сторона—лѣвая есть условный активъ, а другая—правая есть условный пассивъ, что даетъ намъ право отнести на лѣвую сторону листа: всѣ счета безусловнаго актива, счета условнаго пассива—

счетъ агентовъ и счетъ дебиторовъ, счетъ условнаго актива—счетъ расходовъ бюджета; а на правую сторону: всѣ счета безусловнаго пассива—счета фондовъ своихъ и чужихъ, счета кредиторовъ и счетъ условнаго пассива—счетъ доходовъ бюджета. При этомъ считаю необходимымъ оговорить, что моя теорія счета корреспондентовъ и толкованіе значенія loro и nostro вовсе не тождественны съ практическимъ банковскимъ представленіемъ о счетахъ loro и nostro корреспондентовъ, хотя послѣдніе не трудно подвести подъ эту теорію.

На основаніи изложеннаго, я считаю, что мною впервые *дано построеніе баланса съ исчерпывающей полнотою, основанное на соблюденіи всѣхъ правилъ счетной систематизаціи, каковыя правила вытекаютъ изъ такихъ общихъ положеній всякой научной систематизаціи, какъ законъ подобія, законъ причинности и законъ развитія, связанные тою общею цѣлью всякой научной систематизаціи, которая выражается закономъ устойчивости.*

Въ центрѣ учета лежитъ построеніе баланса, независимо отъ того, разсматривать ли, вмѣстѣ съ Беста, балансъ, какъ объектъ учета, или, расширяя представленіе баланса до отождествленія съ хозяйствомъ, будемъ считать, слѣдуя Россіи, балансъ, какъ синонимъ хозяйства—субъектомъ (l'ente economico amministrativo) учета. Въ построеніи баланса, какъ объекта учета, и въ построеніи всѣхъ хозяйственныхъ функцій, исходя изъ баланса, какъ субъекта—носителя этихъ функцій, важнѣйшій моментъ есть систематизація, общія правила которой указаны въ только что формулированномъ положеніи. Если считать хозяйство, какъ дѣлаетъ итальянская школа, организмомъ, а не механизмомъ, то границы объекта учета широко, хотя и неопредѣленно, раздвигаются и къ кардинальнымъ моментамъ учета можно отнести оцѣнку баланса, которая является базою всѣхъ счетныхъ построеній Беста, или, идя еще дальше, можно къ кардинальнымъ моментамъ отнести самую организацію хозяйства, изъ которой исходитъ въ своихъ счетныхъ построеніяхъ Росси. Въ обоихъ случаяхъ предѣлы учета слишкомъ далеко раздвинуты: у Беста они далеко заходятъ — въ область политико-экономическую, а у Росси—даже въ область соціальныхъ явленій; вообще, всякое явленіе хозяйственной жизни, хотя бы и неполучившее денежной оцѣнки, а только могущее претендовать на таковую, входитъ въ область учета по Росси, и всякая первоначальная, хотя бы и случайная субъективная, оцѣнка составляетъ по Беста объектъ учета, независимо отъ того, можетъ ли она быть приведена въ связь съ опредѣленною счетною катего-

ріею—активомъ, пассивомъ и бюджетомъ въ балансѣ опредѣленнаго хозяйства. Напротивъ, я, слѣдуя ученію французской школы, въ лицѣ ея представителей Леотея и Гильбо, сужваю объектъ учета и, отрицая правильность отождествленія хозяйства съ организмомъ, отношу какъ моментъ первоначальной оцѣнки, такъ и моментъ хозяйственной организаціи къ пограничнымъ моментамъ учета, полагая, что на моментѣ оцѣнки, какъ пограничномъ моментѣ, объектъ учета соприкасается съ объектомъ политической экономіи, а моментъ организаціи вовсе не входитъ въ предѣлы учета, потому что хозяйственная организація сказывается въ дѣлѣ учета лишь косвенно—въ формахъ учета и пріемахъ регистраціи.

Важнѣйшій моментъ въ хозяйственной организаціи—противоположеніе интересовъ, который такъ рельефно очерченъ у Беста, возможно привести въ связь съ общимъ принципомъ всякой организаціи, каковымъ я считаю принципъ раздѣленія функцій. Въ области государственнаго строя принципъ раздѣленія функцій выдвинутъ Монтескье и формулированъ въ общеизвѣстномъ положеніи раздѣленія властей на законодательную, исполнительную и судебную власть. Исходя изъ указаннаго Беста важнѣйшаго момента организаціи—противоположенія интересовъ, и считая это противоположеніе интересовъ слѣдствіемъ принципа раздѣленія функцій, я, по аналогіи съ положеніемъ Монтескье, дѣлю функціи хозяйственной организаціи на функціи распорядительныя, отвѣчающія въ области хозяйственныхъ отношеній—законодательнымъ функціямъ, затѣмъ функціи исполнительныя и, наконецъ, функціи счетныя, отвѣчающія, по моему мнѣнію, въ области тѣхъ же хозяйственныхъ отношеній—функціямъ судебнымъ, ибо послѣднія функціи суть контрольныя и ревизіонныя, т.-е. характеризуются тѣми же свойствами, что и счетныя функціи. Отсюда слѣдуетъ, что правильное построеніе формъ учета, въ которыхъ, какъ сказано, необходимо находятъ свое отраженіе всѣ хозяйственныя функціи, требуетъ, чтобы въ формахъ учета находили свое отраженіе распорядительныя, исполнительныя и чисто счетныя дѣйствія, что позволяетъ въ основаніи построенія формъ учета положить три типа формъ—распорядительные акты исполнительные документы и чисто счетныя формы, каковы книги, балансы и вообще, отчеты. Слѣдовательно, въ построеніи формъ мною впервые указанъ точный и вѣрный критерій, для принципіально обоснованной регистраціи всѣхъ хозяйственныхъ дѣйствій, допускающихъ денежную оцѣнку, въ слѣдующемъ положеніи: *формы учета и пріемы регистраціи должны быть обоснованы на строгомъ разграниченіи распорядительныхъ, исполнительныхъ*

*и счетныхъ функцій въ хозяйствѣ, что ведетъ къ подраздѣленію формъ на три типа—распорядительные акты, исполнительные документы и отчеты.*

Такъ какъ оцѣнка баланса относится, по моему мнѣнію, къ моментамъ общаго, а не спеціальнаго учета, а въ спеціальномъ учетѣ даже не слѣдуетъ допускать какихъ-либо спеціальныхъ оцѣнокъ, неоснованныхъ на методахъ общаго учета, то я считаю возможнымъ спеціальный учетъ, а, слѣдовательно, и учетъ общественнаго хозяйства свести къ двумъ важнѣйшимъ моментамъ—къ систематизаціи, которая ведетъ къ построенію баланса, т.-е. совокупности всего исчислимаго на деньги въ данномъ хозяйствѣ, и къ регистраціи, которая должна протекать въ формахъ учета, согласованныхъ съ данною организаціею хозяйства и должна способствовать дальнѣйшему разграниченію хозяйственныхъ функцій въ цѣляхъ противоположенія интересовъ, обезпечивающихъ контроль и ревизію надъ хозяйственною дѣятельностью; первый моментъ учета — систематизація, ведущая къ построенію баланса, есть моментъ болѣе или менѣе общаго характера для всѣхъ хозяйствъ даннаго типа и, вообще говоря, моментъ постоянный, т.-е. мало измѣняющійся съ теченіемъ времени; напротивъ, второй моментъ—регистрація въ тѣхъ или иныхъ формахъ есть моментъ тѣсно связанный съ организаціею данныхъ хозяйствъ въ данное время, т.-е. регистрація есть частный моментъ учета, зависящій отъ мѣста и времени.

Однако, задачи учета, въ примѣненіи къ хозяйству даннаго типа въ данное время, находятъ свое полное рѣшеніе лишь съ установленіемъ третьяго—связующаго момента учета, которымъ должны опредѣляться взаимоотношенія между всѣми счетами принятыхъ системъ, причемъ эти отношенія должны быть оформлены т.-е. выражены въ формахъ учета, отвѣчающихъ данному строю хозяйства. Этотъ третій моментъ, въ своемъ наиболѣе общемъ опредѣленіи, есть координація хозяйственныхъ явленій, состоящая въ установленіи связи между объектомъ и субъектомъ учета: объектомъ учета является балансъ, представляющій совокупность всего исчислимаго въ данномъ хозяйствѣ на деньги, а субъектъ учета проявляется въ различныхъ функціяхъ хозяйственной организаціи; различные элементы баланса или счета должны быть координированы, т.-е. связаны съ различными функціями хозяйственной организаціи, которыя находятъ свое счетное выраженіе въ формахъ учета. Не останавливаясь здѣсь на развитіи общихъ началъ координаціи, теорію которой я отношу такъ же, какъ оцѣнку баланса, къ задачамъ общаго учета, я лишь вскользь отмѣчу, что каждая ти-

пичная совокупность хозяйственныхъ функцій тѣсно связана съ типичными свойствами баланса: распорядительные акты находятъ свое конечное выраженіе—реализуются въ экономическихъ явленіяхъ хозяйственной жизни, совокупность которыхъ оцѣнивается активомъ; исполнительные документы приводятъ всѣ отношенія даннаго хозяйства въ связь съ внѣшнимъ міромъ—опредѣляютъ юридическія отношенія хозяйства, совокупность которыхъ оцѣнивается пассивомъ; наконецъ, только путемъ чисто счетныхъ дѣйствій, оформленныхъ отчетами, можетъ быть уловленъ въ полномъ объемѣ оборотъ, или бюджетъ, хозяйства, такъ какъ, по завершеніи операціи, оборотъ ея всегда исчезаетъ изъ баланса безслѣдно, поэтому, необходимо, чтобы, въ теченіе производства операціи, обороты ея текущимъ образомъ регистрировались, получая счетную оцѣнку въ чисто счетныхъ формахъ—отчетахъ. Отсюда слѣдуетъ, что вся совокупность методовъ переучета должна быть направлена, прежде всего, на опредѣленіе бюджета, или оборота, хозяйства.

Задача координаціи хозяйственныхъ явленій въ наиболѣе общей формѣ рѣшена Россп, въ изслѣдованіяхъ котораго мы имѣемъ наиболѣе глубокій анализъ функціи хозяйственной организаціи со счетной точки зрѣнія, причемъ этотъ анализъ основанъ на систематическимъ примѣненіи принципа двойственности, и ведется методомъ строго дедуктивнымъ. Но въ примѣненіи къ спеціальному учету хозяйства опредѣленнаго типа общая задача координаціи значительно упрощается и сводится къ установленію устойчивой корреспонденціи между счетами принятой системы въ установленныхъ формахъ учета, каковая корреспонденція, такъ же какъ и общая координація, основана на примѣненіи принципа двойственности, получающаго здѣсь въ высшей степени конкретное выраженіе, которое я могу формулировать въ слѣдующемъ основномъ положеніи, устанавливаемомъ мною для построенія правильной и устойчивой корреспонденціи: всякая операція даннаго хозяйства, если только она закончена, необходимо должна быть приведена въ связь съ каждымъ изъ трехъ главныхъ счетовъ, или что то же, *всякая операція въ каждомъ хозяйствѣ опредѣляется вполнѣ ея отношеніемъ къ тремъ главнымъ счетамъ, съ которыми она, при правильномъ учетѣ, необходимо приходитъ въ связь съ теченіемъ времени*. Практическое значеніе этого правила заключается въ томъ, что каждая операція во всякой ея фазѣ, при правильномъ учетѣ, должна быть прослѣжена мысленно отъ начала до конца, для чего необходимо путемъ строго логическихъ разсужденій убѣдиться въ томъ, что связь данной операціи въ данной фазѣ съ тремя главными счетами —

активомъ, пассивомъ и бюджетомъ достаточно опредѣлена и оформлена; если установленіе такой связи оказывается немыслимо или допущеніе такой связи противорѣчитъ принятой системѣ счетовъ и установленной между ними корреспонденціи, напр., приводитъ къ вторичной постановкѣ на дебетъ (или на кредитъ) того, что уже было разъ поставлено на дебетъ (или кредитъ) того же счета, то операція не подлежитъ учету, какъ недостаточно или неправильно опредѣленная въ одномъ изъ трехъ ея важнѣйшихъ отношеній, указываемыхъ тремя главными счетами. Принятіе къ учету операцій, отношеніе которыхъ къ главнымъ счетамъ нельзя прослѣдить даже мысленно, съ теченіемъ времени необходимо приводитъ или къ накопленію такихъ пробѣловъ въ учетѣ, которые препятствуютъ правильному завершенію оборота, или, обратно, къ повторному учету однѣхъ и тѣхъ же операцій, что всегда ставитъ учетъ передъ дилеммою умышленнаго или неумышленнаго вуалированія или фальсифицированія баланса. Такъ какъ имущественныя отношенія, если только нѣтъ основаній подозрѣвать агентовъ въ злоупотребленіяхъ, открытіе которыхъ, вообще говоря, входитъ въ задачу административнаго, а не счетнаго контроля, въ силу своей осязательности, нелегко ускользаютъ отъ учета, а отношенія къ третьимъ лицамъ, хотя и не столь осязательныя въ предѣлахъ даннаго хозяйства, но оставляющія осязательненый слѣдъ въ какомъ-либо другомъ хозяйствѣ, всегда находятся какъ бы подъ общимъ контролемъ всѣхъ лицъ, имѣющихъ отношеніе къ данному хозяйству,—то наиболѣе вѣроятенъ и возможенъ въ учетѣ недосмотръ въ опредѣленіи отошенія операцій не къ имуществу и даже не къ третьимъ лицамъ, а къ обороту, опредѣленіе каковыхъ отношеній въ учетѣ я называю бюджетированіемъ. Въ общественномъ хозяйствѣ бюджетированіе, т. е. установленіе связи съ оборотомъ, диктуется смѣтою,а потому *въ общественномъ хозяйствѣ всякое отступленіе отъ бюджета, всякая операція безъ указанія ея отношенія къ источнику дохода или, вообще, къ источнику покрытія расхода есть операція не подлежащая учету, ибо принятіе такой операціи къ учету рано или поздно поведетъ или къ вуалированію или къ фальсифицированію баланса.* Распорядительные и исполнительные органы общественнаго хозяйства, допускающіе производство небюджетированныхъ операцій, недостаточно точно опредѣляющіе отношеніе операцій къ источникамъ доходовъ или указывающіе несуществующіе источники покрытія этихъ операцій, завѣдомо вуалируютъ и фальсифицируютъ балансъ даннаго хозяйства.

Итакъ, въ отношеніи къ спеціальному учету отдѣльныхъ хозяйствъ, я устанавливаю то положеніе, что *учетъ отдѣльныхъ хозяйствъ, если считать оцѣнку данною и согласованною съ требованіями общей теоріи учета, опредѣляется тремя моментами—систематизаціею, координаціею (корреспонденціею) и регистраціею*, т. е. для учета отдѣльныхъ хозяйствъ необходимо построить систему счетовъ—балансъ, установить взаимныя отношенія—корреспонденцію между этими счетами и производить регистрацію всѣхъ операцій въ тѣхъ формахъ учета, которыя болѣе всего отвѣчаютъ существующей организаціи даннаго хозяйства въ данное время.

Въ точномъ соотвѣтствіи съ этимъ общимъ планомъ учета, относя, однако, оцѣнку къ общей теоріи учета, я строю весь учетъ общественнаго хозяйства, изложенный мною въ формѣ кодекса правилъ, выработанныхъ практикою учета и формулированныхъ, какъ видно изъ этого предисловія, въ полномъ соотвѣтствіи не только съ теоріею учета въ ея современномъ развитіи, но и съ требованіями всѣхъ тѣхъ научныхъ дисциплинъ, съ которыми болѣе или менѣе соприкасается учетъ.

Наивную вѣру въ рѣшающее значеніе частной иниціативы, преклоненіе передъ волею хозяина, яко-бы правящаго хозяйствомъ, словомъ, своего рода политико-экономическій фетишизмъ, съ которымъ тѣсно связаны представленія объ учетѣ, какъ искусствѣ, требующемъ не столько знанія, сколько вѣры въ непогрѣшимость хозяйственныхъ путей, я считаю отживающими. Въ области хозяйственной дѣятельности роль хозяина, по моему глубокому убѣжденію, должна быть ограничена ролью иниціатора; но въ зависимость отъ личнаго усмотрѣнія хозяина отнюдь нельзя ставить направленіе и поддержаніе сложившейся хозяйственой дѣятельности, особенно, въ тѣхъ хозяйствахъ, обороты которыхъ имѣютъ какое либо общественное значеніе. Съ установленіемъ и усиленіемъ взаимной тѣсной связи между хозяйствами необходимо вытекающей изъ развитія денежнаго обращенія и денежнаго кредита, нельзя серіозно отстаивать право случайныхъ собственниковъ безконтрольно извлекать изъ хозяйства желаемую прибыль, потому что капитальные убытки въ хозяйствахъ, разстроенныхъ и разоренныхъ извлеченіемъ прибыли покрываются изъ средствъ общества, что видимо выражается разстройствомъ денежнаго обращенія и подрывомъ общественнаго кредита, который для жизни современнаго хозяйства такъ же необходимъ, какъ воздухъ для жизни организмовъ.

Издавая этотъ кодексъ правилъ по учету общественнаго хозяйства, я считаю пріятнымъ долгомъ выразить свою признательность Московскому Коммерческому Институту за оказанное мнѣ довѣріе.

Желаніе содѣйствовать посильно, въ области моей спеціальности, успѣхамъ новаго разсадника просвѣщенія, побудило меня—практика оформить мои взгляды на задачи учета и привести ихъ въ связь съ современными теоріями учета различныхъ школъ.

Теперь, подъ сѣнью Московскаго Коммерческаго Института, вызваннаго къ жизни силою общественной иниціативы, поддержанною просвѣтительною дѣятельностью А. С. Вишнякова и просвѣщеннымъ руководствомъ проф. П. И. Новгородцева, сумѣвшихъ силою своей личной энергіи поставить дѣло высшаго коммерческаго образованія на твердыхъ началахъ и обезпечить дальнѣйшее успѣшное развитіе его привлеченіемъ лучшихъ научныхъ силъ, можно надѣяться, что и счетовѣдѣніе, которое должно играть столь важную роль въ циклѣ коммерческихъ наукъ, достигнетъ у насъ надлежащей высоты научнаго развитія, благодаря соединеннымъ усиліямъ тѣхъ молодыхъ научныхъ силъ, которыя уже за самое короткое время вышли изъ школы столь талантливаго преподавателя счетовѣдѣнія, горячо вѣрящаго въ научное значеніе счетоводства, какого Московскій Коммерческій Институтъ имѣетъ въ лицѣ Н. С. Лунскаго, положившаго много труда на созданіе школы научно образованныхъ счетоводовъ въ лицѣ А. М. Галагана, А. Л. Ступина, Н. Г. Филимонова и др.; можно надѣяться, въ скоромъ времени они поднимутъ уровень счетныхъ знаній въ средѣ русскихъ бухгалтеровъ и положатъ конецъ господству того схоластическаго направленія учета, которое утвердилось въ области нашей счетной теоріи, благодаря казенной бухгалтеріи, въ теченіе многихъ лѣтъ составляющей монополію г.г. Сиверса, Езерскаго и ихъ учениковъ.

Потребность въ научно образованныхъ счетоводахъ становится особенно настоятельною, такъ какъ въ настоящее время, въ области практическаго учета общественнаго хозяйства открываются новые горизонты, благодаря проведенію въ жизнь организаціи счетоводства, основанной на началахъ широкой автономіи, которою счетоводство Московской Городской Управы всецѣло обязано иниціативѣ Товарища Городского Головы В. Д. Брянскаго, завершившаго дѣло развитія учета, начатое его предшественниками Н. Н. Щепкинымъ и особенно И. А. Лебедевымъ. Если принять во вниманіе, что правильный учетъ, ставящій своею задачею контроль и ревизію хо-

зяйственной дѣятельности настоятельно требуетъ широкой автономіи счетнаго органа, и дальнѣйшій успѣхъ счетоводства и какъ науки, и какъ искусства тѣсно связанъ съ автономіею счетныхъ органовъ каждаго хозяйства, особенно общественнаго, то всѣ, кому дороги интересы правильнаго учета, будутъ всегда помнить и высоко цѣнить важный починъ въ этомъ дѣлѣ Московскаго Городского Управленія. Надѣюсь, что весь составъ счетоводства Московской Городской Управы окажется на высотѣ своего призванія и на дѣлѣ оправдаетъ довѣріе, оказанное ему Московскимъ Городскимъ Управленіемъ, сдѣлавъ городское счетоводство дѣйствительно источникомъ точнаго знанія всѣхъ условій хозяйственной дѣятельности, выясненіе которой столь важно для всякаго общественнаго дѣятеля, желающаго сознательно работать на пользу общества—въ области городского и земскаго дѣла. Естественно искать опоры для рѣшенія столь важной практической задачи въ поднятіи уровня счетныхъ знаній, что тѣсно связано съ развитіемъ высшихъ коммерческихъ школъ вообще и Московскаго Коммерческаго Института въ частности.

Въ заключеніе не могу не выразить моей искренней признательности всѣмъ моимъ сотрудникамъ на поприщѣ практическаго учета, благодаря труду и опытности которыхъ я могъ провести въ жизнь всѣ тѣ принципы правильнаго учета, которые въ настоящее время я формулировалъ въ стройную и строгую теорію учета, причемъ и въ этой части работы мнѣ была оказана дѣятельная помощь моими ближайшими и дорогими сотрудниками Н. П. Виноградовымъ и А. Н. Сиземскимъ и моимъ постояннымъ секретаремъ Д. А. Крюковымъ.

Считаю также необходимымъ выразить мою благодарность Издательской Комиссіи студентовъ Московскаго Коммерческаго Института, принявшей на себя всѣ заботы, связанныя съ изданіемъ и распространеніемъ моего труда.

*А. Рудановскій.*

6—IV. 1913 г.
Москва.

## Пособія.

1. **Штурмъ.** *Бюджетъ*—Спб. 1907—Для усвоенія понятія о бюджетѣ, какъ основной причинѣ хозяйственной дѣятельности въ общественномъ хозяйствѣ; равнымъ образомъ, для уясненія связи учета съ теоріею финансовъ.
2. **Майръ.** *Статистика и обществовѣдѣніе* — Спб. 1899; т. I, стр. 1—162—или болѣе краткій—**Анцыферовъ**—*Курсъ элементарной статистики*. Харьковъ 1811, стр. 234—252—Для усвоенія основныхъ законовъ статистической систематизаціи, тождественныхъ съ законами счетной систематизаціи, лежащей въ основѣ построенія баланса всякаго хозяйства, а также для уясненія тѣсной связи учета со статистикой.
3. **Чупровъ, А. А.** *Очерки по теоріи статистики*—Спб. 1909; стр. 1—94—Для усвоенія важнѣйшей руководящей идеи научной систематизаціи—закона устойчивости, каковой законъ играетъ значительную роль, какъ въ установленіи системы счетовъ всякаго баланса, такъ и въ построеніи правильной корреспонденціи между счетами.
4. **Hügli.** *Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen* — Bern 1901—Особенно отдѣлъ, посвященный изложенію системы автора—константной бухгалтеріи, имѣющей очень много общаго съ моею бюджетною бухгалтеріею и представляющей сочетаніе камеральнаго направленія нѣмецкой школы съ двойной бухгалтеріею. Кромѣ того, работа Hügli и въ остальной своей части, является лучшимъ пособіемъ для ознакомленія съ формами учета различныхъ си-

стемъ. Наконецъ, изученіе камеральной бухгалтеріи по этому руководству можетъ служить хорошимъ пособіемъ для пониманія болѣе трудныхъ работъ такихъ видныхъ камералистовъ, какъ **Schroft** *Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft*. Wien 1881 и **Kramer** *Leitfaden für der Etats-Rechnungs-Kassen-und-Revisionwessen in deutschen Stadtgemeiden*. Leipzig 1911.

5. **Léautey et Guilbault.** *Principes généraux de comptabilité*—Paris—Для изученія основныхъ положеній новаго направленія коммерческаго учета по двойной системѣ французской школы и для усвоенія идеи учета, какъ особаго вида математическаго исчисленія; причемъ, съ этимъ направленіемъ учета мое направленіе въ принципахъ наиболѣе близко и наиболѣе согласно.

6. **De Gobbis.** *Ragioneria generale*—Для изученія раціоналистическаго направленія итальянской школы, наиболѣе близкаго къ описательной двойной бухгалтеріи, и какъ введеніе къ изученію работы —*La Ragioneria* **Besta**, главнаго представителя этого направленія, а также для усвоенія связи учета съ теоріею цѣнности и, вообще, съ политическою экономіею.

7. **Bellini.** *Trattato elementare teorico-pratico di Ragioneria generale*—Milano 1910—Для изученія логисмографическаго направленія учета итальянской школы, какъ необходимое введеніе для пониманія философской работы по теоріи учета **Rossi**—*L'Ente economico - amministrativo* — Reggio del', Emilia—1882. т. I и II; и, вообще, для пониманія связи учета со всѣмъ цикломъ юридическихъ наукъ.

8. **Лунскій, Н. С.** *Краткій учебникъ коммерческой бухгалтеріи*—М. 1913.—Для ознакомленія съ общими началами элементарной бухгалтеріи; заслуживаетъ особеннаго вниманія тѣмъ, что въ основу кладется—балансъ, какъ счетное представленіе объекта учета, что согласуется съ духомъ новѣйшаго направленія учета всѣхъ школъ; кромѣ того этотъ учебникъ представляетъ пре-

красное введеніе къ обширному и лучшему курсу коммерческой бухгалтеріи нѣмецкой школы: **Reisch und Kreibig**. *Bilanz und Steuer*. Wien 1907; т. I и II.

9. **Вейцманъ. Р. Я.** *Курсъ счетоводства.*—Одесса 1909.—Прекрасный курсъ общей бухгалтеріи, могущій помочь усвоенію лучшихъ формъ и пріемовъ учета, преимущественно нѣмецкой школы—коммерческой, но не камеральной; особенно цѣненъ этотъ трудъ не только какъ учебникъ, но и какъ научная работа тѣмъ, что въ немъ дается впервые очень удачная русская терминологія счетовъ, въ основу которой положена образцовая классификація счетовъ такого замѣчательнаго систематика нѣмецкой школы, какимъ надо считать Hügli.

10. **Рудановскій. А. П.** *Общая теорія учета и оцѣнка счетоводства Московской Городской Управы съ точки зрѣнія счетной теоріи и практики въ ихъ современномъ развитіи.* М. 1912. По этой моей работѣ—IV части—желающіе могутъ получить представеніе объ общемъ направленіи различныхъ школъ учета: французской, итальянской и нѣмецкой, о ихъ взаимоотношеніяхъ; а также могутъ уяснить себѣ принципъ двойственности, лежащій въ основѣ учета, въ его научномъ значеніи—въ связи съ математикою и логикою.

# Введеніе.

# Общіе принципы.

## 1. Опредѣленія.

1. Подъ хозяйственною массою надо понимать все то, что способно занимать пространство хозяйственныхъ явленій и что обладаетъ общими свойствами, независимо отъ всѣхъ различій — пространственныхъ и временныхъ, порождаемыхъ тѣмъ или инымъ соотношеніемъ хозяйственныхъ силъ въ данномъ мѣстѣ и въ данное время.

2. Основное общее свойство хозяйственныхъ массъ, присущее имъ при дѣйствіи всякихъ хозяйственныхъ силъ, есть способность къ непрерывному движенію—обороту, который производитъ въ этихъ массахъ съ теченіемъ времени въ пространствѣ хозяйственныхъ явленій всевозможныя измѣненія.

3. Хозяйственная масса въ движеніи обладаетъ соціальнымъ вѣсомъ, который создается тяготѣніемъ соціальныхъ массъ (лицъ) къ хозяйственной дѣятельности.

4. Соціальный вѣсъ хозяйственныхъ массъ измѣряется особою мѣрою—деньгами, что дѣлаетъ хозяйственныя массы количественно исчислимыми, каковое исчисленіе вѣса хозяйственныхъ массъ называется учетомъ.

5. Счетоводство есть наука, предметъ которой есть исчисленіе, или учетъ вѣса хозяйственныхъ массъ и установленіе законовъ ихъ хозяйственнаго оборота. Вѣсъ хозяйственныхъ массъ измѣряется деньгами. Совокупность всего исчислимаго въ каждомъ хозяйствѣ составляетъ его балансъ, какъ объектъ учета.

6. Политическая экономія изслѣдуетъ хозяйственныя массы со всѣми ихъ общими и частными свойствами, независимо отъ того, исчислимы или неисчислимы эти массы количественно — предметъ ея хозяйственная матерія, а не только хозяйственная масса.

7. Счетоводство, изслѣдуя хозяйственную матерію лишь постольку, поскольку послѣдняя количественно исчислима въ деньгахъ, является по задачамъ своимъ точною политическою экономіею.

8. Счетоводство, занимая мѣсто среди точныхъ наукъ, должно заимствовать свои принципы и методы у точныхъ наукъ, каковы: математика, статистика, юриспруденція; у математики оно заимствуетъ идеи и схемы количественнаго учета, у статистики—методы классификаціи хозяйственныхъ массъ, у юриспруденціи—образцы нормъ, регулирующихъ хозяйственную дѣятельность, каковыя и приспособляетъ къ свойствамъ хозяйственныхъ, т. н. политико-экономическихъ отношеній.

9. Всѣ идеи, понятія, методы и формулы счетовѣдѣнія, позаимствованные у точныхъ наукъ, должны быть переведены на счетный языкъ, т-.е. выражены въ счетныхъ формулахъ и понятіяхъ, что достигается путемъ логическихъ разсужденій и придаетъ счетовѣдѣнію значеніе хозяйственной логики.

10. Хозяйственная дѣятельность, поскольку она съ теченіемъ времени въ общемъ процессѣ хозяйственнаго обмѣна освобождается отъ вліянія и давленія частныхъ интересовъ, рѣшаетъ коллективныя задачи и преслѣдуетъ коллективныя цѣли.

11. Все коллективное допускаетъ научное изслѣдованіе, приводящее къ логически обоснованному объясненію всѣхъ явленій коллективнаго творчества природы или человѣка; поэтому и хозяйственная дѣятельность, поскольку она создаетъ коллективное въ хозяйствѣ, допускаетъ научное изслѣдованіе, логическое объясненіе, т-.е. правильный научный учетъ.

12. Въ основѣ всякаго правильнаго учета лежитъ логическій законъ—*принципъ двойственности*, состоящій въ связномъ противоположеніи или въ разграниченіи, основанномъ на противоположеніи.

13. Въ математическомъ, а, слѣдовательно, во всякомъ количественномъ анализѣ принципъ двойственности вытекаетъ изъ идеи временнаго разграниченія, предполагающаго постоянное пространственное противоположеніе—внутренней и внѣшней области; въ математическомъ, а, слѣдовательно, во всякомъ количественномъ синтезѣ принципъ двойственности вытекаетъ изъ идеи временнаго противоположенія, приводящаго къ установленію постоянныхъ пространственныхъ связей.

14. Въ логикѣ, при допущеніи напередъ возможности обособленія или отграниченія объекта изслѣдованія, для установленія его внутреннихъ свойствъ примѣняется законъ необходимости, или

законъ причинности, а для установленія отношеній изслѣдуемой области къ смежнымъ областямъ примѣняется законъ противоположенія, или законъ достаточнаго основанія. Полное логическое обоснованіе, приводящее къ реальному разграниченію объекта изслѣдованія и установленію реальныхъ законовъ, требуетъ примѣненія обоихъ законовъ: аналитическаго, или закона причинности, и синтетическаго, или закона противоположенія на достаточномъ основаніи, логическое сочетаніе которыхъ и даетъ принципъ двойственности, т.-е. тезу и антитезу, приводящія къ синтезу, или, обратно, синтезъ, приводящій къ анализу—разложенію на тезу и антитезу. Примѣненіе же одного закона причинности недостаточно для объясненія всѣхъ явленій какой-либо области изслѣдованія съ исчерпывающею полнотою.

15. Счетоводство является постольку точною наукою, поскольку оно допускаетъ логическое примѣненіе принципа двойственности къ построенію классификаціи хозяйственныхъ массъ или къ установленію нормъ хозяйственной дѣятельности и математическое примѣненіе принципа двойственности къ количественному исчисленію хозяйственныхъ массъ. Вообще, въ логическомъ или математическомъ смыслѣ къ учету долженъ примѣняться принципъ двойственности.

16. Всякій переходъ хозяйственной массы за границы даннаго хозяйства есть обмѣнъ, который сопровождается измѣненіемъ соціальнаго вѣса массы или денежной стоимости ея, учетъ каковой стоимости, вытекающей изъ внѣшнихъ отношеній даннаго хозяйства, требуетъ приложенія и развитія логическаго, или математическаго синтеза, по принципу двойственности, что приводитъ къ построенію синтетическаго учета.

17. Сохраненіе опредѣленной постоянной стоимости хозяйственной массы внутри хозяйства (перманентность инвентаря) есть основной законъ внутреннихъ хозяйственныхъ отношеній, изученіе которыхъ требуетъ приложенія логическаго, или математическаго анализа—по принципу двойственности, что приводитъ къ построенію аналитическаго учета.

18. Въ общественномъ хозяйствѣ, ставящемъ своею задачею удовлетвореніе общественныхъ нуждъ, хозяйственныя массы, сохраняя опредѣленное хозяйственное значеніе внутри самаго хозяйства, могутъ измѣнять свой вѣсъ въ зависимости отъ измѣненія назначенія, внѣшнія же условія могутъ при этомъ оставаться безъ измѣненія или скрытыми. Эта внутренняя дѣятельность общественныхъ хозяйствъ—внутренняя цѣлесообразность, которой, обыкновенно, лишены частныя хозяйства, пре-

слѣдующія внѣшнія цѣли, обязываетъ къ сохраненію полнаго равновѣсія въ хозяйственной дѣятельности, наблюденіе котораго требуетъ особенно гармоническаго сочетанія анализа съ синтезомъ, т-.е. обоснованія учета на всестороннемъ примѣненіи принципа двойственности.

19. Въ зависимости отъ того, преобладаетъ ли въ построеніи учета общественнаго хозяйства синтезъ, имѣющій цѣлью нормировку внѣшнихъ отношеній, или анализъ, ставящій своею задачею выясненіе причинъ внутреннихъ измѣненій, учетъ общественнаго хозяйства можетъ называться все же или синтетическимъ, или аналитическимъ; при чемъ синтетическій учетъ общественнаго хозяйства развивался въ тѣсной связи съ такъ называемымъ учетомъ по двойной итальянской бухгалтеріи, тогда какъ аналитическій учетъ получилъ перевѣсъ въ такъ называемой камеральной бухгалтеріи, широко развитой въ Германіи и мало извѣстной у насъ. Оба учета, при достаточномъ развитіи, въ наиболѣе полныхъ формахъ—моей бюджетной бухгалтеріи и константной бухгалтеріи Hügli—сближаются почти до полнаго отождествленія, хотя и сохраняютъ нѣкоторыя специфическія черты, благодаря которымъ первая носитъ синтетическій, а вторая, все же, аналитическій характеръ.

## II. Синтетическій (ревизіонный) учетъ.

20. Синтетическій (ревизіонный) учетъ имѣетъ своею задачею опредѣленіе количественное, формальное и качественное всего содержанія хозяйства, учетъ внѣшнихъ отношеній даннаго хозяйства и, вообще, исчисленіе различныхъ свойствъ и состояній хозяйственныхъ массъ въ данномъ хозяйствѣ.

21. Изъ принципа двойственности вытекаетъ разграниченіе явленій или вещей какой-либо опредѣленной совокупности на двѣ области—внутреннюю и внѣшнюю, при чемъ между явленіями той и другой области имѣютъ мѣсто, вообще говоря, опредѣленныя соотношенія или связи, совокупность которыхъ даетъ третью—пограничную или связующую область. Совокупность всѣхъ хозяйственныхъ явленій дѣлится на двѣ области: область внутреннихъ явленій или отношеній, вся масса которыхъ, поскольку она исчислима на деньги, т-.е. поскольку она допускаетъ учетъ, есть активная масса; область внѣшнихъ явленій и отношеній, вся масса которыхъ, поскольку она исчислима на деньги, т.-е. поскольку она допускаетъ учетъ, есть пассивная масса; активныя

массы разграничены или связаны опредѣленными отношеніями, вся совокупность которыхъ образуетъ третью область, вся масса которой, поскольку она исчислима на деньги, т.-е. поскольку она допускаетъ учетъ, есть бюджетная масса, или масса, находящаяся въ оборотѣ даннаго хозяйства.

22. Между активомъ и пассивомъ имѣетъ мѣсто противоположеніе, вытекающее изъ противоположенія экономическихъ и политическихъ отношеній между вещами и людьми, но это противоположеніе, вообще говоря, не выражаетъ причинной зависимости.

23. Во всякомъ хозяйствѣ активъ представляетъ имущество даннаго хозяйства— совокупность вещей и, вообще, совокупность чисто экономическихъ отношеній, а пассивъ указываетъ происхожденіе этого имущества или принадлежность его и отношенія къ отдѣльнымъ лицамъ, т.-е. пассивъ представляетъ совокупность юридическихъ отношеній—правъ, имѣющихъ экономическое значеніе, каковыя экономическія права суть капиталы. Иначе, если активъ есть объектъ правъ, то пассивъ опредѣляетъ субъекта правъ. Отсюда слѣдуетъ, что между активомъ и пассивомъ имѣетъ мѣсто не только противоположеніе формальное, какъ между массою внутренней и внѣшней области, но и противоположеніе по существу, или по содержанію, какъ совокупностей съ одной стороны—экономическихъ, съ другой—правовыхъ, или политическихъ отношеній и явленій.

24. Бюджетъ или оборотъ хозяйственныхъ массъ, какъ совокупность, связующая активъ съ пассивомъ, или разграничивающая ихъ, есть область политико-экономическихъ отношеній, гдѣ подъ давленіемъ правовыхъ отношеній въ процессѣ экономическаго обмѣна возникаютъ или разлагаются опредѣленныя, количественно измѣримыя деньгами, связи и отношенія между вещами и лицами.

25. Всякое хозяйство имѣетъ опредѣленный центръ тяготѣнія его хозяйственныхъ массъ, около котораго сосредоточена вся хозяйственная дѣятельность, т.-е. все движеніе хозяйственныхъ массъ.

26. Центромъ тяготѣнія частнаго хозяйства является капиталъ собственника, т.-е. совокупность его правъ, въ связи съ которымъ протекаетъ вся дѣятельность частнаго хозяйства, изъ котораго исходитъ все движеніе его хозяйственныхъ массъ и къ которому сводятся результаты всего движенія или всѣхъ оборотовъ съ хозяйственными массами. Этотъ центръ лежитъ въ области правовыхъ—политическихъ отношеній, т.-е. внѣ области чи-

сто экономическихъ отношеній и, вообще, внѣ, а не внутри хозяйства.

27. Такое положеніе центра всей дѣятельности частнаго хозяйства внѣ области экономическихъ отношеній, придаетъ этой дѣятельности эксцентричный характеръ, т.-е. такое направленіе, при которомъ хозяйственныя массы выводятся постепенно изъ предѣловъ даннаго хозяйства въ видѣ прибыли, и хозяйство имѣетъ тенденцію къ разложенію, или, говоря счетнымъ языкомъ, къ ликвидаціи.

28. По теоріи вѣроятностей прибыль должна быть при равенствѣ прочихъ условій тѣмъ больше, чѣмъ больше хозяйство, и тѣмъ больше, чѣмъ меньше время его дѣйствія. Рискъ возрастаетъ со включеніемъ большаго числа частныхъ интересовъ въ кругъ оборотовъ даннаго хозяйства, но и самая прибыль пропорціональна риску. Отсюда вся частная хозяйственная дѣятельность направлена къ расширенію оборотовъ, при условіи быстраго завершенія ихъ, т.-е. идеалъ частнаго хозяйства—выгодная неустойчивость, соединенная съ выгодною ликвидаціею.

29. Центръ тяготѣнія общественнаго хозяйства лежитъ въ его бюджетѣ, изъ котораго вытекаетъ вся дѣятельность общественнаго хозяйства и съ которымъ сохраняютъ постоянную связь все движеніе хозяйственныхъ массъ и всѣ результаты его. Этотъ центръ тяготѣнія лежитъ въ области соціальныхъ отношеній, связывающихъ политическія и экономическія отношенія, и, вообще, всегда находится внутри, а не внѣ общественнаго хозяйства, что придаетъ всей дѣятельности общественныхъ хозяйствъ такое направленіе, при которомъ хозяйственныя массы сохраняются въ самомъ хозяйствѣ, а не выводятся изъ него, что требуетъ поддержанія равновѣсія во всѣхъ отношеніяхъ даннаго хозяйства, каковое равновѣсіе требуетъ равновѣсія бюджетныхъ массъ, какъ массъ, находящихся въ оборотѣ даннаго хозяйства, и неуравновѣшенное состояніе которыхъ необходимо породитъ нарушеніе равновѣсія въ цѣломъ.

30. Устойчивое равновѣсіе въ бюджетѣ, представляющемъ совокупность всѣхъ оборотовъ общественнаго хозяйства, достигается путемъ исключенія или ослабленія вліянія частныхъ интересовъ. По мѣрѣ установленія равновѣсія въ бюджетѣ, хозяйственная дѣятельность общественнаго хозяйства перестаетъ приносить прибыль или убытокъ, направляется исключительно къ сохраненію и развитію хозяйства и къ достиженію коллективныхъ цѣлей. Такая дѣятельность, съ точки зрѣнія частныхъ интересовъ, безцѣльна, такъ какъ не даетъ никакой прибыли и сводится къ

простому уравненію между средствами удовлетворенія и общественными нуждами; отсюда слѣдуетъ, что понятіе о прибыли совершенно чуждо общественному хозяйству, и всякая прибыль, какъ и всякій убытокъ, въ бюджетѣ общественнаго хозяйства указываетъ на то или иное преобладаніе частныхъ интересовъ надъ общественными интересами, при данномъ строѣ общественнаго хозяйства.

31. Такъ какъ активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, т.-е. оборотомъ между активомъ и пассивомъ, исчерпываются всевозможныя количественныя отношенія между хозяйственными массами, то полная совокупность этихъ трехъ счетныхъ количествъ во всякомъ хозяйствѣ должна быть уравновѣшена, независимо отъ того, должно-ли имѣть мѣсто равновѣсіе въ бюджетѣ, или оборотѣ, какъ въ общественномъ хозяйствѣ, или оно не должно и не можетъ имѣть мѣста, какъ въ частныхъ хозяйствахъ. Отсутствіе такого равновѣсія въ цѣломъ указывалобы на неисчерпывающее построеніе количественныхъ отношеній и на возможность допущенія какой-то иной совокупности хозяйственныхъ массъ, кромѣ совокупности внутренней области—актива, внѣшней области—пассива и пограничной между ними—бюджета; но въ пространствѣ трехъ измѣреній немыслима никакая совокупность, которая не принадлежала бы ни къ одной изъ указанныхъ, а потому всякое нарушеніе равновѣсія въ пространственномъ разложеніи, произведенномъ съ исчерпывающею полнотою, выводитъ насъ за предѣлы этого пространства, а, слѣдовательно, какъ противорѣчащее основному допущенію—изслѣдованію въ предѣлахъ даннаго пространства трехъ измѣреній, логически недопустимо. Такимъ образомъ, изъ принципа двойственности вытекаетъ прямое слѣдствіе—исчерпывающее разложеніе пространства хозяйственныхъ массъ на три взаимно дополняющія области или совокупности: активъ, пассивъ и бюджетъ, и обратное слѣдствіе—необходимость равновѣсія во всевозможныхъ отношеніяхъ этихъ областей или динамическое уравненіе между активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, называемымъ на счетномъ языкѣ—балансомъ.

32. Если въ предѣлахъ хозяйственныхъ отношеній образуется какая-либо обособленная совокупность хозяйственныхъ массъ—отдѣльное хозяйство, то, пока такая совокупность сохраняется, всѣ хозяйственныя отношенія въ ней должны быть уравновѣшены, каковое равновѣсіе, чтобы имѣть мѣсто, должно быть основано на общемъ законѣ равновѣсія хозяйственныхъ массъ, т.-е. на принципѣ двойственности, требующемъ въ каждомъ хозяйствѣ, пока оно существуетъ, какъ отдѣльное хозяйство, равно-

вѣсія между активомъ, пассивомъ и бюджетомъ. Отсюда слѣдуетъ, что всякое отдѣльное хозяйство должно, по принципу двойственности, необходимо обладать уравновѣшеннымъ активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, равновѣсіе между которыми называется балансомъ даннаго хозяйства.

33. Такъ какъ всѣ хозяйственныя массы такъ или иначе распредѣляются между отдѣльными хозяйствами, какъ дѣлителями, и такъ какъ при такомъ дѣленіи на долю каждаго хозяйства необходимо приходятся присущіе ему въ данномъ мѣстѣ и въ данное время активъ, пассивъ и бюджетъ, связанные балансомъ этого хозяйства, то активъ, пассивъ и бюджетъ суть такія количественныя свойства хозяйственныхъ массъ, которыя необходимо выпадаютъ на долю каждой хозяйственной единицы, пока она совершаетъ свою хозяйственную дѣятельность. Такое дѣленіе пространства хозяйственныхъ массъ, при которомъ всѣ элементы дѣлимаго остаются присущими каждому реальному дѣлителю, называется вертикальнымъ дѣленіемъ, или координаціею явленій изслѣдуемаго пространства въ вертикальномъ направленіи.

34. Всякая устойчивая совокупность хозяйственныхъ массъ количественно исчислимая, т.-е. измѣренная деньгами—оцѣненная на деньги, называется счетомъ.

35. Безусловно устойчиво, какъ связанное балансомъ, вертикальное дѣленіе хозяйственныхъ массъ на активъ, пассивъ и бюджетъ, а такъ какъ, по доказанному, никакое устойчивое подраздѣленіе въ томъ же направленіи на большее число счетовъ невозможно, то три счета: счетъ актива, или счетъ имущества, счетъ пассива, или счетъ капиталовъ (правъ), и счетъ бюджета, или счетъ оборотовъ, суть три безусловно главные счета всякаго правильнаго съ исчерпывающею полнотою произведеннаго учета любого хозяйства.

36. Учесть какое-либо хозяйство, значитъ прежде всего отдѣлить въ немъ активъ отъ пассива и активъ съ пассивомъ отъ бюджета, оцѣнивъ счетъ каждаго на деньги, причемъ количественное отношеніе между этими счетами необходимо должно быть уравновѣшено, т.-е. между этими тремя счетами необходимо долженъ имѣть мѣсто балансъ во всякомъ хозяйствѣ, иначе количественная оцѣнка счетовъ произведена неправильно, или измѣреніе ихъ сдѣлано въ различныхъ денежныхъ единицахъ.

37. По принципу двойственности, бюджетъ, или оборотъ, выражаетъ связь между активомъ и пассивомъ, а потому всякое измѣненіе въ счетѣ актива или въ счетѣ пассива необходимо находитъ свое отраженіе въ счетѣ этихъ измѣненій—бюджетѣ; слѣ-

довательно, сальдо (т.-е. остатокъ счета, независимо отъ того характера—положительнаго или отрицательнаго, какой можетъ имѣть всякій остатокъ) счета бюджета, или оборота, динамическое сальдо, должно быть равно сальдо двухъ другихъ счетовъ актива и пассива, каковыя въ отличіе отъ сальдо бюджета называются статическими, ибо счетъ актива и счетъ пассива содержатъ массы, которыя въ каждый данный моментъ и въ данномъ хозяйствѣ не участвуютъ въ оборотѣ, а только могутъ въ немъ участвовать и силою своего давленія или вліянія могутъ косвенно вліять и поддерживать оборотъ. Равенство динамическаго сальдо статическому сальдо во всякомъ балансѣ есть основная аксіома учета, основаннаго на примѣненіи и логическомъ развитіи принципа двойственности.

38. По содержанію счетъ актива есть счетъ имущества, счетъ пассива есть счетъ правъ на имущество, или капиталовъ, счетъ бюджета, или счетъ оборота, есть счетъ всѣхъ возможныхъ измѣненій въ имуществѣ и въ правахъ на него, или въ капиталахъ, вообще, всѣхъ возможныхъ соотношеній и связей между вещами и лицами. При этомъ въ бюджетѣ всегда вещь и право на вещь необходимо связаны и равновелики по оцѣнкѣ, потому что нельзя себѣ представить хозяйственнаго оборота безъ какого-либо правового воздѣйствія на вещь, и, обратно, не можетъ имѣть денежной оцѣнки въ хозяйственномъ оборотѣ вещь, на которую никто не предъявляетъ правъ, напротивъ, въ статической части баланса всегда могутъ быть въ активѣ вещи, право на которыя должно быть установлено, и стоимость такихъ вещей, превышающая пріобрѣтенныя въ пассивѣ права, есть прибыль хозяйства, тогда какъ наличность въ пассивѣ правъ, не получившихъ реализацію въ вещахъ и подлежащихъ погашенію, есть убытокъ хозяйства.

39. Въ каждомъ изъ главныхъ счетовъ: активѣ, пассивѣ и бюджетѣ хозяйственныя массы могутъ испытывать измѣненія въ двухъ взаимно исключающихъ направленіяхъ—положительномъ и отрицательномъ. Прибыль хозяйственныхъ массъ въ счетѣ есть положительное, а убыль ихъ—отрицательное направленіе измѣненій въ счетѣ. Два взаимно исключающія направленія измѣненій каждаго счета называются дебетомъ и кредитомъ счета, но на счетномъ языкѣ названія дебета и кредита совпадаютъ во всѣхъ счетахъ съ положительнымъ и отрицательнымъ направленіемъ, потому что принято прибыль счета актива называть дебетомъ, тогда какъ прибыль счета пассива—кредитомъ; напротивъ, убыль въ счетѣ актива обозначается кредитомъ, а убыль въ счетѣ пассива—дебетомъ. Въ бюджетѣ, если признать, что во всякомъ оборотѣ воз-

никновеніе права предшествуетъ реализаціи его въ вещахъ, то прибылью бюджета слѣдуетъ считать его доходы, которые по соотношенію бюджета съ активомъ и пассивомъ, при принятыхъ выше обозначеніяхъ прибыли и убыли въ послѣднихъ, необходимо обозначить кредитомъ, а расходы считать дебетомъ; но необходимо имѣть въ виду, что доходы и расходы бюджета взаимно уравновѣшиваются, а потому прибыль въ доходахъ есть прибыль въ расходахъ и, обратно, убыль въ доходахъ есть убыль въ расходахъ, что указываетъ на то, что въ бюджетѣ или оборотѣ нѣтъ, строго говоря, дебета и кредита, а есть дебетъ актива—расходы, и кредитъ пассива—доходы или, если угодно, въ бюджетѣ, или оборотѣ, и только въ немъ всегда понятіе дебета совпадаетъ съ активомъ, а понятіе кредита съ пассивомъ. Вообще же отождествленіе дебета и кредита съ активомъ и пассивомъ неправильно: никогда кредитъ актива (кромѣ какъ въ бюджетѣ) не можетъ равняться и не долженъ отождествляться съ пассивомъ, и дебетъ пассива (кромѣ какъ въ бюджетѣ) не можетъ равняться и не долженъ отождествляться съ активомъ. Дебетъ актива есть прибыль имущества, а кредитъ—убыль имущества, тогда какъ прибыль пассива есть прибыль въ правахъ или капиталахъ, а дебетъ его—есть убыль въ правахъ или капиталахъ; дебетъ бюджета, или оборота, есть его расходы, равновеликіе въ предѣлѣ доходамъ, а кредитъ бюджета или оборота есть его доходы, равновеликіе въ предѣлѣ расходамъ.

40. Такимъ образомъ, всякое измѣненіе въ одномъ изъ главныхъ счетовъ въ ту или другую сторону, т.-е. въ дебетѣ или кредитѣ, должно имѣть необходимо, по принципу двойственности, слѣдствіемъ измѣненіе въ одномъ изъ двухъ остальныхъ счетовъ—въ противоположномъ направленіи, т.-е. на кредитѣ или дебетѣ; при чемъ въ силу доказаннаго количественнаго уравненія всѣхъ счетовъ между собою, или баланса, совокупность дебета всѣхъ счетовъ должна быть равновелика совокупности кредита тѣхъ же счетовъ, если не считаться съ неизмѣнно сохраняющимся количественнымъ различіемъ дебета актива, дебета пассива и дебета бюджета, или кредита актива, кредита пассива и кредита бюджета. Если назвать дебетъ или кредитъ всякаго счета, взятый независимо отъ его количественнаго значенія и содержанія, абсолютнымъ или балансовымъ, дебетомъ и абсолютнымъ, или балансовымъ, кредитомъ, то вторая аксіома учета, вытекающая изъ указаннаго въ этомъ параграфѣ свойства счетовъ, можетъ быть формулирована такъ: балансовый, или абсолютный, дебетъ всѣхъ счетовъ всегда равенъ балансовому, или абсолютному, кредиту всѣхъ счетовъ.

Такъ какъ балансъ долженъ имѣть мѣсто, по доказанному, постоянно, то всегда въ балансѣ любого хозяйства дебету какого-либо одного счета отвѣчаетъ равный кредитъ другого и обратно—таково обратное слѣдствіе равновеликости балансоваго дебета и кредита.

41. При правильномъ учетѣ обязательно должно соблюдаться правило равновеликой оцѣнки дебета и кредита при всякомъ измѣненіи валюты любого счета, понимая подъ валютою счетовъ ихъ сальдо. Слѣдовательно, правильный учетъ исходитъ изъ предположенія, что въ правильной хозяйственной дѣятельности необходима уравнительная оцѣнка правъ и вещей, поэтому нельзя оцѣнивать права, или капиталы, раньше или выше оцѣнки вещей, или оцѣнивать вещи раньше, чѣмъ на нихъ предъявлено какое-либо право. Всякое отступленіе отъ этого правила, при допущеніи уравненія дебета и кредита счетовъ безъ учета ихъ значенія, приводитъ къ тому, что, несмотря на соблюденіе при учетѣ второй аксіомы, нарушается аксіома первая, требующая строгаго разграниченія главныхъ счетовъ и не допускающая ихъ смѣшенія. Иначе можно сказать то же такъ: вторая аксіома учета, равновеликость дебета и кредита, есть правило дифференціальнаго учета, которое должно быть прилагаемо къ учету отдѣльныхъ измѣненій, но не къ балансу въ цѣломъ, гдѣ этому дифференціальному сложенію и разложенію кладется предѣлъ въ требованіи первой аксіомы учета, изъ которой вытекаетъ строгое разграниченіе трехъ основныхъ счетовъ—актива, пассива и бюджета, каковое разграниченіе не позволяетъ сливать дебета или кредита этихъ счетовъ въ какихъ-либо другихъ счетахъ, нарушающихъ сдѣланное разграниченіе, и тѣмъ болѣе въ одномъ счетѣ баланса, потому что ариѳметическая сумма дебета (кредита) актива, пассива и бюджета не имѣетъ никакого логическаго значенія: дебетъ этихъ счетовъ есть геометрическая сумма, равнодѣйствующая этихъ счетовъ, а не ариѳметическая или равновеликая сумма ихъ. Никогда нельзя складывать капиталъ съ имуществомъ или одно изъ нихъ съ оборотомъ—такое слагаемое не имѣетъ смысла, какъ бы ни была правильна оцѣнка ихъ каждаго въ отдѣльности.

42. По диграфическимъ условіямъ записи дебета пассива или дебета бюджета (оборота) и, обратно, кредита пассива или кредита бюджета (оборота) могутъ оказаться на одной страницѣ баланса—въ первомъ случаѣ—активной и во второмъ случаѣ—пассивной, однако, это, какъ бы ни были разбиты счета баланса, не даетъ права складывать дебетъ или кредитъ различныхъ главныхъ счетовъ или ихъ подраздѣленій, и всегда въ балансѣ такъ или иначе

должно отмѣчаться и сохраняться происхожденіе дебета и кредита и связь ихъ съ первоначальнымъ главнымъ счетомъ для того, чтобы имѣлась возможность въ ликвидаціонномъ балансѣ вычесть всякій дебетъ пассивнаго происхожденія, перенесенный для баланса въ активъ, изъ общаго кредита пассива и, обратно, всякій кредитъ активнаго происхожденія, перенесенный для баланса въ пассивъ, вычесть изъ общаго дебета актива, а дебетъ и кредитъ счета бюджета, или оборота, имѣть всегда связанными на одномъ или нѣсколькихъ результатныхъ счетахъ послѣдняго. Соблюденіе правила строгаго раздѣленія главныхъ счетовъ: актива, пассива и бюджета обезпечивается практическимъ пріемомъ, состоящимъ въ требованіи дѣленія всѣхъ счетовъ на три серіи, гдѣ одна серія счетовъ имѣетъ неизмѣнно дебетовое сальдо, другая серія имѣетъ неизмѣнно кредитовое сальдо, а третья серія счетовъ со смѣшаннымъ сальдо допустима, какъ серія счетовъ порядка и метода, лишь постольку, поскольку сальдо этихъ счетовъ уравнительное и стремится къ нулю, каковые счета должны имѣть въ балансѣ развернутое по дебету и кредиту сальдо.

43. Когда три главные счета: активъ, пассивъ и бюджетъ, или оборотъ, дѣйствительно установлены и разграничены, тогда только принципъ двойственности вполнѣ соблюденъ, и система учета есть правильная и полная двойная система. Въ дальнѣйшемъ своемъ развитіи эта система требуетъ: соблюденія и примѣненія правилъ научной классификаціи—для построенія полной системы счетовъ; затѣмъ, истолкованія значенія каждаго счета и, вообще, установленія счетной терминологіи въ связи съ понятіями политической экономіи; наконецъ, количественной оцѣнки каждаго счета въ общепринятой денежной мѣрѣ, въ согласіи съ теоріею цѣнностей и пользуясь наиболѣе точными методами учета, обоснованными на пріемахъ математическаго исчисленія. Всѣ эти общіе и научно обоснованные пріемы учета должны быть оформлены по правиламъ и пріемамъ, установленнымъ счетною практикою, и съ возможно большимъ искусствомъ эти счетныя формы должны быть приспособлены къ каждому хозяйству, при чемъ между счетами его баланса должна быть, сообразно съ общимъ направленіемъ его хозяйственной дѣятельности, установлена на основаніи данныхъ опыта опредѣленная, практически осуществимая, наиболѣе устойчивая корреспонденція. Измѣняющаяся политика хозяйственной дѣятельности и измѣненія конъюнктуры даннаго хозяйства необходимо вызываютъ измѣненія въ характерѣ корреспонденціи, если система счетовъ дѣйствительно отвѣчаетъ задачамъ даннаго хозяйства, а измѣненіе корреспонденціи дик-

туетъ необходимыя измѣненія въ системѣ счетовъ для приведенія ея въ связь съ измѣнившимися условіями. Логика и опытъ должны итти въ цѣломъ рука объ руку для того, чтобы учетъ достигалъ конечной цѣли—правильной оцѣнки хозяйственной дѣятельности и всѣхъ ея результатовъ, находящихъ свое счетное выраженіе въ балансѣ, представляющемъ всегда совокупность отдѣльныхъ счетовъ, въ которой три ряда счетовъ: активные, пассивные и бюджетные, или оборотные, по принципу двойственности строго и неизмѣнно разграничены. Указаннымъ построеніемъ учета опредѣляются и исчерпываются задачи синтетическаго (ревизіоннаго учета.

44. При соблюденіи принципа двойственности въ столь конкретной формѣ, которая требуетъ строгаго разграниченія реальной стоимости имущества—актива, какъ объекта права, отъ нереальной цѣнности капиталовъ — пассива, какъ представляющаго субъекта правъ,—выводится, путемъ учета, правильный хозяйственный оборотъ или бюджетъ, и въ немъ находитъ вѣрную оцѣнку, въ установленной денежной мѣрѣ, всякое измѣненіе—приращеніе или убыль, какъ въ стоимости имущества, такъ и въ цѣнности капиталовъ, или правъ. Слѣдовательно, такой теоретически и практически обоснованный учетъ послѣдовательно исключаетъ вліяніе субъективныхъ погрѣшностей, умышленныхъ и неумышленныхъ, неизбѣжно присущихъ всякой первоначальной оцѣнкѣ какъ имущества, такъ и капиталовъ, или правъ, равно какъ и бюджета, или оборота даннаго хозяйства, который въ частномъ хозяйствѣ заключаетъ въ себѣ и сводится, въ конечномъ счетѣ, къ прибыли или убытку, а въ общественномъ хозяйствѣ оборотъ связанъ съ соблюденіемъ принципа бюджетнаго равновѣсія, т.-е. требуетъ уравненія между доходами и расходами.

45. Въ основѣ счетной классификаціи, ведущей къ построенію системы счетовъ, составляющей балансъ даннаго хозяйства, должны лежать законы, общіе со статистикою и, вообще, съ научною классификаціею: законъ подобія (сосуществованія), законъ причинности, законъ развитія, каковые вытекаютъ изъ закона устойчивости, представляющаго статистическое выраженіе принципа двойственности.

46. Примѣненіе закона подобія приводитъ къ построенію изъ элементарныхъ счетовъ, каковы счета отдѣльныхъ вещей, счета отдѣльныхъ лицъ и счета отдѣльныхъ бюджетныхъ операцій, или отдѣльныхъ оборотовъ хозяйства, коллективныхъ счетовъ, въ которыхъ централизуются болѣе или менѣе однородные предметы, личныя отношенія и связанные взаимно обороты.

47. Примѣненіе закона причинности приводитъ къ выясненію взаимныхъ отношеній между счетами, иногда при извѣстныхъ условіяхъ даже къ построенію всей системы необходимыхъ счетовъ и, вообще, къ уясненію условій правильной корреспонденціи между счетами.

48. Примѣненіе закона развитія къ учету должно быть основано на изслѣдованіи развитія хозяйственной дѣятельности въ цѣломъ, каковое опредѣляется тремя процессами: накопленіемъ, потребленіемъ и производствомъ. Каждый процессъ совершается подъ дѣйствіемъ двухъ хозяйственныхъ силъ; эти силы есть сила обмѣна и давленіе права частной собственности; роль этихъ силъ въ каждомъ процессѣ различна: въ процессѣ накопленія и производства—прямо противоположная, тогда какъ въ потребленіи—связующая; отсюда вытекаетъ противоположеніе между накопленіемъ и производствомъ, связанное потребленіемъ. Эта взаимная связь хозяйственныхъ процессовъ, основанная на противоположеніи, есть слѣдствіе того же принципа двойственности, какъ закона связнаго противоположенія, но относится уже къ приложенію его въ области явленій политико-экономическихъ, гдѣ всѣ явленія, съ исчерпывающею полнотою, могутъ быть подраздѣлены на явленія накопленія, производства и потребленія. Въ приложеніи же къ учету хозяйственной дѣятельности эти три процесса не создаютъ въ каждомъ отдѣльномъ хозяйствѣ какихъ-либо неизмѣнно присущихъ ему свойствъ, подобно свойствамъ активнымъ, бюджетнымъ и пассивнымъ, какими обладаетъ всякое хозяйство, правильно учтенное. Подъ вліяніемъ процессовъ накопленія, потребленія и производства каждое хозяйство можетъ находиться въ состояніи накопленія, потребленія и производства или въ одномъ изъ промежуточныхъ. Поэтому, дѣленіе хозяйственныхъ массъ для учета ихъ на массы накопленія, потребленія и производства есть горизонтальное дѣленіе, т.-е. такое, въ которомъ не всѣ элементы дѣлимаго присущи каждому дѣлителю.

49. Горизонтальное дѣленіе хозяйственныхъ массъ, вытекающее изъ принципа двойственности въ его политико-экономическомъ значеніи, приводитъ къ учету различныхъ состояній хозяйственныхъ массъ, каковы состоянія накопленія, потребленія и производства; учетъ этихъ состояній и лежитъ въ основѣ примѣненія закона развитія къ подраздѣленію трехъ главныхъ счетовъ: актива, пассива и бюджета, для учета различныхъ промежуточныхъ оттѣнковъ въ состояніи хозяйственныхъ массъ, что тѣсно связано съ подвижностью послѣднихъ, каковою подвижностью отличаются, прежде всего, одно отъ другого и три характерныя со-

стоянія; послѣдовательное примѣненіе закона развитія приводитъ къ полному разложенію всей системы счетовъ каждаго хозяйства въ зависимости отъ того или иного ихъ отношенія къ накопленію, потребленію и производству, каковое развитіе даетъ подраздѣленіе актива, пассива и бюджета по степени подвижности. Но степень подвижности въ каждомъ изъ трехъ главныхъ счетовъ не можетъ быть однородна, т.-е. нельзя вести это разложеніе параллельно, потому что въ активѣ критерій этого разложенія сохраняетъ названіе разложенія по степени подвижности, въ пассивѣ онъ называется разложеніемъ по степени изъемлемости, а въ бюджетѣ, или оборотѣ,—разложеніемъ по степени постоянства; при этомъ, при развитіи системы счетовъ, должны соблюдаться два другіе закона классификаціи, и, слѣдовательно, и общій законъ—законъ устойчивости, требующій того, чтобы разложеніе не вело къ построенію такихъ счетовъ въ балансѣ, которые носятъ произвольный и случайный характеръ и исчезаютъ изъ баланса въ теченіе болѣе или менѣе короткаго времени.

50. Изъ того, что, съ одной стороны, вертикальное дѣленіе хозяйственныхъ массъ приводитъ къ установленію трехъ главныхъ, опредѣляющихъ общія для всякаго хозяйства свойства этихъ массъ, счетовъ, изъ которыхъ счетъ актива есть счетъ имущества, счетъ пассива—счетъ правъ, или капиталовъ, а счетъ бюджета—счетъ оборотовъ; съ другой стороны, горизонтальное дѣленіе хозяйственныхъ массъ приводитъ къ полному развитію всей системы счетовъ, опредѣляющихъ съ исчерпывающею полнотою состояніе каждаго хозяйства, а, слѣдовательно, въ совокупности его балансъ, при чемъ эти состоянія находятся въ тѣсной связи съ накопленіемъ, потребленіемъ и производствомъ, что ведетъ къ установленію баланса каждаго изъ этихъ состояній въ каждомъ хозяйствѣ,—явствуетъ тѣсная связь счетныхъ понятій и, вообще, всего содержанія учета съ понятіями политической экономіи и, вообще, содержаніемъ послѣдней. Это даетъ достаточныя основанія для выработки въ учетѣ терминологіи, основанной на политико-экономическихъ началахъ; мало того, опредѣленія основныхъ политико-экономическихъ понятій въ счетномъ освѣщеніи пріобрѣтаютъ и большую ясность, и большую точность, и болѣе строгую разграниченность. Оказывается, что смѣшеніе, постоянно допускаемое въ политической экономіи имущества съ капиталами, такъ же неправильно, какъ смѣшеніе актива съ пассивомъ; что наряду съ имуществомъ и капиталами долженъ стоять бюджетъ, безъ чего связь имущества съ капиталами, или съ правами на имущество, утрачиваетъ всякій смыслъ, а всякое имущество внѣ хозяйствен-

наго оборота, равно какъ всякій капиталъ, или право, ненужное для хозяйственнаго оборота, не можетъ имѣть политико-экономическаго значенія. Наконецъ, видно, что въ хозяйственной дѣятельности всегда имѣютъ мѣсто три процесса—накопленіе, потребленіе и производство, почему допускаемое политическою экономіею игнорированіе процесса потребленія есть грубая ошибка, благодаря которой утрачивается представленіе о необходимой и реальной связи накопленія и производства черезъ посредство потребленія. Отсюда слѣдуетъ, что если счетоводство нуждается для своихъ понятій въ томъ содержаніи, которое имъ можетъ дать только политическая экономія, то зато политическая экономія нуждается въ правильномъ, научно обоснованномъ учетѣ для опредѣленія, построенія и разграниченія своихъ понятій. Однако дальнѣйшее развитіе этой тѣсной связи учета съ политическою экономіею относится къ задачамъ общей теоріи учета, а не къ принципамъ спеціальнаго учета общественнаго хозяйства. Въ общей теоріи учета можно доказать, что принципъ экономіи, который долженъ лежать въ основѣ всякой правильной хозяйственной дѣятельности, есть нечто иное, какъ тотъ же принципъ двойственности въ его политико-экономическомъ значеніи.

51. Всѣ понятія политической экономіи при учетѣ ихъ и, вообще, все содержаніе хозяйственной дѣятельности, поскольку она допускаетъ учетъ, берутся не въ полномъ объемѣ, а лишь въ тѣхъ точно ограниченныхъ предѣлахъ, въ которыхъ эти понятія теряютъ субъективное значеніе, пріобрѣтаютъ массовый характеръ и становятся количественно исчислимыми въ особой мѣрѣ политико-экономическихъ явленій—деньгахъ. Отсюда и на основаніи данныхъ выше опредѣленій слѣдуетъ, что учетъ есть исчисленіе денежной валюты всѣхъ политико-экономическихъ явленій, т.-е. оцѣнка послѣднихъ, но оцѣнка не субъективная, а объективная, хотя въ основѣ этой объективной оцѣнки и лежитъ случайная субъективная оцѣнка, какъ первоначальная оцѣнка, что такъ же мало мѣшаетъ построенію точнаго учета, какъ не мѣшаетъ точному исчисленію вѣроятности обоснованіе теоріи вѣроятности на наблюденіи массы явленій, изъ которыхъ каждое, въ отдѣльности, случайно.

52. Такъ какъ совокупность всего того, что въ каждомъ хозяйствѣ допускаетъ учетъ, или, что то же, оцѣнку на деньги, есть балансъ хозяйства, представляющій объектъ оцѣнки, а всякій балансъ состоитъ, съ одной стороны, изъ трехъ устойчивыхъ совокупностей, опредѣляющихъ общія свойства каждаго хозяйства, съ другой стороны, изъ трехъ устойчивыхъ совокупностей, опре-

дѣляющихъ возможныя состоянія отдѣльныхъ хозяйствъ, — то оцѣнка должна быть направлена на оцѣнку указанныхъ совокупностей, или, по счетной терминологіи, счетовъ. Оцѣнкѣ подлежатъ: во-первыхъ, три главные счета—активъ, пассивъ и бюджетъ; во-вторыхъ, всѣ счета, вытекающіе изъ развитія главныхъ счетовъ, относящихся къ одной изъ трехъ категорій: счета накопленія, счета потребленія и счета производства.

53. Такъ какъ каждый счетъ, поскольку содержаніе его можетъ быть учтено, т.-е. поскольку онъ имѣетъ денежную валюту, выражаетъ собою какое-либо количество, то методами учета въ идеѣ должны быть различные методы математическаго учета, приложенные или приспособленные къ задачамъ учета. Подробное изложеніе этого приспособленія математики къ оцѣнкѣ валюты различныхъ счетовъ, или къ учету въ тѣсномъ смыслѣ, должно входить въ задачу общей теоріи учета. Здѣсь достаточно отмѣтить: во-первыхъ, указанную выше количественную противоположность валюты актива, пассива и бюджета, въ силу чего первая исчисляется въ реальныхъ, вторая въ мнимыхъ количествахъ, а третья—комплексами тѣхъ и другихъ, и, кромѣ того, валюта каждаго счета измѣняется въ положительномъ и отрицательномъ направленіи, что на счетномъ языкѣ называется или дебитованіемъ, или кредитованіемъ каждаго счета и можетъ быть выражено или положительными, или отрицательными количествами каждаго рода; во-вторыхъ, въ самомъ общемъ случаѣ валюта актива исчисляется по тѣмъ методамъ, совокупность которыхъ даетъ теорія конечныхъ разностей, валюта пассива исчисляется по тѣмъ методамъ, совокупность которыхъ даетъ теорія вѣроятностей, и валюта бюджета исчисляется по тѣмъ методамъ, совокупность которыхъ даетъ теорія варіацій.

54. Если въ основѣ оцѣнки различныхъ свойствъ, выражаемыхъ главными счетами, каковы активъ, пассивъ и бюджетъ, лежатъ чисто математическіе методы: теорія конечныхъ разностей, вѣроятности и варіацій (особенно въ ея прикладной формѣ теоріи долгосрочныхъ операцій или теоріи рентъ), то въ основѣ учета различныхъ состояній, опредѣляемыхъ счетами накопленія, потребленія и производства, лежатъ скорѣе статистическіе методы: оцѣнка валюты счетовъ накопленія должна производиться на базѣ текущихъ или рыночныхъ цѣнъ, оцѣнка валюты счетовъ потребленія—на базѣ перманентности инвентаря, оцѣнка валюты счетовъ производства—на базѣ нормальной себѣстоимости. Однако, каждое изъ указанныхъ основаній оцѣнки, въ приложеніи къ оцѣнкѣ со-

стояній, нельзя считать исключительно присущимъ одному состоянію, а можетъ считаться лишь болѣе или менѣе преобладающимъ и не исключающимъ возможности примѣненія другихъ основаній.

55. Математическіе методы учета въ приложеніи ихъ къ оцѣнкѣ свойствъ, опредѣляемыхъ валютами счетовъ актива, пассива и бюджета, статистическіе методы учета въ приложеніи ихъ къ оцѣнкѣ состояній, опредѣляемыхъ валютами счетовъ накопленія, потребленія и производства, равно какъ счетами промежуточныхъ состояній,—получаютъ надлежащее освѣщеніе лишь въ оцѣнкѣ баланса каждаго хозяйства, какъ совокупности всѣхъ счетовъ, опредѣляющихъ и свойства и состоянія хозяйственныхъ массъ. Эта оцѣнка баланса хозяйства, какъ политико-экономической единицы, должна быть основана на теоріи цѣнностей, приложеніе которой къ оцѣнкѣ баланса приводитъ къ признанію за активомъ, т.-е. за имуществомъ, только стоимости, за пассивомъ, т.-е. за капиталами, или правами, только цѣнности; такая оцѣнка баланса устанавливаетъ полное противоположеніе стоимости и цѣнности и приводитъ къ признанію за бюджетомъ, или оборотомъ, той предѣльной полезности, сущность которой заключается въ уравненіи стоимости и цѣнности, что достигается или реализаціею въ имуществѣ вновь пріобрѣтенныхъ хозяйственною дѣятельностью правъ, или капиталовъ, или погашеніемъ, т. е. отмѣною нереализовавшихся въ имуществѣ прежде пріобрѣтенныхъ правъ, или капиталовъ. Оборотъ совершается или съ цѣлью пріобрѣтенія новыхъ правъ, или новаго имущества, или съ цѣлью сохраненія и возстановленія прежнихъ правъ и прежняго имущества: прибыль въ оборотѣ есть или прибыль въ имуществѣ, когда она ведетъ къ приращенію старыхъ правъ— это прибыль въ активѣ накопленія или статическая; или прибыль въ оборотѣ есть прибыль въ правахъ, когда она возникаетъ изъ пріобрѣтенія новыхъ правъ, или новыхъ капиталовъ—это прибыль въ пассивѣ производства, или динамическая. Въ оборотѣ, или бюджетѣ эта прибыль—статическая и динамическая—такъ или иначе уравнивается, какъ этого требуетъ первая аксіома правильнаго учета, политико-экономическій смыслъ которой сводится къ уравненію въ оборотѣ стоимости и цѣнности. Отсюда видно, что законъ предѣльной полезности и есть политико-экономическое выраженіе принципа двойственности, или закона экономіи въ приложеніи къ теоріи цѣнностей. Въ силу закона предѣльной полезности хозяйственная дѣятельность должна ограничиваться такими оборотами, въ предѣлахъ которыхъ стоимость имущества—активъ и цѣнность капиталовъ, или правъ,—пассивъ

уравниваются, т.-е. реальный балансъ каждаго хозяйства имѣетъ мѣсто и не нарушается совокупностью всѣхъ его оборотовъ. Всякое нарушеніе этого закона, какъ въ отдѣльныхъ хозяйствахъ, такъ и въ цѣломъ, создаетъ убытокъ, который въ частномъ и, вообще, въ отдѣльномъ хозяйствѣ можетъ быть временно прикрытъ номинальною стоимостью—неправильно повышенною оцѣнкою имущества, но въ балансѣ народнаго хозяйства всегда связанъ съ непроизводительною тратою общественныхъ силъ и средствъ; причемъ, въ процессѣ дальнѣйшихъ оборотовъ номинальная стоимость всегда ликвидируется путемъ перераспредѣленія капиталовъ, или правъ на имущество, каковое перераспредѣленіе не всегда совершается за счетъ хозяйства, породившаго убытки, а чаще всего за счетъ бюджета народныхъ массъ.

56. Принципъ двойственности лежитъ въ основѣ всего синтетическаго (ревизіоннаго) учета: въ основѣ классификаціи счетовъ, или, что то же, въ основѣ построенія системы счетовъ, опредѣляющей балансъ даннаго хозяйства, какъ законъ устойчивости; въ основѣ счетной терминологіи, какъ логическій законъ—связнаго противоположенія; въ основѣ оцѣнки баланса—объекта учета, какъ законъ правильной полезности, или, что то же, принципъ экономіи съ точки зрѣнія теоріи цѣнностей. Слѣдовательно, принципъ двойственности — универсальный законъ правильнаго учета, находящій себѣ полное подтвержденіе и приложеніе: въ координированіи хозяйственныхъ явленій, въ построеніи логическихъ опредѣленій всѣхъ счетныхъ понятій, въ количественной оцѣнкѣ хозяйственныхъ массъ всякаго рода, поскольку свойства и состоянія этихъ массъ допускаютъ денежное исчисленіе. Примѣнимость принципа двойственности нисколько не зависитъ отъ тѣхъ или иныхъ формъ учета, а, слѣдовательно, отъ той или иной системы регистраціи, диграфическое производство которой, т.-е. регистрація по двойной системѣ, есть только практическое приспособленіе къ требованіямъ логическаго закона двойственности; благодаря болѣе или менѣе искусному воплощенію въ формахъ практическаго учета всѣхъ требованій, диктуемыхъ основнымъ закономъ учета—принципомъ двойственности, достигается болѣе или менѣе вѣрное, точное и полное воспроизведеніе всѣхъ хозяйственныхъ явленій въ данныхъ формахъ учета, а также болѣе или менѣе правильная оцѣнка ихъ на деньги. Общая теорія учета можетъ доказать, что самыя деньги оказываются лишь постольку точною мѣрою хозяйственныхъ явленій, поскольку въ практическомъ учетѣ этихъ явленій соблю-

даются всѣ требованія теоріи учета, вытекающія изъ развитія и приложенія принципа двойственности.

57. Регистрація, или совокупность формъ синтетическаго (ревизіоннаго) учета, состоитъ въ хронологической записи всѣхъ денежныхъ оборотовъ хозяйства и въ систематизаціи ихъ по счетамъ, напередъ установленнымъ по принципу двойственности и опредѣляющимъ балансъ хозяйства, оцѣнкою котораго и заканчивается учетъ этого рода, каковая оцѣнка на счетномъ языкѣ называется выводомъ баланса. Сальдо каждаго счета въ балансѣ должно имѣть инвентарное значеніе. Инвентарное значеніе счетъ пріобрѣтаетъ только тогда, когда извѣстно его отношеніе къ одному изъ главныхъ счетовъ: активу, пассиву и бюджету (обороту), причемъ въ активныхъ счетахъ подтверждается точнымъ указаніемъ рода имущества, въ пассивныхъ—указаніемъ лицъ и, вообще, юридическихъ отношеній—субъекта правъ, въ бюджетѣ—рода незаконченныхъ къ сроку составленія баланса оборотовъ. Такое заключеніе учета называется инвентаризаціею баланса.

58. Хронологическія записи дѣлаются всегда въ книгѣ, называемой журналомъ, или основною книгою; систематическія записи перваго порядка дѣлаются въ книгѣ, носящей названіе главной книги, отчего и счета этой книги называются главными, правильнѣе—счетами перваго порядка. Систематическія записи по детальнымъ счетамъ, на которые подраздѣляются главные счета, т.-е. записи второго и болѣе порядка, могутъ вестись съ помощью книжнаго учета или съ помощью учета въ табличныхъ формулярахъ, или детальныхъ дифференціальныхъ балансахъ, содержащихъ перечень счетовъ второго и т. д. порядка, называемыхъ побочными (детальными) счетами, почему балансъ главныхъ счетовъ можетъ называться интегральнымъ балансомъ.

59. Если балансъ инвентаризированъ на основаніи данныхъ синтетическаго учета, то онъ, какъ сказано, называется книжнымъ (внутреннимъ) инвентаремъ; если же инвентарь, т.-е. опись имущества, составляется съ натуры, то такая опись называется натуральнымъ (внѣшнимъ) инвентаремъ. Посредствомъ натуральнаго инвентаря можно установить инвентарь имущества, т.-е. одного актива, но нельзя установить инвентарь пассива и бюджета (оборота); въ такомъ инвентарѣ балансъ хозяйства не реализуется, а потому безъ книжнаго учета нельзя составить вѣрнаго баланса.

60. Въ общественномъ хозяйствѣ, гдѣ обязательна постановка всѣхъ текущихъ оборотовъ на счета опредѣленныхъ бюджетовъ, не должно дѣлать никакихъ записей даже предварительныхъ по простой системѣ или униграфически, а всѣ книги

синтетическаго учета должны вестись по двойной системѣ, или диграфически. Необходимость провѣрки бюджетнаго характера каждой записи требуетъ производства во всѣхъ книгахъ синтетическаго учета подробныхъ записей съ указаніемъ бюджета, ссылкою на документы и изложеніемъ содержанія ихъ для подтвержденія правильности бюджетныхъ отношеній.

61. Синтетическія книги общественнаго хозяйства состоятъ: 1) изъ основной книги, или журнала, хронологической записи всѣхъ оборотовъ диграфически, съ указаніемъ въ журналѣ документовъ, по крайней мѣрѣ, сводныхъ и съ краткимъ изложеніемъ содержанія ихъ и 2) изъ главной книги для систематической записи диграфически по счетамъ этой книги, съ указаніемъ основныхъ документовъ, отнюдь не сводныхъ, какіе допускаются лишь на кредитѣ главныхъ счетовъ и съ изложеніемъ содержанія документовъ. Содержаніе каждаго счета представляетъ точное и подробное описаніе всѣхъ оборотовъ въ количественномъ и качественномъ отношеніи, что допускаетъ полный анализъ каждаго счета, провѣрку его по существу и установленіе полнаго соотвѣтствія каждаго оборота съ назначеніемъ счета. Ежедневно изъ главной книги и основной книги составляются встрѣчные балансы, взаимно провѣряющіе другъ друга, причемъ изъ главной книги составляется генеральный балансъ, т.-е. балансъ, опредѣляющій обороты счета съ каждымъ счетомъ.

62. Дальнѣйшая систематизація производится съ помощью подраздѣленія каждаго главнаго счета на рядъ побочныхъ или вспомогательныхъ счетовъ, указаніе которыхъ обязательно противъ оборота по каждому документу, т.-е. также диграфически, вслѣдствіе чего каждый главный счетъ становится журналомъ хронологической записи для вспомогательныхъ счетовъ, составляющихъ рядъ счетовъ синтетическаго (ревизіоннаго) учета второго порядка. Этотъ синтетическій (ревизіонный) учетъ второго порядка осуществляется съ помощью табличныхъ формуляровъ или балансовъ изъ главной книги, если детали имѣютъ только количественное значеніе, или съ помощью синтетическихъ книгъ второго порядка, допускающихъ въ свою очередь синтетическую разработку третьяго порядка, гдѣ каждый счетъ второго порядка становится журналомъ хронологической записи для синтетическаго (ревизіоннаго) учета третьяго порядка и т. д.—весь учетъ можетъ быть доведенъ до мельчайшихъ подробностей всегда диграфически.

## III. Аналитическій (контрольный) учетъ.

63. Аналитическій (контрольный) учетъ имѣетъ своею задачею установленіе объемовъ хозяйства—предѣловъ хозяйственныхъ оборотовъ каждаго рода, опредѣленіе различныхъ отношеній хозяйственныхъ массъ къ объему и, вообще, измѣреніе хозяйства въ различныхъ направленіяхъ и учетъ различныхъ внутреннихъ отношеній.

64. Если отвлечься отъ всѣхъ различій въ свойствахъ и состояніяхъ хозяйственныхъ массъ, то получится представленіе объ объемѣ каждаго хозяйства, а всѣ различія между хозяйствами сведутся къ различію въ формахъ.

65. Опредѣлимый объемъ имѣютъ хозяйства, дѣятельность которыхъ направлена на удовлетвореніе внутреннихъ потребностей и вслѣдствіе этого ограничена, какова дѣятельность общественныхъ хозяйствъ; напротивъ, опредѣленнаго объема не имѣютъ частныя хозяйства, поскольку дѣятельность ихъ неограничена и направлена на достиженіе внѣшнихъ частныхъ цѣлей.

66. Въ общественныхъ хозяйствахъ, въ которыхъ вся дѣятельность направлена на сохраненіе хозяйства, накопленіе бюджетныхъ массъ для удовлетворенія потребностей хозяйства возрастаетъ, но остатки ихъ не выводятся за предѣлы даннаго хозяйства, что ведетъ къ образованію непрерывной массы, а, слѣдовательно, и къ точно опредѣлимому объему. Объемъ же бюджетныхъ массъ какого-либо общественнаго хозяйства имѣетъ видимое выраженіе въ смѣтѣ.

67. Смѣту не должно смѣшивать съ бюджетомъ: бюджетъ есть реализованная смѣта, т.-е. объемъ опредѣлившейся формы, заключающій въ себѣ хозяйственныя массы опредѣленнаго денежнаго вѣса, съ опредѣленными свойствами и опредѣленнаго состоянія, тогда какъ смѣта есть предполагаемый объемъ, напередъ предположенной формы, въ предѣлахъ котораго долженъ быть реализованъ будущій бюджетъ. Смѣта и бюджетъ—понятія сопряженныя, но не тождественныя.

68. Возможность составленія смѣты для какого-либо хозяйства указываетъ на то, что причина всѣхъ явленій этого хозяйства въ конечномъ счетѣ лежитъ внутри—въ предѣлахъ даннаго хозяйства: оно носитъ причину своей дѣятельности въ себѣ самомъ, а не должно искать ея внѣ себя. Совокупность причинъ здѣсь дается напередъ, и смѣта есть интегралъ этихъ причинъ. Невозможность составленія смѣты для частнаго хозяйства указываетъ на отсутствіе между явленіями этого хозяйства напередъ данной при-

чинной зависимости, и путемъ учета въ оборотѣ этихъ хозяйствъ опредѣляются причины дифференціальнаго характера, которыя могутъ и не быть причинами послѣдующей хозяйственной дѣятельности.

69. Сложеніе смѣтныхъ величинъ, обладающихъ только объемомъ и не имѣющихъ реальнаго денежнаго вѣса, хотя и выраженныхъ въ счетной монетѣ, съ бюджетными и, вообще, реальными массами, обладающими денежнымъ вѣсомъ, является недопустимымъ смѣшеніемъ разнородныхъ понятій и противорѣчитъ принципу двойственности, требующему противоположенія смѣты и бюджета, что достигается непрерывнымъ разграниченіемъ ихъ и взаимнымъ сопоставленіемъ, а это ведетъ къ установленію нормъ, какъ дифференціальныхъ причинъ хозяйственной дѣятельности, и составляетъ задачу аналитическаго (контрольнаго) учета.

70. Включеніе смѣты въ систему счетовъ синтетическаго (ревизіоннаго) учета, т.-е. въ число счетовъ реальныхъ хозяйственныхъ массъ, какъ приводящее къ сложенію объема съ массою, столь же неправильному, какъ сложеніе кубическихъ саженъ съ пудами, должно считаться по существу неправильнымъ, если въ балансѣ не принято такихъ же мѣръ къ строгому раздѣленію счетовъ смѣты отъ счетовъ актива, пассива и бюджета, какія должны приниматься, по сказанному выше, для разграниченія послѣднихъ въ синтетическомъ (ревизіонномъ) учетѣ, причемъ въ аналитическомъ (контрольномъ) учетѣ совокупность актива, пассива и бюджета, т.-е. всѣ хозяйственныя массы въ цѣломъ, должны противополагаться смѣтѣ.

71. Учетъ, не выходящій за предѣлы простого сопоставленія одного бюджета безъ актива и пассива со смѣтою, представляетъ неполный аналитическій (контрольный) учетъ и носитъ названіе простой камеральной бухгалтеріи, подобно тому какъ обыкновенная коммерческая бухгалтерія представляетъ неполный синтетическій (ревизіонный) учетъ.

72. Въ полномъ аналитическомъ (контрольномъ) учетѣ, кромѣ сопоставленія смѣты съ бюджетомъ, производится систематическая нормировка счетныхъ операцій, анализирующая бюджетъ во всѣхъ возможныхъ направленіяхъ и устанавливающая отношенія бюджетныхъ массъ къ различнымъ измѣрителямъ объема даннаго бюджета, что приводитъ въ результатѣ къ новой болѣе точной смѣтѣ даннаго хозяйства или данной отрасли его—къ уясненію не только интегральной причины, но и къ открытію дифференціальныхъ причинъ. Измѣреніе хозяйственныхъ массъ во всѣхъ возможныхъ отношеніяхъ есть операція аналитическаго

(контрольнаго) учета, называемая нормировкой, или калькуляціей. Смѣта есть общая норма, т.-е. совокупность всѣхъ возможныхъ нормъ, выясняемыхъ путемъ аналитическаго (контрольнаго) учета или путемъ непосредственнаго наблюденія—фактическаго контроля.

73. Аналитическій (контрольный) учетъ требуетъ организованнаго постояннаго внѣшняго наблюденія, которое носитъ названіе счетнаго контроля. Возможность постояннаго контроля за всѣми измѣненіями, претерпѣваемыми хозяйственными массами внутри самаго хозяйства, достигается требованіемъ отъ техническихъ агентовъ ежедневной отчетности во всѣхъ внутреннихъ операціяхъ даннаго хозяйства, подобно тому, какъ агенты администраціи въ цѣляхъ синтетическаго (ревизіоннаго) учета обязаны доставлять ежедневно документы о всѣхъ внѣшнихъ операціяхъ хозяйства.

74. Въ задачу счетнаго контроля входитъ выработка и установленіе мѣръ, обезпечивающихъ правильный ходъ ежедневной отчетности о внутреннихъ операціяхъ хозяйства, что основывается на актахъ самонаблюденія техническихъ агентовъ, но въ его задачу не входитъ наблюденіе за правильностью и цѣлесообразностью хозяйственной дѣятельности администраціи и органовъ техническаго надзора, что должно входить въ задачу особаго—административнаго, преимущественно фактическаго контроля, соединеніе котораго со счетнымъ контролемъ неправильно и противорѣчитъ основному принципу правильной хозяйственной организаціи, требующему противоположенія интересовъ или отдѣленія счетныхъ функцій отъ административныхъ—принципъ двойственности въ приложеніи къ организаціи хозяйственнаго управленія.

75. Общая—интегральная нормировка хозяйственной дѣятельности во всякой отрасли хозяйства есть смѣта этой отрасли хозяйства; частная — дифференціальная нормировка достигается установленіемъ такихъ дѣленій смѣты, въ которыхъ каждый доходъ и расходъ доведенъ до опредѣленнаго отношенія къ опредѣленному измѣрителю—нормы; наконецъ, исчерпывающей полноты нормировка хозяйственной дѣятельности достигаетъ въ планѣ хозяйства.

76. Смѣта каждой отрасли хозяйства должна составляться администраціею или техническимъ органомъ, завѣдующимъ данною отраслью; провѣряется она счетнымъ контролемъ, который долженъ объединить смѣты отдѣльныхъ отраслей хозяйства въ общую смѣту и согласовать ихъ между собою, или смѣта должна составляться смѣтнымъ органомъ, а поправки въ нее, диктуемыя

новою конъюнктурою хозяйства, должны вноситься администрацією и мотивироваться.

77. Подъ нормою надо понимать такое подраздѣленіе хозяйственныхъ массъ или смѣты, при которомъ каждое подраздѣленіе или каждая рубрика доведены до постояннаго предѣла или находятся въ опредѣленномъ постоянномъ отношеніи къ какому-либо измѣрителю объема даннаго хозяйства, или данной отрасли его, или просто данной рубрики доходовъ и расходовъ; тамъ, гдѣ нельзя установить ни предѣльной нормы, ни нормальнаго отношенія, нормировка достигается предметнымъ перечнемъ всего содержанія данной рубрики.

78. Нормы смѣты должны быть устанавливаемы для каждой рубрики смѣты по соглашенію между органами техническаго надзора и счетнымъ контролемъ, а при отсутствіи такого соглашенія спорные вопросы по нормировкѣ рѣшаются не исполнительнымъ, а высшимъ распорядительнымъ органомъ—собраніемъ городскихъ или земскихъ гласныхъ, которымъ должны быть утверждаемы, при утвержденіи смѣты, и всѣ связанныя съ нею нормы, чего, однако, въ настоящее время нигдѣ не дѣлается, и нормировка носитъ пояснительный, а не обязательный характеръ.

* *79.* Планъ каждой отрасли хозяйства долженъ состоять изъ смѣты на данный смѣтный періодъ, которая дополняется указаніемъ начала и конца всякой хозяйственной операціи такъ, чтобы всякая операція, которая не завершается въ теченіе одного смѣтнаго періода, должна быть въ планѣ хозяйства представлена въ полномъ объемѣ, а не только въ объемѣ смѣты ближайшаго смѣтнаго періода; кромѣ того, должна быть указана общая цѣль всего круга хозяйственныхъ операцій, выходящихъ за предѣлы общихъ и постоянныхъ нуждъ, равно какъ должны быть узазаны всѣ средства, которыя даютъ возможность осуществить намѣченныя цѣли, т.-е. при самомъ зарожденіи хозяйственныхъ операцій весь объемъ ихъ, всѣ необходимыя средства для выполненія въ этомъ объемѣ и значеніе самой операціи для даннаго хозяйства должны быть точно опредѣлены въ планѣ каждой отрасли хозяйства. Въ настоящее время планы хозяйства ограничиваются составленіемъ смѣты кредитовъ и ассигнованіемъ средствъ на ближайшій смѣтный періодъ, т.-е. настоящаго плана хозяйственной дѣятельности не составляется.

* *80.* Планы хозяйства по каждой отрасли должны быть представляемы органами техническаго надзора или администраціею данной отрасли хозяйства; провѣряются, согласуются и сводятся они въ одинъ общій планъ хозяйства счетнымъ контролемъ,

окончательно редактируются высшимъ управляющимъ органомъ (управою), составляющимъ пояснительную записку къ плану хозяйства, и утверждаться должны высшимъ распорядительнымъ органомъ (собраніями гласныхъ). Въ настоящее время все дѣло ограничивается утвержденіемъ смѣты, а не плана.

* *81.* Наблюденіе за выполненіемъ плана хозяйства должно поручаться особому органу высшаго административнаго контроля, выбранному распорядительнымъ органомъ (собраніемъ гласныхъ) изъ своей среды и составляющему особую контрольную комиссію, которая фактически наблюдаетъ за ходомъ хозяйственной дѣятельности въ теченіе года и, не пріостанавливая выполненія плана распорядительнымъ органомъ, доводитъ своевременно до свѣдѣнія распорядительнаго органа о всѣхъ замѣченныхъ ею уклоненіяхъ отъ плана, правилъ и нормъ хозяйственной дѣятельности. Въ концѣ года контрольная комиссія составляетъ отчетъ о дѣятельности управляющихъ и исполнительныхъ органовъ, который основывается на наблюденіяхъ самой комиссіи и на отчетахъ о дѣятельности по отдѣльнымъ отраслямъ хозяйства, представленныхъ исполнительными органами, утвержденныхъ высшимъ управляющимъ органомъ, провѣренныхъ счетнымъ контролемъ и сопровождаемыхъ объясненіями исполнительныхъ органовъ. Отчетъ о дѣятельности, вмѣстѣ съ объясненіями исполнительныхъ органовъ, принятыми высшимъ управляющимъ органомъ, представляется контрольною комиссіею высшему распорядительному органу. Въ настоящее время функціи такой контрольной комиссіи смѣшаны съ функціями ревизіонной комиссіи, что ведетъ къ цѣлому ряду самыхъ нежелательныхъ послѣдствій. Функціи контрольной комиссіи не должны соединяться съ функціями ревизіонной комиссіи, которая должна бы ревизовать не только дѣятельность управляющихъ и исполнительныхъ органовъ, но и дѣятельность самой контрольной комиссіи, составляющей только высшій органъ административнаго контроля, отвѣтственный наряду съ высшимъ органомъ управленія за правильное веденіе хозяйственной дѣятельности. Смѣшаніе указанныхъ функцій есть нарушеніе принципа противоположенія интересовъ и ведетъ къ тому, что ревизіонная комиссія лишена необходимаго безпристрастія въ оцѣнкѣ дѣятельности ревизуемыхъ и, стоя далеко отъ текущихъ дѣлъ, не обладаетъ и проницательностью, необходимою для дѣйствительнаго контроля.

82. Аналитическая систематизація состоитъ въ подраздѣленіи подлежащихъ учету хозяйственныхъ массъ по роду и свойствамъ исполняемаго ими въ хозяйствѣ назначенія. Въ основѣ

этой систематизаціи лежитъ не статическій законъ—координаціи, а динамическій законъ—счетной дифференціаціи.

83. Главнѣйшія рубрики, на которыя въ аналитическомъ (контрольномъ) учетѣ дѣлятся расходы, суть слѣдующія: 1) административные расходы, 2) эксплоатаціонные расходы и 3) ремонтные расходы.

84. Административные расходы суть общіе или накладные расходы данной отрасли хозяйства, мало зависятъ отъ объема хозяйства и не зависятъ отъ времени, должны нормироваться штатами или предѣльными назначеніями; они находятся въ тѣсной связи съ даннымъ складомъ юридическихъ отношеній, а, слѣдовательно, аналогичны пассиву.

85. Эксплоатаціонные расходы суть расходы на движущія силы данной отрасли хозяйства, всегда прямо пропорціональные объему хозяйства и періоду оборота или, по крайней мѣрѣ, измѣняющіеся пропорціонально этому объему, а потому нормируемые различными измѣрителями этого объема; они находятся въ тѣсной связи съ оборотами даннаго хозяйства, а, слѣдовательно, аналогичны бюджету.

86. Ремонтные расходы есть расходы по возобновленію оборудованія даннаго хозяйства, всегда періодическіе, нормируемые установленіемъ опредѣленной продолжительности службы различныхъ составныхъ частей хозяйственнаго механизма или предметнымъ перечнемъ подлежащихъ возобновленію составныхъ частей оборудованія; они находятся въ тѣсной связи съ имуществомъ, а, слѣдовательно, аналогичны активу.

87. Главнѣйшія рубрики, на которыя въ аналитическомъ (контрольномъ) учетѣ дѣлятся доходы, слѣдующія: 1) доходы повторяющіеся, или текущіе, 2) доходы случайные, или единовременные, и 3) доходы чрезвычайные, получаемые впередъ путемъ займовъ. Первые связаны съ оборотомъ, или бюджетомъ, вторые служатъ источникомъ накопленія имущества, третьи имѣютъ пассивный характеръ.

88. Въ основѣ указаннаго аналитическаго (контрольнаго) учета лежитъ также принципъ двойственности, такъ какъ, съ одной стороны, между административными расходами и ремонтными расходами, съ другой стороны,—между единовременными доходами и чрезвычайными доходами имѣетъ мѣсто противоположеніе, достигаемое, однако, не связью, а разграниченіемъ, состоящимъ въ выдѣленіи изъ расходовъ—расходовъ эксплоатаціи, изъ доходовъ—доходовъ текущихъ или повторяющихся. Но главные счета синтетическаго (ревизіоннаго) учета связаны съ про-

странствомъ хозяйственной дѣятельности, главныя же рубрики аналитическаго (контрольнаго) учета имѣютъ связь со временемъ хозяйственной дѣятельности, почему сами по себѣ эти рубрики носятъ неустойчивый характеръ, но устойчивыя отношенія въ нихъ выясняются по мѣрѣ дифференцированія главныхъ рубрикъ, тогда какъ въ синтетическомъ (ревизіонномъ) учетѣ дифференцированіе главныхъ счетовъ ведетъ къ установленію менѣе устойчивыхъ детальныхъ счетовъ.

89. Въ основѣ подраздѣленія главныхъ рубрикъ аналитическаго (контрольнаго) учета лежитъ не критерій выясненія состояній, какъ въ синтетическомъ (ревизіонномъ) учетѣ, а цѣль установленія опредѣленныхъ отношеній или нормъ, т.-е. доведеніе дѣленія до такихъ рубрикъ, въ которыхъ выясняются тѣ или иныя постоянныя отношенія, которыя, пользуясь терминологіею статистики, опредѣляютъ степень экстенсивности или интенсивности явленій. Степень экстенсивности явленій показываетъ, насколько одно явленіе больше или меньше другого, и, вообще, какую часть цѣлаго оно составляетъ, что ведетъ къ установленію отношеній между частями одной и той же массы и выясняетъ взаимныя отношенія между ними (отношеніе административныхъ расходовъ ко всѣмъ расходамъ и разныхъ административныхъ расходовъ между собою). Напротивъ, степень интенсивности явленій выражаетъ отношеніе количества даннаго рода къ количеству какого-либо другого рода—степень частности даннаго явленія, повторяемости его въ порождающей его средѣ, и при вычисленіи каждаго отношенія интенсивности имѣютъ дѣло съ двумя различными массами: массою того явленія, интенсивность котораго опредѣляютъ, и массою среды, которая порождаетъ его всею совокупностью дѣйствующихъ въ ней причинъ (отношеніе расходовъ эксплоатаціи къ измѣрителю объема хозяйства или отношеніе расходовъ на ремонтъ къ періоду хозяйственнаго оборота). Вообще, между счетною нормировкою и вычисленіемъ относительныхъ величинъ (показательныхъ чиселъ) въ статистикѣ, между аналитическимъ (контрольнымъ) учетомъ и построеніемъ статистическихъ рядовъ большая аналогія.

90. Аналитическій (контрольный) учетъ пока мало разработанъ, находится въ значительной степени подъ вліяніемъ синтетическаго (ревизіоннаго), смѣшивается въ практикѣ съ синтетическимъ учетомъ деталей, почему нами данъ частный примѣръ приложенія аналитическаго (контрольнаго) учета къ учету оборотовъ, а не общія положенія аналитическаго (контрольнаго) учета, еще мало выясненныя.

91. Формы аналитическаго (контрольнаго) учета мало типичны, по крайней мѣрѣ пока типы ихъ не выяснены. Устанавливаются эти формы въ самомъ процессѣ учета и еще больше, чѣмъ методы аналитическаго (контрольнаго) учета сходны съ формулярами статистики. Эти формуляры состоятъ изъ линій, пересѣкающихся подъ прямымъ угломъ и образующихъ вертикальныя (столбцы) и горизонтальныя (строки) подраздѣленія, предназначенныя для систематическаго занесенія отмѣтокъ о разбитой на извѣстныя группы массѣ первоначальныхъ ежедневныхъ отчетовъ. Эти формуляры должны быть наглядны, т.-е. легко обозримы.

92. Разработка совершается посредствомъ послѣдовательнаго ряда табличныхъ формуляровъ, которые, отмѣчая главнѣйшія и характерныя фазы учета, приводятъ его къ конечной цѣли—аналитическому отчету, который является также табличнымъ формуляромъ, но такимъ, въ которомъ всѣ графы представляютъ напередъ именованныя рубрики.

93. Книжный учетъ примѣнимъ въ области аналитическаго (контрольнаго) учета лишь постольку, поскольку подраздѣленія могутъ быть напередъ установлены и именованы. Кромѣ частныхъ случаевъ въ аналитическомъ (контрольномъ) учетѣ, вообще говоря, книжный учетъ вполнѣ примѣнимъ лишь къ сопоставленію въ особыхъ книгахъ конечныхъ результатовъ или итоговъ различныхъ постоянно повторяющихся фазъ учета.

94. Аналитическій (контрольный) учетъ исходитъ изъ смѣты, ведется въ постоянномъ сопоставленіи смѣтныхъ назначеній съ отчетными данными и приводитъ къ аналитическому отчету, который долженъ служить основаніемъ новой смѣты.

95. Въ аналитическомъ (контрольномъ) учетѣ связь между смѣтою и отчетомъ аналогична связи между активомъ и пассивомъ въ синтетическомъ (ревизіонномъ) учетѣ, а связь ассигнованій, т.-е. назначеній по отдѣльнымъ статьямъ доходовъ, съ дѣйствительными доходами и связь кредитовъ, т.-е. назначенныхъ по смѣтѣ расходовъ, съ дѣйствительными расходами аналогична связи между дебетомъ и кредитомъ: каждое ассигнованіе ставится на дебетѣ счета доходовъ и должно покрываться на кредитѣ того же счета дѣйствительными поступленіями въ доходъ, а каждый кредитъ открывается на кредитѣ счета расходовъ и погашается на дебетѣ того-же счета дѣйствительными расходами. Но связь между этими аналитическими оборотами предѣльная, т.-е. аналитическій дебетъ и кредитъ по смѣтѣ только въ предѣлѣ и съ нѣкоторымъ приближеніемъ уравновѣшиваются кредитомъ и дебетомъ дѣйствительнаго испол-

ненія смѣты, при ея реализаціи, тогда какъ въ синтетическомъ учетѣ дебетъ и кредитъ каждаго оборота всегда равновелики.

* *96.* Болѣе тѣсная связь существуетъ между понятіями loro и nostro и понятіями о назначеніи и исполненіи по смѣтѣ. Дѣйствительно, loro и nostro имѣютъ свой дебетъ и кредитъ, такъ же какъ назначеніе и исполненіе имѣютъ свой дебетъ и кредитъ. Если считать дебетъ loro равнозначащимъ дебету назначенія доходовъ по смѣтѣ, а кредитъ nostro равнозначащимъ кредиту исполненія доходовъ въ бюджетѣ, то кредитъ loro будетъ отвѣчать кредиту назначенія расходовъ по смѣтѣ, а дебетъ nostro будетъ отвѣчать дебету исполненія доходовъ въ бюджетѣ; при чемъ, вообще говоря, уравненія между назначеніемъ и исполненіемъ по дебету и кредиту можетъ и не быть, какъ нѣтъ его между дебетомъ и кредитомъ loro и nostro по счету корреспондентовъ.

97. Планъ хозяйства, основанный на данныхъ аналитическаго отчета и дополненный новыми смѣтными расчетами, долженъ сопоставляться съ балансомъ даннаго хозяйства, выражающимъ средства, которыми располагаетъ въ данный моментъ это хозяйство, и результатомъ такого сравненія должна быть оцѣнка плана хозяйства въ смыслѣ его исполнимости.

---

## IV. Цѣль учета.

98. Въ область счетной практики, кромѣ приспособленія формъ учета, отвѣчающихъ требованіямъ теоріи, къ регистраціи всѣхъ операцій даннаго хозяйства, что составляетъ необходимое условіе правильнаго учета, входятъ слѣдующія задачи, обезпечивающія достиженіе цѣли правильнаго учета на практикѣ: 1) установленіе общихъ правилъ и нормъ, опредѣляющихъ хозяйственную дѣятельность и обезпечивающихъ правильную оцѣнку ея и 2) организація счетоводства, какъ одного изъ органовъ хозяйственнаго управленія, которые представляютъ пути проведенія согласныхъ съ теоріею формъ учета въ жизнь.

99. Счетныя правила должны быть цѣлесообразны, организація планомѣрна; какъ правила, такъ и организація должны быть основаны на опытѣ и правильномъ подсчетѣ всѣхъ средствъ, которыми располагаетъ счетоводство, какъ органъ хозяйственной дѣятельности, при данныхъ общественныхъ условіяхъ.

100. Счетныя правила должны устанавливать не формы, а принципы правильной хозяйственной дѣятельности и правильной

оцѣнки этой дѣятельности. Въ отношеніи формъ достаточно наблюдать, чтобы онѣ не противорѣчили принципамъ, содѣйствовали ихъ проведенію на практикѣ и въ цѣломъ составляли законченную систему, признанную теоріею учета.

101. Счетныя правила можно раздѣлить на три категоріи: 1) правила, опредѣляющія отношеніе счетнаго органа къ администраціи хозяйства, 2) правила внутренняго распорядка въ самомъ счетоводствѣ и 3) правила, опредѣляющія отношенія счетнаго органа къ органу техническаго надзора.

102. Правила, опредѣляющія отношенія счетнаго органа къ администраціи хозяйства, должны устанавливать порядокъ внѣшнихъ отношеній: родъ документовъ, оправдывающихъ внѣшнюю хозяйственную дѣятельность, условія, которымъ должны удовлетворять эти документы, сроки ихъ представленія. Пріостанавливать дѣйствія органовъ администраціи и входить въ оцѣнку цѣлесообразности этихъ дѣйствій счетный органъ не долженъ, но счетному органу должно быть предоставлено право отказа въ учетѣ документовъ, которые не удовлетворяютъ установленнымъ счетнымъ правиламъ и формамъ. Всѣ эти правила носятъ ревизіонный характеръ.

103. Важнѣйшія счетныя правила ревизіоннаго характера слѣдующія: каждый расходъ и каждый доходъ, при самомъ производствѣ, долженъ быть поставленъ безъ всякой отсрочки на опредѣленную статью опредѣленнаго бюджета; денежный расходъ долженъ быть оправданъ распискою прямого кредитора, а поступленія должны итти отъ плательщика непосредственно въ кассу; посредничество между кредиторами хозяйства или дебиторами его должно быть сведено къ минимуму. Расчеты съ лицами, принадлежащими къ составу управленія, должны совершаться въ опредѣленные сроки и требуютъ предварительнаго контроля со стороны счетнаго органа, т.-е. должны проходить черезъ него до оплаты; расчеты между различными учрежденіями или отраслями хозяйства и, вообще, внутренніе обороты хозяйства могутъ допускаться только при условіи акцептаціи ихъ, т.-е. согласія на нихъ счетнаго органа.

104. Правила внутренняго распорядка должны быть традиціонны, т.-е. должны быть основаны на обычаяхъ, обязательныхъ для самихъ руководителей счетною частью: регламентація этихъ правилъ письменными инструкціями необходима только при значительной децентрализаціи. Регламентація внутренняго распорядка въ счетномъ органѣ должна исходить отъ высшаго распорядительнаго органа (собранія гласныхъ), а не отъ органовъ

управленія (управы), и должна быть направлена на огражденіе отъ возможныхъ злоупотребленій довѣріемъ со стороны счетнаго органа, а главное на огражденіе счетнаго органа отъ давленія органовъ управленія. Вообще же, если изъ круга дѣятельности счетнаго органа исключены распорядительныя и исполнительныя функціи, что всегда возможно въ сколько-нибудь значительныхъ хозяйствахъ, въ дѣлѣ внутренняго распорядка ему должна быть предоставлена широкая автономія. Всѣ правила внутренняго распорядка должны носить организаціонный характеръ.

105. Правила, опредѣляющія отношенія счетнаго органа къ органамъ техническаго надзора, должны заключаться въ нормировкѣ дѣятельности послѣдняго, въ установленіи правилъ внутренней хозяйственной дѣятельности, въ обработкѣ смѣты и плановъ хозяйства. Нормы, планы и смѣты хозяйственной дѣятельности должны исходить отъ органовъ техническаго надзора, подъ контролемъ органовъ администраціи, но должны быть признаны правильными со стороны счетнаго органа, а въ случаѣ разногласія рѣшеніе должно быть предоставлено не административному, а высшему распорядительному органу, которымъ должны утверждаться всѣ нормы хозяйственной дѣятельности, которымъ желаютъ придать обязательную силу и обезпечить строгое соблюденіе ихъ. Всѣ правила, опредѣляющія отношенія счетнаго органа къ органамъ техническаго надзора, должны носить контрольный характеръ.

106. Важнѣйшая задача практическаго учета, отъ правильнаго рѣшенія которой зависитъ вѣрность и основательность всего учета хозяйственной дѣятельности, заключается въ охранѣ и развитіи счетныхъ правилъ и нормъ хозяйственной дѣятельности.

107. Ежегодно, на основаніи всѣхъ данныхъ синтетическаго (ревизіоннаго) и аналитическаго (контрольнаго) учета, счетный органъ долженъ составлять актъ счетнаго контроля надъ хозяйственною дѣятельностью, который представляетъ общій очеркъ о движеніи хозяйственныхъ массъ даннаго хозяйства, съ указаніемъ диктуемыхъ опытомъ новыхъ нормъ хозяйственной дѣятельности и отмѣчающій всѣ существенныя нарушенія дѣйствующихъ нормъ какъ обязательныхъ, такъ и вытекающихъ изъ практики прежнихъ лѣтъ.

108. Организація счетоводства, какъ органа хозяйственнаго управленія, требуетъ планомѣрной организаціи счетнаго дѣла на мѣстахъ и въ центрѣ, съ надлежащимъ распредѣленіемъ всей счетной работы между разными счетными отдѣленіями, а также приведенія ихъ во взаимную связь, наблюденія за согласованностью ихъ дѣятельности во всѣхъ частяхъ и, наконецъ, цѣлесообразнаго

направленія счетной дѣятельности въ смыслѣ расширенія задачъ всего учета и углубленія его.

109. Въ основѣ организаціи можетъ лежать или принципъ централизаціи, или принципъ децентрализаціи.

110. Централизація требуетъ подчиненія дѣятельности мѣстныхъ счетныхъ органовъ во всѣхъ функціяхъ указаніямъ центра. Фактически обоснована централизація при единствѣ смѣты, единствѣ бюджета и единствѣ кассы и обязательности инструкцій центра для мѣстныхъ счетныхъ органовъ.

111. Децентрализація требуетъ полной автономіи мѣстныхъ счетныхъ органовъ и совѣщательнаго характера центра. Фактически обоснована федерація тогда, когда каждое мѣсто имѣетъ свою смѣту, свой бюджетъ, свою кассу и руководствуется своими мѣстными инструкціями, выработанными каждымъ мѣстомъ по образцу, получившему одобреніе центра учета для выясненія единства въ пріемѣ учета и для достиженія сравнимости результатовъ.

112. Какъ централизація, такъ и децентрализація можетъ быть или функціональною, или механическою. При функціональной зависимости центръ учета выполняетъ общія функціи; но при централизаціи выполняетъ всѣ общія функціи, тогда какъ мѣстные органы выполняютъ только спеціальныя функціи, при децентрализаціи центръ выполняетъ какъ общія, такъ и спеціальныя коллективныя функціи, т.-е. такія, которыя не выполнимы для мѣстныхъ органовъ, а всѣ остальныя какъ общія, такъ и спеціальныя функціи выполняются самостоятельно на мѣстахъ. При механической конструкціи центръ сводитъ механически результаты учета, доставленные мѣстами, но при централизаціи центръ управляетъ всѣмъ учетомъ на мѣстахъ, диктуя формы и пріемы учета, тогда какъ при децентрализаціи центръ не управляетъ, а только объединяетъ воедино отчеты мѣстныхъ органовъ, по анкетной формѣ, не опредѣляя формъ учета на мѣстахъ, заботясь лишь о томъ, чтобы въ нихъ имѣлись необходимыя центру свѣдѣнія.

113. Выборъ типа организаціи диктуется общимъ строемъ самаго хозяйства. Городамъ болѣе подходитъ типъ централизаціи—функціональной, если хозяйство города сложно, заключаетъ въ себѣ много предпріятій и, вообще, неоднородно; механической, если хозяйство города не особенно сложно и болѣе или менѣе однородно. Земствамъ болѣе подходитъ типъ децентрализаціи—функціональной, если роль губернскаго земства, по отношенію къ уѣзднымъ, направляющая, и механической, если губернское земство играетъ роль исполнительнаго центра уѣздныхъ земствъ.

* *114.* Централизація учета допускаетъ ревизію и контроль за всею хозяйственною дѣятельностью, тогда какъ децентрализація допускаетъ контроль, но ревизію предоставляетъ самимъ мѣстнымъ органамъ управленія. Отсюда слѣдуетъ, что съ централизаціею совмѣстимъ какъ синтетическій (ревизіонный), такъ и аналитическій (контрольный) учетъ въ центрѣ, тогда какъ при децентрализаціи учетъ въ центрѣ, по необходимости, носитъ характеръ аналитическій и проявляется въ формахъ болѣе или менѣе статистическихъ, каковы формы логисмографіи и камеральной бухгалтеріи, но не формы двойной описательной итальянской бухгалтеріи, получающія содержаніе лишь при сколько нибудь достаточной централизаціи учета. Поэтому, при децентрализаціи, учетъ въ центрѣ для достиженія контрольныхъ цѣлей, единственно осуществимыхъ, при такомъ построеніи, долженъ быть организованъ на началахъ логисмографическаго или камеральнаго учета, тогда какъ свободное развитіе учета, осуществимое лишь въ формахъ двойной описательной системы, фактически предоставляется лишь мѣстнымъ органамъ учета; напротивъ, при централизаціи учета примѣненіе формъ двойного описательнаго учета возможно сверху донизу, а примѣненіе формъ логисмографіи и камеральной бухгалтеріи распространяется на учетъ второго и болѣе порядка, гдѣ эти формы контрольнаго, а не ревизіоннаго характера болѣе приложимы, безъ вреда для всѣхъ цѣлей учета, такъ какъ не ведутъ къ ограниченію его задачъ.

* *115.* Функціональная зависимость между центромъ учета и мѣстными органами учета, какъ при централизаціи, такъ и при децентрализаціи, допускаетъ описательный учетъ и обезпечиваетъ ревизію даже при децентрализаціи; тогда какъ механическое построеніе всѣхъ счетныхъ отношеній между мѣстами и центромъ, какъ при централизаціи, такъ и при децентрализаціи, сводитъ учетъ къ выводу баланса, въ болѣе или менѣе общихъ итогахъ, по той или иной системѣ, что допускаетъ контроль центра надъ мѣстами, но ревизію даже при централизаціи учета ослабляетъ. Таковъ характеръ такъ называемой нѣмецкой двойной системы, совершенно исключающей изъ своихъ задачъ ревизіонныя функціи учета и представляющей двойную систему только по формѣ, но не по содержанію; въ этой системѣ оцѣнка хозяйственныхъ оборотовъ всецѣло предоставлена усмотрѣнію администраціи, и первоначальная оцѣнка послѣдней не только не подвергается никакому учету, но доминируетъ надъ результатами счетной оцѣнки, если съ контрольными замѣчаніями счетнаго органа не соглашается администрація, оспаривать оцѣнку

которой, не имѣя описательнаго учета, счетный органъ не можетъ.

116. Цѣль синтетическаго учета—ревизія, т.-е. изслѣдованіе хозяйственной дѣятельности во всѣхъ ея преимущественно внѣшнихъ проявленіяхъ, каковы—отношенія къ третьимъ лицамъ, имущественное положеніе (инвентарь) и результаты хозяйственнаго оборота, приводящіе къ измѣненію, какъ отношеній къ третьимъ лицамъ, такъ и къ измѣненію имущественнаго положенія. Всѣ такія внѣшнія проявленія оставляютъ объективные слѣды, допускающіе изслѣдованіе, если эти слѣды такъ или иначе зарегистрированы, почему въ основѣ синтетическаго (ревизіоннаго) учета лежитъ систематическая регистрація всѣхъ явленій хозяйственнной жизни, ставящая своею задачею объективную оцѣнку совокупности всего того, что поддается исчисленію на деньги, каковая совокупность и составляетъ балансъ даннаго хозяйства. Отсюда слѣдуетъ, что ревизія есть счетный синтезъ, объектъ котораго есть балансъ даннаго хозяйства, методъ—систематическая регистрація денежной оцѣнки всѣхъ внѣшнихъ проявленій хозяйственной дѣятельности, основная задача — достиженіе возможно большей объективности въ оцѣнкѣ баланса.

* *117.* Если въ ревизіи идутъ отъ общаго (первоначальнаго, входящаго) баланса всего хозяйства—предварительная ревизія, и приходятъ посредствомъ систематической регистраціи къ уясненію баланса во всѣхъ частностяхъ, то это методъ, аналогичный дедукціи и въ учетѣ приводитъ къ построенію отчета, представляющаго развернутый (заключительный, исходящій) балансъ. Этотъ балансъ во всѣхъ своихъ частностяхъ можетъ быть подвергнутъ послѣдующей фактической ревизіи, которая идетъ отъ частнаго къ общему, представляя методъ, аналогичный индукціи, и приводитъ къ переоцѣнкѣ баланса, основанной на учетѣ новыхъ, предстоящихъ условій хозяйственной дѣятельности—новой его конъюнктуры. Слѣдовательно, счетная ревизія есть дедуктивный синтезъ, а фактическая ревизія есть индуктивный синтезъ; объектомъ же той и другой ревизіи служитъ балансъ даннаго хозяйства, какъ совокупность всего того, что въ данномъ хозяйствѣ допускаетъ денежное исчисленіе, или, что тоже, оцѣнку; поэтому оцѣнка баланса можетъ быть счетная, или дедуктивная, и фактическая, или индуктивная: первая носитъ болѣе объективный, вторая—болѣе субъективный характеръ.

118. Цѣль аналитическаго (контрольнаго) учета—контроль, т.-е. наблюденіе за ходомъ хозяйственной дѣятельности, преимуще-

ственно во всѣхъ ея внутреннихъ процессахъ, ведущихъ къ сохраненію и поддержанію даннаго хозяйства, т.-е. къ соблюденію въ предѣлахъ его должной экономіи. Всѣ такіе внутренніе процессы могутъ исчезать, какъ фазы, безслѣдно, если нѣтъ организованнаго наблюденія надъ ними, т.-е. субъективнаго описанія—самонаблюденія, производимаго порядкомъ статистическимъ, почему въ основѣ аналитическаго учета лежитъ организованное наблюденіе за всѣмъ ходомъ хозяйственной жизни—хозяйственная или счетная статистика, ставящая своею задачею поддержаніе опредѣленнаго порядка въ хозяйственной дѣятельности — нормировку хозяйственной дѣятельности. Отсюда слѣдуетъ, что контроль есть счетный анализъ, объектомъ котораго является не внѣшняя форма хозяйства—балансъ, какъ это имѣетъ мѣсто въ счетномъ синтезѣ, а внутренній складъ—самое содержаніе хозяйства; методъ—статистика всѣхъ хозяйственныхъ явленій, поскольку таковыя носятъ массовый характеръ, и независимо отъ того, допускаютъ они или не допускаютъ денежной оцѣнки, лишь бы они допускали какое-либо количественное исчисленіе и находились или могли быть приведены въ связь съ денежною оцѣнкою баланса; основная задача—достиженіе возможно большей связи между всѣми количествами, которыми измѣряется объемъ хозяйственной дѣятельности и все ея содержаніе, и всѣми денежными оцѣнками, находящими свое выраженіе въ балансѣ даннаго хозяйства, что и составляетъ нормировку хозяйственной дѣятельности.

* *119.* Если въ контролѣ исходятъ изъ частныхъ нормъ хозяйственной дѣятельности—предварительный, фактическій контроль, и приходятъ къ установленію общихъ нормъ, то это методъ, аналогичный индукціи, и приводитъ къ построенію смѣты или плана хозяйственной дѣятельности. Эта смѣта въ своемъ исполненіи, т.-е. въ цѣломъ, можетъ быть подвергнута послѣдующему—счетному контролю, представляющему методъ, аналогичный дедукціи, что приводитъ къ переоцѣнкѣ смѣты, на основаніи данныхъ ея исполненія, что достигается систематическимъ сопоставленіемъ всѣхъ смѣтныхъ назначеній и нормъ съ исполненіемъ смѣты и реальными нормами. Слѣдовательно, фактическій контроль есть индуктивный анализъ, а счетный контроль есть дедуктивный анализъ; объектомъ же того и другого контроля является смѣта или планъ хозяйственной дѣятельности, какъ совокупность всѣхъ нормъ хозяйственной дѣятельности, т.-е. всего того, что допускаетъ то или иное количественное опредѣленіе и сопоставленіе; поэтому, смѣта или планъ хозяйственной дѣятельности можетъ быть счетный, или дедуктивный, и фактическій — обя-

зательный, или индуктивный: первый носитъ болѣе субъективный, хотя и основанный на данныхъ истекшей дѣятельности, характеръ, второй отличается болѣе объективнымъ характеромъ, вслѣдствіе принятія во вниманіе всѣхъ предстоящихъ условій хозяйственной дѣятельности, хотя и съ субъективной точки зрѣнія тѣхъ, кто въ данное время управляетъ хозяйственною дѣятельностью.

120. Считаясь съ цѣлями учета, т.-е. съ его практическими задачами, а не только съ теоретическими основами, можно называть синтетическій учетъ—ревизіоннымъ, а аналитическій учетъ—контрольнымъ. Само собою разумѣется, что въ практикѣ задачи того и другого учета тѣсно сплетаются между собою, а въ разныхъ системахъ учета преобладаетъ или ревизія надъ контролемъ, или контроль надъ ревизіею, потому что активъ хозяйства легче поддается ревизіи, чѣмъ контролю, напротивъ, пассивъ требуетъ болѣе контроля, чѣмъ ревизіи, тогда какъ къ обороту необходимо и возможно примѣнить оба метода учета, иначе оборотъ ускользаетъ отъ учета въ полномъ объемѣ: при ревизіонномъ учетѣ въ оборотѣ улавливаются болѣе одни результаты, при контрольномъ учетѣ слабо выясняются результаты.

121. Наиболѣе типичныя системы различаются своимъ отношеніемъ къ ревизіи и контролю, равно какъ преобладаніемъ въ нихъ дедукціи надъ индукціею или обратно. Простая система учета обращаетъ преимущественное вниманіе на активъ, т.-е. на имущественное положеніе, упуская изъ виду учетъ правовыхъ отношеній и хозяйственнаго оборота; она носитъ ревизіонный характеръ и притомъ индуктивный, т.-е. характеръ послѣдующей ревизіи. Логисмографія ставитъ на задній планъ имущественныя отношенія, выдвигая впередъ правовыя отношенія, т.-е. пассивъ, улавливаетъ оборотъ, но поверхностно выясняетъ результаты; эта система отличается контрольнымъ характеромъ и притомъ дедуктивнымъ, т.-е. характеромъ послѣдующаго контроля. Камеральная простая бухгалтерія пытается практически совмѣстить—чередовать контроль и ревизію, сопоставляя объектъ предварительнаго контроля—смѣту съ объектомъ послѣдующей ревизіи—отчетомъ, но при этомъ построеніи учета улавливается только оборотъ, тогда какъ результаты его и особенно такіе сложившіеся результаты, какъ активъ и пассивъ, остаются смѣшанными съ оборотомъ, вслѣдствіе чего имущественное положеніе и правовыя отношенія хозяйства остаются плохо опредѣленными.

122. Недостатки простой системы сначала были исправлены внесеніемъ учета правовыхъ отношеній, т.-е. учетомъ пассива,

что внесло въ учетъ контроль и положило начало двойной системѣ учета, которая, по мѣрѣ развитія въ ней индуктивнаго и дедуктивнаго метода ревизіи и контроля, привела къ учету оборотовъ въ полномъ объемѣ, причемъ итальянская школа отдаетъ въ своей двойной системѣ предпочтеніе контролю, тогда какъ французская школа—ревизіи. Логисмографія нашла свое дополненіе въ статмографіи, которая, придерживаясь логисмографическихъ формъ, примѣнила къ учету исключительно дедуктивную ревизію и привела къ очень важному разграниченію статики хозяйства—актива съ пассивомъ отъ динамики его—бюджета, или оборота, и въ то же время ввела разграниченіе между активомъ и пассивомъ, хотя и неособенно ясное. Простая камеральная система, путемъ внесенія особыхъ ревизіонныхъ счетовъ, строго разграничивающихъ обороты различныхъ періодовъ, пришла къ разграниченію процесса ликвидиціи бюджета, или оборота, отъ процесса его опредѣленія, что, естественно, привело къ отдѣленію актива и пассива, посредствомъ которыхъ ликвидируется бюджетъ, отъ самаго бюджета и превратило простую камеральную бухгалтерію въ двойную или, такъ называемую, константную. Въ общемъ, всѣ системы, въ своемъ развитіи, стремятся къ одной цѣли—къ построенію такого учета, гдѣ активъ строго противополагается пассиву, а вмѣстѣ эти статическіе элементы баланса противополагаются бюджету, или обороту, въ полномъ объемѣ.

* *123.* Вмѣсто чисто статическаго представленія прибыли, какъ превышенія актива надъ пассивомъ, которое установлено практикою коммерческой бухгалтеріи, французская школа, выдвигая принципъ перманентности въ статической части баланса, т.-е. въ активѣ и пассивѣ, даетъ динамическое опредѣленіе прибыли, какъ превышенія продажной стоимости надъ первоначальною; а въ дальнѣйшемъ своемъ развитіи, понятіе прибыли, какъ приращенія стоимости имущества, т.-е. понятіе прибыли активной, должно быть дополнено понятіемъ о приращеніи правъ, создаваемомъ пріобрѣтеніемъ новыхъ правъ, т.-е. понятіемъ прибыли пассивной, которое идетъ уже совершенно вразрѣзъ съ невѣрнымъ представленіемъ коммерческой бухгалтеріи объ убыткѣ, какъ превышеніи пассива надъ активомъ.

124. Если въ практикѣ учета очень трудно отдѣлить ревизію отъ контроля, методы счетной индукціи отъ методовъ счетной дедукціи, если они взаимно дополняютъ другъ друга и части переплетаются, представляя одинъ и тотъ же учетъ въ различныхъ формахъ и въ различныхъ одинаково важныхъ для полноты учета направленіяхъ, то въ теоріи тѣмъ не менѣе съ цѣлью

построенія законченныхъ системъ и выясненія всѣхъ счетныхъ понятій слѣдуетъ строго различать синтетическій учетъ отъ аналитическаго, а въ каждомъ изъ нихъ методы дедукціи отъ методовъ индукціи, что, по сказанному выше, приводитъ къ строгому разграниченію понятія о ревизіи, какъ изслѣдованіи, отъ контроля, какъ наблюденія, каковыя понятія, обыкновенно, совершенно не различаютъ въ теоріи, такъ же какъ и въ практикѣ, чѣмъ можно, въ значительной степени, объяснить многіе недочеты въ научной терминологіи и систематикѣ учета. Необходимо также имѣть въ виду, что законченныя формы и послѣдовательность въ методѣ успѣлъ пріобрѣсти учетъ синтетическій, или ревизіонный, который, къ тому же, носитъ и болѣе общій характеръ, равно примѣнимый ко всѣмъ хозяйствамъ, тогда какъ учетъ аналитическій, или контрольный, только слагается, требуетъ приспособленія къ спеціальнымъ особенностямъ каждаго хозяйства и потому пока съ трудомъ поддается обобщенію. Все это даетъ намъ достаточныя основанія въ развитіи принциповъ учета общественнаго хозяйства ограничиться изложеніемъ принциповъ синтетическаго, или ревизіоннаго, учета.

# РЕВИЗІОННЫЙ (СИНТЕТИЧЕСКІЙ) УЧЕТЪ.

## ОТДѢЛЪ I.

# Правила систематизаціи.

### ПОСТРОЕНІЕ БАЛАНСА.

## 1. Построеніе счетовъ по закону подобія.

Законы систематизаціи. Счета элементарные и коллективные. Циклы счетовъ.

125. Счетная систематизація оборотовъ всякаго хозяйства должна быть произведена съ исчерпывающею полнотою. Система счетовъ удовлетворяетъ требованія исчерпывающей полноты, если всѣ возможные обороты даннаго хозяйства, составляющіе его балансъ, находятъ свое мѣсто въ данномъ напередъ рядѣ счетовъ, входящихъ въ составъ выбранной системы, опредѣляющей этотъ балансъ.

126. Дополненіе выбранной системы случайными счетами, неиспользованіе нѣкоторыхъ изъ открытыхъ счетовъ и, вообще, всякое измѣненіе системы счетовъ въ теченіе операціоннаго періода должно считаться доказательствомъ того, что система не удовлетворяетъ требованію исчерпывающей полноты.

127. Разграниченіе счетовъ должно носить устойчивый характеръ, т. е. должно быть основано на ясныхъ, точныхъ, вообще, существенныхъ отличительныхъ признакахъ, препятствующихъ смѣшенію и произвольному разнесенію оборотовъ. Разграниченіе должно считаться произведеннымъ правильно, если содержаніе каждаго счета болѣе или менѣе однородно, а назначеніе каждаго счета достаточно различается отъ назначенія всѣхъ другихъ счетовъ. Устойчивость въ построеніи системы счетовъ обезпечивается сохраненіемъ связи каждаго счета съ однимъ изъ трехъ главныхъ

счетовъ, опредѣляющихъ свойства хозяйственныхъ массъ, т.-е. активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, изъ подраздѣленія которыхъ на различныя болѣе или менѣе устойчивыя состоянія, имѣющія опредѣленное отношеніе къ тремъ характернымъ состояніямъ—накопленію, потребленію и производству, и должна вытекать вся система необходимыхъ счетовъ даннаго хозяйства.

128. Если является необходимость въ проведеніи оборота между дебетомъ и кредитомъ одного и того же счета, то это служитъ признакомъ неоднородности содержанія счета, указывая на необходимость его раздѣленія или на присутствіе въ немъ оборотовъ какого-либо другого счета.

129. Если въ какомъ-либо счетѣ достигнута однородность содержанія, то дальнѣйшее подраздѣленіе счета, при невозможности или недопустимости оборотовъ между предполагаемыми подраздѣленіями, излишне и не должно входить въ задачу построенія системы счетовъ ревизіоннаго (синтетическаго) учета перваго порядка, а должно относиться или къ ревизіонному (синтетическому) учету второго порядка или къ задачамъ контрольнаго (аналитическаго) учета.

130. Исходя изъ баланса даннаго хозяйства, какъ совокупности всего того, что въ этомъ хозяйствѣ допускаетъ денежное исчисленіе, и не упуская изъ виду конечной цѣли всякой системы счетовъ, требующей построенія устойчивой системы, въ которой разграниченіе счетовъ не стираетъ границъ между главными счетами—активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, построеніе системы счетовъ ведется съ соблюденіемъ трехъ основныхъ законовъ всякой правильной систематизаціи: закона подобія, закона причинности и закона развитія.

131. Законъ подобія, или однородности, если онъ примѣняется въ направленіи систематическаго разложенія, приводитъ къ предѣльному разложенію на элементарные счета—это можно назвать счетнымъ дифференцированіемъ; если тотъ же законъ примѣняется въ направленіи систематической группировки болѣе или менѣе однородныхъ элементарныхъ счетовъ въ устойчивыя совокупности какихъ-либо исчислимыхъ на деньги хозяйственныхъ явленій, или отношеній, то это приводитъ къ построенію коллективныхъ счетовъ, что можно назвать счетнымъ интегрированіемъ. Вообще, систематизація по закону подобія приводитъ къ установленію счетовъ, опредѣляющихъ различныя свойства хозяйственныхъ массъ.

132. Элементарный счетъ во всякомъ хозяйствѣ есть такой счетъ, содержаніе котораго не допускаетъ дальнѣйшаго разложе-

нія ни по какому внѣшнему признаку и ни по какому внутреннему отличію. Если держаться въ разложеніи на элементарные счета связи съ главными счетами, то получается исчерпывающее разложеніе баланса на три ряда совершенно отличныхъ элементарныхъ счетовъ. Активъ разлагается на рядъ элементарныхъ счетовъ, состоящихъ изъ отдѣльныхъ счетовъ однаковыхъ вещей—матеріальныхъ счетовъ; пассивъ разлагается на рядъ элементарныхъ счетовъ, состоящихъ изъ отдѣльныхъ личныхъ счетовъ; бюджетъ разлагается на рядъ элементарныхъ счетовъ, состоящихъ изъ отдѣльныхъ счетовъ хозяйственныхъ единицъ, составляющихъ данное хозяйство, и, вообще, отдѣльныхъ хозяйственныхъ операцій или фазъ хозяйственной дѣятельности—специфическіе счета. Совокупность элементарныхъ матеріальныхъ счетовъ даетъ интегральный счетъ актива, совокупность личныхъ счетовъ—интегральный счетъ пассива, совокупность специфическихъ счетовъ всякаго рода—интегральный счетъ бюджета, или оборота.

**133*. Бюджетъ, или оборотъ, можно разложить на элементарные счета корреспондентовъ, или, общѣе, операцій, изъ которыхъ каждый счетъ заключаетъ въ себѣ дебетъ loro и nostro, т.-е. суммы, причитающіяся съ нихъ и уплаченныя нами, равно какъ кредитъ loro и nostro, т.-е. суммы, причитающіяся имъ и полученныя нами; такіе элементарные счета находятся въ тѣсной связи со счетами смѣтныхъ рубрикъ, заключающихъ дебетъ назначенія (soll) и дебетъ исполненія (ist), равно какъ кредитъ назначенія (soll) и кредитъ исполненія (ist); особенно ясна эта связь, если разложить учетъ смѣты по расчетамъ съ отдѣльными лицами—дебиторами и кредиторами смѣты. Но вопросъ этотъ, какъ онъ ни интересенъ, въ виду открываемой имъ связи между камеральною бухгалтеріею, логисмографіею и банковскою двойною бухгалтеріею, тѣмъ не менѣе является новымъ и требуетъ спеціальнаго изслѣдованія.

134. Совокупность однородныхъ элементарныхъ счетовъ, объединенныхъ въ одномъ счетѣ, составляетъ то, что называется коллективнымъ счетомъ, таковы: счетъ процентныхъ бумагъ, счетъ дебиторовъ, счетъ поставщиковъ, счетъ покупателей, счетъ кредиторовъ, счетъ бюджета.

135. Совокупность коллективныхъ счетовъ, опредѣляющихъ обороты одного учрежденія, одного предпріятія и, вообще, обороты одной хозяйственной единицы, составляетъ циклъ счетовъ этой хозяйственной единицы. Каждый циклъ счетовъ имѣетъ болѣе или менѣе обособленный балансъ; слѣдовательно, разложеніе на циклы связано съ разложеніемъ баланса на частные балансы.

*136. Коллективные счета могутъ быть двухъ родовъ: составные и слитные. Составной коллективный счетъ можетъ быть разложенъ на элементарные счета по внѣшнимъ признакамъ, таковы: счетъ процентныхъ бумагъ, счетъ матеріаловъ, счетъ кредиторовъ и т. п. Слитный коллективный счетъ, несмотря на свой составной характеръ, не можетъ быть по внѣшнему признаку разложенъ на элементарные счета, таковы: счетъ кассы, счетъ векселей къ платежу, счетъ облигаціоннаго капитала, счетъ срочныхъ купоновъ и т. п., кредиторами которыхъ являются предъявители векселей, облигацій, срочныхъ купоновъ.

*137. Каждый циклъ счетовъ, начинаясь съ какого-либо счета, представляющаго центръ цикловыхъ оборотовъ, корреспондируетъ въ одну сторону, передавая весь свой кредитъ дебету слѣдующаго счета того же цикла, или распредѣляя весь кредитъ между дебетомъ опредѣленныхъ параллельныхъ счетовъ этого цикла, а въ другую сторону корреспондируетъ, передавая весь свой дебетъ кредиту одного или нѣсколькихъ параллельныхъ счетовъ того же цикла. Въ свою очередь каждый новый счетъ цикла становится или центромъ дальнѣйшей корреспенденціи со слѣдующими группами счетовъ, или передаетъ свой кредитъ, вмѣстѣ съ группою параллельныхъ счетовъ, дебету одного результативнаго или своднаго счета.

*138. Развитіе цикла, съ одной стороны, завершается, когда онъ передастъ свой дебетъ счету кассы или, вообще, какому-либо счету матеріальному, съ другой стороны, оно завершается, когда циклъ доведетъ свой кредитъ до передачи также одному изъ счетовъ матеріальныхъ или счету какого-либо постояннаго капитала.

*139. Циклъ счетовъ, приводящій въ теченіе опредѣленнаго періода къ реализаціи его дебета, на дебетѣ одного изъ имущественныхъ счетовъ создаетъ реальный активъ, если одновременно онъ консолидируетъ свой кредитъ на кредитѣ счета какого-либо капитала, составляющаго реальный пассивъ, если же онъ консолидируетъ свой кредитъ на кредитѣ какого-либо матеріальнаго счета въ суммѣ, равной реализованному дебету на дебетѣ того же или другого матеріальнаго счета, то циклъ счетовъ завершается, не приводя ни къ какому реальному измѣненію.

*140. Циклъ счетовъ, не успѣвающій въ теченіе операціоннаго періода реализовать свой дебетъ, на дебетѣ одного изъ матеріальныхъ счетовъ создаетъ фиктивный активъ, представляющій дефицитъ, если операція даннаго цикла счетовъ закончена, или нереализованный активъ, если операція даннаго цикла сче-

товъ будетъ продолжена; если же циклъ счетовъ не можетъ консолидировать свой кредитъ на кредитѣ счета какого-либо постояннаго капитала, то онъ создаетъ фиктивный пассивъ, представляющій резервный фондъ, уменьшающій стоимость какого-либо матеріальнаго счета или составляющій капиталъ какого-либо нереализованнаго актива.

141. Число различныхъ цикловъ въ каждомъ хозяйствѣ опредѣляется различіемъ причинъ, дѣйствующихъ въ немъ, или различіемъ цѣлей, которое оно преслѣдуетъ. Чѣмъ сложнѣе хозяйство, чѣмъ менѣе однороденъ составъ его операцій, тѣмъ больше въ немъ различныхъ несливающихся цикловъ.

142. Типомъ одноцикловаго хозяйства служитъ всякое частное хозяйство, въ которомъ нѣтъ чужихъ капиталовъ на храненіи, а есть только чужіе капиталы въ оборотѣ, и которое составляетъ единое предпріятіе съ однимъ общимъ счетомъ производства (счетомъ прибыли и убытка); также къ типу одноцикловыхъ хозяйствъ принадлежитъ общественное хозяйство, въ которомъ нѣтъ чужихъ капиталовъ на храненіи и которое имѣетъ одинъ нераздѣльный бюджетъ.

143. Наличность чужихъ капиталовъ на храненіи, соединеніе въ одномъ хозяйствѣ нѣсколькихъ производствъ, существованіе въ одномъ хозяйствѣ нѣсколькихъ бюджетовъ потребленія, средства которыхъ не могутъ быть соединены, разбиваетъ хозяйство на столько цикловъ, сколько въ немъ производствъ, бюджетовъ и различныхъ по назначенію чужихъ капиталовъ.

144. Если при наличности общихъ хозяйственныхъ функцій желательно сохранить возможность подраздѣленія общаго хозяйства на составляющія его хозяйственныя единицы, то это достигается или путемъ производства общихъ оборотовъ съ распредѣленіемъ ихъ за счетомъ хозяйственныхъ единицъ, согласно предварительныхъ требованій, или путемъ образованія за счетъ этихъ хозяйственныхъ единицъ спеціальныхъ резервовъ или фондовъ для производства общихъ операцій, или, наконецъ, путемъ послѣдующаго распредѣленія общихъ расходовъ или общихъ оборотовъ между хозяйственными единицами на основаніи напередъ опредѣленныхъ нормъ такого распредѣленія. Отсюда вытекаютъ коллективные счета различныхъ фондовъ и резервовъ, связывающихъ и разграничивающихъ циклы.

* *145.* Образованіе изъ средствъ отдѣльныхъ единицъ особыхъ текущихъ складочныхъ капиталовъ или резервовъ для производства всѣхъ общихъ операцій связано съ предварительнымъ и текущимъ распредѣленіемъ оборота общей операціи за счетомъ

отдѣльныхъ хозяйственныхъ единицъ, что чрезвычайно осложняетъ учетъ, вноситъ въ учетъ много внутреннихъ оборотовъ, лишаетъ синтетическій учетъ необходимаго единства метода, требуя для завершенія оборотовъ каждой общей операціи производства ряда распредѣленій по аналитическому методу.

*146. Образованіе за счетъ отдѣльныхъ хозяйственныхъ единицъ для производства общихъ хозяйственныхъ операцій постоянныхъ коллективныхъ капиталовъ, составляющихъ особые фонды, упрощаетъ учетъ, позволяетъ производить эти общія операціи безъ поддержанія ихъ въ постоянной связи со счетами отдѣльныхъ хозяйственныхъ единицъ, но, во-первыхъ, требуетъ реальныхъ фондовъ, а, во-вторыхъ, заключаетъ въ себѣ ту опасность, что въ наличности, обезпечивающей эти фонды, могутъ накапливаться запасы вещей, которые по тѣмъ или инымъ причинамъ не могутъ быть употреблены въ дѣло, и фактъ непригодности этихъ запасовъ въ сложномъ хозяйствѣ трудно установить, а еще труднѣе опредѣлить причину появленія такихъ запасовъ и лицъ виновныхъ въ образованіи ихъ.

*147. Распредѣленіе оборотовъ общихъ операцій между отдѣльными хозяйственными единицами post factum, съ предварительнымъ учетомъ этихъ операцій на общихъ смѣшанныхъ счетахъ, безъ образованія резервовъ и безъ образованія фондовъ широко практикуется въ частно-хозяйственной практикѣ, но опасность его заключается въ возможности представлять въ выгодномъ свѣтѣ отдѣльныя отрасли хозяйства, при помощи которыхъ желаютъ заинтересовать общество, благодаря болѣе или менѣе произвольному распредѣленію результатовъ общихъ операцій между отдѣльными отраслями хозяйства, не говоря уже того, что при этомъ распредѣляются только результаты, а не весь оборотъ въ цѣломъ, и, въ теченіе всего операціоннаго періода, счетъ общихъ операцій заключаетъ въ себѣ нераспредѣленные по счетамъ хозяйственныхъ единицъ обороты—скрытые расходы.

148. Въ общественномъ хозяйствѣ, всѣ операціи котораго связаны съ бюджетами, опредѣляемыми смѣтами, упрощенное производство общихъ операцій безъ резервовъ и фондовъ встрѣчаетъ важное препятствіе въ необходимости оградить хозяйство въ цѣломъ отъ внѣбюджетныхъ операцій; допущеніе въ общественномъ хозяйствѣ общихъ операцій, безъ обязательства связывать каждый оборотъ съ опредѣленнымъ бюджетомъ, равносильно допущенію операцій, не установленныхъ никакимъ бюджетомъ, и потому неправильно по существу. Отсюда слѣдуетъ, что кол-

лективные и распредѣлительные счета не должны допускаться безъ уравненія ихъ въ балансѣ фондами или резервами.

*149. Для огражденія общественнаго хозяйства отъ внѣбюджетныхъ операцій всѣ общія операціи, каковы операціи заготовки общихъ матеріаловъ, общаго инвентаря, операція хозяйственныхъ авансовъ, операція общихъ накладныхъ расходовъ и т. п. должны быть нормированы спеціальными смѣтами, оборотныя средства которыхъ должны составляться путемъ образованія резервовъ изъ кредитовъ, назначенныхъ по каждому бюджету, которые постепенно перечисляются изъ подлежащихъ бюджетовъ въ сроки, установленные въ смѣтахъ общихъ операцій въ зависимости отъ напередъ намѣченнаго хода этихъ операцій, или каждая операція производится за счетъ спеціальныхъ фондовъ, отчисленныхъ изъ запасныхъ средствъ, и тогда каждой общей операціи фондомъ устанавливается опредѣленный объемъ, въ предѣлахъ котораго она не требуетъ распредѣленія, т. е. каждый фондъ обезпечиваетъ нераспредѣленный остатокъ общей операціи.

Распредѣленіе оборотовъ общихъ операцій по бюджетамъ можетъ дѣлаться или на основаніи аналитическихъ отчетовъ ежедневно, ежемѣсячно или разъ въ годъ, или въ синтетическомъ учетѣ общія операціи могутъ оставаться вовсе безъ распредѣленія, какъ предвидѣнныя спеціальными смѣтами этихъ операцій и представляющія собою спеціальные бюджеты.

*150. Пока на практикѣ не пришли ни къ какому опредѣленному способу учета общихъ операцій общественнаго хозяйства, вслѣдствіе чего учетъ оборотовъ этого хозяйства впадаетъ или въ одну крайность, допуская общія операціи безъ какой-либо связи съ бюджетами для упрощенія учета, или въ другую крайность, ведущую къ сложному учету общихъ операцій въ постоянной связи съ бюджетами. Послѣдній способъ рѣшенія задачи долженъ считаться правильнымъ, пока у общественнаго хозяйства нѣтъ достаточныхъ средствъ для образованія тѣхъ реальныхъ фондовъ общихъ операцій, при которыхъ упрощеніе учета можетъ быть достигнуто безъ нарушенія основного правила бюджетнаго хозяйства, не допускающаго нераспредѣленныхъ внѣбюджетныхъ, т.-е. неимѣющихъ надлежащихъ источниковъ покрытія, расходовъ.

151. Формально однородность содержанія въ каждомъ отдѣльномъ счетѣ достигается установленіемъ опредѣленнаго оправдательнаго документа, устанавливающаго въ активномъ счетѣ дебетъ, въ пассивномъ—кредитъ; въ бюджетномъ счетѣ установленіе формальной однородности трудно достижимо. Во всякомъ

хозяйствѣ, имѣющемъ разнородное имущество и многочисленныхъ контрагентовъ или многочисленную кліентуру, всѣ элементарные счета имущества или контрагентовъ должны быть приведены въ систему немногихъ коллективныхъ счетовъ.

152. Учетъ каждаго коллективнаго счета долженъ вестись такъ, чтобы связь его оборотовъ съ опредѣленною хозяйственною единицею постоянно отмѣчалась въ самомъ счетѣ или главнымъ счетомъ, или, наряду съ главнымъ счетомъ, указаніемъ счета хозяйственной единицы, какъ детальнаго счета второго порядка. При такомъ порядкѣ учета, независимо отъ принятой системы главныхъ счетовъ, распредѣленіе всѣхъ оборотовъ по цикламъ, т.-е. по счетамъ хозяйственныхъ единицъ, или, что то же, по бюджетамъ, или оборотамъ отдѣльныхъ операцій, будетъ обезпечено. Такой учетъ, въ которомъ поддерживается непрерывная связь всѣхъ оборотовъ во всѣхъ счетахъ съ бюджетами и, слѣдовательно, всегда возможно раздѣленіе оборотовъ по цикламъ, называется бюджетированіемъ. Бюджетированіе обязательно въ общественныхъ хозяйствахъ.

153. Группировка элементарныхъ счетовъ въ коллективные счета, основанная на примѣненіи закона подобія, приводитъ къ установленію только трехъ устойчивыхъ коллективныхъ счетовъ, если при этой группировкѣ обращать вниманіе исключительно на содержаніе. Рядъ матеріальныхъ счетовъ, содержащихъ имущество всякаго рода, даетъ въ совокупности коллективный счетъ имущества всякаго рода, находящагося въ распоряженіи даннаго хозяйства и не вышедшаго за предѣлы его, но это есть, въ то же время,—главный счетъ актива. Рядъ личныхъ счетовъ, опредѣляющихъ всевозможныя отношенія къ третьимъ лицамъ, считая въ томъ числѣ и собственника, даетъ въ совокупности коллективный счетъ обязательствъ и правъ, связанныхъ съ даннымъ хозяйствомъ, т.-е. счетъ заинтересованныхъ въ дѣятельности даннаго хозяйства лицъ, но это есть, въ то же время,—главный счетъ пассива. Рядъ специфическихъ счетовъ, по какому бы признаку ни была произведена эта спецификація, даетъ въ совокупности коллективный счетъ расходовъ и доходовъ даннаго хозяйства, но это есть, въ то же время,—главный счетъ бюджета, или оборота. Слѣдовательно, группировка по закону подобія, если обращается вниманіе на содержаніе счетовъ, хотя и приводитъ къ устойчивымъ коллективнымъ счетамъ, но не приводитъ въ цѣломъ къ установленію какихъ-либо новыхъ счетовъ.

154. Такъ какъ счетъ актива разлагается по содержанію на рядъ матеріальныхъ счетовъ совершенно разнородныхъ, то законъ

подобія не даетъ никакихъ основаній для построенія въ активъ коллективныхъ счетовъ по этому закону—здѣсь нѣтъ однородности, хотя имѣется полная однородность на дебетѣ и кредитѣ каждаго имущественнаго счета, который въ разложеніи на элементарные счета можетъ имѣть въ расходѣ—кредитѣ лишь тотъ же родъ имущества, какой уже ранѣе былъ на приходѣ—дебетѣ, и всегда дебетъ и кредитъ элементарныхъ счетовъ этого рода однороденъ и дебетъ больше кредита.

155. Въ рядѣ специфическихъ элементарныхъ счетовъ, представляющемъ разложеніе бюджета, или оборота, на элементарные счета, нѣтъ ясныхъ признаковъ для соединенія подобныхъ элементарныхъ счетовъ, но такъ какъ здѣсь дебетъ каждаго счета есть расходы, а кредитъ каждаго счета—доходы и такъ какъ, по мѣрѣ завершенія оборота, доходы съ расходами, вообще говоря, уравниваются (выводомъ дефицита или остатка), то здѣсь всеже возможно соединеніе счетовъ въ рядъ счетовъ расходныхъ, дающихъ коллективный счетъ расходовъ бюджета, и въ рядъ счетовъ доходныхъ, дающихъ коллективный счетъ доходовъ бюджета даннаго хозяйства. Это разложеніе, однако, нарушаетъ цѣлость самаго бюджета, ибо расходы бюджета, или дебетъ его, при такомъ расчлененіи получаютъ активное значеніе, какового по существу они не имѣютъ, а доходы бюджета, или кредитъ его, получаютъ пассивное значеніе, какового они также по существу не имѣютъ, потому что бюджетъ, или оборотъ, по самому своему опредѣленію, есть счетъ, посредствомъ котораго въ оборотахъ хозяйства или въ силу его хозяйственной дѣятельности достигается связь всѣхъ измѣненій въ активѣ со всѣми измѣненіями въ пассивѣ—ненарушимая связь, пока совершается оборотъ между вещами и лицами, или имуществомъ и правами. Слѣдовательно, всегда разложеніе бюджета на два ряда—доходовъ и расходовъ связано съ разложеніемъ самаго бюджета.

156. Только въ рядѣ личныхъ элементарныхъ счетовъ, совокупность которыхъ въ цѣломъ даетъ пассивъ, для соединенія элементарныхъ счетовъ, по закону подобія въ коллективные счета, если обращать вниманіе только на содержаніе счета, есть достаточно ясные признаки: 1) всѣхъ третьихъ лицъ, которые должны уплатить или возвратить намъ лишь то имущество, какое они съ насъ получили впередъ, и у которыхъ дебетъ есть всегда приходъ, а кредитъ—расходъ, связанный съ имущественными счетами опредѣленнаго рода для каждаго такого лица,—можно соединить въ одинъ коллективный счетъ—счетъ агентовъ; 2) затѣмъ, можно всѣхъ третьихъ лицъ, считая въ томъ числѣ и собственника, которому

хозяйство обязано уплатить лишь то, что съ него получило, и, вообще говоря, тѣмъ же имуществомъ или, по крайней мѣрѣ, при ихъ согласіи, имуществомъ, имѣющимся въ наличности, и у которыхъ кредитъ есть всегда приходъ, а дебетъ, наоборотъ, расходъ, можно соединить въ другой коллективный счетъ—счетъ фондовъ, или капиталовъ хозяйства, въ узкомъ смыслѣ этого слова; 3) наконецъ, всѣ остальныя третьи лица, послѣ выдѣленія изъ нихъ агентовъ и собственниковъ, окажутся въ той или иной связи не только съ активомъ, но и съ бюджетомъ, или оборотомъ, и составятъ третью совокупность — коллективный счетъ корреспондентовъ. Счетъ корреспондентовъ, однако, не однороденъ по содержанію, и въ немъ, наряду съ суммами, которыя причитаются съ этихъ третьихъ лицъ и затѣмъ поступаютъ съ нихъ, т.-е. получаются нами въ предѣлахъ причитающагося съ нихъ, есть также суммы, причитающіяся имъ и въ предѣлахъ причитающихся имъ уплачиваемыя нами, что позволяютъ разложить счетъ корреспондентовъ на два коллективные счета: а) счетъ дебиторовъ, у которыхъ кредитъ не выходитъ за предѣлы напередъ установленнаго дебета и которые, мало-по-малу, реализуются въ той или иной наличности, и б) счетъ кредиторовъ, у которыхъ дебетъ не выходитъ за предѣлы кредита, напередъ установленнаго, что рано или поздно приводитъ къ расходу наличности, но можетъ, при нѣкоторыхъ условіяхъ, вести къ переходу правъ на данное хозяйство, т.-е. капиталовъ хозяйства—отъ собственника къ кредиторамъ. Отсюда слѣдуетъ, что счету дебиторовъ присущъ активный характеръ, а счету кредиторовъ—пассивный характеръ. Такимъ образомъ, въ цѣломъ, пассивъ разлагается по содержанію: а) на коллективный счетъ агентовъ, и б) коллективный счетъ дебиторовъ, каковымъ двумъ счетамъ можно придать значеніе условнаго актива; в) на коллективный счетъ фондовъ и г) коллективный счетъ кредиторовъ, каковые два счета представляютъ безусловный пассивъ.

157. Указанное разложеніе бюджета на счетъ расходовъ и счетъ доходовъ, равно какъ разложеніе пассива на счетъ агентовъ съ дебиторами и фондовъ съ кредиторами, имѣетъ большое практическое значеніе, такъ какъ позволяетъ представить балансъ трехъ главныхъ счетовъ диграфически, т.-е. представить его на листѣ бумаги, имѣющемъ только двѣ страницы и, слѣдовательно, допускающемъ наглядное выраженіе оборотовъ лишь въ формѣ двухъ, а не трехъ счетовъ. Принимая во вниманіе то, что каждый завершенный оборотъ, т.-е. оборотъ, въ которомъ активъ и пассивъ связаны нераздѣльно, въ конечномъ счетѣ выходитъ изъ баланса, ибо счетъ такого оборота даетъ нулевое сальдо, естественно

въ диграфическомъ представленіи баланса исключить не активъ и не пассивъ, а бюджетъ, давъ одной страницѣ баланса наименованіе актива, а другой—пассива. Считаясь же съ доказаннымъ разложеніемъ бюджета и пассива, на активную сторону графически представленнаго баланса надо записать реальный активъ—счетъ имущества, затѣмъ, условный активъ изъ пассива—счетъ агентовъ и счетъ дебиторовъ, наконецъ, условный активъ изъ бюджета—счетъ расходовъ; на пассивную сторону надо записать: безусловный пассивъ—счетъ фондовъ, въ который входитъ и счетъ собственника, затѣмъ счетъ кредиторовъ и, наконецъ, условный пассивъ изъ бюджета—счетъ доходовъ. Такой диграфически представленный балансъ даетъ представленіе о балансѣ хозяйства въ статическомъ видѣ, т.-е. въ предположеніи, что въ моментъ составленія баланса хозяйственная дѣятельность и оборотъ хозяйства пріостановились. Дѣйствительно, только при такой пріостановкѣ возможно представленіе пассива въ разложенномъ состояніи—условнаго актива и безусловнаго пассива, тогда какъ подобное разложеніе пассива въ оборотѣ не можетъ имѣть мѣста, потому что въ оборотѣ счетъ пассива состоитъ изъ неразложимаго счета корреспондентовъ, въ которомъ каждый корреспондентъ можетъ непрерывно превращаться изъ кредитора въ дебитора и обратно; равнымъ образомъ, въ оборотѣ счетъ бюджета состоитъ изъ неразложимаго счета единаго бюджета, въ которомъ всѣ расходы связаны неразрывно съ доходами, такъ что доходы и расходы текутъ въ оборотѣ параллельно и непрерывно, вызывая и создавая другъ друга, и только въ моментъ завершенія или пріостановки оборота можно разложить бюджетъ на условный активъ и условный пассивъ.

158. Приведенный анализъ главныхъ счетовъ, по закону подобія, приводитъ къ раздѣленію всѣхъ элементарныхъ счетовъ на двѣ устойчивыя категоріи: а) счета статическіе, къ которымъ относятся—весь активъ, изъ условнаго актива—счетъ агентовъ и изъ безусловнаго пассива—счетъ фондовъ и б) счета динамическіе, къ которымъ относятся—весь бюджетъ и изъ пассива—счетъ корреспондентовъ, состоящій изъ условнаго актива—счетъ дебиторовъ и безусловнаго пассива—счетъ кредиторовъ, на тѣсную связь которыхъ съ оборотомъ уже было указано выше. По закону двойственности сальдо статическихъ счетовъ, называемое статическимъ сальдо, всегда равновелико сальдо динамическихъ счетовъ, называемому динамическимъ сальдо; это и есть вторая аксіома учета, столь же важная, какъ и первая общеизвѣстная аксіома учета о равновеликости дебета каждой операціи кредиту ея; на практикѣ,

благодаря диграфическому представленію баланса, столь важная линія разграниченія счетовъ баланса не выдерживается, и большинство практиковъ до сихъ поръ вторую аксіому учета упускаетъ изъ вида, хотя, какъ показываетъ намъ предыдущій анализъ, правильное диграфическое представленіе баланса не только вполнѣ совмѣстимо со строгимъ отдѣленіемъ статики отъ динамики, но именно допущеніе диграфическаго представленія баланса особенно обязываетъ къ соблюденію второй аксіомы учета, безъ чего смѣшиваются въ пассивѣ счета агентовъ съ корреспондентами, а счетъ фондовъ своихъ и чужихъ съ тѣмъ же счетомъ корреспондентовъ. На практикѣ такое смѣшеніе агентовъ и чужихъ фондовъ съ корреспондентами совершается, обыкновенно, въ счетѣ переходныхъ суммъ, каковой счетъ вытекаетъ не изъ практической невозможности раздѣленія указанныхъ счетовъ, что справедливо лишь по отношенію къ отдѣленію дебиторовъ отъ кредиторовъ въ счетѣ корреспондентовъ, а исключительно вслѣдствіе непониманія важности разграниченія статики баланса отъ его динамики. Пользованіе только одною аксіомою дифференціальнаго учета, каковою аксіомою надо считать аксіому равновеликости дебета и кредита каждой операціи, и полное игнорированіе на практикѣ, а также и въ теоріи, аксіомы интегральнаго учета о равновеликости статическаго сальдо динамическому сальдо баланса является источникомъ иногда умышленно, а иногда неумышленно, неправильнаго вывода прибыли и убытка въ балансѣ. Слѣдовательно, чисто практическая необходимость диграфическаго представленія баланса, вмѣсто того, чтобы обязывать къ строгому соблюденію, въ цѣляхъ правильнаго учета, демаркаціонной линіи между счетами статическими и счетами динамическими, становится средствомъ для произвольнаго разграниченія счетовъ и средствомъ смѣшенія актива и пассива съ оборотомъ.

159. Итакъ, примѣненіе закона подобія къ объединенію элементарныхъ счетовъ въ коллективные счета приводитъ къ довольно устойчивому разграниченію коллективныхъ счетовъ на три категоріи: 1) статическіе активные счета, куда входятъ всѣ элементарные матеріальные счета, т.-е. весь активъ, и часть пассива—личные элементарные счета агентовъ, 2) статическіе пассивные счета, заключающіе въ себѣ только фонды пассива, состоящіе изъ личнаго элементарнаго счета собственника и личныхъ элементарныхъ счетовъ довѣрителей всякаго рода, отношенія къ которымъ не имѣютъ прямой связи съ оборотомъ, и 3) динамическіе счета, состоящіе изъ элементарныхъ специфическихъ счетовъ всѣхъ оборотовъ хозяйства, т.-е. изъ всего бюджета и личныхъ элементар-

ныхъ счетовъ корреспондентовъ, вытекающихъ изъ оборота или связанныхъ съ оборотомъ, т.-е. изъ части пассива. Тѣмъ не менѣе примѣненіе закона подобія къ объединенію элементарныхъ счетовъ въ коллективные счета, какъ видно изъ предыдущаго, все же связано съ разложеніемъ одного изъ главныхъ счетовъ—пассива, что, съ точки зрѣнія теоріи, невполнѣ неустойчиво, но зато очень важно въ практическомъ отношеніи, такъ какъ даетъ возможность представить содержаніе всѣхъ оборотовъ даннаго хозяйства, т.-е. пространственныя отношенія, начертательно, или диграфически, въ плоскости листа бумаги, при каковомъ представленіи часть пассива и часть бюджета отходитъ на активную сторону, а часть пассива и часть бюджета на пассивную сторону. Опасность такого диграфическаго представленія не слѣдуетъ упускать изъ виду и необходимо принимать мѣры къ тому, чтобы этотъ практическій пріемъ не приводилъ къ смѣшенію содержанія главныхъ счетовъ между собою, каковое смѣшеніе совершается систематически: въ логисмографіи путемъ отождествленія счетовъ пассивныхъ—агентовъ со счетами матеріальными, т.-е. съ активомъ, въ коммерческой же бухгалтеріи—путемъ смѣшенія доходныхъ и расходныхъ распредѣлительныхъ счетовъ, имѣющихъ то или иное отношеніе къ обороту, т.-е. къ счету бюджета, со счетами активными и пассивными. Само собою разумѣется, что нельзя пространственныя отношенія представлять начертательно, но представляя начертательно, диграфически, содержаніе баланса, нельзя забывать условій счетной перспективы, обязывающихъ, при такомъ начертаніи баланса, строго сохранять линію разграниченія главныхъ счетовъ актива, пассива и бюджета, потому что посредствомъ этихъ трехъ, а не двухъ счетовъ возможно дать полное и правильное представленіе о балансѣ хозяйства въ полномъ объемѣ.

160. Если примѣнить законъ подобія, не считаясь съ содержаніемъ, къ построенію коллективныхъ счетовъ, то при группировкѣ элементарныхъ счетовъ въ коллективные счета можно обращать вниманіе исключительно или на пространственныя отношенія, или только на временныя отношенія, вызываемыя хозяйственною дѣятельностью. Пространственныя отношенія, независимо отъ содержанія, могутъ быть или внутреннія, или внѣшнія, или не внутреннія и не внѣшнія, а стоящія на границѣ между тѣми и другими, каковы всѣ отношенія, связующія внѣшнія отношенія съ внутренними. Примѣненіе къ матеріальнымъ счетамъ закона подобія для опредѣленія пространственныхъ отношеній должно привести къ соединенію ихъ въ коллективные счета по мѣсту нахожденія, или, общѣе, по тому признаку, которымъ устанавливается

въ чьемъ фактическомъ распоряженіи или пользованіи въ данный моментъ находится имущество. Это приводитъ къ раздѣленію всѣхъ матеріальныхъ счетовъ, т.-е. всего актива, на коллективные счета трехъ категорій: 1) совокупность предметовъ, находящихся внутри хозяйства въ полномъ распоряженіи и пользованіи хозяина, каковые предметы, не нарушая правильнаго хода хозяйственной дѣятельности, могутъ быть въ любой моментъ обмѣнены или изъяты изъ хозяйства; 2) совокупность предметовъ, переданныхъ и, вообще, находящихся въ данное время въ распоряженіи и пользованіи третьихъ лицъ, т.-е. внѣ даннаго хозяйства, каковое имущество есть въ сущности установленный уже выше, по другому признаку, условный активъ,—счетъ дебиторовъ и 3) совокупность предметовъ, которые не находятся въ распоряженіи третьихъ лицъ, но которыми, безъ нарушенія правильнаго хода хозяйственной дѣятельности, не можетъ вполнѣ распоряжаться по своему усмотрѣнію хозяинъ, каковы предметы и, вообще, средства необходимаго оборудованія хозяйства, причемъ эти средства очень легко привести въ связь съ установленнымъ выше по другому признаку счетомъ агентовъ, обязанныхъ наблюдать за цѣлостью и сохранностью такого имущества, и это имущество стоитъ на границѣ между тѣми чисто внутренними и тѣми чисто внѣшними отношеніями къ имуществу, каковыя возможны въ предѣлахъ даннаго хозяйства. Однако, при подвижности имущества указанное дѣленіе, по крайней мѣрѣ, въ первомъ порядкѣ ревизіоннаго (синтетическаго) учета всегда носитъ неустойчивый характеръ, если даже его связать съ дѣленіемъ по содержанію, потому что такое дѣленіе всего имущества необходимо требуетъ распредѣленія всего имущества между опредѣленными агентами, что приводитъ къ разложенію однороднаго имущества на отдѣльные счета и уменьшаетъ возможность надлежащаго использованія имущества, ослабляя тѣмъ самымъ активное значеніе каждаго рода имущества въ цѣломъ.

161. Примѣненіе закона подобія къ подбору личныхъ счетовъ въ коллективные счета по тому же признаку—пространственныхъ отношеній—требуетъ соединенія ихъ въ коллективные счета по характеру отношеній даннаго хозяйства къ отдѣльнымъ лицамъ, что приводитъ къ раздѣленію всѣхъ личныхъ счетовъ, т.-е. всего пассива, на коллективные счета трехъ категорій: 1) совокупность личныхъ счетовъ, опредѣляющихъ внутреннія отношенія, каковы отношенія хозяйства къ собственнику, 2) совокупность личныхъ счетовъ, опредѣляющихъ внѣшнія отношенія, каковы отношенія хозяйства къ третьимъ лицамъ, и 3) совокупность такихъ личныхъ счетовъ, которыя опредѣляютъ дѣятель-

ность даннаго хозяйства, связывающую внутреннія отношенія къ хозяину, или собственнику, съ внѣшними отношеніями къ третьимъ лицамъ, посредствомъ каковыхъ связующихъ отношеній гарантируется правильная хозяйственная дѣятельность и ограждаются интересы какъ самого хозяина, такъ и интересы третьихъ лицъ; таковы всѣ отношенія, представляемыя совокупностью правъ, или капиталовъ, принадлежащихъ самому хозяйству, каковыя права, въ интересахъ сохраненія хозяйства, не должны предоставляться усмотрѣнію хозяина, если только у послѣдняго есть какія-либо обязательства по отношенію къ третьимъ лицамъ.

Первая совокупность есть личный счетъ хозяина, единственный элементарный личный счетъ, безусловно не подлежащій въ частномъ хозяйствѣ соединенію съ другими счетами, но этотъ личный элементарный счетъ на практикѣ совершенно неправильно отождествляется съ результатами оборотовъ благодаря тому, что къ приращенію этого счета—счету прибыли—сводится весь учетъ оборота. Заключеніе законченныхъ оборотовъ счетомъ хозяина не даетъ права сводить счетъ оборотовъ къ счету хозяина: счетъ оборота существуетъ во всякомъ хозяйствѣ, напримѣръ, въ хозяйствѣ государства и общественномъ, но въ немъ нѣтъ счета хозяина, а есть лишь фонды хозяйства, почему нѣтъ и не можетъ быть счета прибыли, хотя счетъ запаснаго капитала въ городскомъ хозяйствѣ очень близокъ по значенію съ этимъ счетомъ прибыли, потому что въ городскомъ хозяйствѣ допускается возможность превышенія доходныхъ оборотовъ надъ расходными, а въ земскомъ хозяйствѣ нѣтъ и этой аналогіи, ибо здѣсь требуется полное уравненіе расходовъ доходами. Вторая совокупность есть установленный коллективный выше счетъ агентовъ и корреспондентовъ съ прибавленіемъ изъ фондовъ чужихъ фондовъ, довѣренныхъ данному хозяйству, каковы, напримѣръ, вклады или, вообще, депозиты, т.-е. здѣсь разсматриваемый критерій не даетъ основаній для новаго разграниченія счетовъ. Третья совокупность можетъ быть названа капиталомъ хозяйства, или капиталомъ въ имуществѣ, каковой капиталъ необходимъ для веденія хозяйства и представляетъ основной капиталъ хозяйства, который въ учетѣ частнаго хозяйства такъ же неправильно отождествляется со счетомъ хозяина, какъ неправильно въ частномъ хозяйствѣ отождествляется прибыль съ оборотомъ хозяйства.

162. Переходя къ примѣненію закона подобія для установленія пространственныхъ отношеній въ специфическомъ счетѣ оборота, или бюджета, приходимъ: 1) къ соединенію отдѣльныхъ элементарныхъ счетовъ въ коллективные счета оборотовъ, совер-

шаемыхъ для цѣлей самого хозяйства, т.-е. для поддержанія его внутренней хозяйственной дѣятельности; совокупность такихъ оборотовъ составляетъ бюджетъ потребленія; 2) затѣмъ обороты, совершаемые для цѣлей внѣшнихъ, отвѣчающихъ назначенію даннаго хозяйства; это—бюджетъ производства даннаго хозяйства и 3) наконецъ, оборотъ, который совершаютъ безъ опредѣленной внутренней или внѣшней цѣли—въ интересахъ связи первыхъ со вторыми, каковая связь ведетъ къ усиленію благопріятной конъюнктуры хозяйства, что тѣсно связываетъ послѣдній родъ оборотовъ съ задачами финансированія хозяйства и, вообще, съ накопленіемъ всѣхъ необходимыхъ для него оборотныхъ средствъ, и это—бюджетъ накопленія даннаго хозяйства. Какъ ни ясны на первый взглядъ эти категоріи бюджета, однако, каждое хозяйство, при современныхъ условіяхъ, вынуждено настолько спеціализировать свои обороты, настолько опредѣленно преслѣдовать какую-либо одну специфическую цѣль, что обороты какой-либо одной категоріи, обыкновенно, доминируютъ надъ всѣми остальными, что отодвигаетъ въ одномъ и томъ же хозяйствѣ всѣ указанныя различія въ его оборотѣ на задній планъ, т.-е. одинъ какой-либо опредѣленный бюджетъ, какъ правило, поглощаетъ всѣ остальные и дѣлаетъ на практикѣ выдѣленіе другихъ болѣе или менѣе неустойчивымъ. Поэтому, этотъ очень важный и вѣрный, съ точки зрѣнія теоріи, критерій для дѣленія всего оборота каждаго хозяйства трудно положить въ основу построенія счетовъ опредѣленнаго хозяйства на практикѣ.

163. Итакъ, примѣненіе закона подобія въ пространственномъ отношеніи не даетъ яснаго критерія ни для объединенія элементарныхъ матеріальныхъ счетовъ, ни для объединенія элементарныхъ специфическихъ счетовъ въ устойчивыя совокупности, т.-е. опредѣленные коллективные счета, и опять только въ пассивѣ этотъ критерій оказывается достаточнымъ для раздѣленія всѣхъ фондовъ, во-первыхъ, на счетъ хозяина, во-вторыхъ, счетъ хозяйства и, въ-третьихъ, счетъ фондовъ третьихъ лицъ; первый фондъ въ общественномъ хозяйствѣ называется запаснымъ капиталомъ (въ частномъ хозяйствѣ—счетомъ прибыли и убытка), а второй—счетомъ капитала въ имуществѣ (въ частномъ хозяйствѣ—основнымъ капиталомъ) и третій—счетомъ депозитовъ (въ частномъ хозяйствѣ—пайщики, вкладчики и, вообще, довѣрители).

164. Отношенія ко времени, при примѣненіи закона подобія, выражаются въ томъ, что содержаніе счета: а) оказываются установившимися или опредѣлившимися въ прошломъ, б) устанавливается или опредѣляется текущимъ образомъ въ настоящемъ и

в) должны установиться или опредѣлиться въ будущемъ, а въ данное время имѣется лишь вѣроятное значеніе, подобное математическому ожиданію. Отсюда слѣдуетъ, что по отношенію ко времени счета можно группировать: 1) въ коллективные счета съ конечною опредѣлившеюся или установившеюся оцѣнкою, мало измѣняющеюся съ теченіемъ времени, 2) въ коллективные счета съ варіирующею, измѣняющеюся или неустановившеюся оцѣнкою, которая, однако, должна установиться въ теченіе даннаго отчетнаго періода, и 3) въ коллективные счета съ вѣроятною, предполагаемою или ожидаемою оцѣнкою, которая можетъ опредѣлиться лишь въ одномъ изъ слѣдующихъ періодовъ за отчетнымъ, т.-е., вообще, въ будущемъ. Примѣняя этотъ критерій къ раздѣленію счетовъ актива, или, что то же, къ соединенію элементарныхъ матеріальныхъ счетовъ въ коллективные счета, мы приходимъ къ установленію очень важнаго принципа оцѣнки, устанавливающаго зависимость стоимости актива отъ времени, каковой принципъ впервые введенъ въ учетъ французскою школою и получилъ названіе принципа перманентности инвентаря, сущность котораго заключается въ требованіи путемъ учета достичь устраненія вліянія всѣхъ временныхъ измѣненій въ стоимости, и, не упуская изъ виду послѣднихъ, тѣмъ не менѣе сохранить въ балансѣ каждаго рода имущество въ первоначальной стоимости до фактической сдѣлки. Если признать перманентность инвентаря, то всѣ элементарные матеріальные счета слѣдуетъ раздѣлить на три коллективные счета: 1) совокупность матеріальныхъ счетовъ, валюта которыхъ установлена фактическими сдѣлками въ прошломъ и, вообще, мало измѣняется въ рядѣ всѣхъ возможныхъ новыхъ сдѣлокъ, т.-е. оказывается перманентною по существу; 2) совокупность матеріальныхъ счетовъ, валюта которыхъ съ теченіемъ времени текущимъ образомъ измѣняется—всегда уменьшаясь—вслѣдствіе износа, выхода изъ употребленія и т. п. причинъ, что требуетъ для соблюденія принципа перманентности, т.-е. для оставленія въ балансѣ стоимости первоначальной, возстановленія стоимости путемъ возобновленія и ремонта, каковое возстановленіе производится или фактически за счетъ оборотныхъ средствъ, или условно путемъ учета этихъ измѣненій на особыхъ счетахъ порядка и метода, каковой способъ учета будетъ указанъ при изложеніи методовъ резервированія баланса, и 3) совокупность матеріальныхъ счетовъ, валюта которыхъ съ теченіемъ времени возрастаетъ, каковое возрастаніе, однако, до фактическихъ сдѣлокъ должно считаться лишь вѣроятнымъ, а не дѣйствительнымъ, т.-е. реализуется въ будущемъ и, слѣдовательно, примѣненіе къ этимъ счетамъ

принципа перманентности инвентаря требуетъ отдѣленія реализованной и фактически установленной стоимости какихъ-либо предметовъ отъ нереализованной—будущаго приращенія этой стоимости. Наконецъ, послѣ установленія указанныхъ коллективныхъ счетовъ, перманентныхъ по существу и условно перманентныхъ, въ которыхъ перманентность обезпечена учетомъ измѣненій на особыхъ счетахъ, остается группа матеріальныхъ счетовъ, которые всегда возможны въ общественномъ хозяйствѣ и которые содержатъ предметы, вовсе не подвергавшіеся какимъ-либо фактическимъ сдѣлкамъ и валюта которыхъ, вообще, не зависитъ отъ фактическихъ сдѣлокъ въ силу неотчуждаемости этихъ предметовъ, каковые предметы, однако, въ другихъ—частныхъ хозяйствахъ—имѣютъ опредѣленную стоимость въ каждый данный моментъ и притомъ абсолютно реализуемую, какъ только возникаетъ вопросъ о томъ или иномъ пользованіи ими; слѣдовательно, такіе предметы обладаютъ не реальною, но потенціальною стоимостью, каковая называется номинальною; напримѣръ, стоимость пустопорожнихъ земель, смѣта доходовъ, обезпеченная налогами, равно какъ акты всякаго рода сдѣлокъ на срокъ, подобные векселямъ и другимъ обязательствамъ, если эти обязательства вытекаютъ не изъ торговыхъ, а лишь изъ личныхъ отношеній; вся эта группа матеріальныхъ счетовъ представляетъ коллективный счетъ матеріальныхъ счетовъ съ номинальною или только вѣроятною стоимостью. Съ развитіемъ денежнаго обращенія предметы номинальной стоимости оказываются обладающими наибольшею потенціальною стоимостью, что не позволяетъ ихъ оставлять безъ учета, хотя именно эта группа болѣе всего способствуетъ распространительному толкованію понятій объ активѣ, что ведетъ къ преувеличенію правъ, т.-е. къ преувеличенію пассива собственника даннаго хозяйства, каковое преувеличеніе правъ собственника производится преувеличенною и часто произвольною оцѣнкою нереализованной стоимости не матеріальныхъ счетовъ, и, по мѣрѣ изъятія изъ хозяйства капитала собственника подъ видомъ прибыли, реальныя обязательства по отношенію къ третьимъ лицамъ покрываются преувеличенною и номинальною стоимостью въ активѣ коллективныхъ счетовъ. Чаще всего нарушеніе требованій, вытекающихъ изъ принципа перманентности инвентаря, встрѣчается въ практикѣ частныхъ хозяйствъ; напротивъ, меньше всего опасности представляетъ номинальная оцѣнка въ общественныхъ хозяйствахъ, если таковая примѣняется къ тѣмъ статьямъ баланса, которыя представляютъ стоимость предметовъ, не подлежащихъ и не могущихъ быть отчуждаемыми, и гдѣ вся реальная прибыль въ стоимости,

вслѣдствіе отсутствія выдачи прибыли, не можетъ быть выведена изъ баланса того же хозяйства и замѣнена нереальною стоимостью преувеличенной оцѣнки.

165. Въ силу сказаннаго, примѣненіе закона подобія къ группировкѣ элементарныхъ матеріальныхъ счетовъ въ коллективные счета, и при установленіи отношеній ихъ по времени, не даетъ устойчивыхъ коллективныхъ счетовъ, а съ точки зрѣнія поддержанія перманентности инвентаря скорѣе слѣдуетъ избѣгать всякой переоцѣнки матеріальныхъ счетовъ ранѣе фактической сдѣлки, что не мѣшаетъ производить эту переоцѣнку на особыхъ счетахъ порядка и метода. Распространительному же толкованію понятія объ активѣ, вытекающему изъ доказанной наличности матеріальныхъ счетовъ съ номинальною оцѣнкою, необходимо положить предѣлъ учетомъ активной валюты всѣхъ такихъ счетовъ или за счетомъ пассива хозяина, или за счетомъ пассива хозяйства, что вполнѣ возможно, если всю валюту такихъ счетовъ увеличивать и уменьшать всегда параллельно съ увеличеніемъ и уменьшеніемъ валюты фондовъ и особенно того фонда, который названъ нами капиталомъ имущества или хозяйства; въ этомъ случаѣ, какъ бы ни была невѣрна допущенная для учета вѣроятная оцѣнка такого рода матеріальныхъ счетовъ, она всегда напередъ ликвидирована за счетъ собственника или за счетъ хозяйства, т.-е. распространительное толкованіе актива оказывается связаннымъ съ распространительнымъ толкованіемъ пассива, что и ведетъ къ устраненію всякаго вліянія такихъ переоцѣнокъ на учетъ оборота, а, слѣдовательно, и на правильную оцѣнку результатовъ хозяйственной дѣятельности.

166. Примѣненіе того же критерія къ раздѣленію пассива, или, что то же, къ раздѣленію элементарныхъ личныхъ счетовъ въ коллективные счета приводитъ къ установленію трехъ категорій обязательствъ: 1) обязательства, или права, перманентныя, т.-е. не отчуждаемыя, и сохраняющія свою силу съ теченіемъ времени, совокупность которыхъ даетъ личный счетъ собственника, но вмѣстѣ со счетомъ хозяйства, т.-е. не даетъ основаній для раздѣленія ихъ, хотя такое раздѣленіе и диктуется примѣненіемъ того же закона подобія, съ точки зрѣнія пространственныхъ отношеній, 2) обязательства, подлежащія погашенію по востребованіи, т.-е. краткосрочныя, каковъ коллективный счетъ всѣхъ кредиторовъ, т.-е. счетъ, уже ранѣе установленный, и 3) обязательства долгосрочныя, подлежащія погашенію въ точно установленные и всегда болѣе или менѣе продолжительные сроки, каковые составляютъ коллективный счетъ займовъ, но установить границу

между кредиторами и займами, если не опредѣлить кредиторовъ, какъ обязательства, вытекающія изъ текущихъ оборотовъ хозяйства, трудно, причемъ и послѣднее условіе практически мало пригодно для указаннаго раздѣленія счетовъ третьихъ лицъ, потому что отдѣльныя краткосрочныя обязательства по личнымъ счетамъ, напр., вклады до востребованія, какъ показываетъ практика любого банка, въ коллективномъ счетѣ вкладовъ становятся обязательствами, наиболѣе перманентными, пока кредитъ банка не подорванъ. Слѣдовательно, законъ подобія, при установленіи разграниченія пассива, или, что то же, при объединеніи элементарныхъ личныхъ счетовъ въ коллективные счета, когда такое разграниченіе или объединеніе производится съ точки зрѣнія отношеній по времени, намѣчаетъ лишь возможность выдѣленія изъ совокупности счета третьихъ лицъ коллективнаго счета займовъ, но для проведенія точной границы между займами и кредиторами достаточнаго критерія не даетъ.

167. Примѣненіе того же критерія установленія отношеній ко времени по закону подобія въ элементарныхъ счетахъ специфическихъ, т.-е. въ бюджетѣ, представляющемъ ихъ совокупность, приводитъ къ установленію трехъ коллективныхъ счетовъ, каковы— 1) счетъ бюджета прошлаго періода, состоящій изъ совокупности счетовъ доходовъ и расходовъ, поступающихъ въ данный періодъ оборота, но имѣющихъ отношеніе къ прошлому обороту; 2) счетъ бюджета текущаго періода, состоящій изъ совокупности счетовъ доходовъ и расходовъ, относящихся къ данному періоду оборота, и 3) счетъ бюджета будущаго періода, состоящій изъ совокупности доходовъ и расходовъ, относящихся къ оборотамъ слѣдующихъ періодовъ; причина происхожденія такого отношенія бюджета ко времени лежитъ въ томъ, что періодъ хозяйственнаго оборота и отчетный періодъ, вообще говоря, не совпадаютъ, и если въ хозяйствѣ имѣетъ мѣсто цѣлый рядъ оборотовъ, то и достичь такого совпаденія невозможно; однако, условный характеръ отчетнаго періода дѣлаетъ и самое раздѣленіе оборота условнымъ, что позволяетъ, посредствомъ особыхъ счетовъ порядка и метода, исключить изъ оборота всѣ счета, имѣющіе отношеніе къ прошлому и будущему обороту, ликвидируя всѣ отношенія прошлаго оборота досрочно, а ликвидація будущаго оборота отсрочивается до слѣдующаго періода, что, въ силу доказанной возможности разложенія каждаго оборота на активъ—расходы его и пассивъ—доходы его, даетъ достаточныя основанія разсматривать оконченные обороты прошлаго періода и начинательные обороты будущаго періода съ точки зрѣнія оборотовъ текущаго періода, какъ активъ

и пассивъ, потому что только законченный оборотъ по существу неразложимъ на свои составныя части, ибо только въ немъ доходы и расходы взаимно поглощаютъ другъ друга, а въ части прошлаго оборота—доходы его становятся недоимками или дебиторами, т.-е. условнымъ активомъ, а расходы—кредиторами, т.-е. переходятъ въ пассивъ; напротивъ, въ части будущаго оборота—доходы его остаются пассивомъ, тогда какъ расходы могутъ разсматриваться какъ условный активъ. Слѣдовательно, въ специфическихъ счетахъ теоретически ясно намѣчается возможность установленія по отношенію ко времени трехъ коллективныхъ счетовъ: бюджета прошлаго періода, бюджета текущаго періода и бюджета будущаго періода, но, при диграфическомъ представленіи баланса, практически нѣтъ надобности выводить эти счета, а можно допустить разложеніе перваго и третьяго счетовъ на активную и пассивсивную часть, расширивъ для этого понятіе объ активѣ и пассивѣ, а смѣшеніе съ дѣйствительнымъ активомъ и пассивомъ предупреждать учетомъ этихъ временныхъ отношеній на счетахъ тѣхъ же дебиторовъ и кредиторовъ или на счетахъ условной наличности, напр., матеріаловъ.

168. Итакъ, примѣненіе закона подобія въ отношеніи ко времени не даетъ яснаго критерія для объединенія въ коллективные счета какихъ-либо элементарныхъ счетовъ, матеріальныхъ и специфическихъ (оборотныхъ), и только въ личныхъ счетахъ намѣчаетъ необходимость раздѣленія счета третьихъ лицъ на счетъ займовъ и счетъ кредиторовъ.

## 2. Построеніе счетовъ по закону причинности.

Понятіе о бюджетѣ. Циклы счетовъ. Выводъ необходимыхъ счетовъ общественнаго хозяйства изъ бюджета.

169. Во всякомъ хозяйствѣ всякое измѣненіе въ состояніи хозяйственныхъ массъ имѣетъ свою причину; совокупность причинъ можетъ лежать внѣ круга хозяйственной дѣятельности, когда хозяйство служитъ средствомъ для достиженія какихъ-либо частныхъ цѣлей, какъ это имѣетъ мѣсто въ дѣятельности частныхъ хозяйствъ даже тогда, когда эти хозяйства преслѣдуютъ цѣли удовлетворенія личныхъ потребностей; совокупность причинъ можетъ лежать внутри круга хозяйственной дѣятельности, когда хозяйство служитъ само цѣлью для удовлетворенія какихъ-

либо общихъ нуждъ, какъ это имѣетъ мѣсто въ дѣятельности общественныхъ хозяйствъ даже тогда, когда эти хозяйства преслѣдуютъ цѣли удовлетворенія личныхъ потребностей соединенными или коллективными усиліями—кооперативно.

170. Въ частныхъ хозяйствахъ причины могутъ быть установлены и выяснены лишь въ результатѣ хозяйственной дѣятельности, могутъ мѣняться въ зависимости отъ измѣненій во внѣшнихъ условіяхъ, совокупность которыхъ опредѣляетъ хозяйственную конъюнктуру за данный періодъ хозяйственной дѣятельности; поэтому, учесть причины частно-хозяйственной дѣятельности можно лишь индуктивно, на основаніи опытныхъ данныхъ истекшаго хозяйственнаго періода на результатныхъ счетахъ, которые и должны представлять собою совокупность дифференціальныхъ причинъ хозяйственной дѣятельности, объединяемыхъ въ общемъ счетѣ этихъ причинъ—счетѣ прибыли и убытка за отчетный періодъ. Обладаніе опредѣленнымъ активомъ, т.-е. опредѣленнымъ имуществомъ, и пассивомъ, т.-е. опредѣленными правами или обязательствами, приводитъ къ возможности совершать оборотъ, отвѣчающій конструкціи даннаго хозяйства и условіямъ его конъюнктуры, въ тѣхъ цѣляхъ, которыя органически вовсе не связаны съ даннымъ хозяйствомъ, могутъ мѣняться по усмотрѣнію хозяина и оставаться невыясненными по существу. При такихъ условіяхъ хозяйственной дѣятельности построеніе въ частномъ хозяйствѣ системы счетовъ, основанной на учетѣ причинъ, будетъ носить всегда неустойчивый характеръ и можетъ итти въ разрѣзъ съ общимъ характеромъ частно-хозяйственной дѣятельности, для которой цѣли и достиженіе ихъ всегда важнѣе причинъ.

171. Въ общественномъ хозяйствѣ причины хозяйственной дѣятельности, а, слѣдовательно, и весь кругъ оборотовъ, т.-е. бюджетъ, напередъ очерченъ и установленъ такъ, что всѣ результаты этой дѣятельности являются лишь необходимыми слѣдствіями этихъ причинъ, почему активъ и пассивъ, т.-е. имущества и права, или обязательства, общественнаго хозяйства не являются причинами хозяйственной дѣятельности, а слѣдствіями, накопившимися въ результатѣ ряда оборотовъ. Конечно, по мѣрѣ накопленія такихъ средствъ возможно и обратное воздѣйствіе ихъ, въ свою очередь, на оборотъ, но все же лишь въ смыслѣ ускоренія или расширенія этихъ оборотовъ, безъ измѣненія характера ихъ по существу, каковой характеръ попрежнему всегда остается предусмотрѣннымъ напередъ. Отсюда слѣдуетъ, что причины дѣятельности общественныхъ хозяйствъ носятъ интегральный характеръ, напередъ извѣстный и устанавливаемый смѣтою, опредѣляющею

предѣлы и весь ходъ оборотовъ этого хозяйства, т.-е. весь его бюджетъ. При такихъ условіяхъ построеніе въ общественномъ хозяйствѣ системы счетовъ, основанной на учетѣ причинъ, опредѣляемыхъ смѣтою бюджета, можетъ носить устойчивый характеръ и придать системѣ счетовъ характеръ системы безусловно необходимыхъ счетовъ, поскольку эти счета могутъ быть выведены, какъ слѣдствіе, изъ понятія о бюджетѣ даннаго общественнаго хозяйства, при данномъ его складѣ, зависимость котораго отъ конъюнктуры отодвигается на задній планъ и тѣмъ слабѣе, чѣмъ болѣе уравновѣшенъ самый бюджетъ.

172. Совокупность какихъ-либо причинъ во всякомъ хозяйствѣ, если эти причины могутъ быть учтены, т.-е. исчислены въ деньгахъ, составляетъ счетъ оборотовъ какого-либо хозяйственнаго процесса, съ которымъ необходимо связанъ рядъ слѣдствій, подборъ которыхъ, по закону подобія, если эти слѣдствія допускаютъ учетъ, т.-е. денежное исчисленіе, приводитъ къ установленію счетовъ, представляющихъ устойчивыя совокупности учтенныхъ слѣдствій, вытекающихъ изъ счета даннаго оборота какъ счета учтенныхъ причинъ. Эти счета слѣдствій, необходимо вытекающихъ изъ счета причинъ, составляютъ циклъ необходимыхъ счетовъ, каковые счета каждаго цикла, по закону подобія, могутъ быть сведены къ болѣе общему циклу коллективныхъ счетовъ, а въ конечномъ счетѣ къ балансу, въ которомъ счетъ оборотовъ, или бюджетъ, можетъ быть связанъ съ вытекающимъ изъ него счетомъ актива и счетомъ пассива. Слѣдовательно, примѣненіе къ построенію системы счетовъ закона причинности приводитъ къ разложенію баланса на составныя части, гдѣ каждая часть обладаетъ своимъ оборотомъ, или бюджетомъ, изъ котораго вытекаетъ или съ которымъ связанъ опредѣленный активъ и пассивъ. Если связь необходимая, т.-е. основана на постоянныхъ причинахъ, какъ въ общественномъ хозяйствѣ, то разложеніе носитъ устойчивый характеръ и можетъ быть положено въ основу построенія системы необходимыхъ счетовъ.

173. Каждая часть баланса, разложеннаго на составныя части, по закону причинности, состоитъ изъ актива, пассива и бюджета, связанныхъ одною причиною, счетное выраженіе которой представляетъ бюджетъ; отъ такого разложенія получается рядъ частныхъ балансовъ, отвѣчающихъ отдѣльнымъ бюджетамъ. Примѣненіе къ частному балансу закона подобія приводитъ къ построенію цикла счетовъ опредѣленнаго бюджета; а соединеніе однородныхъ счетовъ актива и пассива всѣхъ цикловъ приводитъ къ построенію тѣхъ сложныхъ коллективныхъ счетовъ, въ кото-

рые объединяются коллективные счета однороднаго актива и однороднаго пассива всѣхъ цикловъ. Не подлежать и не могутъ объединяться въ коллективные счета лишь счета бюджетовъ, положенные въ основу разложенія, какъ напередъ установленныя причины, поскольку таковые счета бюджетовъ дѣйствительно представляютъ счетное выраженіе постоянныхъ причинъ хозяйственной дѣятельности и носятъ устойчивый характеръ, находящій свое подтвержденіе въ смѣтахъ каждаго бюджета. Однако, надо имѣть въ виду, что, исходя изъ закона причинности, возможно построить лишь систему необходимыхъ счетовъ, и самое разложеніе можетъ носить исчерпывающій характеръ лишь въ отношеніи оборотовъ, допускающихъ регулированіе ихъ смѣтами.

174. До поступленія доходовъ въ общественномъ хозяйствѣ нельзя произвести никакого расхода, такъ какъ эти расходы требовали бы внѣбюджетныхъ или сверхсмѣтныхъ средствъ. Отсюда слѣдуетъ, что въ общественномъ хозяйствѣ доходы должны опережать расходы, или расходы должны задерживаться до накопленія доходовъ, т.-е. въ общественномъ хозяйствѣ строго долженъ соблюдаться принципъ урегулированія расходовъ какого-либо бюджета доходами этого же бюджета.

175. Всякое производство расходовъ, выходящихъ за предѣлы дѣйствительныхъ доходовъ, слѣдовательно, расчеты съ контрагентами прежде полученія сборовъ съ плательщиковъ налоговъ, пріемъ пожертвованія, связаннаго съ расходами, выходящими за предѣлы пожертвованной суммы,— есть нарушеніе бюджетнаго равновѣсія, подрывающее общественное хозяйство въ самомъ корнѣ.

176. Обложеніе налогами должно быть такъ разсчитано, чтобы всѣ признанныя нужды общественнаго хозяйства были удовлетворены, а сроки взноса этихъ налоговъ должны быть такъ пріурочены, чтобы всѣ констатированные расходы были покрыты текущими или, по крайней мѣрѣ, наличными остатками прошлыхъ доходовъ, т.-е. реализованными доходами.

177. Правильность смѣты всякаго бюджета, въ періодъ его исполненія, провѣряется ходомъ доходовъ, и назначеніе или опредѣленіе расходовъ, т.-е. констатированіе расходовъ, должно совершаться въ предѣлахъ дѣйствительно поступившихъ доходовъ.

178. Дѣйствительные доходы, по мѣрѣ поступленія, приносятъ наличныя деньги, которыми кредитуютъ бюджетъ, дебитуя особый счетъ наличныхъ денегъ — счетъ кассы; по мѣрѣ оплаты расходовъ счетъ бюджета дебитуется, кредитуя счетъ кассы. Та-

кова простѣйшая форма соотношеній между активомъ и бюджетомъ въ общественномъ хозяйствѣ.

179. Въ періодъ дѣйствія бюджета, до его заключенія, въ балансѣ дебетъ и кредитъ бюджета показываются въ полномъ объемѣ. Дебетъ дѣйствующаго бюджета выражаетъ стоимость удовлетворенныхъ нуждъ населенія, которое, въ силу удовлетворенія этихъ нуждъ, является дебиторомъ общественнаго хозяйства, а такъ какъ всякая потребность удовлетворяется за счетъ матеріальныхъ средствъ, то дебетъ дѣйствующаго бюджета имѣетъ активное значеніе. Кредитъ дѣйствующаго бюджета выражаетъ цѣнность налоговъ, взимаемыхъ съ населенія, которое, въ силу уплаты этихъ налоговъ, до удовлетворенія тѣхъ потребностей, которыми вызываются налоги, является кредиторомъ общественнаго хозяйства, а такъ какъ взиманіе налоговъ съ населенія есть право общественнаго хозяйства, то кредитъ дѣйствующаго бюджета имѣетъ пассивное значеніе. Право на полученіе средствъ, т.-е. пассивный кредитъ, уравнивается въ бюджетѣ обязательствомъ удовлетворить нужды населенія, т.-е. уравнивается пассивнымъ дебетомъ.

180. Всѣ расходы за счетъ бюджета, сохраняющіе активное значеніе на срокъ, превышающій періодъ дѣйствія бюджета, т.-е. расходы на пріобрѣтеніе имущества, срокъ службы котораго превышаетъ одинъ годъ—обыкновенный періодъ бюджетныхъ операцій—должны быть записаны на дебетъ счета имущества, кредитуя непосредственно кассу при условіи, однако, обязательнаго проведенія ихъ черезъ бюджетъ; дебитовать такого рода расходами непосредственно счетъ бюджета не слѣдуетъ, въ виду того, что эти расходы сохраняютъ активное значеніе и за предѣлами бюджетнаго періода.

181. Въ цѣляхъ ускоренія констатированія вполнѣ опредѣлившихся расходовъ, эти констатированные расходы, послѣ точнаго установленія ихъ, на основаніи опредѣленій Управы, могутъ быть отчислены въ дебетъ расходовъ подлежащаго бюджета ранѣе фактической оплаты, причемъ кредитуется счетъ кредиторовъ даннаго бюджета, который, по мѣрѣ оплаты, дебитуется, кредитуя счетъ наличныхъ средствъ.

182. Напротивъ, допущеніе ускоренія въ регистраціи доходовъ путемъ записи доходовъ ранѣе фактическаго поступленія, что возможно, при условіи кредитованія бюджета за счетъ плательщиковъ налоговъ, т.-е. постановкою предстоящихъ поступленій на счетъ недоимщиковъ—не желательно: такое ускореніе лишаетъ бюджетъ того фактическаго обоснованія, которое обезпече-

но лишь при условіи записи въ бюджетъ только реализованныхъ доходовъ.

183. Только при заключеніи бюджета, по истеченіи операціоннаго періода, для учета доходовъ бюджета въ полномъ объемѣ можно записать въ кредитъ бюджета предстоящіе къ полученію доходы, для чего дебитуется счетъ недоимщиковъ и кредитуется бюджетъ. Все превышеніе такимъ образомъ констатированныхъ доходовъ надъ констатированными расходами должно быть причислено къ особому оборотному капиталу общественнаго хозяйства, называемому запаснымъ. Это превышеніе правъ даннаго бюджетнаго періода надъ обязательствами того же періода, создающее запасный капиталъ учитывается, при заключеніи бюджета, тѣмъ, что суммою превышенія доходовъ надъ расходами бюджетъ дебитуется, кредитуя счетъ запаснаго капитала.

184. Наличныя средства могутъ расходоваться на пріобрѣтеніе такихъ средствъ, которыя служатъ для удовлетворенія нуждъ не одного, а нѣсколькихъ бюджетныхъ періодовъ, а потому расходы этого рода сохраняютъ имущественное значеніе въ теченіи ряда лѣтъ, слѣдовательно, представляютъ превращеніе наличности одного рода въ наличность другого рода. Чтобы учесть такого рода расходы, связанные съ пріобрѣтеніемъ имущества, срокъ службы котораго превышаетъ бюджетный періодъ, надо поставить ихъ не на счетъ бюджета, но на счетъ имущества, счетъ какового дебитуется, кредитуя счетъ наличныхъ средствъ. Но такъ какъ пріобрѣтеніе имущества въ общественномъ хозяйствѣ не можетъ и не должно выходить за предѣлы правъ, опредѣляемыхъ бюджетами, то все пріобрѣтенное имущество должно быть покрыто изъ бюджетныхъ средствъ, каковое покрытіе и достигается за счетъ запаснаго капитала отчисленіемъ, при заключеніи отчетности, суммы, равной стоимости пріобрѣтеннаго въ отчетномъ году имущества, каковыя отчисленія образуютъ особый капиталъ—капиталъ въ имуществѣ, для чего запасный капиталъ дебитуется, кредитуя капиталъ въ имуществѣ на всю сумму пріобрѣтеннаго имущества.

185. Для того, чтобы показать, что реальные расходы въ суммѣ всѣхъ обязательствъ по отношенію къ третьимъ лицамъ—кредиторамъ покрыты реальными доходами, независимо отъ того, какъ выполняютъ свои обязательства плательщики налоговъ, оставленные недоимщиками, изъ запаснаго капитала должна быть отчислена въ особый счетъ нереализованныхъ правъ, называемый капиталомъ въ недоимкахъ, вся сумма непоступившихъ ко времени заключенія бюджета налоговъ, для чего запасный капиталъ

дебитуется этою суммою, кредитуя счетъ капитала недоимокъ, на которомъ и резервируется вся сумма недоимокъ.

186. Такимъ образомъ, исходя изъ понятія о бюджетѣ, какъ причинѣ всей хозяйственной дѣятельности, поскольку таковая можетъ быть учтена, т.-е. исчислена въ деньгахъ, можно вывести всю совокупность счетовъ, необходимыхъ для установленія бюджета за отчетный періодъ въ полномъ объемѣ, считаясь въ то же время съ отношеніемъ бюджета за данный періодъ къ бюджетамъ предшествующаго и слѣдующаго періодовъ. Вся совокупность этихъ необходимо связанныхъ съ бюджетомъ счетовъ составляетъ циклъ бюджетныхъ счетовъ, вытекающихъ, какъ слѣдствія, изъ исполненія бюджета даннаго періода.

Расходы — СЧЕТЪ БЮДЖЕТА — Доходы

| СЧЕТА АКТИВА. | | СЧЕТЪ ПАССИВА. |
|---|---|---|
| Счетъ наличныхъ средствъ. | — | Счетъ кредиторовъ.<br>Счетъ запаснаго капитала. |
| Счетъ имущества. | — | Счетъ капитала въ имуществѣ. |
| Счетъ недоимщиковъ. | — | Счетъ капитала въ недоимкахъ. |

187. Если всѣ причины хозяйственной дѣятельности могутъ быть установлены напередъ, какъ это имѣетъ мѣсто въ общественномъ хозяйствѣ, то каждая причина въ счетномъ отношеніи опредѣляется связаннымъ съ нею оборотомъ, заключающимъ въ себѣ, съ одной стороны—расходы, съ другой стороны—доходы, совокупность которыхъ и составляетъ счетъ этого оборота, или счетъ бюджета. Въ общественномъ хозяйствѣ всѣ бюджеты даны напередъ смѣтами, опредѣляющими кругъ оборотовъ каждаго бюджета, т.-е. расходы и доходы этого бюджета, изъ предѣловъ котораго не должны выходить обороты даннаго хозяйства. Каждый бюджетъ, по предыдущему, приводитъ, какъ причина, къ ряду слѣдствій, съ одной стороны, имущественнаго характера, съ другой стороны, юридическаго характера; совокупность слѣдствій имущественнаго характера составляетъ рядъ счетовъ актива, совокупность слѣдствій юридическаго характера—рядъ счетовъ пассива. На основаніи изложенныхъ выше соображеній, съ каждымъ бюджетомъ, какъ причиною, связаны необходимыя слѣдствія имущественнаго характера, которыя выражаются необходимыми счетами, таковы—счетъ наличныхъ средствъ, счетъ имущества и счетъ недоимщиковъ даннаго бюджета А (напр., обыкновеннаго), Б (напр., водопровода), В (напр., трамвая) и т. д., соста-

вляющіе необходимый активъ каждаго бюджета. Равнымъ образомъ, съ каждымъ бюджетомъ, какъ причиною, связаны необходимыя слѣдствія юридическаго характера, которыя выражаются необходимыми счетами разнаго рода обязательствъ; таковы счета кредиторовъ, запаснаго капитала, капитала въ имуществѣ, капитала въ недоимкахъ даннаго бюджета А, Б, В и т. д., составляющіе необходимый пассивъ каждаго бюджета. Причемъ счетъ недоимщиковъ, если онъ не уравновѣшенъ въ пассивѣ капиталомъ недоимокъ, правильнѣе считать пассивнымъ счетомъ, опредѣляющимъ юридическія отношенія, но диграфическій способъ написанія баланса побуждаетъ, согласно съ распространеннымъ въ практикѣ учета взглядомъ, относить счетъ недоимщиковъ въ активу, считая его наличными средствами, подлежащими реализаціи въ будущемъ—кассою будущаго бюджетнаго періода.

188. Когда каждая причина хозяйственной дѣятельности, въ полномъ объемѣ ея круга дѣйствій, учтена на счетѣ бюджета, т.-е. на счетѣ порождаемаго ею оборота, то въ предѣлахъ одного и того же хозяйства нѣтъ надобности обособлять учетъ счетовъ каждаго бюджетнаго цикла, а достаточно выдѣлить на учетъ самаго бюджета на отдѣльномъ счетѣ, потому что наличными средствами, имуществомъ и, вообще, активомъ долженъ пользоваться каждый бюджетъ въ равной мѣрѣ, равнымъ образомъ, всѣ обязательства лежатъ на всѣхъ бюджетахъ, и каждый ручается за выполненіе таковыхъ, напр., изъ свободныхъ средствъ любого бюджета могутъ быть оплачены обязательства другого бюджета. Слѣдовательно, однородныя слѣдствія разныхъ причинъ, т.-е. однородные счета актива и однородные счета пассива разныхъ бюджетовъ, т.-е. разныхъ цикловъ, можно объединить въ одинъ счетъ, отчего каждый станетъ лишь устойчивѣе, что вполнѣ отвѣчаетъ цѣлямъ правильнаго учета.

189. Такимъ образомъ, примѣненіе закона причинности къ установленію системы счетовъ приводитъ къ установленію ряда бюджетныхъ счетовъ, гдѣ обороты каждаго бюджета, т.-е. его расходы и доходы, учитываются на особомъ счетѣ, но одноименные счета актива и пассива различныхъ бюджетныхъ цикловъ соединяются, въ цѣляхъ достиженія большей устойчивости каждаго счета, въ одинъ счетъ. Слѣдовательно, вмѣсто счета наличныхъ средствъ бюджета А (напр., обыкновеннаго), бюджета Б (напр., водопровода), бюджета В (напр., трамвая), открывается одинъ общій счетъ наличныхъ средствъ всѣхъ бюджетовъ А, Б и В и т. п., т.-е. счетъ наличныхъ средствъ всего даннаго хозяйства; равнымъ образомъ, вмѣсто счета кредиторовъ бюджета А,

Б, В и т. д. одинъ счетъ кредиторовъ всѣхъ бюджетовъ, т.-е. счетъ кредиторовъ всего хозяйства.

*190. Примѣненіе закона причинности къ установленію системы счетовъ приводитъ, въ конечномъ счетѣ, къ установленію счетовъ каждаго бюджета, какъ причины ряда необходимыхъ слѣдствій, но однородныя слѣдствія всѣхъ бюджетовъ учитываются въ рядѣ необходимыхъ счетовъ, гдѣ эти слѣдствія, коль скоро они одинаковы для всѣхъ бюджетовъ, сливаются въ одинъ счетъ. Однако возможно, какъ будетъ показано въ своемъ мѣстѣ, прослѣдить всѣ эти слѣдствія при учетѣ, и въ постоянной связи съ породившимъ ихъ бюджетомъ, посредствомъ контръ-баланса, тогда какъ сохраненіе постоянной связи ихъ съ бюджетомъ въ самомъ балансѣ безъ нужды осложняетъ балансъ лишними счетами, требуетъ сложныхъ оборотовъ по внутреннимъ расчетамъ. стѣсняетъ свободу распоряженія средствами даннаго хозяйства въ общихъ интересахъ его и задерживаетъ безъ цѣли расчеты по всѣмъ обязательствамъ и, особенно, важнѣйшимъ обязательствамъ, каковы обязательства къ третьимъ лицамъ.

* 191. Если разсматривать оборотъ общественнаго хозяйства, опредѣляемый его бюджетомъ, какъ причину хозяйственной дѣятельности, то этотъ оборотъ разлагается на два параллельные процесса: одинъ—активнаго характера, опредѣляющій расходы бюджета, другой—пассивнаго характера, опредѣляющій доходы бюджета; первый процессъ — расходный оборотъ — порождаетъ, какъ необходимое слѣдствіе, рядъ юридическихъ отношеній, составляющихъ пассивъ общественнаго хозяйства, т.-е. оборотъ, или бюджетъ, испытываетъ преломленіе въ области внѣшнихъ отношеній, превращаясь въ пассивъ хозяйства; второй процессъ—доходный оборотъ—порождаетъ, какъ необходимое слѣдствіе, рядъ экономическихъ благъ, образующихъ активъ общественнаго хозяйства, т.-е. оборотъ, или бюджетъ, испытываетъ преломленіе въ области внутреннихъ явленій, превращаясь въ активъ хозяйства. Слѣдовательно, въ общественномъ хозяйствѣ активъ и пассивъ есть слѣдствія оборота и аналогичны силамъ реакціи окружающей среды, порождаемымъ движеніемъ тѣла въ данной средѣ, каковыя силы реакціи, какъ извѣстно изъ механики, равновелики и противоположны по направленію. Въ частномъ хозяйствѣ, обратно, активъ и пассивъ есть двѣ силы, сложеніе которыхъ порождаетъ оборотъ, представляющій слѣдствіе, а не причину одновременнаго дѣйствія на хозяйство всѣхъ его внутреннихъ силъ — актива и всѣхъ внѣшнихъ силъ—пассива.

192. Дальнѣйшее развитіе необходимыхъ счетовъ каждаго бюджетнаго цикла заключается въ возможномъ подраздѣленіи каждаго изъ основныхъ счетовъ уже не въ цѣляхъ установленія общаго характера операцій, связанныхъ съ бюджетомъ, а для установленія въ нихъ различныхъ болѣе или менѣе важныхъ оттѣнковъ, безъ установленія которыхъ система необходимыхъ счетовъ не имѣетъ надлежащаго развитія.

## 3. Построеніе системы счетовъ по закону развитія.

Связь закона развитія съ процессами хозяйственнаго обмѣна.

193. Развитіе хозяйственной дѣятельности совершается подъ вліяніемъ обмѣна, представляющаго своего рода силу тяготѣнія хозяйственныхъ массъ. Подъ вліяніемъ обмѣна, который встрѣчаетъ сопротивленіе въ давленіи права частной собственности, вообще говоря, возрастающемъ съ ростомъ обмѣна, хозяйственныя массы, не мѣняя своихъ свойствъ, пріобрѣтаютъ, въ силу обмѣна и подъ давленіемъ права частной собственности, различныя состоянія, которыя находятъ свое характерное выраженіе въ трехъ типичныхъ процессахъ хозяйственной дѣятельности: накопленіи, потребленіи и производствѣ. Законъ развитія системы счетовъ долженъ искать критерія для такого развитія прежде всего въ той причинѣ, которая порождаетъ развитіе самой хозяйственной дѣятельности, т.-е. въ обмѣнѣ, а, слѣдовательно, и въ тѣхъ процессахъ — накопленія, потребленія и производства—, которые являются слѣдствіемъ обмѣна. Отсюда слѣдуетъ, что, развивая систему счетовъ, установленныхъ выше изъ актива, пассива и бюджета, надо искать критерія для обоснованія такого развитія въ отношеніи главныхъ счетовъ къ тремъ типичнымъ процессамъ хозяйственной дѣятельности, т.-е. въ отношеніи ихъ къ накопленію, потребленію и производству, что приводитъ къ построенію цикла счетовъ накопленія, состоящихъ изъ счета актива, счета пассива и счета бюджета накопленія, цикла счетовъ потребленія, состоящаго изъ счета актива, счета пассива и счета бюджета потребленія, цикла счетовъ производства, состоящаго изъ счета актива, счета пассива и счета бюджета, или оборота производства.

* *194.* Примѣненіе закона подобія или закона причинности къ каждому циклу счетовъ накопленія, потребленія и производства

можетъ привести къ выводу всѣхъ счетовъ, необходимыхъ для учета операцій даннаго хозяйства. Но той же цѣли можно достичь и притомъ въ большемъ соотвѣтствіи съ процессами хозяйственной дѣятельности, если въ дальнѣйшемъ разложеніи цикла каждаго состоянія пользоваться закономъ развитія, т.-е. при разложеніи цикла счетовъ накопленія—опредѣлять счетами различные оттѣнки или различныя состоянія накопленія, напр., банковое, торговое, земельное и т. п.; при разложеніи цикла счетовъ потребленія—опредѣлять счетами различные оттѣнки или состоянія потребленія, напр., запасы потребленія, текущее потребленіе, обслуживаніе потребностей будущаго, каковы затраты на ремонтъ и, вообще, капитальныя затраты потребленія; но при разложеніи цикла счетовъ потребленія возможно обращать вниманіе и на опредѣленіе потребностей отдѣльныхъ хозяйственныхъ единицъ—лицъ и учрежденій, удовлетвореніе потребностей которыхъ входитъ въ кругъ задачъ даннаго хозяйства; при разложеніи цикла счетовъ производства прежде всего напрашивается разложеніе ихъ по роду производства, а въ каждомъ производствѣ—на стадіи производства.

* *195*. Однако, примѣняя законъ развитія и считаясь съ тѣмъ, что критеріемъ развитія служитъ конкретное состояніе каждаго хозяйства, нельзя упускать изъ виду того общеизвѣстнаго изъ опыта всей хозяйственной дѣятельности положенія, что въ современныхъ условіяхъ хозяйственной дѣятельности каждое хозяйство стремится спеціализироваться, т.-е. приспособиться къ удовлетворенію болѣе или менѣе однородныхъ хозяйственныхъ цѣлей, а, слѣдовательно, ставя себѣ такую задачу, каждое хозяйство не можетъ преслѣдовать цѣли обмѣна вообще, а преимущественно преслѣдуетъ или цѣли накопленія, или цѣли потребленія, или цѣли производства, такъ что другія цѣли отходятъ на задній планъ и становятся трудно уловимыми, а потому непригодными для разграниченія счетовъ опредѣленнаго хозяйства, когда оно достаточно ярко окрашено характернымъ состояніемъ, отвѣчающимъ вполнѣ его ближайшимъ задачамъ. Подчеркиваніе счетами другихъ состояній, кромѣ преобладающаго, если бы даже оно и оказалось возможнымъ, носило бы неустойчивый характеръ и противорѣчило конечной цѣли всякой правильной систематизаціи, заключающейся въ установленіи системы устойчивыхъ счетовъ. Такое подчеркиваніе различныхъ состояній, по отношенію къ процессамъ накопленія, потребленія и производства въ одномъ и томъ же хозяйствѣ, противорѣчило бы общему направленію дѣятельности каждаго хозяйства, проникнутаго стремленіемъ свести всѣ

процессы къ одному преобладающему и остальнымъ отвести второстепенную роль—побочныхъ процессовъ. Въ синдикатахъ, трестахъ и, особенно, общественныхъ хозяйствахъ, нельзя отрицать обратнаго стремленія, но синдикаты все же преслѣдуютъ преимущественно производственныя цѣли, тресты — цѣли накопленія, а общественныя хозяйства—цѣли потребленія, съ каковыхъ точекъ зрѣнія и правильнѣе производить учетъ операцій ихъ.

**196.* Яснѣе всего во всякомъ хозяйствѣ отношенія его хозяйственной дѣятельности къ различнымъ процессамъ обмѣна—накопленію, потребленію и производству, сказывается на оборотѣ, или бюджетѣ, даннаго хозяйства, напротивъ, активъ и пассивъ гораздо труднѣе поддается расчлененію по отношенію къ тѣмъ же процессамъ. Въ общественномъ хозяйствѣ, хотя оно и носитъ ярко выраженный характеръ потребленія, тѣмъ не менѣе бюджеты кооперативныхъ предпріятій у земствъ легко выдѣляются изъ общаго бюджета потребленія и носятъ ясно выраженный характеръ накопленія, хотя и въ интересахъ потребленія; напротивъ, бюджеты монопольныхъ предпріятій у городовъ, также легко выдѣляющіеся изъ общаго бюджета потребленія, носятъ ясно выраженный характеръ производства, хотя и въ интересахъ потребленія. Но въ активѣ и пассивѣ поддержаніе связи съ предпріятіями, какъ у земствъ, такъ и у городовъ, значительно труднѣе, и границы такого подраздѣленія постоянно стираются или не могутъ быть проведены во всѣхъ счетахъ актива и пассива, особенно въ кассѣ, безъ нарушенія единства кассы, а, слѣдовательно, и финансовой мощи всего хозяйства.

197. Не смотря на всю правильность, съ точки зрѣнія теоріи, критерія развитія системы счетовъ въ связи съ отношеніемъ даннаго хозяйства къ основнымъ процессамъ обмѣна — накопленію, потребленію и производству, практическая цѣль всякой систематизаціи — построеніе устойчивой системы счетовъ—заставляетъ искать болѣе практическаго критерія. Такъ какъ законъ развитія есть законъ движенія, или эволюціи, то естественно при построеніи системы счетовъ по закону развитія взять критеріемъ степень подвижности хозяйственныхъ массъ, независимо отъ того или иного ихъ состоянія по отношенію къ обмѣну. При такомъ критеріи однородныя хозяйственныя массы въ разныхъ хозяйствахъ могутъ обладать различною степенью подвижности, напр., топливо для торговли, для потребленія и для производства имѣетъ совершенно различную степень подвижности, но степень подвижности топлива въ каждомъ хозяйствѣ не трудно установить въ соотвѣтствіи съ его главною цѣлью. Одноименные счета

однихъ и тѣхъ же хозяйствъ, при дѣленіи ихъ по степени подвижности, а не по отношенію къ состоянію накопленія, потребленія и производства, будутъ не всегда сравнимы, но зато положеніе каждаго счета въ системѣ счетовъ даннаго хозяйства будетъ вполнѣ устойчивое. Критерій подвижности — въ прямомъ смыслѣ, легче всего примѣнимъ къ подраздѣленію счета актива, тогда какъ въ отношеніи подраздѣленія счета пассива практика указываетъ на критерій подвижности въ обратномъ смыслѣ — въ смыслѣ степени изъемлемости пассива; что же касается оборота, или бюджета, который по самому смыслу подвиженъ, то подраздѣленіе его по степени подвижности должно исходить изъ понятія о повторяемости оборота, потому что неповторяемые обороты лучше не бюджетировать, а относить къ активу или пассиву, причемъ эта повторяемость оборота находится, какъ показываетъ опытъ, въ тѣсной связи съ постоянствомъ источниковъ доходовъ, почему критеріемъ для подраздѣленія бюджета, особенно бюджета потребительныхъ хозяйствъ, къ категоріи которыхъ относится общественное хозяйство, можно принять постоянство источниковъ дохода. Не трудно понять, на основаніи всего изложеннаго, что въ общественныхъ хозяйствахъ наиболѣе постояненъ бюджетъ потребленія, напротивъ, бюджеты кооперативныхъ и монопольныхъ предпріятій, какъ присоединенные къ бюджету потребленія и побочные, носятъ менѣе устойчивый характеръ и болѣе подвержены колебаніямъ, каковыя могутъ доходить до полнаго исчезновенія какого-либо предпріятія изъ баланса хозяйства, безъ ущерба его устойчивости въ цѣломъ, а иногда даже и въ интересахъ укрѣпленія послѣдней.

А. Раздѣленіе бюджета (оборота) на счета по степени постоянства источниковъ доходовъ.

198. Всякій бюджетъ имѣетъ свою причину въ томъ источникѣ доходовъ, который даетъ средства для производства расходовъ. Всѣ доходы, которые могутъ итти безразлично на покрытіе ряда какихъ-либо расходовъ, составляютъ рядъ доходовъ одного бюджета. Въ бюджетѣ общественнаго хозяйства право взиманія доходовъ ограничено обязательствомъ указывать назначеніе расходовъ, каковое назначеніе должно быть общее для расходовъ одного бюджета.

199. Подраздѣленіе бюджетовъ должно вытекать изъ подраздѣленія источниковъ доходовъ, поэтому бюджетовъ должно быть столько, сколько имѣется неподлежащихъ смѣшенію источ-

никовъ дохода. Если какіе-либо расходы не могутъ быть покрыты за счетъ даннаго источника доходовъ, то такіе расходы даютъ основаніе новому бюджету и порождаютъ право на взиманіе особыхъ доходовъ при томъ непремѣнномъ условіи, чтобы грань между расходами этихъ двухъ бюджетовъ могла быть установлена не только въ смѣтахъ, но могла быть проводима текущимъ образомъ при всякомъ констатированіи расходовъ, что требуетъ достаточно ясно выраженнаго различія въ назначеніи расходовъ, иначе новые расходы сливаются съ перерасходами.

200. Если въ моментъ констатированія расходовъ нельзя разграничить съ точностью расходы по бюджетамъ, необходимо отдалить самый моментъ учета этого рода расходовъ или выдѣлить такого рода расходы въ особый счетъ. Слѣдовательно, расходы, которые при самомъ зарожденіи ихъ не могутъ быть распредѣлены по различнымъ бюджетамъ, слѣдуетъ или выдѣлить счетомъ особаго бюджета, давая этому бюджету точно опредѣленные источники доходовъ, или покрывать такіе расходы спеціальными фондами.

201. Что касается до подраздѣленія особыми счетами расходовъ одного и того же бюджета, то такое подраздѣленіе всегда ослабляетъ бюджетное единство и открываетъ путь для производства внѣбюджетныхъ расходовъ, если только нельзя обосновать такого подраздѣленія на спеціальныхъ смѣтахъ со спеціальными доходами.

202. Если счетъ расходовъ какого-либо одного бюджета все же подраздѣляемъ на рядъ счетовъ, то отдѣльные счета расходовъ одного и того же бюджета представляютъ счета условные— порядка и метода, которые не должны кредитоваться въ теченіе года, а кредитуются только при заключеніи годовой отчетности передачею всѣхъ расходовъ каждаго такого счета единому счету доходовъ этого бюджета, подраздѣленіе котораго не должно допускаться, и этотъ послѣдній счетъ является результатнымъ счетомъ, централизующимъ отдѣльные счета расходовъ одного бюджета.

203. Подраздѣленіе бюджета по источникамъ доходовъ должно быть основано на подраздѣленіи бюджета по степени постоянства источниковъ дохода. Такое подраздѣленіе приводитъ къ установленію трехъ главнѣйшихъ категорій бюджетныхъ средствъ: обыкновеннаго, особеннаго и чрезвычайнаго бюджета.

204. Источники доходовъ обыкновеннаго бюджета въ общественномъ хозяйствѣ должны вытекать изъ права самообложенія. Къ источникамъ обыкновеннаго бюджета относятся налоги разна-

го вида, косвенные налоги, раскладочные сборы и доходы съ общественнаго имущества (фундированные доходы); идутъ эти доходы на удовлетвореніе общественныхъ нуждъ, что придаетъ обыкновенному бюджету характеръ бюджета потребленія. Доходы этого бюджета — наиболѣе постоянные доходы общественнаго хозяйства; расходы этого бюджета носятъ также постоянный характеръ по назначенію и періодической повторяемости. Расходы обыкновеннаго бюджета отличаются несжимаемостью, т.-е. будучи признаны или допущены, обладаютъ свойствомъ естественнаго возрастанія и почти не допускаютъ сокращенія. Вслѣдствіе несжимаемости и естественнаго роста, присущаго расходамъ обыкновеннаго бюджета, доходы этого бюджета должны обладать возможно большею эластичностью, а такъ какъ эластичность доходовъ всегда уменьшается съ теченіемъ времени, то система обложенія требуетъ періодическаго обновленія. При указанныхъ свойствахъ доходовъ и расходовъ обыкновеннаго бюджета уравненіе ихъ легче всего достигается и наиболѣе обезпечено при условіи обоснованія доходовъ на правѣ самообложенія, а расходовъ на правѣ самоопредѣленія, каковыя права и должны лежать въ основѣ бюджетнаго права общественныхъ хозяйствъ.

205. Особенный бюджетъ, по происхожденію и назначенію случайный, создается путемъ добровольныхъ пожертвованій на общественныя нужды, что связываетъ этотъ бюджетъ по происхожденію съ процессомъ накопленія. Пожертвованія могутъ стать источникомъ постояннаго дохода съ пожертвованныхъ капиталовъ, по мѣрѣ ихъ накопленія, если капиталы не подлежатъ расходованію въ капитальной суммѣ; а въ большихъ общественныхъ хозяйствахъ совокупность случайныхъ поступленій этого рода можетъ, даже при расходованіи пожертвованій въ капитальной суммѣ, создавать источникъ болѣе или менѣе постоянныхъ поступленій, что и даетъ право регулированія ихъ расходовъ особымъ бюджетомъ. Вообще же этотъ бюджетъ вытекаетъ не изъ бюджетнаго права, а изъ добровольной передачи частныхъ правъ обществу.

206. Чрезвычайный бюджетъ связанъ съ чрезвычайными расходами общественнаго хозяйства, покрытіе которыхъ превышаетъ средства одного бюджетнаго періода, вслѣдствіе чего расходы этого рода превышаютъ средства обыкновеннаго бюджета. Это есть бюджетъ единовременныхъ затратъ. Расходы этого бюджета факультативны, т.-е. обладаютъ свойствомъ сжиматься и расширяться въ значительной мѣрѣ отъ воли общественнаго управленія, а источники дохода зависятъ отъ кредита, которымъ пользуется общественное управленіе на общемъ денежномъ рынкѣ.

Вообще чрезвычайный бюджетъ только косвенно основанъ на бюджетномъ правѣ, по существу онъ противорѣчитъ принципу самообложенія, такъ какъ расширяетъ право обложенія даннаго періода за счетъ слѣдующаго періода. Доходы этого бюджета зависятъ отъ конъюнктуры денежнаго рынка, т.-е. связаны съ процессомъ производства.

*207. Обыкновенный бюджетъ лежитъ и долженъ лежать въ основѣ всѣхъ операцій общественнаго хозяйства, онъ долженъ стоять по возможности внѣ вліянія частныхъ интересовъ, вытекая всецѣло изъ права широкаго мѣстнаго самоуправленія, въ основѣ котораго должно лежать право самоопредѣленія мѣстныхъ нуждъ и право самообложенія на признанныя по праву самоопредѣленія нужды. Этимъ бюджетомъ опредѣляются постоянныя потребности общественнаго хозяйства въ связи съ его назначеніемъ удовлетворять общественныя нужды мѣстнаго населенія, удовлетвореніе каковыхъ нуждъ должно быть обезпечено соблюденіемъ равновѣсія между расходами и доходами. Въ этомъ бюджетѣ одинаково неправильно, какъ накопленіе излишковъ, такъ и допущеніе дефицитовъ.

*208. Желательно, не имѣющее пока на практикѣ мѣста, зачисленіе фундированныхъ доходовъ въ фонды, а не въ бюджетъ, что усилило бы обложеніе до надлежащаго объема, дало бы средства для покрытія многихъ капитальныхъ затратъ за счетъ этого фонда и ограничило тѣмъ потребности въ займахъ для покрытія необходимыхъ капитальныхъ затратъ. Исключеніе фундированныхъ доходовъ изъ бюджета равносильно усиленію права самообложенія и вполнѣ соотвѣтствуетъ духу бюджетнаго хозяйства, потому что источникъ фундированныхъ доходовъ въ накопленіи имущества, а не въ самообложеніи, и наличность такого имущества, при расходованіи его на нужды потребленія, позволяетъ управлять хозяйствомъ, не прибѣгая къ самообложенію.

209. Изъ обыкновеннаго бюджета должны быть выдѣлены при учетѣ и даже при составленіи смѣты всѣ бюджеты особыхъ предпріятій какъ доходныхъ, такъ и хозяйственныхъ, составляющіе особую группу присоединенныхъ бюджетовъ, обороты которыхъ связаны съ процессомъ производства, хотя и для нуждъ потребленія. Присоединенные бюджеты всегда отличаются и другъ отъ друга и отъ обыкновеннаго бюджета степенью постоянства источниковъ дохода, обладая различною устойчивостью какъ въ расходахъ, такъ и въ доходахъ.

*210. Присоединенные бюджеты представляютъ собою различныя предпріятія, которыя, наравнѣ съ частными предпріятіями,

не могутъ не считаться съ условіями, опредѣляемыми всею торгово-промышленною конъюнктурою, и, слѣдовательно, должны подчиняться всѣмъ условіямъ, отъ которыхъ зависитъ успѣхъ коммерческихъ предпріятій, хотя и не должны преслѣдовать коммерческихъ цѣлей, т.-е. не должны служить источникомъ прибыли и замѣною налоговъ, дающихъ средства обыкновенному бюджету, а, напротивъ, должны прямо или косвенно служить общественнымъ интересамъ, понижая цѣны, установленныя однородными коммерческими предпріятіями, и препятствуя монополизаціи какихъ-либо областей общаго потребленія.

Отсюда слѣдуетъ, что чистый доходъ этихъ предпріятій долженъ разсматриваться, какъ случайный доходъ, и при правильной постановкѣ общественнаго хозяйства долженъ зачисляться въ особый фондъ урегулированія обыкновеннаго бюджета. Развитіе этихъ предпріятій, если они служатъ источникомъ покрытія нуждъ обыкновеннаго бюджета, усиливаетъ зависимость общественнаго хозяйства отъ частныхъ интересовъ.

211. Присоединенные бюджеты можно раздѣлить на три категоріи: бюджеты монопольныхъ предпріятій, бюджеты кооперативныхъ предпріятій и бюджеты хозяйственныхъ предпріятій.

212. Монопольныя предпріятія возникаютъ путемъ муниципализаціи всякаго рода предпріятій, монополія которыхъ создается удовлетвореніемъ какой-либо общей или необходимой потребности. Таковы предпріятія, связанныя съ доставленіемъ воды, газа, средствъ передвиженія массы населенія и т. п. Всѣ эти предпріятія имѣютъ наибольшее распространеніе въ городахъ, требуютъ спеціальной предпринимательской организаціи для удовлетворенія коллективной потребности.

213. Кооперативныя предпріятія организуются для удовлетворенія такихъ потребностей, которыя создаются индивидуальными потребностями, но требуютъ коллективной организаціи, напр., страхованіе отъ огня, страхованіе жизни, пенсій; организація дешеваго кредита, выгоднаго сбыта продуктовъ крестьянскаго хозяйства и т. п. Всѣ такія предпріятія нашли наибольшее примѣненіе въ земствахъ, гдѣ разрозненность населенія требуетъ въ дѣлѣ объединенія почина со стороны общественныхъ учрежденій.

*214. Монопольныя предпріятія, переходя въ завѣдываніе общественныхъ учрежденій, передаютъ обществу, а не частнымъ лицамъ тотъ незаслуженный приростъ цѣнностей, который создается ростомъ населенія. Только путемъ муниципализаціи предпріятій коллективной потребности, а отнюдь не путемъ самооблю-

женія, можетъ быть достигнута на дѣлѣ передача обществу незаслуженнаго прироста цѣнности, потому что доходность монопольныхъ общественныхъ предпріятій есть всегда рента, а не прибыль; прибыль же этихъ предпріятій, даже тогда, когда они находятся въ общественномъ пользованіи, прямо или косвенно, учитывается всегда частнымъ капиталомъ въ свою пользу—при реализаціи общественныхъ займовъ на эти предпріятія и при всякаго рода поставкахъ и подрядахъ.

*215. Желательно, чтобы въ бюджетѣ общественнаго хозяйства чистый доходъ предпріятій не служилъ замѣною реальнаго самообложенія, а зачислялся въ запасный капиталъ или, еще правильнѣе, въ особый фондъ для урегулированія обыкновеннаго бюджета, но это въ настоящее время мѣста не имѣетъ.

216. Различная степень постоянства доходности каждаго монопольнаго предпріятія даетъ достаточное основаніе для выдѣленія оборотовъ каждаго предпріятія въ особый бюджетный счетъ.

*217. Развитіе кооперативныхъ предпріятій входитъ въ задачу общественнаго хозяйства только временно до организаціи дѣйствительной коопераціи внѣ области общественнаго хозяйства, къ которому прямого отношенія кооперація не имѣетъ, такъ какъ кооперація носитъ всегда добровольный, а не обязательный характеръ, свойственный всегда операціямъ общественнаго хозяйства. Муниципализація кооперативныхъ предпріятій, въ противность муниципализаціи монопольныхъ предпріятій, должна носить временный характеръ иниціативы. Предпріятія эти даютъ прибыль, но эта прибыль имѣетъ характеръ резервовъ разнаго рода и должна присоединяться къ капиталамъ того рода кооперацій, которая привела къ образованію этой прибыли, и никоимъ образомъ не можетъ служить даже запаснымъ средствомъ для обыкновеннаго бюджета того общественнаго хозяйства, въ связи съ которымъ, въ данное время, находится кооперація, но въ практикѣ земствъ имѣетъ мѣсто какъ разъ обратное явленіе.

218. Каждое кооперативное предпріятіе съ теченіемъ времени ведетъ къ образованію устойчиваго дохода, но устойчивость достигается для каждаго предпріятія въ зависимости отъ спеціальныхъ свойствъ его, и, слѣдовательно, каждому кооперативному предпріятію, принимая къ тому же во вниманіе различіе въ контингентѣ участниковъ его, долженъ открываться особый бюджетный счетъ.

*219. Кромѣ присоединенныхъ бюджетовъ, вытекающихъ изъ муниципализаціи монопольныхъ и кооперативныхъ предпріятій, въ связи съ исполненіемъ мѣстнымъ общественнымъ управленіемъ

различныхъ задачъ, имѣющихъ общегосударственный, а не только мѣстный характеръ, возникаетъ рядъ бюджетовъ, которые должны получать средства изъ общегосударственнаго бюджета или должны покрываться спеціальными налогами. Всѣ такіе источники доходовъ могутъ быть соединены въ одномъ общемъ счетѣ, составляя отдѣльный присоединенный бюджетъ государственныхъ пособій; теоретически расходы этого бюджета должны быть покрываемы безъ какихъ-либо остатковъ въ размѣрѣ дѣйствительной потребности, а доходы представляютъ особый способъ выравниванія налогоспособности отдѣльныхъ общинъ страны. Пока въ бюджетѣ русскихъ городовъ и земствъ эти пособія ничтожны и гораздо значительнѣе пособія городовъ и земствъ казнѣ, т.-е. значительны въ русскихъ городахъ повинности, ослабляющія право самообложенія.

220. Наконецъ, къ присоединеннымъ бюджетамъ можно отнести всѣ хозяйственныя предпріятія, имѣющія своею задачею служить къ пониженію цѣнъ по такимъ подрядамъ и поставкамъ, которые играютъ значительную роль въ удовлетвореніи нуждъ самаго хозяйства или служатъ для урегулированія рыночныхъ цѣнъ на предметы первой необходимости въ интересахъ всего мѣстнаго населенія; послѣдняя задача въ настоящее время почти не выполняется и ее преслѣдуютъ обыкновенно потребительныя кооперації. Бюджеты хозяйственныхъ предпріятій, являясь оборотными, заимствуютъ на данный операціонный періодъ потребныя средства изъ средствъ другихъ бюджетовъ и, вообще говоря, своихъ источниковъ доходовъ не имѣютъ. Чаще всего счета этихъ бюджетовъ являются только распредѣлительными счетами.

**221.* При правильномъ обоснованіи бюджеты хозяйственныхъ предпріятій должны бы имѣть свои оборотные капиталы, образованные складочнымъ путемъ изъ средствъ активныхъ бюджетовъ или изъ запаснаго капитала; эти оборотныя средства необходимы для образованія запасовъ, для оплаты накладныхъ расходовъ, для покрытія расходовъ по первоначальному оборудованію. Бюджеты хозяйственныхъ предпріятій могутъ давать постоянный убытокъ, но быть выгодными тѣмъ, что создаютъ прибыль въ активныхъ бюджетахъ пониженіемъ цѣнъ, вынуждая подрядчиковъ и поставщиковъ къ заявленію болѣе низкихъ цѣнъ на предметы и работы, необходимые въ общественномъ хозяйствѣ. Провѣрка дѣйствительнаго значенія этихъ предпріятій достигается сопоставленіемъ стоимости всего объема работъ и поставокъ опредѣленнаго рода до введенія и послѣ введенія какой-либо хозяйственной операціи.

*222. Каждая хозяйственная операція должна быть поставлена смѣтою въ опредѣленные предѣлы, чего, впрочемъ, не дѣлается. Всѣ результаты этихъ операцій носятъ характеръ фактурной прибыли и убытка, почему всѣ онѣ могутъ быть соединены въ одинъ общій бюджетъ хозяйственныхъ предпріятій, хотя каждая операція, опредѣляемая особою смѣтою, должна быть выдѣлена въ общей смѣтѣ особою статьею, а оборотный капиталъ сколько-нибудь значительныхъ операцій долженъ показываться на особомъ счетѣ отдѣльнаго фонда этой операціи.

*223. На счетъ чрезвычайнаго бюджета можетъ быть относимо пріобрѣтеніе предметовъ, необходимыхъ въ обиходѣ общественнаго хозяйства и сохраняющихъ свою потребительную стоимость въ теченіе болѣе или менѣе продолжительнаго срока,—на этотъ срокъ и долженъ заключаться заемъ. На счетъ обыкновеннаго бюджета относится уплата процентовъ и погашенія по этому займу, чѣмъ создается возможность разсроченной, а не единовременной оплаты стоимости этого рода предметовъ и достигается урегулированіе бюджета. Такими краткосрочными займами устраняется надобность во введеніи временныхъ дополнительныхъ налоговъ для покрытія единовременныхъ затратъ. Однако правильнѣе всѣ такіе единовременные расходы покрывать путемъ образованія особаго фонда капитальныхъ затратъ изъ средствъ обыкновеннаго бюджета, такъ какъ урегулированіе обыкновеннаго бюджета путемъ займовъ невыгодно и стоитъ значительно дороже урегулированія путемъ предварительнаго отчисленія на образованіе фонда капитальныхъ затратъ.

224. На счетъ чрезвычайнаго бюджета должны быть относимы расходы по пріобрѣтенію такого имущества, которое необходимо при муниципализаціи разнаго рода предпріятій, или расходы по выкупу этихъ предпріятій, вообще, расходы по пріобрѣтенію имущества, сохраняющаго свою цѣнность неопредѣленно долгое время и дающаго доходы, возрастающіе съ ростомъ населенія. На пріобрѣтеніе имущества такихъ доходныхъ предпріятій преимущественно и заключаются долгосрочные займы, при помощи которыхъ создается возможность разсрочить оплату стоимости этого рода капитальныхъ затратъ, а покрытіе платежей по займамъ обезпечивается доходами пріобрѣтенныхъ путемъ займа предпріятій. Слѣдовательно, по предпріятіямъ такого рода обыкновенный бюджетъ только гарантируетъ платежи—ручается за нихъ, покрывая дефициты, всегда возможные въ періодъ оборудованія этихъ предпріятій. Такимъ образомъ, при правильномъ веденіи общественнаго хозяйства, только капитальныя за-

траты на предпріятія, съ обезпеченною самостоятельною доходностью, могутъ покрываться долгосрочными займами.

225. На счетъ чрезвычайнаго бюджета приходится иногда относить тѣ принудительные единовременные расходы, которые мѣстныя общественныя управленія вынуждены бываютъ совершать подъ давленіемъ государственной власти и которые, при правильныхъ отношеніяхъ, должны были бы покрываться за счетъ безвозвратныхъ пособій отъ казны или за счетъ временныхъ безпроцентныхъ ссудъ изъ Государственнаго Банка, какъ расходы, неимѣющіе признаннаго мѣстнаго значенія; таковы, напр., расходы по постройкѣ казармъ. Эти расходы, связанные съ вынужденнымъ нарушеніемъ бюджетнаго равновѣсія, не могутъ и не должны покрываться изъ средствъ обыкновеннаго бюджета, а должны бы покрываться за счетъ болѣе или менѣе долгосрочныхъ займовъ съ одновременнымъ усиленіемъ бюджета дополнительнымъ налогомъ, разрѣшенія котораго необходимо добиваться отъ государственной власти одновременно съ удовлетвореніемъ ея требованія по производству этихъ принудительныхъ расходовъ, если нельзя добиться пособія или безпроцентной ссуды отъ казны.

**226.* Смѣшенія чрезвычайныхъ расходовъ съ обыкновенными у мѣстныхъ общественныхъ учрежденій, займы которыхъ стоятъ подъ двойнымъ контролемъ — государственнымъ и общественнымъ, опасаться нельзя. Кромѣ того, покрытіе обыкновенныхъ расходовъ путемъ займовъ подрываетъ кредитъ, сохраненіе котораго требуетъ отъ общественныхъ учрежденій, такъ же какъ и отъ частныхъ лицъ, отношенія къ выпуску займовъ болѣе сдержаннаго и осмотрительнаго, чѣмъ то, которое можетъ позволять себѣ государство. Слѣдовательно, для соединенія чрезвычайнаго бюджета съ обыкновеннымъ здѣсь нѣтъ основаній, которыя часто приводятся въ пользу объединенія государственнаго обыкновеннаго и чрезвычайнаго бюджета въ теоріи финансовъ. Общественныя управленія, если бы даже и желали, ни при какихъ условіяхъ не могутъ, подобно государству, обратить займы въ источникъ постояннаго дохода.

227. Отдѣленіе чрезвычайнаго бюджета отъ обыкновеннаго, даже въ государственномъ бюджетѣ, необходимо, иначе, въ одномъ и томъ же бюджетѣ — обыкновенномъ, одни и тѣ же расходы будутъ стоять дважды: во-первыхъ, какъ расходы первоначальные въ капитальной суммѣ займа, во-вторыхъ, тѣ же расходы будутъ значиться вторично въ формѣ разсроченныхъ платежей по займамъ. Вообще, чрезвычайный бюджетъ нельзя разсматривать, какъ бюджетъ въ тѣсномъ смыслѣ слова, какимъ является обыкновенный

бюджетъ, опредѣляющій объемъ общественныхъ нуждъ; чрезвычайный бюджетъ имѣетъ исключительно учетный характеръ и представляетъ вспомогательный счетъ къ обыкновенному бюджету—особый пріемъ переоцѣнки послѣдняго,—при помощи котораго является возможность регулировать обыкновенный бюджетъ, устраняя, путемъ разсрочки капитальныхъ затратъ, всѣ случайные и чрезвычайные расходы, временно нарушающіе обязательное въ обыкновенномъ бюджетѣ равновѣсіе между доходами и расходами. Наконецъ, соединеніе чрезвычайнаго бюджета съ обыкновеннымъ чрезмѣрно расширяетъ полномочія даннаго состава управленія, давая ему право обложенія будущихъ поколѣній въ интересахъ политики текущаго момента, т.-е. позволяетъ данному составу общественнаго управленія, обязанному покрывать всѣ свои расходы путемъ самообложенія, навязывать расходы, опредѣленные этимъ составомъ, тѣмъ, кто, быть можетъ, будетъ по существу противъ этихъ расходовъ и кому они не только не приносятъ пользы, а приносятъ, можетъ быть, и вредъ. Слѣдовательно, соединеніе бюджета обыкновеннаго и чрезвычайнаго можетъ вести къ ограниченію права самоопредѣленія расходовъ будущими составами общественныхъ управленій.

228. Средства чрезвычайнаго бюджета, которыя могутъ быть получены путемъ займовъ, зависятъ отъ кредита, которымъ пользуется данное общественное управленіе; объемъ кредита опредѣляется, съ одной стороны, индивидуальною кредитоспособностью даннаго общественнаго управленія, которая зависитъ отъ его финансовой политики, а съ другой стороны и, главнымъ образомъ, этотъ кредитъ опредѣляется общимъ состояніемъ денежнаго рынка и наличностью свободныхъ капиталовъ, ищущихъ помѣщенія болѣе или менѣе долгосрочнаго. Успѣхъ реализаціи займа мало зависитъ отъ его срока, того или иного процента. Поэтому, для раздѣленія чрезвычайнаго бюджета по роду займовъ нѣтъ достаточныхъ основаній, и всѣ доходы этого бюджета отъ реализаціи разныхъ займовъ должны учитываться на одномъ общемъ счетѣ.

229. Реализація займовъ должна ставиться въ зависимость отъ общей потребности въ чрезвычайныхъ средствахъ, но какой-либо запасъ средствъ въ чрезвычайномъ бюджетѣ невыгоденъ для общественныхъ учрежденій, если они не могутъ, какъ то имѣетъ мѣсто въ большинствѣ случаевъ, дать этимъ запасамъ помѣщеніе изъ болѣе высокаго процента, чѣмъ процентъ, платимый ими самими по займу.

230. При общемъ счетѣ доходовъ чрезвычайнаго бюджета, общественныя управленія свои расходы въ этомъ бюджетѣ должны подраздѣлять, во-первыхъ, на необходимые, во-вторыхъ, на факультативные и въ-третьихъ, на принудительные. Затѣмъ, въ каждой изъ этихъ категорій чрезвычайные расходы подраздѣляются по роду или по назначенію особыми смѣтами, и расходамъ каждой смѣты, независимо отъ срока ея дѣйствія, открывается, на весь срокъ производства расходовъ данной смѣты, отдѣльный счетъ этихъ чрезвычайныхъ расходовъ.

231. Средства особеннаго бюджета создаются доходами пожертвованныхъ или накопленныхъ самимъ общественнымъ учрежденіемъ капиталовъ. Каждый капиталъ является источникомъ постояннаго, единовременнаго или періодическаго дохода, поэтому и особый бюджетъ можетъ быть раздѣленъ на три категоріи: 1) постоянный, 2) единовременный и 3) періодическій.

Средства постояннаго особеннаго бюджета получаются изъ доходовъ каждаго неприкосновеннаго капитала, который не можетъ расходоваться въ капитальной суммѣ. Обыкновенно самостоятельныхъ опредѣленныхъ расходовъ за счетъ этихъ доходовъ не производится, а всѣ доходы полностью отчисляются въ обыкновенный бюджетъ—въ возмѣщеніе расходовъ по содержанію разныхъ учрежденій, большею частью, благотворительнаго характера, причемъ, общіе расходы каждаго учрежденія только увеличиваются за счетъ спеціальныхъ доходовъ съ неприкосновенныхъ капиталовъ, но расходы за счетъ капиталовъ отдѣльно не указываются.

* *232.* Если каждому капиталу сохраняется особая доходность, то доходы каждаго капитала представляютъ особую статью общаго особеннаго бюджета, и въ этомъ случаѣ возможно производить за счетъ этихъ доходовъ расходы, связанные съ управленіемъ тѣми фондами, посредствомъ которыхъ обезпечивается каждому капиталу его спеціальная доходность, а въ обыкновенный бюджетъ отчислять только чистый доходъ со всѣхъ капиталовъ. Однако, правильнѣе фиксировать всѣмъ неприкосновеннымъ капиталамъ общій процентъ доходности — въ размѣрѣ доходности государственной ренты; при такомъ условіи возможно вовсе не имѣть счета постояннаго особеннаго бюджета и обезличенный доходъ неприкосновенныхъ капиталовъ зачислять непосредственно въ доходъ обыкновеннаго бюджета. Однако, послѣдній порядокъ пока встрѣчаетъ сопротивленіе и со стороны представителей частныхъ интересовъ и со стороны государственной власти, такъ

какъ усиливаетъ финансовую самостоятельность общественнаго хозяйства.

233. Средства единовременнаго особеннаго бюджета создаются за счетъ тѣхъ пожертвованныхъ спеціальныхъ капиталовъ, которые могутъ расходоваться въ капитальной суммѣ. При допущеніи начисленія процентовъ на неизрасходованныя суммы, каждый такой капиталъ обладаетъ нѣкоторыми текущими доходами, а самые капиталы не могутъ быть зачисляемы прямо въ бюджетъ, а должны предварительно отчисляться въ особый счетъ спеціальныхъ капиталовъ; такимъ капиталамъ слѣдуетъ фиксировать доходъ въ размѣрѣ того процента, который платится по займамъ даннаго общественнаго хозяйства, такъ какъ свободною наличностью этихъ капиталовъ общественныя хозяйства часто пользуются, какъ оборотнымъ капиталомъ.

*234. Правильнѣе не допускать никакого начисленія процентовъ на эти капиталы, для устраненія возможности копить и увеличивать ихъ капитальную сумму, и слѣдуетъ разсматривать каждый капиталъ, какъ особый добровольный, безвозвратный и безпроцентный заемъ; при такихъ условіяхъ весь учетъ этого рода бюджета можетъ быть поставленъ аналогично съ учетомъ собственныхъ фондовъ, образуемыхъ изъ запасныхъ средствъ обыкновеннаго бюджета, но такая постановка встрѣчаетъ сопротивленіе со стороны частныхъ интересовъ и со стороны государственной власти по той же причинѣ, какая указана въ § 232.

235. При всякомъ способѣ учета спеціальныхъ капиталовъ обязательно составленіе особой смѣты по каждому значительному капиталу, расходованіе котораго связано съ сооруженіемъ или пріобрѣтеніемъ имущества капитальной стоимости, и общей смѣты по всѣмъ спеціальнымъ капиталамъ, расходованіе которыхъ, не создавая имущества, ведетъ къ удовлетворенію какихъ-либо спеціальныхъ нуждъ общественнаго хозяйства, т.-е. при нераздѣльномъ счетѣ доходовъ этого бюджета расходы его учитываются на особомъ счетѣ расходовъ, отдѣляемомъ особою смѣтою, аналогично со способомъ учета чрезвычайнаго бюджета.

236. Средства періодическаго особеннаго бюджета получаются изъ запасныхъ средствъ заключенныхъ бюджетовъ. Въ установленіи доходовъ этого бюджета вовсе нѣтъ надобности, такъ какъ предѣлы расходовъ этого бюджета достаточно опредѣляются запаснымъ капиталомъ и покрываются отчисленіями изъ послѣдняго въ размѣрѣ расходовъ, установленныхъ особыми смѣтами. Такой бюджетъ долженъ былъ бы избавлять отъ заключенія краткосрочныхъ займовъ на пріобрѣтеніе бездоходныхъ или мало-

доходныхъ имуществъ и служить источникомъ покрытія единовременныхъ затратъ для нуждъ обыкновеннаго бюджета. Однако, въ настоящее время, зависимость общественнаго хозяйства отъ усмотрѣнія центральной государственной власти и ограниченность бюджетнаго права мѣстныхъ управленій, тѣсно связанная съ ограниченностью права самоуправленія, ведетъ къ такой бѣдности въ средствахъ, необходимыхъ для удовлетворенія текущихъ и неотложныхъ нуждъ, что образованіе какихъ-либо запасовъ для регулированія бюджетнаго равновѣсія не имѣетъ мѣста на практикѣ, даже у самыхъ значительныхъ общественныхъ хозяйствъ.

*237. Производство за счетъ запасныхъ средствъ какихъ-либо расходовъ, неимѣющихъ капитальнаго значенія и непредставляющихъ ссудъ третьимъ лицамъ и учрежденіямъ, по существу, неправильно: всѣ такіе расходы принадлежатъ обыкновенному бюджету или одному изъ дѣйствующихъ бюджетовъ и должны быть учтены на счетѣ одного изъ нихъ, иной способъ учета ведетъ къ сокрытію дефицита какого-либо дѣйствующаго бюджета и позволяетъ расходовать запасныя средства для обхода необходимости усиленнаго обложенія.

238. Весь особенный бюджетъ въ той части его, въ которой онъ покрывается изъ запаса прежнихъ лѣтъ, представляетъ въ сущности единовременные расходы, которые носятъ скорѣе статическій характеръ расходованія капиталовъ, чѣмъ динамическій характеръ бюджета, и при незначительности, исключительности и единовременномъ характерѣ эти расходы могутъ не бюджетироваться, а относиться прямо на счета актива—по роду пріобрѣтаемаго имущества, а прямые расходы могутъ включаться въ обыкновенный бюджетъ, какъ случайные расходы. Только въ значительныхъ общественныхъ хозяйствахъ совокупность этого рода случайныхъ расходовъ можетъ въ цѣломъ создавать довольно устойчивый бюджетъ и требуетъ для учета открытія счета особаго бюджета.

### Б. Раздѣленіе актива на счета имущества—по степени подвижности.

239. Счета имущественные имѣютъ всегда дебетовое сальдо, которое опредѣляетъ стоимость реальнаго имущества, существующаго въ натурѣ. Естественный признакъ, по которому слѣдуетъ подраздѣлять активъ, есть прежде всего родъ самаго имущества, и затѣмъ другой менѣе важный признакъ для подраздѣленія имущества есть подраздѣленіе имущества по мѣсту нахожденія,

каковое подраздѣленіе всегда носитъ неособенно устойчивый характеръ.

240. Развитіе системы имущественныхъ счетовъ, въ связи съ родомъ имущества, приводитъ къ подраздѣленію ихъ по степени подвижности имущества, почему въ одинъ счетъ соединяется имущество даже не вполнѣ однородное, если оно обладаетъ болѣе или менѣе одинаковою степенью подвижности, а подраздѣленіе такого имущества по мѣсту нахожденія допустимо лишь тогда, когда въ зависимости отъ мѣстонахожденія измѣняется и самая степень подвижности имущества одного и того же рода. Если же мѣстонахожденіе не измѣняетъ степени подвижности какого-либо имущества, то учетъ его по мѣсту нахожденія долженъ входить въ задачу синтетическаго учета второго порядка или въ задачу аналитическаго учета, представляя, вообще, для цѣлей ревизіоннаго учета второстепенное значеніе.

241. Полною подвижностью обладаетъ имущество, состоящее изъ наличныхъ денегъ разнаго рода: звонкой монеты, кредитныхъ билетовъ, денегъ на текущихъ счетахъ въ разныхъ банкахъ. Всей наличности этого рода открывается общій счетъ — счетъ кассы. Всѣми наличными средствами кассы можно располагать вполнѣ въ каждый данный моментъ времени: наличныя деньги обладаютъ полною подвижностью и могутъ быть всегда обмѣнены на имущество всякаго рода.

242. Выдѣленіе наличныхъ денегъ, хранящихся на текущихъ счетахъ въ банкахъ до востребованія, въ особый счетъ — счетъ текущихъ счетовъ въ банкахъ—надо считать неправильнымъ, такъ какъ это лишаетъ счетъ кассы единства, осложняетъ его лишними оборотами по переводу наличности изъ одного мѣста въ другое и можетъ вести къ злоупотребленіямъ при учетѣ этихъ переводовъ. Больше имѣетъ за себя основанія выдѣленіе въ особый счетъ наличности, хранящейся на условныхъ счетахъ въ банкахъ и представляющей краткосрочные вклады, но такіе вклады могутъ быть съ извѣстнымъ учетомъ всегда взяты изъ всякаго солиднаго банка досрочно въ любой моментъ времени, и, поэтому, выдѣленіе ихъ въ особый счетъ не окупаетъ цѣлаго ряда связанныхъ съ такимъ выдѣленіемъ неудобствъ—съ точки зрѣнія ревизіи, хотя и можетъ быть желательно—въ цѣляхъ контроля, задачи котораго, однако, при ревизіонномъ учетѣ, должны стоять на второмъ планѣ и не всегда совмѣстимы съ задачами ревизіи.

243. Выдѣленіе текущихъ счетовъ въ банкахъ въ особый счетъ наличности обязательно лишь въ томъ случаѣ, если оплата расходовъ допускается чеками на банкъ, безъ ордеровъ на кассу,

или, если банки уполномочены производить оплату расходовъ предъявителямъ ордеровъ общественнаго управленія непосредственно. Однако, допущеніе такого порядка нарушаетъ единство кассы и противорѣчитъ цѣлямъ ревизіи.

244. Въ городскомъ управленіи уплата чеками безъ ордеровъ и предъявленіе ордеровъ непосредственно въ банкѣ, помимо главной кассы, не практикуется, а потому въ этихъ хозяйствахъ нѣтъ основанія для раздѣленія счета наличныхъ средствъ, и всѣ наличныя средства должны учитываться, независимо отъ мѣста храненія ихъ, на одномъ общемъ счетѣ — счетѣ кассы, который правильнѣе называть счетомъ наличныхъ денегъ.

245. Въ земствахъ, какъ губернскихъ, такъ и уѣздныхъ, наличныя деньги могутъ находиться въ разныхъ отдѣленіяхъ государственнаго казначейства и въ кассахъ разныхъ уѣздныхъ земствъ. Полученіе денегъ изъ казначейства, хотя и не можетъ встрѣтить никакой задержки въ удовлетвореніи, но требуетъ болѣе или менѣе продолжительнаго времени, почему этого рода наличныя деньги, въ виду ихъ меньшей подвижности, должны выдѣляться въ особый счетъ — счетъ отдѣленій государственнаго казначейства. Полученіе денегъ изъ кассы уѣздныхъ земствъ требуетъ не только времени, но, смотря по состоянію этихъ кассъ, можетъ и не получить удовлетворенія по востребованію, а потому и счетъ этихъ наличныхъ денегъ отличается еще меньшею подвижностью и требуетъ выдѣленія въ особый счетъ—счетъ наличности въ кассахъ уѣздныхъ управъ. Для такого раздѣленія наличныхъ средствъ земства тѣмъ больше основаній, что и ордера губернскаго земства оплачиваются непосредственно, по предъявленіи, какъ казначействами, такъ и кассами земскихъ управъ.

246. Если наличныя средства превышаютъ текущія потребности и допускаютъ помѣщеніе на неопредѣленный срокъ, то, для обезпеченія имъ высшей доходности, они помѣщаются въ особый родъ менѣе подвижного имущества, каковы всѣ процентныя бумаги, приносящія опредѣленный процентъ или дающія дивидендъ, т.-е. извѣстную долю въ прибыляхъ какихъ-либо предпріятій. Помѣщеніе наличныхъ денегъ въ процентныя бумаги вполнѣ осуществимая операція, но обратная сдѣлка не всегда можетъ состояться по востребованію и иногда требуетъ болѣе или менѣе значительнаго времени. Слѣдовательно, процентныя бумаги представляютъ имущество менѣе подвижное, реализація его требуетъ нѣкотораго времени, хотя при современныхъ условіяхъ денежнаго обращенія этотъ родъ имущества можетъ считаться способнымъ къ обмѣну на деньги въ любой моментъ времени, а

потому имъ такъ же легко располагать, какъ и наличными деньгами, несмотря на значительно меньшую подвижность.

247. Дивидендныя бумаги, помимо большого риска, связаннаго съ ними, отличаются меньшею степенью подвижности, чѣмъ процентныя бумаги, хотя зато даютъ большую доходность, но ни города, ни земства въ данное время своихъ наличныхъ средствъ въ дивидендныя бумаги не помѣщаютъ, и послѣднія встрѣчаются въ ихъ портфеляхъ только въ видѣ исключенія, а потому для выдѣленія изъ счета процентныхъ бумагъ дивидендныхъ бумагъ въ особый счетъ въ мѣстныхъ общественныхъ хозяйствахъ нѣтъ достаточныхъ основаній.

*248. Какъ дивидендныя, такъ и процентныя бумаги могутъ быть именныя и на предъявителя. Именныя бумаги даютъ право на возобновленіе въ случаѣ утраты, но зато съ большимъ трудомъ реализуются. Ни города, ни земства не нуждаются въ такомъ огражденіи своихъ интересовъ, какое дается именными процентными бумагами, а потому, какъ правило, не должны имѣть именныхъ цѣнныхъ бумагъ, тѣмъ болѣе, что наличность ихъ въ портфелѣ ведетъ къ усиленію финансовой зависимости общественнаго хозяйства, которое этимъ путемъ лишается свободнаго распоряженія своими капиталами; правительственный контроль надъ пользованіемъ этими капиталами и безъ того близокъ по своему характеру къ опекѣ.

249. Каждый родъ процентныхъ бумагъ обладаетъ различною степенью подвижности, зависящею отъ времени и мѣста, но различіе это для ходовыхъ процентныхъ бумагъ, вообще говоря, настолько незначительно и измѣнчиво, что не можетъ служить основаніемъ для дальнѣйшаго подраздѣленія счета процентныхъ бумагъ по этой частной подвижности. Города и земства, какъ правило, не должны имѣть въ своемъ портфелѣ другихъ бумагъ, кромѣ ходовыхъ: государственныхъ, гарантированныхъ правительствомъ и ипотечныхъ, которыя и составляютъ общій счетъ процентныхъ бумагъ.

250. Подраздѣленіе процентныхъ бумагъ по принадлежности ихъ городскимъ капиталамъ противорѣчитъ принципу единства каждаго рода наличности и столь же мало имѣетъ за себя основанія, какъ подраздѣленіе счета кассы по принадлежности ея наличности разнымъ капиталамъ городскихъ и частныхъ лицъ.

*251. Принадлежность имуществъ капиталамъ устанавливается пассивомъ и проведеніе ея въ активѣ есть въ сущности сведеніе двойной системы учета на простую: каждый рубль въ активѣ равноцѣненъ и можетъ служить обезпеченіемъ любого пассивнаго

рубля. Двойная система даетъ всѣмъ обязательствамъ не индивидуальное, а коллективное обезпеченіе: необходимо наблюдать лишь за тѣмъ, чтобы подвижность актива соотвѣтствовала изъемлемости пассива.

252. Изъ счета процентныхъ бумагъ должны быть выдѣлены процентныя бумаги, представленныя на храненіе, если обязательно возвращеніе ихъ по принадлежности за тѣми же номерами, но надлежитъ стремиться, въ цѣляхъ единства портфеля, къ установленію такихъ условій, при которыхъ обязательно было бы возвращеніе бумагъ того же достоинства, но не за тѣми же номерами. Возвращеніе процентныхъ бумагъ за тѣми же номерами дѣлаетъ фондъ ихъ настолько неподвижнымъ, что онѣ являются контръ-пассивнымъ счетомъ, т.-е. фиктивнымъ активомъ, почему, при указанномъ условіи, такого рода бумаги должны быть выдѣляемы въ особый счетъ процентныхъ бумагъ депозитныхъ.

253. Съ общимъ счетомъ процентныхъ бумагъ не должно соединять счета облигацій даннаго общественнаго хозяйства. Наличность въ портфелѣ собственныхъ облигацій, независимо отъ происхожденія ихъ (напр., путемъ пожертвованія) и независимо отъ того, принадлежатъ ли эти облигаціи къ числу реализованныхъ или къ числу нереализованныхъ, составляетъ не активъ, а контръ-пассивъ, подлежащій при оцѣнкѣ баланса исключенію изъ суммы облигаціонныхъ займовъ, а потому облигаціи даннаго общественнаго хозяйства должны быть выдѣлены въ особый счетъ—счетъ собственныхъ облигацій.

254. Наибольшею неподвижностью въ оборотахъ общественнаго хозяйства обладаетъ инвентарь, или имущество въ тѣсномъ смыслѣ. Общественное имущество, вообще говоря, не подлежитъ ни продажѣ, ни отчужденію: реализація его при обыкновенныхъ условіяхъ не можетъ имѣть мѣста, и, какъ правило, оно подлежитъ сохраненію въ первоначальномъ состояніи, каковое поддержаніе имущества въ первоначальномъ состояніи позволяетъ числить его по балансу въ первоначальной стоимости.

*255. Въ балансѣ большей части городовъ, хотя далеко не у всѣхъ, стоимость принадлежащаго имъ имущества въ балансѣ значится, хотя оцѣнка недвижимаго имущества во многихъ случаяхъ номинальная, а кадастры — неполные или вовсе отсутствуютъ. Въ балансѣ земствъ недвижимое имущество чаще всего вовсе не значится, что, конечно, надо считать важнымъ пробѣломъ. Обыкновенно, въ балансахъ оцѣнка имущества сопровождаетъ заключеніе облигаціонныхъ займовъ, которые земствамъ стали разрѣшаться только въ самое недавнее время: по условіямъ

выпуска облигаціонные займы обезпечиваются всѣмъ общественнымъ имуществомъ, что и побуждаетъ ввести недвижимое имущество въ балансъ, хотя въ отчетахъ многихъ городовъ, даже за границею, такъ же какъ въ большей части государственныхъ отчетовъ, ограничиваются перечнемъ обязательствъ по займамъ, безъ всякой оцѣнки обезпечивающаго ихъ имущества.

256. Недопустимость отчужденія какого бы то ни было общественнаго имущества дѣлаетъ все имущество почти неподвижнымъ и обязываетъ общественное управленіе хранить его въ полной неприкосновенности, но все же нѣкоторые оттѣнки въ степени подвижности его имѣются, что даетъ основаніе для раздѣленія его на три счета: 1) счетъ движимаго имущества, 2) счетъ имущества предпріятій, 3) счетъ недвижимаго имущества.

257. Движимое имущество состоитъ изъ такихъ предметовъ оборудованія общественныхъ учрежденій, срокъ службы которыхъ превышаетъ годъ, т.-е. пользованіе которыми для нуждъ общественнаго хозяйства превышаетъ бюджетный періодъ. Это имущество подвижно не въ томъ смыслѣ, чтобы оно было легче обратимо въ деньги, но въ томъ только смыслѣ, что оно быстрѣе выходитъ изъ употребленія и, кромѣ того, оно мало связано съ мѣстонахожденіемъ, обладаетъ матеріальною удобоподвижностью и требуетъ особыхъ мѣръ, обезпечивающихъ его сохранность. Движимое имущество относительно быстро возобновляется, дѣленіе его въ зависимости отъ срока износа соотвѣтствуетъ дѣленію по степени подвижности, но установленіе такихъ сроковъ для каждаго имущества даже одного и того же рода не можетъ быть сдѣлано съ надлежащею точностью, а потому степень подвижности, связанная съ каждымъ родомъ имущества, можетъ претерпѣвать значительныя колебанія чисто случайнаго характера; слѣдовательно, для подраздѣленія счета движимаго имущества въ синтетическомъ учетѣ перваго порядка по срокамъ службы нѣтъ достаточныхъ основаній.

258. Имущество предпріятій, заключающее въ себѣ, какъ движимость ихъ, такъ и недвижимость, словомъ, все первоначальное и послѣдующее ихъ оборудованіе, подлежитъ выдѣленію въ особый счетъ въ виду того, что это имущество, хотя и не отличается однородною степенью подвижности, если разсматривать его по отношенію къ составляющимъ его предметамъ, въ цѣломъ, по значенію своему, довольно однородно, представляя средства производства и своего рода частную собственность общественныхъ управленій, неотчуждаемость которой еще не составляетъ общепризнаннаго права, а политика общественныхъ управленій въ

этой области подвержена сильнымъ колебаніямъ. Какъ имущество, связанное съ производствомъ, оно достаточно отличается отъ оборудованія учрежденій, представляющаго имущество потребленія, равно какъ и отъ недвижимаго имущества, каковое уже носитъ характеръ имущества накопленія. Эта связь каждаго рода имущества съ различными характерными состояніями подтверждаетъ цѣлесообразность учета каждаго рода имущества на особомъ счетѣ.

259. Для раздѣленія счета имущества предпріятій на счета имущества отдѣльныхъ предпріятій нѣтъ основаній. Но есть достаточныя основанія для раздѣленія счета имущества предпріятій на счетъ имущества монопольныхъ предпріятій, счетъ имущества кооперативныхъ предпріятій и счетъ имущества хозяйственныхъ предпріятій. Однако, для первыхъ двухъ категорій имѣетъ мѣсто въ настоящее время натуральное раздѣленіе: у городовъ имѣются только монопольныя, а у земствъ—только кооперативныя предпріятія. Что же касается до хозяйственныхъ предпріятій, то, обыкновенно, первоначальная стоимость ихъ оборудованія ничтожна, и, въ силу этого частнаго соображенія, выдѣленіе ихъ въ особый счетъ не представляетъ практическаго интереса. Такимъ образомъ, на практикѣ нѣтъ надобности вводить какое-либо подраздѣленіе счета имущества предпріятій.

260. Недвижимое имущество состоитъ изъ земель, домовъ, лавокъ и т. п.; оно обладаетъ естественною неподвижностью, или полною, какъ земли, или практически полною, какъ дома. Границы каждаго такого имущества должны быть точно опредѣлены въ натурѣ, зарегистрованы въ планахъ, право фактическаго владѣнія должно быть ограждаемо безъ всякихъ, на практикѣ къ сожалѣнію довольно частыхъ, упущеній. Но для раздѣленія неподвижнаго имущества по степенямъ подвижности нѣтъ основаній въ одномъ и томъ же общественномъ хозяйствѣ: въ принципѣ оно неотчуждаемо и обладаетъ почти одинаковою натуральною неподвижностью. Срокъ службы каждаго имущества этого рода практически неограниченный, а потому для дѣленія его по срокамъ службы также нѣтъ достаточныхъ основаній.

261. Всѣ перечисленные виды имущества носятъ ясно отмѣченный характеръ накопленія, т.-е. составляютъ категорію имущества одного состоянія. Но есть виды имущества иного состоянія; это имущество, накопленіе котораго недопустимо въ общественномъ хозяйствѣ, таковы—матеріалы и продукты собственнаго производства, каковые въ общественномъ хозяйствѣ, непреслѣдующемъ торговыхъ цѣлей, не могутъ разсматриваться, какъ то-

вары, а служатъ для цѣлей потребленія или цѣлей производства; но самое производство въ общественномъ хозяйствѣ служитъ цѣлямъ потребленія, а потому трудно въ немъ достичь устойчиваго разграниченія имущества, служащаго цѣлямъ потребленія, отъ имущества, служащаго цѣлямъ производства; только, какъ указано выше, оборудованіе предпріятій важно выдѣлить въ довольно устойчивый счетъ имущества предпріятій, но, какъ орудія производства, эта часть имущества носитъ характеръ накопленія. По этимъ причинамъ мало основаній для выдѣленія изъ счета матеріаловъ продуктовъ производства; мало того, продукты производства, если они не потреблены въ теченіе даннаго періода, обладаютъ сомнительною стоимостью, напр., остатокъ воды, остатокъ газа, запасъ электрической энергіи и т. д., каковая сомнительная стоимость заставляетъ удерживаться отъ учета такого рода продуктовъ на какомъ-либо счетѣ актива и, самое большее, даетъ право отнести часть расходовъ по производству къ расходамъ будущаго года, но даже такой учетъ опасенъ тѣмъ, что открываетъ путь для болѣе или менѣе произвольной перефактуровки части расходовъ изъ года въ годъ. Наконецъ, даже на матеріалы въ общественномъ хозяйствѣ можно смотрѣть какъ на расходы, нераспредѣленные по бюджетамъ, а потому стоимость ихъ, какъ имущества, сомнительна. Слѣдовательно, матеріалы, продукты производства въ общественномъ хозяйствѣ имѣютъ сомнительную активную стоимость и только при нѣкоторыхъ условіяхъ, гарантирующихъ правильный учетъ этой стоимости, не всегда на практикѣ осуществимыхъ, могутъ числиться въ числѣ имущественныхъ счетовъ и, во всякомъ случаѣ, несмотря на естественную подвижность, въ оборотѣ общественнаго хозяйства имѣютъ ограниченную подвижность, такъ какъ движеніе ихъ возможно или въ направленіи использованія для нуждъ самаго хозяйства, или за счетъ сокращенія производства слѣдующаго періода. Все это даетъ право разсматривать счетъ матеріаловъ и продуктовъ въ общественномъ хозяйствѣ, какъ счета вспомогательные, ставящіе своею задачею разграниченіе оборотовъ смежныхъ періодовъ. Ниже будетъ указано, при какихъ условіяхъ возможно матеріалы и продукты въ балансѣ общественнаго хозяйства считать активомъ, а не бюджетными расходами; во всякомъ случаѣ, это активъ, съ точки зрѣнія обмѣна, менѣе подвижный, чѣмъ недвижимое имущество, т.-е. скорѣе можно въ общественномъ хозяйствѣ продать земельный участокъ по цѣнѣ значительно превышающей первоначальную стоимость, чѣмъ продать остатокъ матеріаловъ или даже продукты собственнаго производства по цѣнѣ сколько-нибудь близкой къ ихъ первоначальной стоимости.

262. Еще меньшею подвижностью или обмѣноспособностью въ общественномъ хозяйствѣ обладаетъ имущество за третьими лицами, т.-е. долги третьихъ лицъ. Даже въ частныхъ предпріятіяхъ, если они не представляютъ изъ себя кредитныхъ учрежденій, долги третьихъ лицъ только тогда могутъ считаться реальнымъ активомъ, если они обезпечены торговыми векселями, а всѣ остальные книжные долги правильнѣе во всякомъ хозяйствѣ считать контръ-пассивомъ основного капитала, или условнымъ активомъ.

263. Общественныя учрежденія, вообще говоря, векселей не выдаютъ и векселей не принимаютъ, такъ какъ они не занимаются торговыми операціями, и, слѣдовательно, долги третьихъ лицъ въ ихъ активѣ представляютъ всегда контръ-пассивъ, т.-е. переданные третьимъ лицамъ капиталы, или контръ-бюджетъ, т.-е. нереализованные доходы даннаго бюджетнаго періода. Мало того, всѣ виды имущества, находящагося въ долгу за третьими лицами, кромѣ ссудъ, представляютъ нераспредѣленные расходы или разныя выдачи авансомъ и непоступившіе доходы, или недоимки, по характеру своему ближе всего подходящіе къ опротестованнымъ векселямъ, такъ какъ это сборы, невнесенные въ срокъ и подлежащіе принудительному взысканію, вслѣдствіе чего всѣ виды этого рода долговъ, какъ сомнительные, должны быть всегда обезпечены особыми фондами, отчисленными изъ капиталовъ, или резервами (делькредере), образованными изъ текущихъ бюджетныхъ средствъ.

264. Долги третьихъ лицъ представляютъ собою: 1) наличныя средства, предназначенныя къ расходу, но недостигшія своего назначенія и остающіяся временно за счетомъ третьихъ лицъ, входящихъ въ составъ управленія—агентовъ, таковы: авансы подотчетнымъ лицамъ на мелкіе хозяйственные расходы, а также авансы поставщикамъ и подрядчикамъ, выданные въ счетъ неисполненныхъ ими или непринятыхъ отъ нихъ поставокъ и работъ, что дѣлаетъ таковыхъ третьихъ лицъ комиссіонерами, т.-е. своего рода агентами; 2) наличныя средства, принадлежащія доходамъ, но недостигшія кассы, т.-е. нереализованныя и остающіяся временно за счетомъ третьихъ лицъ, корреспондентовъ, каковы плательщики налоговъ, и, вообще, недоимщики общественнаго бюджета; 3) наличныя средства, израсходованныя для цѣлей, лежащихъ внѣ круга даннаго бюджетнаго хозяйства, и потому подлежащія возврату тѣми третьими лицами и учрежденіями, которымъ они выданы на тотъ или иной срокъ, таковы всѣ ссуды, которыя представляютъ временный дефицитъ въ фондахъ или капиталахъ

даннаго общественнаго хозяйства. Если не становиться на точку зрѣнія логисмографическаго учета, то всѣ эти обороты съ наличностью суть обороты пассивные, а не активные, и какъ дебиторы хозяйства, незанимающагося кредитными операціями, должны считаться не счетами актива, а счетами пассива. Ниже будутъ указаны условія, при которыхъ эти счета можно числить въ активѣ баланса общественнаго хозяйства.

В. Раздѣленіе пассива на счета капиталовъ (правъ и обязательствъ)—по степени изъемлемости.

265. Счета капиталовъ имѣютъ всегда кредитовое сальдо, которое выражаетъ реальное обязательство, существующее въ силу тѣхъ или иныхъ правоотношеній. Естественный признакъ, по которому долженъ подраздѣляться пассивъ, есть родъ самыхъ обязательствъ, и затѣмъ менѣе важно подраздѣленіе по происхожденію обязательствъ, каковое подраздѣленіе всегда носитъ менѣе устойчивый характеръ.

266. Развитіе системы счетовъ капиталовъ, въ связи съ родомъ обязательствъ, приводитъ къ подраздѣленію пассива по степени изъемлемости капиталовъ, т.-е. въ одинъ счетъ должно соединить обязательства такого рода, которыя обладаютъ болѣе или менѣе одинаковою степенью изъемлемости, а раздѣленіе по происхожденію одного рода обязательствъ должно допускаться лишь тогда, когда степень изъемлемости зависитъ отъ происхожденія обязательства. Если происхожденіе обязательствъ не вліяетъ на степень изъемлемости, то учетъ обязательствъ по происхожденію можетъ входить въ задачу синтетическаго учета второго порядка или въ задачу аналитическаго учета.

267. Полною неизъемлемостью въ каждомъ хозяйствѣ долженъ обладать тотъ капиталъ, которымъ опредѣляется обязательство по пріобрѣтенію всего оборудованія необходимаго для цѣлей даннаго хозяйства, безъ котораго дѣятельность даннаго хозяйства невозможна и который неизъемлемъ. Сумма пассива, равновеликая суммѣ недвижимаго и движимаго имущества и имущества предпріятій въ активѣ, составляетъ счетъ капитала въ имуществѣ общественнаго хозяйства. Для какого-либо подраздѣленія этого капитала по происхожденію нѣтъ основаній въ виду одинаковой неизъемлемости этого капитала, а естественный или случайный износъ имущества подлежитъ, какъ правило, возстановленію за счетъ подлежащихъ бюджетовъ до первоначальной суммы, такъ какъ общественное хозяйство, непріобрѣтающее имущество для

торговли, имѣетъ всегда лишь имущество, необходимое для поддержанія хозяйства.

268. Если общественное учрежденіе заключаетъ какой-либо долгосрочный заемъ, обезпеченный по условіямъ займа имуществомъ общественнаго учрежденія, то временно, до погашенія капитальной суммы займа, часть капитала въ имуществѣ становится принадлежащею облигаціонерамъ, а потому изъ счета капитала имущества, при всякомъ займѣ, должна быть выдѣлена на особый счетъ сумма, равновеликая заемному капиталу, причемъ капиталъ въ имуществѣ возстановляется лишь по мѣрѣ погашенія заемнаго капитала, или по мѣрѣ пріобрѣтенія новаго имущества на средства займа.

269. Долгосрочные займы общественныхъ учрежденій могутъ быть двухъ родовъ: облигаціонные и ипотечные; при помощи первыхъ необходимыя средства добываются выпускомъ облигацій на предъявителя безъ залога какого-либо опредѣленнаго имущества, при помощи вторыхъ средства получаются изъ ипотечныхъ банковъ подъ залогъ опредѣленнаго имущества. Перваго рода займы не ограничиваютъ права распоряженія имуществомъ, вторые связаны съ ограниченіемъ права свободнаго распоряженія имуществомъ. Въ виду указанныхъ существенныхъ различій счетъ капитала долгосрочныхъ обязательствъ долженъ быть раздѣленъ на два счета: 1) счетъ облигаціонныхъ займовъ и 2) счетъ ипотечныхъ займовъ.

270. Сумма пассива по счетамъ капитала въ имуществѣ, капитала облигаціонныхъ займовъ и капитала ипотечныхъ займовъ всегда должна быть равна суммѣ актива по счетамъ движимаго имущества, предпріятій и недвижимаго имущества; только при этомъ условіи можно считать въ балансѣ доказаннымъ, что все имущество погашено изъ бюджетныхъ средствъ и нѣтъ имущества, пріобрѣтеннаго помимо бюджета, такъ какъ пріобрѣтеніе имущества за счетъ свободной наличности, не отражаясь на обязательствахъ, т.-е. въ пассивѣ нарушаетъ указанное равновѣсіе.

271. Вполнѣ неизъемлемы въ силу условій, но не въ силу необходимости ихъ для хозяйства, капиталы, пожертвованные разными лицами подъ условіемъ расходованія однихъ процентовъ, но безъ права расходованія самыхъ капиталовъ; всѣ эти капиталы составляютъ одинъ общій счетъ неприкосновенныхъ капиталовъ. Граница между неприкосновенными капиталами и капиталомъ въ имуществѣ проводится не по степени изъемлемости, а по происхожденію: первыя обязательства внѣшняго происхожденія, второй внутренняго; первые неизъемлемы по условіямъ, т.-е. вслѣдствіе

случайныхъ причинъ, второй неизъемлемъ по существу, въ силу всего строя общественнаго хозяйства, поэтому неизъемлемость капитала въ имуществѣ надо считать болѣе неизъемлемости неприкосновенныхъ капиталовъ, вслѣдствіе чего капиталъ въ имуществѣ связанъ съ болѣе неподвижнымъ, а неприкосновенные капиталы болѣе подвижнымъ активомъ, какимъ являются разныя процентныя бумаги.

272. Слѣдующіе по степени изъемлемости капиталы есть разные кооперативные капиталы, имѣющіеся въ распоряженіи, главнымъ образомъ, земствъ и почти отсутствующіе у большинства городовъ. Съ обособленіемъ кооперации возможна передача этого капитала соотвѣтствующей кооперации; кромѣ того, эти капиталы являются запасными кооперативными капиталами, а потому уровень ихъ понижается въ зависимости отъ текущихъ потребностей данной операціи кооперативнаго характера. Однако всякая кооперативная операція, при нормальныхъ условіяхъ, съ теченіемъ времени пріобрѣтаетъ такую устойчивость, что запасный капиталъ ея, вообще говоря, возрастаетъ, потому что при установившемся составѣ участниковъ всѣ текущія нужды вполнѣ удовлетворяются текущими взносами и процентами съ капиталовъ, т.-е. эти кооперативные капиталы имѣютъ тенденцію къ превращенію, при достаточной устойчивости состава участниковъ, въ постоянный, мало измѣняющійся фондъ. Для каждой кооперативной операціи долженъ быть открытъ, при различіи состава участниковъ и различіи задачъ кооперации, особый счетъ капитала этой операціи, таковы: 1) счетъ продовольственнаго капитала, 2) счетъ пенсіоннаго капитала, 3) счетъ капитала страхованія отъ огня, 4) счетъ капитала учрежденій мелкаго кредита.

273. Капиталы учрежденій мелкаго кредита начали отходить отъ земства уже въ настоящее время, страховые капиталы стоятъ на очереди обособленія, пенсіонные капиталы и продовольственные, несмотря на свой кооперативный характеръ, имѣютъ много основаній для того чтобы остаться въ распоряженіи общественныхъ учрежденій, такъ какъ первые состоятъ отчасти изъ отчисленій самихъ общественныхъ учрежденій на дѣло пенсіонированія ихъ служащихъ, а вторые связаны съ удовлетвореніемъ такой общей потребности населенія, которая не должна ставиться въ зависимость отъ добровольной кооперации, а должна покрываться, наравнѣ съ прочими общими нуждами, налогами.

274. Значительною изъемлемостью, но съ неопредѣленнымъ срокомъ, обладаютъ разные капиталы, пожертвованные частными лицами съ правомъ расходованія по указанному жертвователями

назначенію не только процентовъ съ капиталовъ, но и самыхъ капиталовъ. По мѣрѣ выполненія воли жертвователя капиталы эти расходуются полностью и, слѣдовательно, носятъ характеръ изъемлемыхъ капиталовъ. Порядокъ ихъ изъемлемости долженъ былъ бы опредѣляться рядомъ особыхъ смѣтъ на производство расходовъ, согласныхъ съ назначеніемъ этихъ капиталовъ. При урегулированіи расходованія этихъ капиталовъ ежегодными смѣтами, суммы пожертвованій можно зачислять прямо въ особенный бюджетъ, вовсе не капитализируя ихъ, въ виду чисто временнаго характера ихъ; но при расходованіи этихъ капиталовъ безъ составленія ежегодныхъ смѣтъ, правильнѣе учитывать эти суммы на счетѣ особаго капитала. Для подраздѣленія счета спеціальныхъ капиталовъ по отдѣльнымъ капиталамъ въ синтетическомъ учетѣ перваго порядка нѣтъ достаточнаго основанія, и учетъ отдѣльныхъ капиталовъ долженъ входить въ задачу синтетическаго учета второго порядка или долженъ совершаться въ порядкѣ аналитическаго учета.

275. Слѣдующій рядъ капиталовъ обладаетъ болѣе или менѣе неопредѣленной, вообще говоря, изъемлемостью,—по востребованію, причемъ право распоряженія этими капиталами принадлежитъ уже не общественному учрежденію, а частнымъ лицамъ и учрежденіямъ, безъ всякаго контроля или при нѣкоторомъ контролѣ общественнаго управленія. Эти капиталы носятъ общее названіе депозитныхъ капиталовъ.

276. Депозитные капиталы есть капиталы, находящіеся на храненіи до востребованія или на срокъ—до выполненія тѣхъ или иныхъ условій. Депозиты должны быть всегда указаны по происхожденію или по принадлежности тѣмъ или другимъ учрежденіямъ и частнымъ лицамъ. Депозиты можно раздѣлить на двѣ большія группы: депозиты учрежденій, находящихся въ вѣдѣніи даннаго общественнаго управленія, и депозиты постороннихъ учрежденій и лицъ.

*277. Депозитовъ учрежденій, подвѣдомственныхъ общественному управленію, строго говоря, не слѣдуетъ допускать; существованіе ихъ на практикѣ допускается вслѣдствіе тѣхъ или иныхъ отступленій отъ обязательнаго для всякаго общественнаго хозяйства единства бюджета. Эти депозиты могутъ быть двухъ родовъ: 1) депозиты такихъ учрежденій, которыя всецѣло существуютъ на средства, отчисляемыя изъ общественнаго бюджета: по тѣмъ или инымъ причинамъ этимъ учрежденіямъ предоставлено право распоряжаться отпускаемыми имъ средствами по ихъ усмотрѣнію, хотя и по указанному въ общей смѣтѣ назначенію,

причемъ эти учрежденія не обязаны текущимъ образомъ отчитываться въ расходованіи этихъ средствъ. Такой довольно архаическій порядокъ опеки частныхъ лицъ надъ общественнымъ управленіемъ до сихъ поръ дѣйствуетъ въ городахъ по отношенію къ попечителямъ училищъ; 2) депозиты учрежденій, которыя кромѣ пособій изъ средствъ общественнаго бюджета, каковыя они расходуютъ по своему усмотрѣнію, обладаютъ еще самостоятельными источниками доходовъ; эти доходы они не обязаны проводить чрезъ общественную кассу и не обязаны вносить въ общественный бюджетъ; таковы, напр., отношенія между городами и ихъ попечительствами о бѣдныхъ.

278. Депозитъ однородныхъ учрежденій, обладающихъ какими-либо спеціальными правами, долженъ имѣть особый счетъ. По существу эти депозиты представляютъ добровольно отчужденную часть бюджетныхъ средствъ общественнаго хозяйства, а капиталы этихъ депозитовъ представляютъ переходъ отъ капиталовъ даннаго хозяйства къ капиталамъ третьихъ лицъ. Въ настоящее время особеннымъ сепаратизмомъ проникнуто училищное управленіе и городскія попечительства о бѣдныхъ, для учета оборотовъ которыхъ надо имѣть въ балансахъ городовъ счета слѣдующихъ депозитовъ: 1) счетъ депозитовъ училищныхъ и 2) счетъ депозитовъ городскихъ попечительствъ о бѣдныхъ. У земствъ имѣется спеціальный депозитъ этого рода — депозитъ уѣздныхъ земствъ, расходуемый по указанію послѣднихъ.

279. Настоящіе депозиты, принадлежащіе постороннимъ третьимъ лицамъ, двухъ родовъ: 1) депозиты, безусловно подлежащіе возврату по принадлежности, и только по выморочному праву, и въ силу земской давности, при невостребованіи могущіе зачисляться въ капиталъ общественнаго хозяйства, и 2) депозиты, подлежащіе возврату при извѣстныхъ условіяхъ, по выполненіи тѣхъ или иныхъ обязательствъ, иногда, какъ залоги арендаторовъ, находящіеся на храненіи въ теченіе многихъ десятковъ лѣтъ.

Депозиты этого рода, вообще, случайнаго происхожденія и всегда незначительны по суммѣ; для подраздѣленія каждаго рода ихъ особыми счетами нѣтъ достаточныхъ практическихъ основаній, и достаточно въ большинствѣ случаевъ имѣть для учета ихъ два счета: 1) счетъ депозитовъ разныхъ, вообще говоря, подлежащихъ возврату по востребованію, и 2) счетъ залоговъ, подлежащихъ возврату при выполненіи извѣстныхъ условій. Но у земствъ есть еще особый родъ этихъ депозитовъ — депозитъ имперскаго продовольственнаго капитала, принадлежащій казнѣ

и расходуемый по назначенію согласно особыхъ правилъ. Наконецъ, у городовъ и земствъ могутъ быть особые счета—депозита казенныхъ суммъ, если они взимаютъ сборы за счетъ казны, и депозита земскихъ или городскихъ суммъ, если взимаютъ сборы другъ для друга.

280. Наибольшею изъемлемостью по самому назначенію обладаютъ капиталы, составляющіе особую группу капиталовъ, принадлежащихъ разнымъ кредиторамъ, которые исполнили для общественнаго хозяйства тѣ или иныя обязательства: оказали кредитъ, доставили матеріалы, произвели работы, внесли въ дѣло свой личный трудъ—на этихъ счетахъ ликвидируются обязательства бюджетовъ по отношенію къ третьимъ лицамъ. Хотя изъемлемость этихъ капиталовъ въ общественномъ хозяйствѣ до извѣстной степени регулируется усмотрѣніемъ общественнаго управленія, но при правильномъ веденіи дѣла, въ огражденіе отъ повышенія цѣнъ, каковое можетъ вызываться задержкою разсчетовъ съ кредиторами, всякое общественное учрежденіе должно безъ замедленія удовлетворять признанныя имъ обязательства по отношенію ко всѣмъ третьимъ лицамъ, не дожидаясь поступленія причитающихся ему суммъ съ третьихъ лицъ—недоимщиковъ, поэтому накопленіе этихъ капиталовъ, вообще говоря, носитъ случайный характеръ и объясняется добровольною неявкою самихъ кредиторовъ за расчетомъ. Тѣмъ не менѣе, при значительномъ размѣрѣ хозяйства, суммы кредиторовъ держатся на нѣкоторомъ минимальномъ уровнѣ даже при отсутствіи всякой задержки въ платежахъ.

* *281.* Для востребованія кредиторами причитающихся имъ суммъ долженъ быть установленъ опредѣленный короткій срокъ, по истеченіи котораго онѣ причисляются къ запасному капиталу, что не можетъ лишать кредиторовъ права получить причитающіяся имъ суммы въ теченіе всего періода земской давности, а даетъ возможность очищать счета кредиторовъ отъ суммъ, своевременно невостребованныхъ. Такая очистка счетовъ кредиторовъ необходима потому, что всѣ суммы на счетахъ кредиторовъ должны значиться за счетомъ опредѣленныхъ лицъ, иначе капиталы кредиторовъ легко могутъ обратиться въ рядъ незакрытыхъ кредитовъ прежнихъ лѣтъ, а такъ какъ кредиторы, зачастую, состоятъ изъ многихъ мелкихъ суммъ, то поименный учетъ ихъ требуетъ большой затраты труда.

282. Изъемлемость въ счетѣ кредиторовъ, вообще говоря, зависитъ не отъ рода обязательствъ по отношенію къ нимъ, а зависитъ отъ происхожденія, т.-е. отъ рода выполненныхъ ими обя-

зательствъ. Отсюда вытекаетъ дѣленіе кредиторовъ на слѣдующіе счета: 1) счетъ выкупа тиражныхъ облигацій; 2) счетъ срочныхъ купоновъ для уплаты предъявителямъ облигацій и купоновъ отъ общественныхъ займовъ, причитающихся имъ суммъ, которыя выдаются имъ по предъявленіи тиражныхъ облигацій или срочныхъ купоновъ, а отчисляются единовременно въ сроки, установленные для уплаты; 3) счетъ казенныхъ суммъ для учета всякаго вида пособій казнѣ изъ средствъ общественнаго хозяйства; 4) счетъ земскихъ суммъ у городовъ и городскихъ у земствъ для учета всякаго рода пособій, получаемыхъ земствами отъ городовъ или городами отъ земствъ; 5) счетъ служащихъ для учета причитающагося имъ жалованія; 6) счетъ поставщиковъ для суммъ, причитающихся за поставленные матеріалы; 7) счетъ подрядчиковъ для учета суммъ за исполненныя подрядныя работы; 8) счетъ контрагентовъ, на которомъ объединяется учетъ всѣхъ другихъ кредиторовъ общественнаго хозяйства по разнаго рода обязательствамъ, принятымъ на себя общественнымъ управленіемъ въ силу тѣхъ или иныхъ условій, каковы: наемъ помѣщенія, выдача пособій, пенсій и т. п.

283. Вслѣдствіе свойства расходовъ расти съ теченіемъ времени пропорціонально росту населенія, наряду со свойствомъ доходовъ терять свою эластичность съ теченіемъ времени, является тѣмъ большая необходимость въ образованіи запаснаго капитала для урегулированія возможной отсталости въ доходахъ сравнительно съ расходами, чѣмъ ограниченнѣе право самообложенія, т.-е. чѣмъ труднѣе для даннаго общественнаго хозяйства, при данныхъ условіяхъ, обновить свою систему обложенія. Отсюда вытекаетъ необходимость сводить всякій бюджетъ съ нѣкоторымъ возможно меньшимъ, но все же запасомъ, а накопленіе этихъ запасовъ и создаетъ особый фондъ для урегулированія бюджета, который долженъ быть тѣмъ больше, чѣмъ менѣе эластична система обложенія, и который составляетъ запасный капиталъ въ тѣсномъ смыслѣ слова и является наиболѣе изъемлемымъ оборотнымъ капиталомъ общественнаго хозяйства, независимо отъ того или иного способа его образованія и подраздѣленія.

284. Превышеніе доходовъ надъ расходами въ кооперативныхъ предпріятіяхъ идетъ на образованіе капиталовъ этихъ предпріятій, но превышеніе доходовъ надъ расходами монопольныхъ предпріятій служитъ источникомъ доходовъ обыкновеннаго бюджета и средствомъ пониженія налоговъ, потому что предпріятія могутъ разсматриваться въ бюджетѣ общественныхъ хозяйствъ, какъ особый видъ косвеннаго обложенія.

* 285. При правильной организаціи общественнаго хозяйства монопольныя предпріятія не должны служить средствомъ косвеннаго обложенія, а прибыль каждаго предпріятія должна обращаться въ особый фондъ предпріятій, за счетъ котораго должно производиться оборудованіе и расширеніе предпріятій, преимущественно тѣхъ, которыя служатъ для удовлетворенія наиболѣе неотложныхъ потребностей населенія, а при достаточномъ накопленіи фонда возобновленія и расширенія предпріятій избытокъ долженъ обращаться на пониженіе тарифовъ за пользованіе этими предпріятіями. Повышеніе тарифовъ въ общественныхъ предпріятіяхъ, имѣя въ виду ихъ монопольный характеръ, не должно имѣть мѣста ни при какихъ условіяхъ, такъ какъ всякое отступленіе отъ этого правила или позволяетъ усиливать косвенное обложеніе за счетъ прямого обложенія, или нарушаетъ принципъ экономіи, позволяя управленію, въ расчетѣ на возможность повысить тарифъ, производить излишніе расходы и не стремиться къ ихъ сокращенію. Однако, въ настоящее время, если и нельзя указать на стремленіе къ повышенію тарифовъ, то все же повсемѣстно замѣтно стремленіе доходами съ предпріятій усилить средства бюджета, что лишаетъ предпріятія необходимаго имъ фонда возобновленія и расширенія, равно какъ препятствуетъ пониженію тарифовъ, что, конечно, въ значительной степени могло бы содѣйствовать удовлетворенію столь важной потребности, какъ потребленіе воды, устройство канализаціи, дешевое и скорое передвиженіе, пользованіе газомъ для освѣщенія и техническихъ цѣлей.

286. Доходы съ имущества: земель, домовъ, всякаго рода оброчныхъ статей, капиталовъ, вносятся полностью въ бюджетъ общественныхъ хозяйствъ и, слѣдовательно, являются средствомъ пониженія прямыхъ налоговъ, а въ небольшихъ городахъ даже главнымъ источникомъ доходовъ, позволяющимъ привилегированной группѣ избирателей (домовладѣльцамъ) управлять общественнымъ хозяйствомъ, не неся почти никакихъ налоговъ, и искусственно задерживать удовлетвореніе потребностей населенія въ узкихъ рамкахъ доходности съ накопленнаго имущества, что въ значительной степени препятствуетъ самому развитію этой доходности и правильному использованію богатствъ нашихъ городовъ въ цѣляхъ поднятія и развитія городской жизни, такъ какъ такое использованіе доходовъ съ имущества лишаетъ прежде всего средствъ къ поднятію доходности этого имущества путемъ надлежащаго приспособленія и оборудованія его.

* 287. При правильной организаціи общественнаго хозяйства доходы съ имущества, включая и доходы съ капиталовъ, за

вычетомъ связанныхъ съ содержаніемъ имущества расходовъ, должны были бы въ размѣрѣ чистой доходности обращаться на образованіе особаго фонда, изъ котораго слѣдовало бы производить расходы на разныя капитальныя затраты по оборудованію хозяйства, по его благоустройству, поднятію доходности имущества, наилучшему приспособленію къ цѣлямъ хозяйства, а избытокъ могъ бы обращаться на пополненіе фонда свободныхъ земель. Это накопленіе нѣкотораго фонда на капитальныя затраты по городскому хозяйству надо считать практически полезнымъ, такъ какъ оно придаетъ дѣйствующей системѣ обложенія желательную устойчивость и страхуетъ ее отъ необходимости мѣнять ставки налоговъ, для покрытія тѣхъ или иныхъ относительно небольшихъ единовременныхъ затратъ.

288. Въ бюджетномъ хозяйствѣ всѣ операціи, общія для бюджетовъ, каковы: заготовка матеріаловъ, выдача авансовъ, оплата рабочей силы и разные общіе накладные расходы, которые нельзя или невыгодно производить за счетъ каждаго бюджета въ отдѣльности, должны быть обезпечены особымъ фондомъ такъ, чтобы каждая общая подготовительная или вспомогательная операція имѣла спеціальный фондъ, отчисленный для нея изъ запаснаго капитала въ размѣрѣ, необходимомъ для выполненія этой операціи въ теченіе того періода, когда она не можетъ быть распредѣлена по бюджетамъ, или въ размѣрѣ того запаса, который необходимо держать на счетѣ этой операціи безъ распредѣленія по бюджетамъ. Каждому спеціальному фонду этого рода открывается особый счетъ, и сумма этого фонда должна опредѣлять тѣ предѣльныя средства, которыя предназначены на производство данной операціи. Поэтому, запасный капиталъ долженъ быть доводимъ до такого размѣра, чтобы изъ него можно было образовать слѣдующіе фонды: а) капиталъ въ матеріалахъ въ объемѣ допустимаго общаго запаса матеріаловъ, б) капиталъ въ авансахъ въ объемѣ допустимой выдачи на хозяйственные расходы изъ аванса; в) капиталъ разныхъ общихъ работъ, или хозяйственныхъ предпріятій въ объемѣ оборотныхъ средствъ, необходимыхъ для производства этихъ работъ хозяйственнымъ образомъ, (напр. производство мелкаго ремонта въ общественныхъ зданіяхъ, очистка зданій, улицъ, площадей и т. п.)

289. При недостаточной урегулированности бюджета, когда допущена отсталость въ поступленіи доходовъ, необходимыхъ для покрытія констатированныхъ расходовъ, надо имѣть фондъ для покрытія временнаго недостатка въ наличныхъ средствахъ, и размѣръ этого резерва долженъ опредѣляться особымъ капиталомъ въ

недоимкахъ, который долженъ служить предѣломъ допустимой неурегулированности бюджета. Къ концу года этотъ капиталъ находится въ недоимкахъ, въ теченіе года возстановляется по мѣрѣ ихъ поступленія. Но въ настоящее время въ большинствѣ общественныхъ хозяйствъ запасный капиталъ равновеликъ капиталу въ недоимкахъ, а иногда и меньше.

290. Всѣ свободныя запасныя средства и всѣ фонды, образованные изъ запаснаго капитала, если они не находятся въ данное время въ оборотѣ хозяйства, должны быть въ наличныхъ деньгахъ или процентныхъ бумагахъ, т.-е. свободный остатокъ по счету запаснаго капитала, счету фонда общественныхъ предпріятій и счету фонда капитальныхъ затратъ долженъ быть всегда обезпеченъ наличными деньгами или процентными бумагами; счетъ капитала въ недоимкахъ обезпечивается недоимками и реализуется въ наличныхъ деньгахъ, по мѣрѣ поступленія недоимокъ; счетъ капитала въ матеріалахъ обезпечивается запасомъ матеріаловъ или наличными деньгами при пониженіи уровня запасовъ; счетъ капитала въ авансахъ за подотчетными лицами и поставщиками обезпечивается обязательствами этихъ послѣднихъ по счету подотчетныхъ лицъ и дебиторовъ и, по мѣрѣ сдачи авансовъ или при пріемѣ заказовъ отъ поставщиковъ, реализуется въ наличныхъ деньгахъ.

291. Можно, не раздѣляя счета запаснаго капитала на счета различныхъ фондовъ, имѣть общій счетъ запаснаго капитала, требуя, чтобы уровень его не падалъ ниже суммы максимальныхъ остатковъ по слѣдующимъ счетамъ актива: матеріаловъ, недоимокъ, дебиторовъ и подотчетныхъ лицъ; счетъ запаснаго капитала, остатокъ котораго поддерживается на указанномъ уровнѣ, является общимъ фондомъ для урегулированія бюджета и служитъ для производства общихъ операцій, а также въ суммѣ, превышающей оборотныя средства послѣднихъ,—для покрытія временныхъ дефицитовъ отъ недобора въ доходахъ и для производства капитальныхъ затратъ. Однако, при такомъ порядкѣ учета общихъ операцій, запасъ матеріаловъ, предѣлъ недоимокъ, и предѣлъ авансовъ и т. п. нераспредѣленныхъ по бюджетамъ остатковъ остается ненормированнымъ въ частности по каждой операціи, а нормируется только въ общей суммѣ. Такое смѣшеніе всѣхъ фондовъ въ счетѣ запаснаго капитала имѣетъ мѣсто во всѣхъ почти общественныхъ хозяйствахъ и объясняется отсутствіемъ у нихъ не только запасовъ, а, вообще, достаточныхъ средствъ въ бюджетѣ, источники котораго ограничены и въ силу ограниченія права самообложенія и въ силу ограниченности на-

шего самоуправленія, предоставляющаго участіе въ управленіи узкому и всегда наименѣе дѣятельному кругу избирателей, каковы въ земствахъ—землевладѣльцы, а въ городахъ—домовладѣльцы.

## 4. Нормировка баланса.

Законъ приспособленія. Нормировка баланса условными счетами. Методъ резервированія. Методъ фондированія. Методъ бюджетированія. Счета резервовъ и фондовъ въ общественномъ хозяйствѣ. Резервы по переучету главныхъ счетовъ—актива, пассива и бюджета. Счетъ операцій съ процентными бумагами. Счетъ текущихъ процентовъ. Счетъ дефицитовъ. Счета распредѣлительные: матеріаловъ, подотчетныхъ лицъ, дебиторовъ (со спеціальнымъ значеніемъ). Резервированіе распредѣлительныхъ счетовъ за счетъ бюджетовъ, фондированіе распредѣлительныхъ счетовъ за счетъ запаснаго капитала. Резервъ—капиталъ недоимокъ. Счета порядка и метода. Счетъ агентовъ.

292. Три основные закона систематизаціи: законъ подобія, законъ причинности и законъ развитія, приводятъ въ балансѣ каждаго хозяйства къ построенію всѣхъ необходимыхъ коллективныхъ счетовъ, но безъ нарушенія устойчивости этого состава всякаго баланса нельзя учесть всѣ возможные оттѣнки и переходы въ состояніи хозяйственныхъ массъ путемъ той или иной комбинаціи элементарныхъ счетовъ въ коллективные, какъ бы ни достигалась эта комбинація: ни интегрированіемъ элементарныхъ счетовъ въ коллективные—по закону подобія, ни установленіемъ между коллективными счетами взаимной связи—по закону причинности, ни дифференцированіемъ содержанія отдѣльныхъ коллективныхъ счетовъ—по закону развитія, т.-е. всѣ методы возможныхъ сочетаній элементарныхъ счетовъ въ тѣ или иныя устойчивыя совокупности, или коллективные счета, въ концѣ концовъ оказываются исчерпанными, тогда какъ очень важныя измѣненія въ состояніи оказываются неуловленными, такъ какъ этого рода измѣненія относятся уже не къ самымъ элементамъ, а къ опредѣленнымъ по указаннымъ законамъ совокупностямъ, т.-е. къ самымъ коллективнымъ счетамъ, безъ которыхъ эти оттѣнки массовыхъ явленій, какъ неотражающіеся на элементахъ, недоходящіе до нихъ, оставались бы незамѣченными.

293. Для того, чтобы прослѣдить всякаго рода измѣненія въ измѣненіяхъ, которыя въ большихъ хозяйствахъ иногда значительнѣе самихъ породившихъ ихъ первоначальныхъ измѣненій, необходимо уже приспособить основную систему не только къ типу даннаго хозяйства, но къ конкретному данному хозяйству, счи-

таясь или учитывая индивидуально его конъюнктуру. Здѣсь трудно указать какіе-либо общіе критеріи, но все же новѣйшее развитіе учета позволяетъ уловить особый методъ для дальнѣйшаго приспособленія баланса въ цѣляхъ приспособленія системы счетовъ ко всѣмъ особенностямъ даннаго хозяйства. Такой методъ можно назвать методомъ нормировки баланса, вытекающимъ изъ закона приспособленія, каковой законъ, однако, можно разсматривать лишь какъ синтезъ трехъ основныхъ законовъ, направленныхъ къ достиженію частной цѣли—приспособленію системы необходимыхъ счетовъ къ учету всѣхъ возможныхъ особенностей даннаго хозяйства,

294. Сущность метода нормировки есть введеніе въ систему особыхъ условныхъ счетовъ порядка и метода, которые имѣютъ чисто учетное значеніе, представляя коллективные счета, недѣлимые на элементарные, хотя и допускающіе дѣленіе на детальные или частные счета въ цѣляхъ развитія учета. Условные счета улавливаютъ массовыя измѣненія въ главныхъ счетахъ: активѣ, пассивѣ и бюджетѣ, прежде чѣмъ эти измѣненія отразились замѣтнымъ образомъ на отдѣльныхъ составныхъ частяхъ этихъ счетовъ, тѣ же счета служатъ для установленія условныхъ предѣловъ для допустимыхъ въ состояніи хозяйства измѣненій, наконецъ, они же служатъ для учета тѣхъ вѣроятныхъ измѣненій, которыя возможны въ предвидѣніи будущей конъюнктуры хозяйства и позволяютъ учесть возможныя особенно неблагопріятныя вліянія впередъ, и тѣмъ какъ бы застраховать хозяйство отъ послѣднихъ. Ясно, что нормировка возможна, подобно страхованію, лишь по совокупности—общими суммами, болѣе или менѣе вѣроятными, поэтому не можетъ исходить изъ учета состояній элементарныхъ счетовъ каждаго въ отдѣльности, а лишь изъ учета ихъ общаго состоянія, опредѣляемаго данными коллективными счетами баланса. Это методъ завершенія всѣхъ построеній баланса, аналогичный методу цементированія и, вообще, скрѣпленія отдѣльныхъ частей построекъ; онъ требуетъ прежде всего общаго расчета и общихъ соображеній, а не того или иного изслѣдованія содержанія по существу.

295. Приспособленіе данной системы необходимыхъ счетовъ къ задачамъ даннаго хозяйства, во всей ихъ совокупности, называемое нормировкою баланса, есть своего рода учетъ баланса въ цѣломъ, т.-е. текущая переоцѣнка цѣнностей. Эта нормировка независимо отъ способа можетъ преслѣдовать или цѣли ревизіи, или цѣли контроля надъ балансомъ, каковыми цѣлями диктуются и самые методы нормировки.

296. Приспособленіе системы счетовъ къ задачамъ хозяйства не должно нарушать принциповъ правильнаго построенія баланса, поэтому нормировка баланса въ цѣляхъ ревизіи должна быть направлена къ строгому разграниченію въ балансѣ главныхъ счетовъ, которое при диграфическомъ, т.-е. начертательномъ, построеніи баланса легко нарушается, если не поддерживать этого разграниченія искусственно; затѣмъ, въ балансѣ необходимо проводить границу между статическими, т.-е. неповторяющимися, оборотами и динамическими, періодически повторяющимися, иначе результаты хозяйственной дѣятельности, представляемые динамическимъ сальдо равновеликимъ статическому сальдо, легко получаютъ неправильную оцѣнку; наконецъ, правильная оцѣнка всѣхъ статей баланса, въ основѣ которой лежитъ прежде всего правильная оцѣнка актива, должна имѣть твердую базу, которая дается соблюденіемъ принципа перманентности инвентаря, каковой принципъ требуетъ строгаго отдѣленія оцѣнокъ, подтверждаемыхъ фактическими сдѣлками, отъ субъективныхъ оцѣнокъ, основанныхъ на учетѣ лишь вѣроятныхъ измѣненій въ стоимости, возможныхъ лишь въ силу предстоящихъ сдѣлокъ. Всѣ эти задачи, правильному рѣшенію которыхъ отвѣчаетъ нормировка баланса въ цѣляхъ ревизіи, требуютъ примѣненія особаго метода нормировки, называемаго резервированіемъ баланса и состоящаго во введеніи въ балансъ ряда условныхъ счетовъ—резервовъ.

297. Одни счета резервовъ служатъ для разграниченія актива отъ пассива, когда въ цѣляхъ ревизіи активный кредитъ сохраняется въ балансѣ, для чего приходится, въ силу диграфическаго представленія баланса, придавать кредиту актива условно значеніе пассива: такіе резервы актива въ пассивѣ суть счета контръ-актива, обыкновенно, представляющіе собою коллективную убыль какихъ-либо активныхъ счетовъ, которая не можетъ быть опредѣлена какъ убыль опредѣленныхъ элементарныхъ счетовъ актива, т.-е. какъ убыль опредѣленнаго имущества; (напр., усушки и утечки въ матеріалахъ, амортизація оборудованія предпріятій, делькредере каждаго счета дебиторовъ и т. п.).

298. Другіе счета резервовъ, обратно, необходимы, когда, въ цѣляхъ ревизіи, пассивный дебетъ сохраняется въ балансѣ, что, по условіямъ диграфическаго представленія баланса, требуетъ переноса этого дебета пассива на сторону актива баланса и приводитъ къ появленію въ активѣ счетовъ условнаго актива, представляющихъ въ дѣйствительности пассивъ; такіе резервы пассива въ активѣ суть счета контръ-пассива, обыкновенно представляющіе коллективный дебетъ какихъ-либо пассивныхъ счетовъ, кото-

рый нельзя или не слѣдуетъ распредѣлять по элементарнымъ личнымъ счетамъ, т.-е. который не можетъ считаться окончательною убылью какихъ-либо правъ и обязательствъ; (напр., потеря на акціяхъ и облигаціяхъ даннаго хозяйства, счетъ сомнительныхъ долговъ, счета дефицитовъ и т. п.).

299. Можно было бы ожидать еще одного рода резервовъ, необходимыхъ для отдѣленія бюджета отъ актива и пассива, но между послѣдними и бюджетомъ, при диграфическомъ представленіи баланса, уже есть рядъ промежуточныхъ счетовъ, образуемыхъ разложеніемъ корреспондентовъ на счета дебиторовъ въ активѣ и кредиторовъ въ пассивѣ, каковой рядъ, вмѣстѣ съ бюджетомъ, даетъ динамическую часть баланса. Поэтому задача отдѣленія въ балансѣ актива съ пассивомъ отъ бюджета сводится къ задачѣ ревизіонной нормировки баланса — отдѣленію статики баланса (т.-е. его актива и пассива) отъ динамики (т.-е. отъ бюджета съ ликвидаціонными счетами его въ пассивѣ), причемъ резервы актива въ пассивѣ отходятъ къ статической части баланса, а резервы пассива въ активѣ, если они резервируютъ отдѣльные счета пассива (напр., счетъ потери по облигаціоннымъ займамъ), отходятъ къ статической части баланса. Резервы, относящіеся ко всей массѣ пассива (напр., дефицитъ въ оборотѣ), правильнѣе въ жизнеспособныхъ хозяйствахъ относить къ динамической части, ибо они могутъ покрыться съ развитіемъ хозяйственной дѣятельности прибылью слѣдующихъ періодовъ. Резервы, ставящіе своею цѣлью отдѣленіе статической части баланса отъ динамической, суть счета всякаго рода оборотовъ, которые съ точки зрѣнія динамики даннаго періода, т.-е. въ отношеніи къ обороту отчетнаго періода, могутъ быть разсматриваемы, какъ неотносящіеся къ текущему обороту, но представляютъ или нереализованные доходы, и не вполнѣ оформленные расходы прошлаго періода, или впередъ поступившіе доходы и впередъ произведенные расходы будущаго періода хозяйственной дѣятельности. Такіе счета представляютъ преимущественно бюджетные резервы, получающіе въ силу диграфическаго представленія баланса значеніе: расходные резервы—актива за счетъ будущихъ доходовъ, а доходные резервы—пассива въ виду будущихъ расходовъ или доходные резервы—актива и расходные—пассива, какъ представленіе незаконченныхъ оборотовъ прошлаго въ формѣ условно законченныхъ; послѣдніе, т.-е. резервы, относящіеся къ оборотамъ прошлаго періода, при правильномъ заключеніи счетовъ этихъ оборотовъ учетомъ лишь вполнѣ опредѣленныхъ операцій, сводятся къ дебиторамъ и кредиторамъ, т.-е. могутъ не получать дальнѣй-

шаго развитія, а первые, т.-е. резервы, относящіеся къ оборотамъ слѣдующихъ періодовъ, должны входить въ динамическую часть баланса и содѣйствовать отдѣленію имущества, назначеннаго къ расходованію, и погашенныхъ впередъ обязательствъ отъ имущества и обязательствъ статическихъ, т.-е. сохраняющихъ свое значеніе, активное или пассивное, въ моментъ составленія баланса и невовлеченныхъ въ оборотъ.

300. Третья задача ревизіонной нормировки баланса, преслѣдующая главнымъ образомъ цѣли текущей переоцѣнки счетовъ баланса на базѣ перманентности инвентаря, частью рѣшается резервами, указанными выше, но, главнымъ образомъ, рѣшеніе этой задачи связано съ развитіемъ цѣлаго ряда резервовъ, ставящихъ своею задачею отдѣленіе прибыли и убыли въ счетахъ актива, сохраняя за ними перманентную оцѣнку, основанную на фактическихъ сдѣлкахъ. Эти резервы, представляя рядъ условныхъ счетовъ, восполняютъ недостатокъ перманентности оцѣнокъ, придавая активу всю ту подвижность, которой онъ лишается въ силу перманентности, а въ то же время отнесеніе всѣхъ этихъ вѣроятныхъ и возможныхъ стоимостей къ статикѣ, а не къ динамикѣ, препятствуютъ преувеличенію или преуменьшенію фактическихъ результатовъ хозяйственной дѣятельности путемъ переоцѣнки актива до фактическихъ сдѣлокъ.

301. Если нормировка въ цѣляхъ ревизіи есть особый методъ счетной оцѣнки, направленный къ устраненію того субъективизма въ оцѣнкѣ баланса, который вызывается стремленіемъ придать результатамъ хозяйственной дѣятельности выгодное или желательное освѣщеніе, то нормировка въ цѣляхъ контроля есть особый методъ текущаго наблюденія за правильнымъ ходомъ хозяйственной дѣятельности, съ помощью котораго важнѣйшія операціи хозяйства и различныя возможныя состоянія его напередъ вводятся въ опредѣленныя границы или нормы.

Естественною нормою хозяйственной дѣятельности, особенно въ частныхъ хозяйствахъ, можно считать капиталъ хозяина, общѣе— собственные капиталы хозяйства, но такая интегральная норма, съ дифференціаціею хозяйственныхъ отношеній и осложненіемъ зависимости каждаго хозяйства отъ другихъ хозяйствъ, оставаясь примитивно простою, становится недостаточною для того, чтобы регулировать хозяйственную дѣятельность и приспособлять ее къ измѣняющимся непрерывно условіямъ хозяйственной конъюнктуры. Ликвидировать хозяйственную дѣятельность достаточно быстро и выгодно, при наступленіи неблагопріятной конъюнктуры, становится затруднительнымъ по мѣрѣ осложненія условій самой

конъюнктуры, которая, при растущей взаимной зависимости отдѣльныхъ хозяйствъ, можетъ рѣзко измѣняться. Все это приводитъ къ замѣнѣ примитивной нормировки, основанной на капиталѣ собственника, нормировкою посредствомъ коллективныхъ капиталовъ, каковы—складочный, акціонерный и т. п. Однако, такая все же естественная, хотя и болѣе сложная, норма оказывается не только несостоятельною, но и требуетъ сама по себѣ нормировки, какая и достигается интуитивно путемъ образованія всякаго рода фондовъ возобновленія, резервовъ изъ прибыли, капитала амортизаціи и т. п., значеніе и правильная постановка которыхъ, однако, остаются сомнительными. Кромѣ того, во многихъ хозяйствахъ, каковы общественныя хозяйства, не менѣе часто нуждающіяся въ нормировкѣ ихъ дѣятельности съ осложненіемъ конъюнктуры, естественная нормировка собственными капиталами ничего не даетъ, такъ какъ здѣсь самое понятіе о собственныхъ капиталахъ становится слишкомъ неяснымъ. Все это приводитъ къ необходимости искать какой-либо методъ нормировки баланса въ контрольныхъ цѣляхъ.

302. Если собственный капиталъ есть основная норма хозяйственной дѣятельности, то систематическая нормировка съ контрольными цѣлями должна вытекать изъ этой основной нормы—фонда, и, параллельно съ дифференціаціею хозяйственныхъ отношеній, т.-е. съ осложненіемъ условій хозяйственной конъюнктуры, надлежитъ этотъ единый фондъ дифференцировать въ рядъ отдѣльныхъ фондовъ, изъ которыхъ каждый долженъ представлять спеціальную контрольную норму—спеціальный фондъ, ставящій предѣлъ или опредѣляющій границы—кругъ какихъ-либо хозяйственныхъ дѣйствій. Всѣ дѣйствія, на которыя распространяется вліяніе конъюнктуры, должны быть фондированы, т.-е. право распоряженій, опредѣляющихъ эти дѣйствія, должно быть поставлено въ опредѣленныя рамки спеціальнымъ фондомъ; равнымъ образомъ, всѣ условія конъюнктуры, оказывающія вліяніе на хозяйственную дѣятельность, должны быть опредѣлены, и это вліяніе, какъ благопріятное, такъ, особенно, неблагопріятное, учтено особымъ фондомъ, который позволилъ бы использовать благопріятныя вліянія и страховалъ бы хозяйство отъ вліянія неблагопріятныхъ условій. Ясно, что дифференціація фонда, т.-е. основного капитала, возможна лишь при достаточномъ размѣрѣ послѣдняго; поэтому, этотъ методъ нормировки баланса въ контрольныхъ цѣляхъ, методъ, который можно назвать фондированіемъ, увеличиваетъ потребность въ основномъ капиталѣ и примѣнимъ лишь постольку, поскольку послѣдній достаточенъ для

образованія всѣхъ нужныхъ фондовъ. Но примѣненіе этого метода возможно и въ любомъ балансѣ при всякомъ основномъ капиталѣ, что всегда ведетъ къ опредѣленію того, какихъ фондовъ недостаетъ въ балансѣ, и, слѣдовательно, вскрываетъ дѣйствительную состоятельность даннаго хозяйства, позволяя, при извѣстныхъ условіяхъ, опредѣлить скрытый въ недостаточномъ основномъ капиталѣ дефицитъ.

303. Фондированіе есть методъ контролированія баланса, состоящій въ условномъ подраздѣленіи собственныхъ капиталовъ и, вообще, капиталовъ даннаго хозяйства на рядъ спеціальныхъ счетовъ, имѣющихъ цѣлью нормировать хозяйственную дѣятельность и поставить тотъ или иной опредѣленный предѣлъ распоряженіямъ администраціи. Фондированіе, по самому смыслу, не выходитъ изъ предѣловъ пассива и даетъ такую перегруппировку или комбинацію счетовъ послѣдняго, благодаря которой счета пассива обращаются въ нормы хозяйственной дѣятельности—фонды. Фондированіе, будучи дифференцированіемъ пассива, можетъ быть осуществляемо безъ нарушенія устойчивости пассивныхъ счетовъ лишь при условіи дифференціаціи собственныхъ капиталовъ, тогда какъ обращеніе чужихъ капиталовъ въ фондъ возможно лишь постольку, поскольку чужіе капиталы пріобрѣтаютъ устойчивую валюту, но такое фондированіе хозяйственной дѣятельности за чужой счетъ, если хозяйство не имѣетъ характера кредитнаго учрежденія, вообще говоря, рисковано и по существу не отвѣчаетъ данному опредѣленію фонда, хотя безсознательно широко практикуется, являясь главною причиною большей части неумышленныхъ хозяйственныхъ банкротствъ.

304. Если допускать лишь правильное фондированіе—за счетъ собственнаго пассива, то можно указать три главнѣйшія направленія, въ которыхъ оно должно примѣняться. Первое направленіе фондированія ставитъ своею задачею образованіе достаточныхъ оборотныхъ средствъ для всѣхъ тѣхъ цѣлей, которыя преслѣдуетъ данное хозяйство, черезъ посредство составляющихъ его хозяйственныхъ единицъ—предпріятій и учрежденій. Второе направленіе диктуется необходимостью поставить предѣлы кредитованію третьихъ лицъ и, вообще, отношеніямъ къ третьимъ лицамъ, связаннымъ съ выводомъ имущества изъ предѣловъ даннаго хозяйства или замедляющимъ притокъ средствъ, принадлежащихъ хозяйству. Третье направленіе ограничиваетъ право распоряженія по превращенію одного рода имущества въ другое, опредѣляя фондами предѣлы накопленія въ балансѣ имущества каждаго рода.

305. Первая категорія фондовъ есть запасные фонды, обезпечивающіе хозяйству свободу достиженія его цѣлей и выполненія имъ своего назначенія: они препятствуютъ возникновенію финансовой зависимости отъ третьихъ лицъ въ той области, гдѣ это всего опаснѣе, такъ какъ или ставятъ на карту существованіе хозяйства, или дѣлаютъ его хозяйственную дѣятельность подчиненною цѣлямъ другихъ хозяйствъ, т.-е. всецѣло зависящею отъ внѣшней конъюнктуры. Вторая категорія фондовъ есть фонды развитія, ограничивающіе свободу хозяйственной дѣятельности въ дѣлѣ оказанія хозяйствомъ кредита третьимъ лицамъ, ибо развитіе хозяйственной дѣятельности, допускающее неограниченный кредитъ, такъ же можетъ вести къ несостоятельности, какъ и финансовая зависимость. Третья категорія фондовъ есть фонды урегулированія или уравновѣшенія хозяйственной дѣятельности, ставящіе задачею установленіе соотвѣтствія между степенями подвижности актива и степенями изъемлемости пассива и приведеніе различныхъ статическихъ состояній, опредѣляемыхъ активомъ и пассивомъ, въ соотвѣтствіе съ различными динамическими состояніями, опредѣляемыми оборотомъ, или бюджетомъ, потому что каждый оборотъ, отвѣчающій цѣлямъ хозяйства и его назначенію, долженъ быть обезпеченъ отвѣчающимъ ему статическимъ состояніемъ нѣкоторой части актива и пассива, гдѣ активъ съ пассивомъ связаны между собою такъ, что изъемлемость пассива болѣе или менѣе одинакова съ подвижностью актива.

306. Въ цѣляхъ не только одной ревизіи или одного контроля баланса, но, вообще, въ цѣляхъ учета баланса, гдѣ ревизія и контроль идутъ рука объ руку, необходимо дополнять систему необходимыхъ счетовъ рядомъ условныхъ счетовъ, облегчающихъ задачи учета и способствующихъ систематическому учету оборотовъ хозяйства. Эта цѣль достигается особымъ методомъ, который можно назвать бюджетированіемъ. Сущность бюджетированія состоитъ въ установленіи связи каждой операціи съ бюджетомъ, или оборотомъ, каковая связь далеко не всегда можетъ быть достигнута прямо и въ самый моментъ производства операціи, а достигается косвенно и отсрочивается или оттягивается на болѣе или менѣе продолжительный срокъ, если процессъ хозяйственной дѣятельности требуетъ производства тѣхъ или иныхъ подготовительныхъ операцій. При построеніи системы необходимыхъ счетовъ молчаливо допускается, что оборотъ совершается непрерывно, и направленіе его опредѣлено напередъ, подобно руслу рѣки. Но даже въ общественномъ хозяйствѣ, имѣющемъ смѣту оборота, оборотъ прокладываетъ свой путь, болѣе или менѣе уклоняясь отъ преду-

казаннаго направленія. Поэтому бюджетировать каждую операцію, указывая отношеніе актива ея и пассива къ обороту, не всегда возможно, и операція можетъ находиться въ такой начальной фазѣ, которая допускаетъ уклоненіе отъ предположеннаго назначенія и намѣченной по началу цѣли,—стоитъ на перепутьѣ возможныхъ въ предѣлахъ даннаго хозяйства оборотовъ, не говоря уже того, что рядъ оборотовъ можетъ сливаться въ одинъ оборотъ. Отсюда слѣдуетъ, что простое бюджетированіе въ сложномъ хозяйствѣ становится довольно сложнымъ процессомъ систематическаго переучета, гдѣ бюджетированіе изъ начальнаго средства обращается въ конечную цѣль, почему совокупность пріемовъ послѣдовательнаго и систематическаго переучета, въ цѣляхъ установленія связи каждой операціи съ бюджетомъ или оборотомъ, можетъ разсматриваться, какъ особый методъ построенія баланса.

307. Въ то время, какъ резервированіе есть методъ переоцѣнки данныхъ въ балансѣ оцѣнокъ, а фондированіе есть методъ установленія нормальныхъ или предѣльныхъ оцѣнокъ,—бюджетированіе есть методъ исчисленія или учета новыхъ оцѣнокъ, создающихся въ самомъ процессѣ оборота. Когда назначенія какой-либо хозяйственной операціи не поддаются опредѣленію въ моментъ ея производства, приходится отсрочить бюджетированіе, что приводитъ къ необходимости открыть рядъ условныхъ распредѣлительныхъ счетовъ, содержаніе которыхъ лишь постепенно распредѣляется по счетамъ тѣхъ бюджетовъ, которые отвѣчаютъ назначенію хозяйства, причемъ распредѣлительные счета могутъ быть расходные и доходные. Когда какая-либо хозяйственная операція не достигаетъ своей цѣли сразу въ моментъ ея совершенія, приходится ожидать бюджетированія операціи до завершенія оборота, который въ этомъ случаѣ проходитъ различныя подготовительныя стадіи, прежде чѣмъ дать тотъ результатъ, который составляетъ цѣль хозяйственной дѣятельности (напр., продуктъ производства); это приводитъ къ необходимости открыть рядъ условныхъ оцѣночныхъ счетовъ, которые имѣютъ назначеніемъ предварительную оцѣнку оборота въ различныхъ его стадіяхъ и содержаніе которыхъ постепенно переходитъ въ содержаніе результатнаго счета, опредѣляющаго оцѣнку того оборота, завершеніемъ котораго достигается та или иная конечная цѣль хозяйственной дѣятельности (таковы, напр., счета, опредѣляющіе себѣ стоимость какого-либо производства). Когда какіе-либо обороты не достигаютъ своей цѣли, они даютъ неопредѣленный результатъ—дефицитъ, который сохраняетъ вполнѣ опредѣленную статическую цѣнность вслѣдствіе поглощенной даннымъ оборотомъ стоимости,

но эта стоимость не возстанавливается оборотомъ, вслѣдствіе недостиженія послѣднимъ цѣли. Такіе неудачные обороты, вообще говоря, уменьшаютъ права собственника, т.-е. его капиталы, но въ извѣстныхъ предѣлахъ, пока хозяйство продолжаетъ совершать свои обороты, могутъ покрываться стоимостью, создаваемою другими оборотами и, слѣдовательно, погашаются за счетъ доходовъ отъ другихъ оборотовъ: иногда такіе обороты, приводящіе въ результатѣ къ поглощенію стоимости безъ возстановленія, могутъ быть неизбѣжно связаны съ дѣятельностью даннаго хозяйства (напр., потребленіе въ общественныхъ хозяйствахъ) и въ цѣломъ отвѣчать или его назначенію, или его цѣлямъ. При накопленіи такого рода дефицитовъ или при систематическомъ образованіи ихъ, бюджетированіе ихъ, т.-е. погашеніе, разсрочивается на цѣлый рядъ лѣтъ, и это ведетъ къ образованію въ балансѣ ряда условныхъ счетовъ—дефицитовъ, подлежащихъ погашенію. Рѣже встрѣчаются на практикѣ, но теоретически возможны, запасы, оставляемые на особыхъ счетахъ для урегулированія прибыли или, вообще, стоимости, создаваемой въ оборотѣ, каковые счета суть временные или бюджетные фонды, тогда какъ дефициты можно разсматривать, какъ временные или бюджетные резервы пассива въ активѣ; наконецъ, если распредѣлительные счета даютъ нераспредѣленные остатки, каковые передаются бюджетнымъ счетамъ слѣдующаго періода впередъ, то образуются отъ такого распредѣленія авансомъ особые бюджетные резервы въ пассивѣ, благодаря которымъ остатки распредѣлительныхъ счетовъ пріобрѣтаютъ активное значеніе въ заключительномъ балансѣ.

308. Три метода приспособленія системы необходимыхъ счетовъ къ задачамъ даннаго хозяйства—методы резервированія, фондированія и бюджетированія баланса—допускаютъ неограниченное развитіе системы счетовъ и позволяютъ посредствомъ ряда условныхъ счетовъ, или счетовъ порядка и метода, учесть всѣ возможные оттѣнки въ состояніяхъ главныхъ счетовъ—актива, пассива и бюджета, прослѣдить всѣ переходы изъ одного состоянія въ другое и опредѣлить частныя свойства имущества, обязательствъ и оборотовъ даннаго хозяйства. Въ частномъ хозяйствѣ, гдѣ обороты ничѣмъ не ограничены и не установлены напередъ, приспособленіе системы счетовъ къ задачамъ хозяйства можетъ совершаться въ какомъ угодно направленіи и ничѣмъ не ограничено въ своемъ развитіи, напротивъ, въ общественномъ хозяйствѣ, гдѣ оборотъ напередъ установленъ и ограниченъ, приспособленіе счетовъ можетъ совершаться лишь постольку, поскольку не теряется

изъ виду связь съ бюджетомъ и поскольку оно не производитъ накопленія въ балансѣ нераспредѣленныхъ по бюджетамъ оборотовъ, каковые, съ точки зрѣнія общественнаго хозяйства, суть обороты, выходящіе за предѣлы, предуказанные смѣтами, а потому недопустимые. Чѣмъ дальше въ общественномъ хозяйствѣ идетъ развитіе системы счетовъ въ цѣляхъ приспособленія ея къ спеціальнымъ особенностямъ даннаго хозяйства, тѣмъ труднѣе становится бюджетированіе оборотовъ, и пріемы поддержанія связи съ бюджетомъ становятся и сложными, и трудными. Отсюда слѣдуетъ, что въ общественныхъ хозяйствахъ развитіе системы счетовъ въ первомъ порядкѣ имѣетъ предѣлы и, вообще говоря, довольно узкіе, если желаютъ сохранить связь всѣхъ операцій съ бюджетами.

309. Для развитія системы условныхъ счетовъ нельзя подыскать и указать какихъ-либо общихъ правилъ; эти счета, вообще говоря, носятъ случайный характеръ, зависящій отъ историческихъ особенностей даннаго общественнаго хозяйства, отъ тѣхъ условій, въ которыя оно поставлено въ данное время, отъ тѣхъ задачъ и цѣлей, которыя ставитъ себѣ счетоводство или лица, управляющія въ данное время общественнымъ хозяйствомъ, наконецъ, отъ разныхъ чисто мѣстныхъ условій и отношеній, вообще, отъ тѣхъ или иныхъ идіографическихъ условій мѣста и времени; установленіе системы этого рода счетовъ есть задача практическаго искусства, и дать имъ научное обоснованіе иначе, какъ въ самыхъ общихъ, изложенныхъ выше, чертахъ, затруднительно: каждый условный счетъ долженъ имѣть достаточное основаніе, но не можетъ считаться необходимымъ.

310. Развитіе системы счетовъ должно совершаться въ строгой связи съ тѣми основными счетами, которые необходимы для учета хозяйства даннаго типа, въ силу общихъ законовъ всякой правильной систематизаціи. Условные счета дополняютъ систему необходимыхъ счетовъ въ силу тѣхъ или иныхъ практическихъ соображеній. Въ этомъ и состоитъ законъ счетнаго приспособленія, а методъ нормировки баланса, вытекающій изъ этого закона, даетъ рядъ счетовъ, которые представляютъ уже совокупность не общаго, а частнаго характера—нѣчто въ родѣ частныхъ интеграловъ. Каждая группа условныхъ счетовъ должна быть дополненіемъ опредѣленной группы или развитіемъ опредѣленнаго счета изъ числа необходимыхъ счетовъ. Очень важно, чтобы всѣ эти счета въ балансѣ были распредѣлены между его активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, и балансъ ясно указывалъ отношеніе каждаго бюджета къ опредѣленному счету въ активѣ, пассивѣ и бюджетѣ; только

при выполненіи этихъ условій, какъ бы ни было велико число дополнительныхъ счетовъ, которые вводятся въ системы исключительно въ счетныхъ цѣляхъ для порядка и метода, всегда можно будетъ легко разобраться въ балансѣ, а всѣ такіе условные счета могутъ служить для выясненія и болѣе точнаго учета, а не для смѣшенія актива, пассива и бюджета даннаго хозяйства.

311. Дополненіе главныхъ счетовъ, каковы—счета актива, пассива и бюджета, счетами условными для переоцѣнки и переучета основано на слѣдующихъ соображеніяхъ: 1) надо дополнить систему имущественныхъ счетовъ условными счетами—для урегулированія оцѣнки имущества разнаго рода въ тѣхъ случаяхъ, когда валюта имущественныхъ счетовъ не можетъ или не должна быть измѣнена по тѣмъ или инымъ причинамъ, т.-е. должна оставаться перманентною; 2) надо дополнить систему капитальныхъ счетовъ условными счетами—для учета тѣхъ обязательствъ, погашеніе которыхъ по тѣмъ или инымъ причинамъ не должно или не можетъ быть произведено за счетъ имѣющихся капиталовъ, т.-е. когда валюта данныхъ счетовъ капиталовъ должна оставаться перманентною; 3) надо дополнить систему бюджетныхъ счетовъ условными счетами—для отдѣленія нераспредѣленныхъ доходовъ отъ распредѣленныхъ и нераспредѣленныхъ расходовъ отъ распредѣленныхъ, вообще, для переучета тѣхъ суммъ, которыя не должны или не могутъ быть въ данное время по тѣмъ или инымъ причинамъ поставлены на опредѣленный бюджетъ.

312. Тамъ, гдѣ имущество должно значиться по цѣнамъ первоначальнаго пріобрѣтенія до фактическаго отчужденія, оно можетъ терять свою первоначальную стоимость въ періодъ между двумя сдѣлками, и, слѣдовательно, если эта стоимость параллельно не возстановляется за счетъ того или другого бюджета, т.-е. изъ средствъ текущаго оборота, вслѣдствіе того, что имѣетъ мѣсто частичная, а не полная утрата стоимости какимъ-либо предметомъ, то дѣлается учетъ утраченной стоимости—амортизація, и по каждому роду имущества открывается въ пассивѣ особый счетъ для урегулированія текущихъ потерь въ первоначальной стоимости. Затѣмъ, если нѣтъ отвѣтственной артели, можетъ имѣть мѣсто убыль въ наличныхъ деньгахъ по счету кассы, каковую убыль надо, по заключеніи счетовъ, ставить на особый счетъ убыли въ наличныхъ средствахъ. При отвѣтственной артели или при отвѣтственномъ кассирѣ въ этомъ счетѣ, понятно, нѣтъ надобности, ибо такое урегулированіе производится за счетъ послѣднихъ. Для учета потери въ вѣсѣ и стоимости матеріаловъ и товаровъ, если потеря происходитъ вслѣдствіе порчи, усушки, утери и дру-

гихъ внѣшнихъ естественныхъ условій, каковую потерю, обыкновенно, трудно установить для каждаго рода матеріаловъ и товара, во всякій данный моментъ, открывается особый счетъ потерь (депрекаціи) въ матеріалахъ и другой счетъ—потерь на товарахъ. Для учета нормальнаго износа движимаго и недвижимаго имущества въ періодъ ихъ службы, если только это имущество пріобрѣтается не изъ средствъ текущаго оборота, а потому не можетъ считаться напередъ погашеннымъ, открывается особый счетъ погашенія движимаго и счетъ погашенія недвижимаго имущества, хотя послѣдній счетъ рѣдко можетъ имѣть практическое значеніе; если же имущество все погашено, въ силу постояннаго пріобрѣтенія его изъ бюджетныхъ средствъ, то можно все-таки учитывать стоимость его нормальнаго износа на особомъ счетѣ, подраздѣляя общій счетъ погашеннаго имущества—капиталъ имущества—на два счета: капиталъ въ имуществѣ въ тѣсномъ смыслѣ и капиталъ амортизаціи, проведеніе точной границы между которыми требуетъ, однако, довольно сложныхъ расчетовъ. Наконецъ, для приведенія стоимости процентныхъ бумагъ къ оцѣнкѣ ихъ по курсу дня, если цѣна первоначальнаго пріобрѣтенія ихъ становится выше или ниже рыночной, можно ставить разницу на особый счетъ активнаго резерва (ажіо), если цѣна становится выше, или на счетъ пассивнаго резерва (дизажіо), если цѣна становится ниже цѣны первоначальнаго пріобрѣтенія. Всѣ эти счета урегулированія имущества имѣютъ большое значеніе въ частномъ хозяйствѣ, совершающемъ со всѣмъ своимъ имуществомъ тѣ или иныя мѣновыя сдѣлки, но въ общественномъ хозяйствѣ, которое обязано сохранять свое имущество и которое имуществомъ не торгуетъ и, вообще, не отчуждаетъ, всѣ такіе счета урегулированія стоимости имущества большею частью являются безцѣльными, по крайней мѣрѣ, въ учетѣ перваго порядка и только безъ нужды могутъ осложнять балансъ.

313. Въ общественномъ хозяйствѣ слѣдуетъ имѣть, для порядка, только счетъ урегулированія одного рода имущества, а именно процентныхъ бумагъ,—для учета оборотовъ съ процентными бумагами, а не для учета измѣненій въ стоимости. Этотъ счетъ носитъ названіе счета операцій съ процентными бумагами, сальдо этого счета есть счета ажіо и дизажіо процентныхъ бумагахъ, по отношенію лишь къ той части ихъ, которая приведена въ оборотъ и даетъ разницу сравнительно съ номиналомъ. Процентныя бумаги должны значиться всегда по номинальной стоимости, подобно векселямъ въ балансѣ частнаго хозяйства, но курсовая разница по всѣмъ пріобрѣтеннымъ, а не пожертво-

ваннымъ процентнымъ бумагамъ должна быть показана на кредитѣ особаго счета операцій, какъ кредитовое сальдо этого счета. Обратно, по всѣмъ $^0/_0$ бумагамъ, проданнымъ для нуждъ общественнаго управленія и подлежащимъ возстановленію путемъ покупки ихъ, курсовая разница должна быть показана на дебетѣ счета операцій, какъ дебитовое сальдо этого счета; въ первомъ случаѣ кредитъ этого счета есть контръ-пассивъ, подлежащій вычету изъ общей стоимости процентныхъ бумагъ, а во второмъ случаѣ дебетъ счета операцій есть потеря на курсѣ, представляющая контръ-пассивъ капиталовъ, первоначальной валютѣ которыхъ всегда отвѣчаетъ въ активѣ не курсовая, а номинальная стоимость процентныхъ бумагъ.

314. Съ процентными бумагами и, вообще, съ наличными средствами тѣсно связанъ условный счетъ, называемый счетомъ текущихъ процентовъ, посредствомъ котораго учитываются всѣ проценты, получаемые какъ по срочнымъ купонамъ отъ процентныхъ бумагъ, такъ и по текущимъ простымъ и условнымъ счетамъ въ банкахъ; равнымъ образомъ, за счетъ этого условнаго счета оплачиваются всѣ проценты, причитающіеся по текущему купону покупаемыхъ процентныхъ бумагъ и проценты банкамъ по тѣмъ временнымъ и краткосрочнымъ позаимствованіямъ, которыя дѣлаются у банковъ для покрытія недостатка въ наличныхъ средствахъ; наконецъ, въ этотъ же счетъ записываются всѣ тѣ проценты, которые причитываются съ каждаго бюджета за пользованіе общими средствами—по недостатку у него собственныхъ средствъ. Въ концѣ года всѣ полученные проценты распредѣляются между бюджетами и капиталами по особымъ расчетамъ, основаннымъ на учетѣ той свободной наличности, которою они располагали въ теченіе отчетнаго года. Слѣдовательно, этотъ счетъ относится къ числу доходныхъ распредѣлительныхъ счетовъ бюджета. Проценты на текущемъ счетѣ, остающіеся за удовлетвореніемъ всѣхъ обязательствъ по отношенію къ свободнымъ суммамъ разныхъ бюджетовъ и капиталовъ, считаются доходомъ обыкновеннаго бюджета и отчисляются въ счетъ этого послѣдняго; обратно, сумма, недостающая для покрытія всѣхъ обязательствъ по текущимъ процентамъ, отчисляется изъ обыкновеннаго бюджета, какъ причитающаяся съ него за пользованіе средствами другихъ бюджетовъ и капиталовъ.

315. Капиталы могутъ быть отчисляемы на покрытіе бюджетныхъ расходовъ только сообразно съ назначеніемъ каждаго капитала. Если же вслѣдствіе дефицитовъ въ бюджетѣ или, вообще, тѣхъ или иныхъ потерь и убытковъ, валюта нѣкоторыхъ

капиталовъ не покрыта активомъ, то частью или полностью надо считать израсходованнымъ все же активъ, а не капиталы, израсходованіе которыхъ не по назначенію не должно учитываться. Поэтому, въ балансѣ каждый дефицитъ, на покрытіе котораго нѣтъ опредѣленнаго источника въ капиталахъ и доходахъ бюджета, долженъ значиться или на счетѣ породившаго его бюджета или на особомъ счетѣ дефицита. Особый счетъ какого-либо дефицита долженъ быть въ бюджетѣ во всѣхъ случаяхъ, когда этотъ дефицитъ не долженъ быть покрытъ ни за счетъ того или иного капитала, ни за счетъ будущихъ поступленій, т.-е. когда этотъ дефицитъ есть контръ-пассивъ всего пассива и находится онъ въ активѣ потому, что представляетъ поглощенный временно активъ, подлежащій, однако, возстановленію оборотомъ, безъ погашенія валюты пассива. Но и при возможности покрытія дефицита изъ подлежащаго капитала, въ балансѣ все же можетъ быть особый счетъ этого дефицита, если желаютъ или нужно отмѣтить на время или навсегда дефициты этого рода; тогда счетъ этихъ дефицитовъ является контръ-пассивомъ опредѣленнаго капитала и сохраняется въ цѣляхъ ревизіи или, обратно, неизмѣнность капитала допускается, какъ норма, въ цѣляхъ контроля. Вообще, всякій счетъ дефицита долженъ своимъ наименованіемъ указывать или тотъ источникъ будущихъ доходовъ, изъ которыхъ онъ подлежитъ покрытію, или тотъ капиталъ, уменьшеніемъ котораго является этотъ дефицитъ, или отмѣчать причину происхожденія дефицита. Дефициты перваго рода, какъ временные, представляютъ контръ-пассивъ всѣхъ бюджетныхъ доходовъ; напротивъ, дефициты второго рода, какъ окончательные, не подлежащіе сохраненію въ балансѣ или временные, являются контръ-пассивомъ опредѣленнаго общественнаго капитала; наконецъ, дефициты послѣдняго рода, вообще опредѣлившіеся — статическіе — представляютъ контръ-пассивъ всѣхъ капиталовъ.

**316*. Въ общественномъ хозяйствѣ каждый бюджетъ долженъ быть уравновѣшенъ, т.-е. его расходы не должны выходить за предѣлы доходовъ даннаго бюджета. Поэтому, дефицитъ въ какомъ-либо бюджетѣ, если покрытіе его изъ средствъ сопряженнаго съ даннымъ бюджетомъ капитала не было предвидѣно по самой смѣтѣ даннаго бюджета, долженъ оставаться на счетѣ самаго бюджета, чтобы имѣть право обратить всѣ доходы слѣдующаго періода прежде всего на покрытіе дефицита истекшаго бюджетнаго періода. Если считать дефицитъ всякаго бюджета, имѣющаго смѣту, расходомъ будущаго года, то накопленіе дефи-

цита въ бюджетъ будетъ всею тяжестью ложиться на бюджетъ текущій, требуя у него погашенія прежде всего обязательствъ истекшаго періода, а переводъ дефицитовъ всѣхъ истекшихъ періодовъ на бюджетъ текущаго періода, отнимая у послѣдняго впередъ все большую и большую часть доходовъ, можетъ считаться учтеннымъ требованіемъ увеличенія источниковъ дохода даннаго бюджета. Такая постановка учета дефицитовъ, требующая передачи дефицита каждаго бюджетнаго періода слѣдующему бюджетному періоду до покрытія дефицита въ полной суммѣ изъ бюджетныхъ средствъ слѣдующихъ бюджетныхъ періодовъ, есть прямое и необходимое слѣдствіе того основного закона всякаго бюджетнаго хозяйства, въ силу котораго для хозяйства обязательно соблюденіе бюджетнаго равновѣсія. Но для дѣйствительности такого требованія, кромѣ того, необходимо было бы настаивать на внесеніи всей суммы дефицита въ ближайшую смѣту, что, однако, на практикѣ не выполняется, и слѣдующія смѣты при дефицитѣ сводятъ безъ учета опредѣлившагося дефицита.

**317.* Расходованіе запасныхъ средствъ, накопленныхъ изъ бюджетовъ прежнихъ лѣтъ для покрытія дефицитовъ, должно быть допускаемо только въ видѣ позаимствованія, подлежащаго возврату изъ бюджета послѣдующихъ періодовъ, т.-е. запасный капиталъ, подобно акціонерному капиталу, долженъ оставаться неприкосновеннымъ. Наличность запаснаго капитала даетъ право вносить въ смѣту не весь дефицитъ, а лишь часть его, въ зависимости отъ вѣроятности свести ближайшія смѣты безъ дефицита, подобно тому, какъ, въ надеждѣ на прибыль, неподлежащее ликвидаціи акціонерное общество имѣетъ право отсрочить покрытіе дефицита даннаго года.

**318.* Въ общественныхъ хозяйствахъ въ огражденіе интересовъ населенія отъ дурного управленія желательно было бы установить законъ, обязывающій данный составъ управленія слагать свои полномочія, если дефицитъ его управленія достигаетъ суммы, превышающей запасный капиталъ, назначенный для урегулированія временнаго недостатка въ бюджетѣ, или, еще лучше, накопленный имъ же запасный капиталъ, такъ какъ управленіе, неспособное обезпечить данное хозяйство необходимыми средствами и не умѣющее поддерживать бюджетное равновѣсіе, можетъ считаться несостоятельнымъ, и, подобно тому, какъ акціонерное общество, убытки котораго превышаютъ опредѣленную часть основного капитала, обязано прекращать свою дѣятельность.

319. Условные счета, назначенные для учета такихъ хозяйственныхъ массъ, которыя не могутъ быть распредѣлены по бюджетамъ при самомъ производствѣ операцій, надлежащимъ образомъ распредѣляются, съ теченіемъ времени, по мѣрѣ того, какъ назначеніе ихъ точно устанавливается, почему и самые счета называются распредѣлительными. Слѣдовательно, всѣ операціи этого рода носятъ характеръ или подготовительныхъ операцій, или накладныхъ расходовъ. При сколько-нибудь значительномъ развитіи этихъ операцій необходимо обезпечить каждую операцію потребными для ея производства оборотными средствами и установить по каждой операціи правильную періодическую отчетность, а въ общественномъ хозяйствѣ опредѣлить объемъ ея смѣтою. Безъ установленія правильной текущей отчетности со стороны агентовъ невозможно опредѣлить размѣръ потребныхъ для какой-либо операціи оборотныхъ средствъ, такъ какъ валюта ихъ есть именно та сумма, которая въ каждый данный моментъ не можетъ быть распредѣлена по назначенію и остается на счетѣ этой операціи нераспредѣленною по бюджетамъ.

**320.* Величина оборотныхъ средствъ, потребныхъ для производства каждой операціи, или остатокъ, нераспредѣленный по бюджетамъ, зависятъ отъ организаціи самаго хозяйства и общаго направленія его дѣятельности. Наиболѣе точно опредѣляется этотъ максимумъ при установленіи ежедневной отчетности, менѣе точно—при установленіи ежемѣсячной отчетности; всякое дальнѣйшее удлиненіе отчетнаго періода надо считать неправильнымъ. Уменьшеніе величины оборотныхъ средствъ по каждой вспомогательной операціи можетъ быть достигнуто надлежащимъ производствомъ операціи. Наконецъ, внѣшнія условія—соотношеніе между спросомъ и предложеніемъ, мѣстонахожденіе рынка и т. п., въ свою очередь опредѣляютъ тотъ естественный предѣлъ, ниже котораго не можетъ быть размѣръ оборотныхъ средствъ данной операціи, такъ какъ самое производство ея становится невозможнымъ. Слѣдовательно, величина оборотныхъ средствъ, необходимыхъ для производства каждой вспомогательной операціи, опредѣляется съ одной стороны—внутренними потребностями даннаго хозяйства, съ другой стороны—внѣшними условіями, связанными съ производствомъ этой операціи. Иногда внѣшнія условія производства какой-либо операціи могутъ требовать значительно большихъ оборотныхъ средствъ, чѣмъ указанный выше максимумъ ихъ, опредѣляемый потребностями даннаго хозяйства; это можетъ имѣть мѣсто въ тѣхъ случаяхъ, когда развитіе операціи въ большемъ объемѣ даетъ пониженіе стоимости ея.

321. Слѣдующіе условные—распредѣлительные счета могутъ имѣть мѣсто при учетѣ операцій общественнаго хозяйства: 1) счетъ матеріаловъ, 2) счетъ рабочей силы, 3) счетъ производства издѣлій, 4) счетъ собственныхъ издѣлій, 5) счетъ собственныхъ подрядовъ, 6) счетъ подотчетныхъ лицъ, 7) счетъ дебиторовъ, въ смыслѣ расходовъ, произведенныхъ авансомъ, 8) счетъ накладныхъ или общихъ расходовъ. Всѣ эти счета въ общественномъ хозяйствѣ могутъ имѣть мѣсто въ системѣ счетовъ синтетическаго учета лишь постольку, поскольку ежемѣсячная, если не ежедневная, отчетность по каждой операціи можетъ быть обезпечена. Содержаніе каждаго счета, на основаніи ежедневныхъ или ежемѣсячныхъ отчетовъ, распредѣляется по надлежащимъ бюджетамъ, и остатокъ каждаго счета ежедневно или, по крайней мѣрѣ, ежемѣсячно долженъ выражать счетъ тѣхъ суммъ, которыя не могли достичь своего окончательнаго назначенія. Годовой оборотъ каждаго счета долженъ быть напередъ опредѣленъ спеціальною смѣтою, которая должна давать возможность ставить каждый расходъ, при самомъ производствѣ его, въ связь съ опредѣленною статьею общей смѣты какой-либо вспомогательной операціи. На практикѣ, однако, такой порядокъ нигдѣ не установленъ.

322. Въ общественномъ хозяйствѣ бюджетированіе, т.-е. немедленное приведеніе каждой операціи въ связь съ опредѣленнымъ бюджетомъ, надо считать обязательнымъ. Если точное бюджетированіе какой-либо операціи оказывается невозможнымъ, при самомъ производствѣ этой операціи, то допускается предварительное бюджетированіе, а затѣмъ предварительное распредѣленіе по бюджетамъ исправляется на основаніи позднѣйшихъ взаимныхъ расчетовъ между ними. Отсрочить бюджетированіе и тѣмъ избѣжать предварительнаго и неточнаго бюджетированія можно только при резервированіи каждой вспомогательной операціи за счетъ бюджетовъ; при резервированіи предварительное бюджетированіе ограничивается предварительнымъ распредѣленіемъ по бюджетамъ однихъ остатковъ, значащихся на счетѣ каждой вспомогательной операціи, а распредѣленіе всего оборота отсрочивается до выясненія дѣйствительнаго отношенія полнаго оборота къ бюджетамъ посредствомъ отчетовъ. Избѣжать какого-бы то ни было предварительнаго бюджетированія, считая въ томъ числѣ и предварительное бюджетированіе остатковъ вспомогательной операціи, возможно только при фондированіи каждой вспомогательной операціи за счетъ опредѣленныхъ капиталовъ. При фондированіи всѣ нераспредѣленные запасы и расходы вспомога-

тельныхъ операцій производятся за счетъ опредѣленныхъ для этой цѣли фондовъ, что даетъ право и возможность отсрочить распредѣленіе оборотовъ каждой вспомогательной операціи до того времени, когда точное распредѣленіе этихъ оборотовъ по бюджетамъ становится возможнымъ.

323. При предварительномъ бюджетированіи каждый бюджетный счетъ является смѣшаннымъ счетомъ и требуетъ при заключеніи отчетности натуральной инвентаризаціи, для выясненія всѣхъ фактически неизрасходованныхъ запасовъ или оплаченныхъ въ счетъ будущаго года расходовъ. При резервированіи каждый бюджетъ не заключаетъ въ себѣ неизрасходованныхъ запасовъ, но заключаетъ предварительные расходы, хотя и ясно отдѣленные, т.-е. въ немъ остается смѣшеніе расходовъ различныхъ бюджетныхъ періодовъ; каждый же счетъ вспомогательныхъ операцій получаетъ, за счетъ бюджетныхъ резервовъ, значеніе счета предварительнаго бюджета. Инвентаризація всѣхъ бюджетныхъ счетовъ достигается книжными записями безъ натуральной инвентаризаціи. При фондированіи каждый бюджетъ является чистымъ бюджетнымъ счетомъ, совершенно свободнымъ отъ какихъ-либо неизрасходованныхъ запасовъ и предварительныхъ расходовъ за счетъ слѣдующаго бюджетнаго періода; каждый же счетъ вспомогательныхъ операцій получаетъ за счетъ фондовъ изъ запаснаго капитала значеніе счета условнаго актива. Инвентаризація всѣхъ счетовъ достигается также на основаніи однѣхъ книжныхъ записей.

* *324.* При предварительномъ бюджетированіи оконченныя операціи смѣшаны съ незаконченными, и, слѣдовательно, нѣкоторые хозяйственные запасы остаются безъ надлежащаго учета, какъ списанные преждевременно въ расходъ, а нѣкоторые предварительные расходы за счетъ слѣдующихъ бюджетныхъ періодовъ оказываются принятыми на счетъ текущихъ бюджетовъ; въ балансѣ нѣтъ нераспредѣленныхъ по бюджетамъ суммъ, но и нѣтъ точнаго учета всѣхъ расходовъ и нѣтъ полнаго отдѣленія предварительныхъ расходовъ—въ счетъ будущаго бюджетнаго періода отъ текущихъ расходовъ дѣйствующаго бюджетнаго періода. При резервированіи незаконченныя операціи отдѣлены отъ законченныхъ, всѣ хозяйственные запасы имѣютъ надлежащій учетъ, но связаны съ текущими бюджетами; всякое измѣненіе ихъ предварительнаго назначенія требуетъ довольно сложныхъ расчетовъ съ тѣми бюджетами, за счетъ которыхъ они предварительно пріобрѣтены. Счета вспомогательныхъ операцій, вмѣстѣ со счетами ихъ резервовъ, оказываются отдѣленными отъ всѣхъ

хозяйственныхъ массъ, какъ активныхъ и пассивныхъ, такъ и бюджетныхъ, представляя совокупность чисто счетныхъ массъ. При фондированіи остатки незаконченныхъ операцій получаютъ активное значеніе, независимо отъ ихъ бюджетнаго назначенія; распоряженіе ими въ общихъ интересахъ хозяйства становится столь же свободнымъ, какъ распоряженіе кассовою наличностью, такъ какъ они не связаны напередъ съ какими-либо опредѣленными бюджетами.

* *325.* Резервированіе, связанное съ очень сложными расчетами, представляетъ своего рода предварительное распредѣленіе по бюджетамъ, хотя и болѣе правильное, чѣмъ текущее распредѣленіе расходовъ каждой общей операціи между бюджетами. Резервированіе, строго говоря, должно по каждому бюджету производиться въ предѣлахъ его свободныхъ остатковъ и всегда въ размѣрѣ его предполагаемаго участія въ общей операціи; нельзя резервированіе обращать во временное позаимствованіе одними бюджетами необходимыхъ имъ средствъ на общія операціи изъ другихъ бюджетовъ, во что, однако, оно очень просто и легко обращается на практикѣ. Коль скоро развитіе какой-либо вспомогательной операціи требуетъ средствъ большихъ, чѣмъ тѣ свободныя средства, какими располагаютъ текущіе бюджеты, резервированіе должно быть замѣняемо фондированіемъ этихъ операцій, что, однако, на практикѣ, по недостатку запасныхъ средствъ, необходимыхъ для образованія фондовъ, не выполняется. Наибольшую устойчивость балансъ всякаго общественнаго хозяйства пріобрѣтаетъ тогда, когда каждая вспомогательная операція обезпечена необходимымъ для производства ея фондомъ; равнымъ образомъ, только при этомъ условіи всѣ обороты общественнаго хозяйства достигаютъ наибольшей простоты и ясности—той простоты и ясности, какую распорядители и, вообще, администрація желаютъ видѣть въ балансѣ и при финансовой несостоятельности, прикрываемой счетами нераспредѣленныхъ по бюджетамъ расходовъ.

326. Какъ резервированіе, такъ и фондированіе, можетъ состоять или въ назначеніи авансовъ для производства вспомогательныхъ операцій или въ установленіи опредѣленныхъ запасовъ по операціямъ этого рода. При авансированіи вспомогательныхъ операцій напередъ устанавливается для каждаго лица или каждой операціи тотъ первоначальный авансъ, въ предѣлахъ котораго можетъ производиться вспомогательная операція, и пополненіе этихъ авансовъ производится въ суммѣ представляемыхъ по операціи отчетовъ, гдѣ всѣ обороты являются уже окончательно

распредѣленными по назначенію, т.-е. по бюджетамъ; при резервированіи первоначальные авансы выдаются изъ подлежащихъ бюджетовъ, а при фондированіи потребная для нихъ сумма отчисляется изъ запаснаго капитала. При заключеніи операціоннаго періода первоначальные авансы сдаются въ кассу, причемъ резервы возвращаются каждому бюджету по принадлежности, но возвратъ фондовъ запасному капиталу не дѣлается, если производство данной операціи должно имѣть мѣсто въ слѣдующемъ операціонномъ періодѣ въ томъ же размѣрѣ.

327. При нормированіи запасовъ или остатковъ по вспомогательнымъ операціямъ, производство каждой операціи допускается безъ указанія бюджетовъ, но съ тѣмъ условіемъ, чтобы ежедневно или ежемѣсячно въ ходѣ этой операціи давался полный отчетъ съ распредѣленіемъ оборотовъ операціи по бюджетамъ, причемъ наличный запасъ или остатокъ по счету каждой операціи не долженъ превышать опредѣленной нормы. Оборотныя средства, потребныя для покрытія нормальнаго запаса или остатка, при резервированіи отчисляются изъ каждаго бюджета, сообразно съ предполагаемой долею его участія въ этой операціи, а при фондированіи отчисленіе дѣлается для всѣхъ бюджетовъ изъ запаснаго капитала, безъ указанія доли каждаго бюджета.

328. Счетъ матеріаловъ назначается для учета всѣхъ матеріаловъ, необходимыхъ для удовлетворенія тѣхъ или иныхъ нуждъ и потребностей общественнаго хозяйства, а также и для тѣхъ производствъ, которыя совершаются хозяйственнымъ способомъ и служатъ для изготовленія предметовъ, необходимыхъ въ хозяйствѣ, или предметовъ, идущихъ въ продажу; послѣднее въ общественномъ хозяйствѣ можетъ имѣть мѣсто, какъ исключеніе. Запасъ матеріаловъ расходуется, по мѣрѣ надобности, по назначенію, съ указаніемъ бюджета или какого-либо вспомогательнаго переходнаго счета. Введеніе счета матеріаловъ въ систему счетовъ ревизіоннаго (синтетическаго) учета возможно только при томъ условіи, когда обезпеченъ ходъ правильной отчетности по матеріаламъ представленіемъ если не ежедневныхъ, то, по крайней мѣрѣ, ежемѣсячныхъ отчетовъ.

* *329.* На пріобрѣтеніе матеріаловъ надлежитъ каждому учрежденію отчислять, безъ выдачи наличными деньгами, особый авансъ, т.-е. открывать кредитъ, въ предѣлахъ котораго это учрежденіе можетъ совершать заготовку матеріаловъ, необходимыхъ для этого учрежденія; возобновленіе заготовки допускается не прежде представленія матеріальнаго отчета по предыдущей заготовкѣ и всегда въ объемѣ, не превышающемъ установленнаго

аванса. Вмѣсто нормировки заготовки матеріаловъ авансами, нормируется допускаемый въ каждомъ учрежденіи запасъ матеріаловъ на каждый день или къ первому числу каждаго мѣсяца, а во всѣхъ пріобрѣтенныхъ свыше нормальнаго запаса матеріалахъ долженъ быть данъ къ установленному сроку отчетъ. Оборотный капиталъ изъ авансовъ на заготовку матеріаловъ или оборотный капиталъ въ запасѣ матеріаловъ образуется или резервированіемъ, или фондированіемъ и составляетъ счетъ капитала въ матеріалахъ. До сихъ поръ на практикѣ регулировать учетъ матеріаловъ нормальными кредитами на заготовку не удается, и даже регулированіе отчетами настолько неустойчиво, что включеніе счета матеріаловъ въ учетъ перваго порядка опасно.

* *330.* Счетъ рабочей силы назначается для учета заработной платы рабочимъ до распредѣленія ея по работамъ, а, слѣдовательно, и по бюджетамъ. При правильномъ веденіи хозяйства такое распредѣленіе вполнѣ возможно одновременно съ представленіемъ списка на выдачу заработной платы, а потому счетъ долженъ распредѣляться полностью въ теченіе мѣсяца, слѣдующаго за отчетнымъ, а на первое число каждаго мѣсяца остатокъ его выражаетъ ту стоимость рабочей силы, которая падаетъ на отчетный мѣсяцъ.

Резервированія или фондированія этого счета не требуется, кромѣ тѣхъ случаевъ, когда часть рабочей силы распредѣляется какъ общій расходъ на всѣ работы пропорціонально напередъ установленнымъ коэффиціентамъ или если производятся общія работы, объемъ которыхъ, какъ напримѣръ при ремонтѣ, можетъ быть установленъ лишь по выполненіи всей работы. Резервъ или фондъ долженъ отчисляться въ размѣрѣ того остатка, распредѣленіе котораго отсрочивается на неопредѣленное время и составляетъ счетъ капитала въ рабочей силѣ, размѣръ котораго можно установить только по соображенію съ характеромъ общихъ работъ, срокомъ ихъ производства и, вообще, на основаніи опытныхъ данныхъ учета рабочей силы. Синтетическій учетъ рабочей силы возможенъ только при условіи правильной ежедневной или ежемѣсячной отчетности по рабочей силѣ и почти нигдѣ нѣтъ необходимыхъ условій для осуществленія его на практикѣ въ системѣ учета перваго порядка, какъ ни важно это въ цѣляхъ ревизіи.

**331.* Счета производства издѣлій суть переходные счета между счетомъ матеріаловъ, счетомъ рабочей силы—съ одной стороны и счетомъ собственныхъ издѣлій—съ другой стороны; на немъ значатся матеріалы, рабочая сила и прочіе накладные рас-

ходы съ другихъ счетовъ до тѣхъ поръ, пока не окончено производство тѣхъ или иныхъ издѣлій, стоимость которыхъ по мѣрѣ изготовленія по дѣйствительной цѣнѣ себѣ передается въ счетъ собственныхъ издѣлій. Себѣстоимость каждаго рода издѣлій можетъ быть фактурная, т.-е. напередъ установленная, но тогда остатокъ счета производства слѣдуетъ нормировать. Нормировкою этой операціи, посредствомъ резервовъ и фондовъ, достигается учетъ себѣстоимости неоконченныхъ издѣлій, остающихся на счетѣ производства. Въ практикѣ общественныхъ хозяйствъ счетъ этотъ имѣетъ мало значенія, а условія для правильной постановки его, обыкновенно, на практикѣ нѣтъ.

*332. Счетъ собственныхъ издѣлій есть счетъ тѣхъ предметовъ, которые изготовляются въ собственныхъ мастерскихъ для нуждъ хозяйства или на продажу, и долженъ служить передаточнымъ счетомъ между счетомъ производства издѣлій и счетомъ матеріаловъ для всѣхъ тѣхъ издѣлій, которыя идутъ на нужды хозяйства; передача должна дѣлаться по рыночнымъ цѣнамъ; затѣмъ на этомъ же счетѣ учитывается продажа собственныхъ издѣлій по рыночнымъ цѣнамъ. Если вычесть изъ прихода остатокъ непроданныхъ издѣлій, то разница между приходомъ и расходомъ составитъ прибыль или убытокъ по счету собственнаго производства издѣлій; прибыль и убытокъ распредѣляются между всѣми бюджетами—по происхожденію; правильнѣе, однако, прибыль или убытокъ передавать фонду этой операціи, но это возможно только при полномъ выдѣленіи операціи собственнаго производства изъ бюджетныхъ операцій. Правильная постановка этого счета требуетъ дополненія его счетомъ продажи издѣлій, понимая, условно, подъ продажею и отпускъ себѣ; расходъ счета продажи долженъ опредѣляться себѣстоимостью, а приходъ стоимостью по продажной цѣнѣ; прибыль должна итти на образованіе фонда операцій по изготовленію и только излишекъ—зачисляться въ запасный капиталъ. Хотя многія общественныя хозяйства имѣютъ значительныя мастерскія, но издѣлія ихъ, какъ не идущія въ продажу, проходятъ по бюджетамъ безъ учета ихъ стоимости—подъ видомъ общихъ расходовъ. Пока на практикѣ организація мастерскихъ такова, что не обезпечиваетъ всѣхъ условій, необходимыхъ для правильной постановки учета стоимости своихъ издѣлій въ системѣ учета перваго порядка, хотя это и отвѣчаетъ цѣлямъ ревизіи.

*333. Счетъ собственныхъ подрядовъ представляетъ вспомогательный счетъ между счетомъ матеріаловъ, счетомъ рабочей силы и счетами разныхъ бюджетовъ; назначеніе его состоитъ въ учетѣ тѣхъ общихъ работъ, которыя производятся хозяйственнымъ

способомъ, вмѣсто подряднаго, или на ряду съ подряднымъ способомъ, для пониженія подрядныхъ цѣнъ. Списываніе расходовъ этого счета на подлежащіе бюджеты должно производиться за исполненныя работы, по цѣнамъ близкимъ къ однороднымъ подряднымъ работамъ; а разница между себѣстоимостью этихъ работъ, т.-е. стоимостью матеріаловъ и рабочей силы, вмѣстѣ со всѣми накладными расходами и стоимостью исполненныхъ работъ, оцѣненныхъ по рыночнымъ подряднымъ цѣнамъ, составляетъ прибыль или убытокъ отъ этихъ собственныхъ подрядныхъ работъ, которая должна причисляться къ фонду этой операціи или покрываться изъ него. На практикѣ учетъ подрядныхъ работъ, исполняемыхъ хозяйственнымъ способомъ, производится путемъ резервированія ихъ въ смѣтѣ, благодаря чему эти счета считаются бюджетами хозяйственныхъ предпріятій, но доходность ихъ устанавливается на практикѣ безъ всякой связи съ рыночными цѣнами, что дѣлаетъ оцѣнку ихъ затруднительною. Указанная постановка этихъ счетовъ на практикѣ позволяетъ не считать эти счета въ числѣ условныхъ и отнести ихъ къ бюджетнымъ, хотя проведеніе ихъ въ общей смѣтѣ теоретически неправильно.

334. Счетъ подотчетныхъ лицъ назначается для учета авансовъ, которые выдаются служащимъ для производства разныхъ хозяйственныхъ расходовъ. Пополненіе первоначальнаго аванса дѣлается, по мѣрѣ израсходованія, въ суммѣ, не превышающей суммы по отчету, въ которомъ распредѣленіе расходовъ по бюджетамъ обязательно; слѣдовательно, по этому счету нераспредѣленными по бюджетамъ остаются только первоначальные авансы, совокупностью которыхъ и опредѣляется размѣръ потребнаго по этой операціи резерва или фонда, составляющихъ счетъ капитала въ авансахъ. Авансы, какъ общее правило, сдаются полностью при заключеніи годичной отчетности, вслѣдствіе чего счетъ капитала въ авансахъ въ концѣ года возстановляется въ наличныхъ деньгахъ.

335. Счетъ дебиторовъ въ общественномъ хозяйствѣ имѣетъ спеціальный смыслъ, отличный отъ того, который придается ему въ частныхъ хозяйствахъ; онъ въ отличіе отъ недоимщиковъ назначается для учета авансовъ, выдаваемыхъ постороннимъ лицамъ, въ счетъ поставокъ или подрядовъ, что можетъ допускаться въ практикѣ общественныхъ хозяйствъ только въ видѣ исключенія. Обороты этого счета носятъ болѣе или менѣе случайный характеръ и являются контръ-пассивомъ счета кредиторовъ, за счетъ котораго производится удержаніе выданнаго аванса при окончательномъ расчетѣ съ поставщикомъ или подрядчикомъ. Для резервированія этого счета нѣтъ достаточныхъ основаній, но фон-

дированіе его полезно, такъ какъ ставитъ предѣлъ для производства этихъ, вообще говоря, нежелательныхъ операцій.

*336. Счета общихъ накладныхъ расходовъ должны открываться только при производствѣ такого рода расходовъ, распредѣленіе которыхъ растягивается на болѣе или менѣе продолжительный и неопредѣленный періодъ, съ цѣлью болѣе точнаго учета разныхъ заготовокъ и работъ. На эти счета можно ставить всѣ расходы по покупкѣ матеріаловъ, если заготовка этихъ матеріаловъ связана съ накладными расходами; только по окончаніи заготовки опредѣляется полная дѣйствительная стоимость заготовленныхъ матеріаловъ, которая и переносится въ счетъ матеріаловъ. Вообще говоря, всѣ расходы этого рода раскладываются по надлежащимъ счетамъ въ теченіе операціоннаго года, поэтому, только при значительномъ развитіи операцій съ накладными расходами, есть надобность въ резервированіи этого счета, но фондированіе и этого счета полезно. На практикѣ заготовка матеріаловъ въ общественномъ хозяйствѣ настолько примитивна и не организована, что открытіе счетовъ накладныхъ расходовъ скорѣе опасно, чѣмъ полезно, въ системѣ счетовъ перваго порядка.

337. Особый резервъ, который долженъ быть во всякомъ правильно поставленномъ общественномъ хозяйствѣ, есть тотъ резервъ, который является контръ-активомъ недоимокъ и препятствуетъ покрытію за счетъ недоимокъ констатированныхъ расходовъ, а равнымъ образомъ, освобождаетъ запасный капиталъ отъ тѣхъ суммъ, которыя остаются въ долгу за недоимщиками, и, слѣдовательно, не представляютъ собою наличныхъ средствъ. Счетъ недоимщиковъ, когда онъ въ пассивѣ является уравновѣшеннымъ спеціальнымъ резервомъ, называемымъ счетомъ капитала въ недоимкахъ, представляетъ собою не активный счетъ, а счетъ условныхъ цѣнностей, пріобрѣтающихъ активное значеніе по мѣрѣ реализаціи недоимокъ. Отдѣленіе посредствомъ резерва операцій по взысканію недоимокъ, какъ отъ актива и пассива, такъ и отъ бюджета, препятствуетъ позаимствованію подъ недоимки средствъ изъ разныхъ общественныхъ капиталовъ и не позволяетъ производить за счетъ запаснаго капитала расходовъ ранѣе накопленія въ немъ реальной наличности.

Капиталъ недоимокъ, по мѣрѣ поступленія недоимокъ, реализуется, но причислять этотъ резервъ къ запасному капиталу не слѣдуетъ въ виду того, что потребность въ немъ постоянная и можетъ измѣниться окончательно въ томъ или другомъ смыслѣ лишь съ измѣненіемъ сроковъ взиманія недоимокъ или самаго порядка взысканія.

338. Въ обезпеченіе возможно большаго урегулированія бюджета нереализованные доходы, или недоимки, должны стоять за счетомъ особаго капитала въ недоимкахъ въ полной суммѣ недоимокъ, непоступившихъ какъ въ отчетномъ году, такъ и за всѣ прежніе годы; при этомъ условіи, кредиторы будутъ обезпечены реальною наличностью, т.-е. урегулированіе бюджета окажется вполнѣ достигнутымъ, и нереализованные доходы не будутъ служить покрытіемъ не только оплаченныхъ расходовъ, но не будутъ служить покрытіемъ и предстоящихъ расходовъ. Таково требованіе правильнаго веденія бюджетнаго хозяйства, и въ этомъ случаѣ счетъ кредиторовъ есть реальный пассивъ, а счетъ недоимокъ, вмѣстѣ съ равнымъ ему капиталомъ недоимокъ, является условнымъ активомъ, вполнѣ отдѣленнымъ и уравновѣшеннымъ, условнымъ же пассивомъ по счету капитала въ недоимкахъ.

339. Когда бюджетъ слабо урегулированъ, т.-е. значительная часть доходовъ его опаздываетъ по сравненію съ ходомъ констатированія расходовъ, приходится покрывать констатированные расходы временными позаимствованіями изъ запаснаго капитала, вслѣдствіе чего капиталъ недоимокъ нельзя оставлять резервомъ для будущихъ недоимокъ, а приходится по мѣрѣ реализаціи причислять къ запасному капиталу. Неурегулированность бюджета достигаетъ высшей степени, если недоимки не уравновѣшены въ балансѣ капиталомъ недоимокъ, а запасный капиталъ ниже или равенъ недоимкамъ, т.-е. запасный капиталъ превращается въ неполный резервъ недоимокъ. Вообще, по положенію въ балансѣ счета недоимокъ можно судить о состоятельности дѣйствующей системы обложенія: вполнѣ состоятельна система обложенія, если, кромѣ запаснаго капитала, есть капиталъ недоимокъ, равный счету недоимокъ, но система обложенія тѣмъ болѣе несостоятельна, чѣмъ больше превышеніе валюты недоимокъ надъ капиталомъ недоимокъ, причемъ и запасный капиталъ, если нѣтъ спеціальнаго капитала въ недоимкахъ, есть лишь капиталъ въ недоимкахъ, поскольку валюта его меньше валюты недоимокъ.

340. Для цѣлей чисто счетныхъ, преслѣдующихъ задачу исключительно счетнаго порядка и метода, могутъ открываться счета, которые не имѣютъ значенія имущественныхъ—активныхъ счетовъ, не выражаютъ опредѣленныхъ обязательствъ или правъ, т.-е. не могутъ считаться пассивными счетами, и не имѣютъ никакого бюджетнаго значенія, т.-е. не опредѣляютъ оборота хозяйства. Таковы счета: счетъ артели, счетъ городскихъ или земскихъ учрежденій, счетъ смѣты и прочіе, которые служатъ для учета за учрежденіями и лицами оправдательныхъ документовъ, или

представляютъ чисто административныя нормы хозяйственной дѣятельности, вводимыя въ балансъ для контроля. Счетъ артели служитъ для учета за артелью разныхъ оправдательныхъ документовъ, напримѣръ, списковъ на жалованье, сборныхъ платежныхъ документовъ, каковы—списки подрядчиковъ, запасныхъ листовъ отъ облигацій, разныхъ продажныхъ бланковъ и книгъ, каковы—водоразборныя марки, переходные листки, домовыя книги. Счетъ собственныхъ учрежденій служитъ для учета оборотовъ между бюджетами и вообще между собственными учрежденіями. Счетъ смѣты служитъ для сопоставленія реальнаго бюджета съ номинальнымъ бюджетомъ, опредѣляющимъ напередъ въ общественномъ хозяйствѣ предѣлы оборотовъ. Вообще говоря, всѣ такіе счета не должны входить въ систему счетовъ перваго порядка, но иногда, особенно въ періодъ организаціи учета, задачи и цѣли порядка и метода настолько выдвигаются на первый планъ, что приходится осложнять балансъ такими чисто контрольными счетами, чтобы создать искусственную регламентацію оборотовъ тамъ, гдѣ нѣтъ естественнаго регулированія. Такіе счета имѣютъ своею задачею поддержать порядокъ и пріучить къ порядку, по достиженіи какового, подобно кордонамъ, снимаются. Правильная постановка такихъ счетовъ требуетъ, чтобы въ заключительномъ балансѣ каждый такой счетъ закрывался безъ всякаго остатка, или чтобы имѣющійся на каждомъ такомъ счетѣ остатокъ въ активѣ былъ уравновѣшенъ равновеликимъ ему чисто счетнымъ же капиталомъ въ пассивѣ; слѣдовательно, остатки этихъ счетныхъ суммъ не должны вліять на результатъ оборотовъ, и особенно важно соблюденіе этого правила въ отношеніи счета смѣты, смѣшеніе оборотовъ которой съ оборотами реальнаго бюджета настолько опасно, что легко обращаетъ счетъ смѣты въ системѣ счетовъ перваго порядка изъ средства контроля въ средство прикрытія всякаго рода отступленій отъ смѣты. Поэтому, въ систему счетовъ перваго порядка смѣту вводить не слѣдуетъ, такъ какъ учетъ кредитовъ требуетъ примѣненія метода дифференціальныхъ счетовъ, тогда какъ синтетическій учетъ перваго порядка основанъ на счетахъ интегральныхъ, и, вообще, цѣли ревизіи и контроля, какъ противоположныя, не укладываются въ рамки одной системы.

## 5. Законъ устойчивости, какъ конечная цѣль систематизаціи.

Значеніе устойчивости системы счетовъ. Опредѣленіе устойчивости. Единство въ каждомъ счетѣ, какъ признакъ устойчивости. Единство кассы, портфеля процентныхъ бумагъ. Единство въ другихъ активныхъ счетахъ. Единство капитала въ имуществѣ, неприкосновенныхъ и спеціальныхъ капиталовъ, запаснаго капитала. Единство въ другихъ пассивныхъ счетахъ. Уравновѣшенность бюджета, какъ внѣшній признакъ единства бюджета. Практическое значеніе единства въ счетахъ.

341. По какому бы признаку не производились расчлененіе и группировка элементовъ, т.-е. систематизація ихъ, никогда нельзя закончить эту систематизацію, не прибѣгая къ особому критерію, который носитъ названіе закона устойчивости, каковой законъ составляетъ конечную цѣль всякой систематизаціи, диктуя предѣлы дифференціаціи счетовъ и указывая основанія для интегрированія ихъ.

342. При опредѣленіи элементарнаго счета, какъ такового, какъ отличнаго отъ всѣхъ иныхъ элементарныхъ счетовъ, неповторяющагося и немогущаго повториться, нельзя опираться на характеристику, бьющую на то, чтобы схватить своеобразность его; такая характеристика недостаточна съ одной стороны, излишня — съ другой. Изъ тѣхъ простѣйшихъ элементарныхъ счетовъ, до которыхъ достигаютъ путемъ послѣдовательныхъ расчлененій — дифференцированія, вновь слагаются уже обдуманно и въ соотвѣтствіи съ опредѣленно намѣченными цѣлями болѣе или менѣе сложные коллективные счета системы, и степень логической общности получаемыхъ при этомъ, путемъ интегрированія, построеній, не зависитъ отъ степени ихъ сложности, такъ какъ интегрированіе стираетъ частности и придаетъ каждому коллективному счету — общій смыслъ.

**343.* Самый сложный продуктъ синтетическаго творчества пріобрѣтаетъ идіографическій характеръ, когда къ числу прочихъ опредѣленій добавляется указаніе на мѣсто и время, а до тѣхъ поръ онъ остается въ сферѣ номографіи; но для того, чтобы указаніе на мѣсто и время не повело къ разложенію коллективнаго счета, такое указаніе должно исходить уже не изъ соображеній, основанныхъ на законѣ подобія, или однородности, а должно вытекать, какъ необходимое слѣдствіе, изъ закона причинности и затѣмъ, по закону развитія, приводить къ опредѣленію одного изъ возможныхъ и устойчивыхъ состояній. Въ дальнѣйшемъ, по-

строеніе системы счетовъ должно состоять не въ дифференціаціи состояній, а въ связываніи ихъ условными счетами, оттѣняющими эти состоянія въ различныхъ фазахъ, что придаетъ системѣ болѣе идіографическій характеръ, благодаря которому она и приспособляется къ данному хозяйству со всѣми его специфическими свойствами.

344. Интересъ можетъ сосредоточиваться на конкретномъ образѣ изучаемаго объекта, во всемъ неисчерпаемомъ богатствѣ его характерныхъ чертъ, но онъ можетъ также пренебрегать не только своеобразіемъ объектовъ, но и точностью данныхъ, касательно ихъ мѣстонахожденія, происхожденія, довольствуясь указаніемъ характерныхъ свойствъ и состояній въ рамкахъ времени и пространства, сравнительно широкихъ. Таковъ именно интересъ статистическій и, тѣмъ болѣе, счетный, который ставитъ своею задачею, особенно въ ревизіонномъ (синтетическомъ) учетѣ, уловить въ предѣлахъ даннаго хозяйства все постоянно повторяющееся и все имѣющее коллективное значеніе, исключивъ, насколько возможно, путемъ учета вліяніе субъективизма первоначальныхъ оцѣнокъ. Учесть—значитъ устранить изъ первоначальной оцѣнки все субъективное и преходящее.

345. Опуская въ объектахъ, на которыхъ сосредоточивается счетный интересъ, всѣ присущія имъ своеобразныя черты, кромѣ немногихъ, и не гонясь за точными данными о положеніи каждаго изъ нихъ въ отдѣльности, счетный интересъ, подобно статистическому, выдвигаетъ впередъ не единичные объекты, а „совокупности“, каковы, во-первыхъ, коллективные счета, а, затѣмъ, сложные коллективные счета, имѣющіе столь широкое приложеніе въ общественномъ хозяйствѣ, всегда состоящемъ изъ совокупности многихъ хозяйственныхъ единицъ.

346. Роль организующихъ кадровъ, которую въ традиціонной логикѣ играютъ родовыя понятія, выпадаетъ здѣсь на долю понятій групповыхъ; дѣйствіе отдѣльныхъ элементовъ—вещей, лицъ, изъ которыхъ состоятъ эти группы, представляетъ второстепенный интересъ, а все вниманіе обращено на то, чтобы дать себѣ отчетъ—учесть итогъ совмѣстнаго дѣйствія элементовъ данной группы, взятыхъ, какъ одно цѣлое.

**347*. Исходя первоначально изъ группировки элементовъ, по степени однородности или по степени подобія, т.-е. по закону сосуществованія,—въ первичныя совокупности и, затѣмъ, дополняя расчлененіе этихъ совокупностей, исходя изъ закона причинности, устанавливаемъ новыя совокупности, какъ необходимыя слѣдствія первичныхъ; наконецъ, по закону раз-

витія, подраздѣляя каждый необходимый счетъ, опредѣляющій свойства,—на рядъ счетовъ, имѣющихъ лишь достаточное основаніе, приходимъ къ установленію счетовъ, опредѣляющихъ возможныя и устойчивыя состоянія, присущія счетамъ, опредѣляющимъ свойства. Подраздѣленіе заканчивается на совокупностяхъ или счетахъ, обладающихъ достаточною устойчивостью, для устраненія расплывчивости во всѣхъ этихъ расчлененіяхъ, иначе, не ставя этому расчлененію предѣла въ образованіи устойчивыхъ совокупностей, можно дойти до полнаго разложенія всякой совокупности на ея первоначальные элементы, т.-е. уничтожить всякую систематизацію и возвратиться къ первоначальному разложенію на элементы. Слѣдовательно, предѣлъ всякой расчлененности есть установленіе реальной совокупности. Въ основу опредѣленія понятія реальной совокупности надо принять наличность между отдѣльными элементами, въ нее входящими, такого рода взаимодѣйствія, которыя способны обезпечить длительное существованіе совокупностей или устойчивость ихъ въ предѣлахъ объекта учета, т.-е. въ предѣлахъ даннаго хозяйства.

**348*. Устойчивость устанавливаемыхъ учетомъ совокупностей является въ счетовѣдѣніи центральною проблемою, внѣ опредѣленнаго рѣшенія которой немыслимо подведеніе раціональныхъ основъ и подъ отдѣльные пріемы счетной систематизаціи въ области, какъ номографической, такъ и идіографической систематизаціи. Этотъ признакъ окончательной систематизаціи, въ противоположность приведеннымъ выше признакамъ исходной систематизаціи, имѣется въ виду или подразумѣвается, какъ конечная цѣль при всякой систематизаціи отъ начала до конца, почему законъ устойчивости можно считать синтезомъ законовъ подобія, причинности и развитія, а законъ приспособленія разсматривать лишь какъ практическій пріемъ, направленный къ достиженію этой цѣли—конкретизаціи закона устойчивости въ рамкахъ даннаго объекта учета, т.-е. въ предѣлахъ даннаго хозяйства.

**349*. Признакъ устойчивости нельзя считать отправнымъ критеріемъ систематизаціи, а можно считать только рѣшающимъ критеріемъ ея: онъ позволяетъ устранить излишнее расчлененіе, онъ страхуетъ отъ крайностей, связанныхъ со всякимъ анализомъ, ставя ему опредѣленный предѣлъ, переходъ котораго можетъ лишать систему стойкости, а, слѣдовательно, всякаго научнаго значенія, а также отнять у нея практическій смыслъ, сдѣлавъ ее безцѣльною. Этотъ конечный признакъ всякой систематизаціи есть ничто иное, какъ выраженіе цѣлесообразности, которая должна быть присуща всякой научной систематизаціи, поскольку таковая должна служить дѣлу рѣшенія какихъ-либо практическихъ задачъ.

350. Признавъ важность установленія устойчивыхъ счетныхъ группъ или счетовъ, необходимо дать практическій критерій этой устойчивости. Такой критерій по отношенію къ счетнымъ группамъ или счетамъ сводится къ установленію такого единства въ каждомъ счетѣ, при которомъ счетъ, какъ цѣлое, или отвѣчаетъ цѣлямъ даннаго хозяйства, или опредѣляетъ его свойства, какъ цѣлаго, или его устойчивыя состоянія. Слѣдовательно, для достиженія устойчивости въ счетныхъ группахъ или счетахъ надо стремиться къ установленію единства кассы, единства портфеля процентныхъ бумагъ, единства недвижимости, единства въ капиталахъ и единства въ бюджетахъ, не допуская ни раздѣленія этихъ счетовъ, нарушающаго единство хозяйства, ни раздѣленій, позволяющихъ совершать между счетами обороты, неотвѣчающіе общимъ цѣлямъ и назначенію хозяйства.

351. Единство каждаго счета направлено къ достиженію идеальной устойчивости его содержанія, при которой вся хозяйственная масса даннаго счета служитъ прежде всего общимъ интересамъ даннаго хозяйства, съ наибольшею выгодой для него, какъ цѣлаго. Достиженіе единства въ каждомъ счетѣ не требуетъ не только систематизаціи, но и концентраціи хозяйственныхъ массъ въ каждомъ счетѣ. Одною систематизаціею можно намѣтить границы концентраціи установленіемъ коллективныхъ счетовъ и обезпечить каждому счету внѣшнюю механическую устойчивость, но отнюдь нельзя придать ему той внутренней органической устойчивости или единства, при наличности которой хозяйственныя массы коллективнаго счета являются достаточно связанными такимъ взаимодѣйствіемъ или соотношеніемъ, которое способно обезпечить имъ не только длительность совмѣстнаго существованія, но и совмѣстное дѣйствіе хозяйственныхъ массъ даннаго счета, благодаря которому эти массы становятся достаточно огражденными отъ вліянія тѣхъ или иныхъ частныхъ интересовъ, какъ внѣшнихъ, такъ и внутреннихъ.

**352*. Единство въ каждомъ счетѣ достигается во всѣхъ совокупностяхъ или счетахъ активныхъ массъ освобожденіемъ ихъ отъ всякой видимой или реальной связи съ какими-либо обязательствами, т.-е. путемъ очищенія актива отъ всякой пассивности. Отсюда слѣдуетъ, что въ активномъ счетѣ подраздѣленіе не должно допускаться по какимъ-либо пассивнымъ признакамъ или распредѣленіе по роду обязательствъ. Въ каждомъ активномъ счетѣ должна быть концентрирована свободная наличность опредѣленнаго рода, степень подвижности которой отвѣчаетъ общимъ интересамъ даннаго хозяйства и позволяетъ использовать этотъ родъ

наличности наилучшимъ и наиболѣе цѣлесообразнымъ образомъ, причемъ тѣ или иныя ограниченія должны допускаться лишь въ интересахъ сохранности. Обратно, единство во всѣхъ совокупностяхъ или счетахъ пассивныхъ массъ требуетъ огражденія всѣхъ правъ или обязательствъ отъ вліянія превращеній, претерпѣваемыхъ активными массами, каковыя не должны измѣнять характера изъемлемости капиталовъ. Поэтому, единство въ пассивныхъ счетахъ достигается недопущеніемъ активности пассива, въ каковыхъ цѣляхъ не должны имѣть мѣста непосредственные обороты между капиталами общественнаго хозяйства и имуществомъ, всѣ измѣненія въ капиталахъ должны совершаться черезъ посредство бюджетовъ; непосредственные обороты между капиталами общественнаго хозяйства и имуществомъ служатъ признакомъ принадлежности этихъ капиталовъ частнымъ лицамъ, т.-е. указываютъ на депозитный характеръ этихъ капиталовъ. Каждый пассивный счетъ долженъ быть концентрированъ въ норму, т.-е. долженъ имѣть валюту, поставленную въ опредѣленные предѣлы.

* *353*. Единство въ бюджетахъ требуетъ прежде всего строгаго соблюденія принципа бюджетнаго равновѣсія, всякое нарушеніе котораго должно считаться нарушеніемъ основного закона хозяйственной дѣятельности въ общественномъ хозяйствѣ; единство бюджета требуетъ, чтобы всѣ доходы одного бюджета были концентрированы въ одномъ счетѣ, т.-е. или коллективно на покрытіе всякаго расхода даннаго бюджета, безъ какого-либо зачета доходовъ—на уменьшеніе расходовъ или расходовъ—на уменьшеніе доходовъ; для устраненія возможности такого зачета, учетъ доходовъ бюджета долженъ производиться въ одномъ счетѣ съ расходами. Эта концентрація вполнѣ отвѣчаетъ требованію бюджетнаго равновѣсія, какового легче достичь въ цѣломъ, чѣмъ въ частностяхъ.

**354**. Въ настоящее время единство на практикѣ признается и достигается лишь въ одномъ активномъ счетѣ—счетѣ кассы, или счетѣ наличныхъ денегъ, гдѣ наличность естественно сливается настолько, что подраздѣленіе ея по источникамъ происхожденія считается не только не нужнымъ, но, по общему признанію, вреднымъ, и къ установленію единства кассы всегда прилагаются всѣ возможныя усилія, вездѣ, гдѣ оно практически осуществимо. Сущность единства кассы заключается въ устраненіи всякаго посредничества между кассою и прямыми дебиторами или прямыми кредиторами даннаго хозяйства. При невозможности, по условіямъ мѣста и времени, обойтись безъ посредниковъ, въ цѣляхъ сохраненія единства кассы, всѣ функціи по сбору доходовъ отдѣляются

отъ функцій по оплатѣ расходовъ, причемъ агенты по сбору доходовъ обязаны періодически сдавать всѣ собранные доходы въ центральную кассу, не имѣя права производить за счетъ этихъ доходовъ какіе-либо расходы, а агенты по оплатѣ расходовъ получаютъ авансы изъ главной кассы для производства расходовъ, но лишены права принимать какіе-либо доходы. Такой порядокъ препятствуетъ превращенію агентовъ въ корреспондентовъ и сохраняетъ за счетомъ главной кассы значеніе счета централизованной наличности. Вообще, правило единства кассы требуетъ, чтобы, при соединеніи въ одномъ лицѣ или учрежденіи сборщика доходовъ и плательщика расходовъ, собранные доходы полностью и періодически передавались въ главную кассу, а расходы оплачивались изъ особыхъ авансовъ, выдаваемыхъ главною кассою; при такомъ порядкѣ оборотъ главной кассы остается централизованнымъ и даетъ полный оборотъ наличныхъ денегъ.

355. Единство кассы не допускаетъ распредѣленія свободной наличности по источникамъ ея происхожденія: всею наличностью кассы необходимо располагать въ каждый данный моментъ, сообразно съ потребностями всего хозяйства, а отнюдь не въ зависимости отъ обязательствъ, которыя должны быть удовлетворяемы лишь въ порядкѣ ихъ срочности, а не въ объемѣ ихъ валюты.

356. Единство кассы не допускаетъ дѣленія наличности по мѣстамъ храненія ея, если только съ тѣмъ или инымъ видомъ храненія не связано измѣненіе степени подвижности наличности. Вообще всякое дѣленіе наличности даже при помѣщеніи ея на краткосрочные вклады такъ же неправильно, какъ дѣленіе вексельнаго портфеля по срочности векселей: такое дѣленіе допускаетъ нежелательные и опасные обороты между столь однородными по существу массами, какъ наличныя деньги, и вноситъ въ систему учета неустойчивые счета, каковыми надо считать всѣ счета наличности по мѣстамъ храненія ея, имѣющіе контрольное, а отнюдь не ревизіонное значеніе.

357. Счетъ процентныхъ бумагъ въ общественномъ хозяйствѣ долженъ играть роль запасныхъ наличныхъ средствъ; уровень этого запаса въ интересахъ устойчивости денежныхъ операцій и для сохраненія финансовой состоятельности хозяйства необходимо поддерживать на извѣстной высотѣ, которая, при нормальныхъ условіяхъ, не должна быть ниже той суммы, которой въ данное время достигаютъ неприкосновенные капиталы и всѣ ненаходящіеся въ оборотѣ хозяйства свободные фонды. Паденіе уровня процентныхъ бумагъ ниже нормы всегда возможно и естественно при финансовыхъ затрудненіяхъ, такъ какъ нельзя отказываться

отъ пользованія запасомъ процентныхъ бумагъ для того, чтобы выйти изъ этихъ затрудненій; однако, такое пользованіе не можетъ и не должно затрагивать валюту постоянныхъ капиталовъ, и не должно отражаться даже на валютѣ фондовъ, если только самые фонды не назначены для урегулированія того бюджета, выполненіе котораго по тѣмъ или инымъ причинамъ оказалось связаннымъ съ финансовыми затрудненіями. Использованіе запаса процентныхъ бумагъ для выхода изъ тѣхъ или иныхъ финансовыхъ затрудненій обязываетъ только къ возстановленію этого запаса за счетъ подлежащаго бюджета немедленно послѣ прекращенія финансовыхъ затрудненій, вызванныхъ исполненіемъ смѣты даннаго бюджета.

358. Въ счетѣ процентныхъ бумагъ должно имѣть мѣсто полное единство, достиженіе котораго необходимо, для огражденія общественнаго хозяйства отъ давленія денежнаго рынка и для поддержанія его кредита на этомъ рынкѣ на возможно большей высотѣ, т.-е. въ цѣляхъ усиленія финансовой мощи даннаго хозяйства. То общественное хозяйство, которое не обладаетъ достаточнымъ свободнымъ запасомъ процентныхъ бумагъ, или, обладая этимъ запасомъ, не вноситъ въ счетъ его необходимаго единства, находится всегда въ тяжелой зависимости отъ денежнаго рынка.

359. Единство въ счетѣ процентныхъ бумагъ должно быть обезпечено не меньше, чѣмъ единство кассы; поэтому, по тѣмъ же соображеніямъ, подраздѣленіе этого счета по происхожденію и по мѣстамъ храненія надо считать опаснымъ и неправильнымъ, но до сихъ поръ за установленіе единства этого счета ведется борьба, и многіе упорно отстаиваютъ необходимость сохраненія связи этого рода наличности съ опредѣленными обязательствами или капиталами, т.-е. считаютъ, что каждому общественному капиталу должны быть присвоены не только опредѣленнаго рода процентныя бумаги, но даже за опредѣленными номерами. Такой архаическій способъ управленія фондомъ процентныхъ бумагъ лишаетъ этотъ фондъ необходимой цѣлости, подвижности, ограничиваетъ свободу распоряженія имъ—въ противность общимъ интересамъ хозяйства, связываетъ капиталы съ оборотами въ имуществѣ даже въ тѣхъ случаяхъ, когда эти обороты не приводятъ къ какимъ-либо измѣненіямъ въ состояніи самыхъ капиталовъ. Капиталы, при такомъ способѣ учета, затрагиваются всякимъ превращеніемъ процентныхъ бумагъ въ наличныя деньги и обратно, т.-е. пермутаціи въ активѣ оказываютъ вліяніе на пассивъ и пріобрѣтаютъ характеръ ложныхъ модификацій, что ведетъ къ смѣшенію актива съ пассивомъ, тогда какъ конечная цѣль всякаго

правильнаго учета заключается въ возможно полномъ и совершенномъ ихъ разграниченіи. Въ настоящее время необходимость образованія единаго фонда процентныхъ бумагъ признана Московскою Городскою Думою, но и здѣсь рѣшеніе вопроса задержано протестомъ со стороны представителей казенныхъ и частныхъ интересовъ, нежелающихъ допустить усиленія финансовой самостоятельности города, подъ предлогомъ защиты интересовъ жертвователей.

* *360.* Единство въ счетѣ движимаго имущества должно состоять въ томъ, что все движимое имущество считается принадлежащимъ данному хозяйству, какъ цѣлому, а за отдѣльными учрежденіями признается лишь право пользованія этимъ имуществомъ, за каковое право бюджетъ этого учрежденія или общій бюджетъ, въ составъ котораго входитъ это учрежденіе, долженъ уплачивать извѣстную постоянную сумму, за счетъ которой и должно поддерживаться это имущество въ полной сохранности и возобновляться по мѣрѣ износа.

* *361.* При установленіи единства въ движимомъ имуществѣ всѣ общественныя учрежденія пользуются этимъ имуществомъ на кооперативныхъ началахъ. Каждое учрежденіе получаетъ въ постоянное пользованіе только то движимое имущество, которое необходимо ему въ повседневномъ его обиходѣ и находится въ постоянномъ употребленіи. Запасы движимаго имущества, которые необходимы для замѣщенія обиходныхъ предметовъ на время ремонта, — общіе для всего хозяйства, и самый ремонтъ производится за счетъ общаго фонда, образуемаго для пополненія этого запаса. Предметы, надобность въ пользованіи которыми возникаетъ періодически, отпускаются изъ общаго склада на опредѣленный срокъ, зависящій отъ дѣйствительной потребности, а затѣмъ, по миновапіи надобности, предметы срочнаго пользованія возвращаются въ складъ; равнымъ образомъ, если можетъ имѣть мѣсто использованіе однихъ и тѣхъ же предметовъ въ теченіе дня нѣсколькими учрежденіями, они доставляются учрежденіямъ согласно требованій этихъ учрежденій по установленной наперед очереди, что особенно важно по отношенію къ предметамъ значительной стоимости. На основаніи данныхъ о пользованіи различными предметами, сообразно съ количествомъ предметовъ, срокомъ пользованія, стоимостью и продолжительностью ихъ службы, устанавливается для каждаго учрежденія ежегодная постоянная плата за пользованіе всѣмъ движимымъ имуществомъ и отчисляется въ особый фондъ возобновленія движимаго имущества, за счетъ котораго производится возобновленіе и ремонтъ, а пополненіе производится изъ

фонда, предназначеннаго на капитальныя затраты. Завѣдываніе движеніемъ, ремонтомъ и возобновленіемъ движимаго имущества поручается особому управленію движимостью.

*362. При организаціи пользованія движимостью на кооперативныхъ началахъ получается возможность достигнуть значительной экономіи въ дѣлѣ оборудованія каждаго учрежденія, сводя индивидуальное оборудованіе каждаго учрежденія только на пріобрѣтеніе предметовъ, находящихся въ постоянномъ употребленіи. а всѣ предметы, допускающіе совмѣстное пользованіе, равнымъ образомъ, всѣ запасы предметовъ, необходимые на случай порчи и ремонта, пріобрѣтать въ меньшемъ количествѣ, чѣмъ то требуется при оборудованіи каждаго учрежденія всѣми необходимыми въ его обиходѣ предметами. За счетъ сбереженій, которыя даетъ кооперативное пользованіе, возможно значительно улучшить и увеличить оборудованіе, такъ какъ получается возможность болѣе быстраго обновленія оборудованія предметами болѣе совершенной конструкціи и возможность пріобрѣтать такіе дорого стоющіе предметы оборудованія, пріобрѣтать которые для каждаго учрежденія въ отдѣльности невозможно, невыгодно и не по средствамъ данному хозяйству. Наконецъ, самыя манипуляціи съ предметами сложной конструкціи могутъ поручаться опытнымъ спеціалистамъ техникамъ, что должно содѣйствовать не только бо́льшей сохранности, но и болѣе продуктивному использованію каждаго предмета. Вообще единство въ счетѣ движимаго имущества, основанное на кооперативномъ использованіи его, даетъ возможность организовать все пользованіе имуществомъ планомѣрно и цѣлесообразно, а непроизводительные запасы и то время, въ теченіе котораго отдѣльные предметы остаются безъ всякаго употребленія, свести къ минимуму, причемъ самый ремонтъ и возобновленіе можетъ совершаться болѣе правильно и съ соблюденіемъ надлежащей экономіи. а замѣна предметовъ устарѣвшей конструкціи новыми значительно ускорится за счетъ тѣхъ же средствъ, вслѣдствіе болѣе полнаго использованія каждаго предмета. Однако, до сихъ поръ въ указанномъ направленіи нигдѣ не сдѣлано ничего.

*363. Единство въ счетѣ недвижимаго имущества должно быть основано на началахъ, сходныхъ съ единствомъ въ счетѣ движимаго имущества, т.-е. требуетъ установленія пользованія имъ на кооперативныхъ началахъ; но вслѣдствіе неподвижности самаго объекта, а равно какъ необходимости долгосрочнаго пользованія имъ и необходимости приспособленія этого рода имущества къ спеціальнымъ потребностямъ каждаго учрежденія, приходится ограничиваться, при установленіи общности пользованія недвижи-

мымъ имуществомъ, наиболѣе выгоднымъ приспособленіемъ съ самаго начала каждаго предмета этого рода имущества по спеціальному назначенію, имѣя въ виду трудность перемѣны назначенія впослѣдствіи. Однако, въ пользованіе даже этого рода имуществомъ, при обоснованіи пользованія имъ на кооперативныхъ началахъ, возможно внести выгодную подвижность, если не останавливаться передъ затратами по приспособленію имущества для новыхъ цѣлей во всѣхъ тѣхъ случаяхъ, когда эти затраты могутъ окупаться выгодами приспособленія имущества для новыхъ цѣлей. Во всякомъ случаѣ, недвижимость каждаго рода должна считаться въ пользованіи отдѣльныхъ учрежденій лишь на тотъ срокъ, пока это имущество не можетъ быть использовано въ общихъ интересахъ хозяйства болѣе выгодно, когда затраты по передачѣ пользованія недвижимостью отъ одного учрежденія другому окупаются выгодами такого измѣненія; поэтому, недвижимость всякаго рода не должна считаться собственностью отдѣльныхъ учрежденій, а должна находиться лишь въ пользованіи, подобномъ арендѣ.

364. При кооперативномъ пользованіи недвижимостью каждое учрежденіе считается арендаторомъ недвижимости, находящейся въ его пользованіи, и уплачиваетъ опредѣленную арендную плату за пользованіе, за счетъ которой въ порядкѣ общаго управленія должны производиться какъ общіе расходы по содержанію имущества, такъ и весь ремонтъ. Земля же должна всегда считаться въ арендномъ пользованіи отдѣльныхъ учрежденій за опредѣленную напередъ плату, которая, какъ и плата за пользованіе сооруженіями, должна итти въ общій фондъ капитальныхъ затратъ, за счетъ процентовъ съ котораго должно содержаться и ремонтироваться старое, а при достаточномъ накопленіи—пріобрѣтаться и сооружаться новое имущество и новые участки земли. Правильнѣе, для образованія этого фонда, устанавливать опредѣленный процентъ со всей суммы капитала имущества, каковая сумма процентовъ должна распредѣляться пропорціонально инвентарной стоимости имущества, которымъ пользуется каждое учрежденіе, причемъ, за счетъ того же фонда надлежитъ производить платежи по ипотечнымъ займамъ, произведеннымъ для пріобрѣтенія недвижимости. Въ указанномъ направленіи въ самое послѣднее время предприняты первые шаги въ Московскомъ Городскомъ Управленіи, гдѣ предполагается ввести пользованіе недвижимымъ имуществомъ со стороны городскихъ учрежденій приблизительно на изложенныхъ выше началахъ и образовать земельный фондъ для пріобрѣтенія новыхъ земельныхъ участковъ. Однако, это участіе города въ земельныхъ спекуляціяхъ является нежелательнымъ, а потому и по-

становка вопроса здѣсь о пользованіи недвижимостью неособенно правильна.

365. Установленіе единства въ счетѣ общественныхъ предпріятій сводится къ распредѣленію содержанія его между движимымъ и недвижимымъ имуществомъ, съ распространеніемъ правилъ кооперативнаго пользованія имъ и на предпріятія, но до окончательнаго признанія неотчуждаемости предпріятій надо считать такое объединеніе преждевременнымъ и опаснымъ. Поэтому, при современныхъ условіяхъ, единство въ этомъ счетѣ не можетъ итти дальше формальнаго объединенія этого рода имущества въ одномъ общемъ счетѣ общественныхъ предпріятій, съ зачисленіемъ всей прибыли этихъ предпріятій не въ бюджетъ обыкновенный, а въ счетъ особаго фонда урегулированія обыкновеннаго бюджета, для производства за счетъ такого фонда разныхъ капитальныхъ затратъ для общихъ нуждъ общественнаго хозяйства и въ цѣляхъ дальнѣйшей муниципализаціи предпріятій общественнаго значенія.

366. Единство въ активныхъ счетахъ общественнаго хозяйства требуетъ установленія опредѣленной организаціи въ распоряженіи и въ пользованіи ими; напротивъ, установленіе единства въ счетахъ капиталовъ или обязательствъ должно быть направлено на укрѣпленіе и усиленіе общественныхъ правъ, опредѣляемыхъ капиталами, т.-е. на обобществленіе этихъ капиталовъ, которое должно стирать слѣды ихъ частнаго происхожденія, препятствовать ихъ отчужденію и возможно быстрѣе выводить изъ пассива всѣ обязательства, которыя по тѣмъ или инымъ причинамъ не могутъ и не должны принадлежать общественному хозяйству.

367. Капиталъ въ имуществѣ въ настоящее время есть единственный капиталъ, неизъемлемость котораго вполнѣ обезпечена въ силу того, что самый капиталъ, по происхожденію своему, носитъ общественный характеръ, представляя, вообще говоря, общій результатъ общественной хозяйственной дѣятельности. Капиталъ въ имуществѣ есть ничто иное, какъ консолидированное бюджетное право, или капитальное наслѣдство, оставляемое каждымъ заключеннымъ бюджетомъ общественному хозяйству, вслѣдствіе того, что не всѣ средства текущаго бюджета потребляются въ теченіе бюджетнаго періода, но часть этихъ средствъ создаетъ имущество, служащее нуждамъ хозяйства въ теченіе ряда лѣтъ. Общественное право на это имущество, вытекающее изъ бюджетнаго права, получаетъ свое счетное выраженіе въ капиталѣ имущества. Единство капитала имущества, представляющаго совокупность единаго бюджетнаго права, обезпечено, тѣмъ болѣе, чѣмъ болѣе гарантирована неотчуждаемость общественнаго имущества, чѣмъ

это имущество сохраннѣе, чѣмъ полнѣе возстановляется оно въ первоначальной стоимости и чѣмъ болѣе достигнуто единство въ каждомъ активномъ счетѣ. Однако, неприкосновенность общественныхъ правъ, выражаемыхъ капиталомъ въ имуществѣ, нарушается непроизводительными займами и потерями на курсѣ производительныхъ займовъ — то и другое косвенно ведетъ къ отчужденію капитала въ имуществѣ.

368. Капиталъ облигаціонныхъ займовъ есть только часть капитала въ имуществѣ, погашенная производствомъ займовъ, каковое право возстановляется лишь при заключеніи производительныхъ займовъ, приводящихъ къ пріобрѣтенію имущества. Въ то же время капиталъ облигаціонныхъ займовъ, будучи частью капитала въ имуществѣ, выражаетъ собою право частныхъ лицъ, довѣрившихъ свои капиталы для удовлетворенія общественныхъ нуждъ, выходящихъ за предѣлы средствъ одного бюджетнаго года. Эти лица, ссужая городу или земству свои капиталы и тѣмъ передавая послѣднимъ пріобрѣтенныя ими права, отказываются отъ своихъ пріобрѣтенныхъ правъ на имущество не принудительно, т.-е. не въ силу бюджетнаго права города или земства, а добровольно, на извѣстный срокъ, и взамѣнъ этого получаютъ право отнюдь не на имущество города и земства, а лишь на извѣстную, постоянную, впередъ обусловленную ренту за счетъ будущихъ бюджетовъ общественнаго хозяйства.

369. Капиталъ облигаціонныхъ займовъ, при указанномъ выше истолкованіи его значенія въ общественномъ хозяйствѣ, выражаетъ не право частныхъ лицъ на пользованіе и распоряженіе общественнымъ имуществомъ, а только капитальную стоимость той ренты, которая платится частнымъ лицамъ въ теченіе извѣстнаго срока изъ бюджетныхъ средствъ. Облигаціонеры, за извѣстный процентъ, соглашаются уплатить впередъ часть причитающихся общественному хозяйству налоговъ, что даетъ возможность общественному управленію учесть свое бюджетное право и капитализировать его для производства тѣхъ или иныхъ единовременныхъ затратъ. Облигаціонеры, строго говоря, являются кредиторами плательщиковъ налоговъ, а, слѣдовательно, при надлежащемъ развитіи бюджетнаго права, — кредиторами избирателей даннаго состава, а не кредиторами общественнаго хозяйства, которое, въ силу своего бюджетнаго права, только даетъ поручительство, переучитывая свое бюджетное право въ пользу облигаціонеровъ.

370. Общественное управленіе путемъ облигаціонныхъ займовъ при правильномъ веденіи общественнаго хозяйства можетъ совершать переучетъ своего бюджетнаго права только для такого

рода капитальныхъ затратъ, которыя увеличиваютъ финансовую состоятельность и рентабильность общественнаго имущества, вообще, для такого рода затратъ, полезность, неотложность и необходимость которыхъ можетъ быть признана всякимъ послѣдующимъ составомъ этого управленія, иначе такой переучетъ бюджетнаго права со стороны даннаго состава управленія можетъ считаться нарушеніемъ бюджетнаго права, такъ какъ каждое данное общественное управленіе имѣетъ право распоряжаться бюджетомъ и обязываться въ счетъ этого бюджета не болѣе, какъ на срокъ своихъ полномочій. Превращеніе займовъ въ источникъ усиленія средствъ текущаго бюджета, нерѣдко допускаемое на практикѣ и ведущее къ обремененію общественнаго хозяйства непроизводительными займами, надо разсматривать, какъ актъ самоуправства, а не самоуправленія, и результатомъ такого рода задолженности является косвенное отчужденіе общественнаго имущества, такъ какъ всякій непроизводительный заемъ поглощаетъ безъ возстановленія часть капитала въ имуществѣ, а, слѣдовательно, аннулируетъ право на имущество.

371. Общественное управленіе, которое совершаетъ переучетъ своего бюджетнаго права, выходящій за предѣлы его полномочій, присваиваетъ себѣ чужія права и слагаетъ съ себя обязательство по поддержанію бюджетнаго равновѣсія путемъ самообложенія; своими непроизводительными займами такое управленіе создаетъ дефициты въ тѣхъ бюджетахъ, право распоряженія которыми ему не принадлежитъ. Слѣдовательно, такими непроизводительными займами общественное управленіе даннаго состава нарушаетъ бюджетное равновѣсіе въ будущемъ, т.-е. за счетъ чужихъ, ему не принадлежащихъ бюджетовъ поддерживаетъ бюджетное равновѣсіе въ настоящемъ—въ періодъ его собственнаго управленія, беря чужія средства для своихъ цѣлей, каковыхъ можетъ вовсе не раздѣлять будущее, идущее ему на смѣну, управленіе.

372. Для обезпеченія контроля надъ бюджетною дѣятельностью въ области займовъ, необходимо инвентаризировать, т.-е. сохранять въ активѣ общественнаго хозяйства всякую затрату за счетъ займовъ, хотя бы имущественной стоимости эта затрата не имѣла никакой. Каждое новое общественное управленіе, если оно не признаетъ инвентарной стоимости за какимъ-либо непроизводительнымъ займомъ, вступая во владѣніе бюджетнымъ правомъ, обремененнымъ этимъ займомъ, получаетъ право обратить его инвентарную стоимость въ начетъ на избирателей того управленія, которое злоупотребило своимъ бюджетнымъ правомъ, т.-е. имѣетъ право на покрытіе платежей по этому займу внести спеціальный

дополнительный налогъ. Слѣдовательно, при правильномъ учетѣ изъ актива баланса не должно исключать никакихъ затратъ изъ заемныхъ суммъ и не должно уменьшать въ активѣ первоначальной суммы этихъ затратъ въ теченіе всего періода погашенія заключеннаго для покрытія этихъ затратъ займа.

373. Слѣдуетъ стремиться къ полному объединенію облигаціонныхъ капиталовъ, если не путемъ сліянія, то путемъ уничтоженія въ нихъ расчлененія на капиталы отдѣльныхъ предпріятій, признавая обязательства этого рода общимъ обязательствомъ общественнаго хозяйства, а имущество, сооруженное на эти займы, общимъ имуществомъ хозяйства, которое находится въ пользованіи предпріятій; поэтому платежи по займамъ не должны распредѣляться между предпріятіями и весь чистый доходъ ихъ долженъ отчисляться въ фондъ урегулированія обыкновеннаго бюджета, а за пользованіе имуществомъ должна назначаться опредѣленная рента, которая уплачивается изъ фонда, вмѣсто ренты, платимой по займамъ. Такой порядокъ вполнѣ обезпечиваетъ единство капитала облигаціонныхъ займовъ, поддерживаетъ тѣсную связь его съ капиталомъ имущества, выражаетъ неотчуждаемость предпріятій и даетъ достаточныя основанія для объединенія всего имущества этихъ предпріятій съ прочимъ имуществомъ общественнаго хозяйства. Рента за пользованіе разсчитывается, какъ вѣчная рента, а потому въ періодъ платежей по займамъ она, вообще говоря, меньше ренты по займамъ, слѣдовательно, уплата капитальной суммы долга дѣлается за счетъ средствъ обыкновеннаго бюджета, который, такимъ образомъ, покупаетъ каждое предпріятіе.

374. Единство въ счетѣ ипотечныхъ займовъ, гдѣ каждый долгъ связанъ съ опредѣленнымъ имуществомъ, неосуществимо, но и самые займы этого рода должны считаться противными духу общественнаго хозяйства. Ипотечные займы выражаютъ временное наложеніе запрещенія на имущество общественнаго хозяйства, которое въ принципѣ не допускаетъ отчужденія. Поэтому, нахожденіе въ балансѣ общественнаго хозяйства ипотечныхъ займовъ говоритъ о тѣсной связи интересовъ общественнаго хозяйства съ частными интересами, и развитіе этого рода задолженности можетъ подчинить политику общественнаго хозяйства политикѣ ипотечныхъ банковъ, интересы которыхъ прямо противоположны интересамъ общественнаго хозяйства. Поэтому, всякій ипотечный заемъ долженъ быть погашенъ при первой возможности, и отъ пріобрѣтенія заложенныхъ имуществъ, безъ уплаты долга ипотечнымъ банкамъ, слѣдуетъ всегда воздерживаться.

375. Единство въ счетѣ неприкосновенныхъ капиталовъ достигается сліяніемъ всѣхъ этихъ капиталовъ въ одинъ общій капиталъ, который не долженъ выражать какихъ-либо частныхъ обязательствъ; неприкосновенность этого капитала состоитъ въ томъ, что общественное управленіе лишено права располагать имъ для покрытія бюджетныхъ расходовъ, хотя бы и капитальнаго характера, т.-е. этотъ капиталъ не можетъ быть обращаемъ ни въ средства бюджетныя, ни въ средства пріобрѣтенія имущества. Воля жертвователя этого капитала должна быть фактически выполнена развитіемъ тѣхъ учрежденій, на содержаніе которыхъ пожертвованъ капиталъ, затѣмъ, имена ихъ должны и могутъ быть сохраняемы въ особой инвентарной книгѣ, которая показываетъ происхожденіе каждаго пожертвованнаго капитала. Но жертвователи не могутъ пріобрѣтать права управлять общественнымъ имуществомъ, въ желательномъ для нихъ направленіи, и тѣмъ стѣснять свободу распоряженія этимъ имуществомъ, въ общихъ интересахъ общественнаго хозяйства; таковая частная опека несовмѣстима съ достоинствомъ общественнаго управленія.

376. Признаніе за жертвователями права предписывать общественному управленію помѣщеніе пожертвованныхъ ими капиталовъ въ имущество желательнаго имъ рода не только нарушаетъ единство въ счетахъ имущественныхъ, стѣсняетъ свободу распоряженія имъ, но позволяетъ частнымъ лицамъ, подъ предлогомъ пожертвованій, заставлять общественное хозяйство въ цѣломъ служить охранителемъ интересовъ тѣхъ частныхъ учрежденій, кредитныя обязательства которыхъ путемъ пожертвованій навязываются общественному управленію. Допущеніе такого руководства финансовою политикою общественнаго хозяйства приводитъ, въ сущности, къ тому, что пожертвованные на такихъ условіяхъ неприкосновенные капиталы являются неприкосновенными капиталами не общественнаго хозяйства, а тѣхъ кредитныхъ учрежденій, которымъ покровительствуютъ жертвователи. Пріемъ пожертвованій на такихъ условіяхъ, какъ бы велики они ни были, долженъ быть безусловно отвергаемъ, потому что общественное управленіе не должно давать даже косвенной гарантіи по чужимъ обязательствамъ и должно сохранять полную свободу дѣйствія въ столь важномъ дѣлѣ, какъ общая финансовая политика.

377. Единство въ счетѣ спеціальныхъ капиталовъ достигается вполнѣ тѣмъ, что эти капиталы должны служить источникомъ средствъ того единаго случайнаго бюджета, который называется особеннымъ, и спеціальные капиталы являются запаснымъ капиталомъ указаннаго бюджета. Пожертвованіемъ этого рода капи-

таловъ дается возможность ускорить удовлетвореніе различныхъ общественныхъ нуждъ, которыя не носятъ характера неотложности, а потому отодвигаются на задній планъ. Частная иниціатива путемъ такихъ пожертвованій ставитъ на очередь неочередныя задачи, но допускать такое вмѣшательство въ порядокъ очереднаго выполненія задачъ общественнаго хозяйства надо съ большою осторожностью, такъ какъ частныя лица не должны имѣть права даже цѣною пожертвованія капиталовъ пріобрѣтать право распоряжаться ходомъ общественныхъ дѣлъ.

378. Вмѣшательство частныхъ лицъ въ задачи общественнаго хозяйства тѣмъ болѣе опасно, что со всякимъ начинаніемъ, осуществленнымъ въ капитальной стоимости на частныя средства, всегда связанъ бюджетный расходъ, необходимый на поддержаніе этого начинанія, а всякій расходъ, разъ допущенный въ бюджетѣ, всегда растетъ и прививается къ бюджету, обременяя его чуждыми или несвоевременными задачами и обязываетъ его къ цѣлому ряду непредвидѣнныхъ расходовъ. Пожертвованія частныхъ лицъ не должны отклонять теченія общественныхъ дѣлъ отъ общаго и возможнаго при данныхъ условіяхъ направленія, т.-е. они должны служить удовлетворенію назрѣвшихъ нуждъ, могутъ ускорить выполненіе ихъ, но всегда въ согласіи съ общимъ планомъ веденія общественнаго хозяйства.

379. Правильнѣе всего въ интересахъ огражденія планомѣрности и цѣлесообразности веденія общественнаго хозяйства отказывать въ пріемѣ пожертвованій на нужды, стоящія внѣ общаго плана общественнаго хозяйства, или требовать, чтобы данный составъ общественнаго управленія, принимая какой-либо спеціальный капиталъ, обязывался возстановить его за счетъ бюджетныхъ средствъ въ теченіе срока своихъ полномочій, обращая, такимъ образомъ, всякое спеціальное пожертвованіе по мѣрѣ возстановленія въ неприкосновенный капиталъ. Такой порядокъ вноситъ надлежащую осмотрительность въ пріемъ пожертвованій, приводитъ къ постепенной ликвидаціи всѣхъ частныхъ правъ на тѣ учрежденія, которыя созданы на пожертвованные капиталы, и не позволяетъ частнымъ лицамъ путемъ пожертвованій ослабить развитіе того права самообложенія, которое должно лежать въ основѣ всякаго общественнаго хозяйства.

380. Единство во всѣхъ счетахъ депозитовъ и во всѣхъ счетахъ кредиторовъ не можетъ имѣть мѣста по самому характеру этихъ капиталовъ, являющихся капиталами частныхъ лицъ и учрежденій. Эти капиталы должны быть возможно быстрѣе выводимы изъ оборотовъ общественнаго хозяйства и должны имѣть въ

немъ возможно меньшее значеніе, служа оборотными средствами лишь постольку, поскольку они являются невостребованными по тѣмъ или инымъ случайнымъ причинамъ. Всякая задержка посторонних капиталовъ въ оборотѣ общественнаго хозяйства указываетъ на нарушеніе бюджетнаго равновѣсія и въ высшей степени опасна тѣмъ, что создаетъ нежелательную зависимость общественнаго хозяйства отъ частнаго кредита, и подрываетъ кредитъ общественнаго хозяйства на міровомъ денежномъ рынкѣ, гдѣ только и можетъ искать кредита общественное хозяйство.

381. Депозитные капиталы нарушаютъ единство имущественныхъ счетовъ и общественное хозяйство не должно служить мѣстомъ храненія частныхъ капиталовъ, если только съ этимъ храненіемъ не связанъ какой-либо отсроченный переходъ этихъ капиталовъ въ капиталы общественнаго хозяйства. Допущеніе развитія депозитныхъ капиталовъ у собственныхъ учрежденій нарушаетъ единство бюджета и представляетъ покровительство совершенно нежелательному сепаратизму этихъ учрежденій. Всѣ общественныя учрежденія пользуются коллективными хозяйственными силами, учесть стоимость этого пользованія очень трудно, а потому накопленіе такихъ частныхъ запасовъ, какъ депозиты отдѣльныхъ учрежденій, всегда возможно за счетъ учета въ пользу этихъ учрежденій коллективныхъ запасовъ; всѣ такія привилегированныя учрежденія стремятся преувеличить свой бюджетъ, чтобы передать остатки кредитовъ въ свои спеціальные депозиты. Слѣдовательно, развитію депозитовъ должно ставить возможно болѣе тѣсные предѣлы. Депозитные капиталы всегда представляютъ наиболѣе живучую и въ то же время наиболѣе вредную форму проникновенія частнаго права въ обиходъ общественнаго хозяйства. Всѣ депозиты должны носить временный характеръ, должны вытекать изъ бюджетныхъ обязательствъ и отношеній и должны сводиться къ возможному минимуму.

382. По истеченіи земской давности всѣ депозиты должны причисляться къ запасному капиталу, если отчисленныя въ эти счета суммы въ теченіе земской давности оставались невзмѣнными. Въ депозиты могутъ быть обращаемы бюджетныя средства при извѣстныхъ условіяхъ, но обратное движеніе депозитовъ, т.-е. какія-либо отчисленія изъ депозитовъ въ бюджеты, не должно допускаться, и всѣ излишне зачисленныя въ депозитъ суммы должны итти въ запасный капиталъ; соблюденіе этого правила очень важно съ той цѣлью, чтобы депозиты не могли обращаться въ нераспредѣленные доходы, или-же въ запасные кредиты, или въ источники средствъ для производства непредвидѣнныхъ смѣтами

операцій и, наконецъ, въ средства скрытыхъ ссудъ частнымъ лицамъ. Депозиты должны быть именные, и переводъ ихъ на другое имя или выдача по другому назначенію, чѣмъ первоначальное назначеніе, не должны допускаться.

383. Счета кредиторовъ есть необходимые счета бюджетнаго хозяйства; на этихъ счетахъ учитываются права третьихъ лицъ, вытекающія изъ бюджета, но, какъ капиталы третьихъ лицъ, они не должны служить оборотными средствами бюджетнаго хозяйства, а потому эти обязательства должны ликвидироваться возможно скорѣе. Въ теченіе отчетнаго года необходимо въ счетѣ кредиторовъ сохранять не только связь каждой суммы съ опредѣленнымъ лицомъ, но связь ихъ съ каждымъ бюджетомъ. Обороты, обратные по отчисленію разныхъ суммъ, удерживаемыхъ съ кредиторовъ отчетнаго года въ доходъ бюджетовъ, надо считать допустимыми, но всѣ эти удержанія правильнѣе проводить чрезъ кассу. Кредиторы прежнихъ лѣтъ должны значиться за счетомъ опредѣленныхъ лицъ, и никакія выдачи по иному назначенію, чѣмъ первоначальное, не должны имѣть мѣста; слѣдовательно, остатки кредиторовъ прежнихъ лѣтъ должны носить характеръ депозитовъ.

384. Общественнымъ управленіемъ долженъ быть установленъ опредѣленный срокъ для востребованія причитающихся по списку кредиторовъ суммъ; этотъ срокъ можетъ не превышать двухъ лѣтъ и долженъ быть установленъ земскимъ или городскимъ собраніемъ. По истеченіи этого срока невостребованныя кредиторами суммы, согласно именного списка и на основаніи особаго доклада управы, утверждаемаго общественнымъ собраніемъ, причисляются къ запасному капиталу, независимо отъ происхожденія этихъ суммъ, т.-е. кредиты прежнихъ лѣтъ окончательно закрываются. Это не лишаетъ кредиторовъ права требовать въ теченіе установленнаго срока земской давности возстановленія ихъ въ правахъ на эти суммы, но уже въ порядкѣ частныхъ претензій. Такое правило очень важно въ цѣляхъ контрольныхъ, для предотвращенія использованія невыданныхъ кредиторамъ суммъ не по назначенію. Возстановленіе права кредиторовъ, до истеченія земской давности, дѣлается по докладамъ управы, утверждаемымъ общественнымъ собраніемъ, и выдачи производятся за счетъ запаснаго капитала.

385. Права кредиторовъ постепенно, но быстро ликвидируются и окончательно прекращаются съ истеченіемъ земской давности. Единство въ счетѣ кредиторовъ достигается учетомъ кредиторовъ всѣхъ бюджетовъ въ одномъ общемъ счетѣ, ликвидаціей правъ кредиторовъ, съ теченіемъ времени, черезъ посредство одного

запаснаго капитала, недопущеніемъ производства по истеченіи отчетнаго года какихъ-либо возвратовъ въ бюджеты изъ суммъ кредиторовъ прежнихъ лѣтъ и, наконецъ, требованіемъ именного отчисленія всякой суммы изъ бюджета въ какой-либо счетъ кредиторовъ. Исключеніе представляютъ суммы, отчисляемыя предъявителямъ тиражныхъ облигацій и срочныхъ купоновъ, порядокъ учета которыхъ сходенъ съ депозитами, т.-е. ликвидація этихъ суммъ, по условіямъ выпуска займовъ, совершается лишь по истеченіи земской давности, когда эти суммы причисляются къ запасному капиталу.

386. Единство въ счетѣ запаснаго капитала достигается тѣмъ, что всѣ бюджеты, неимѣющіе спеціальныхъ капиталовъ, и всѣ счета депозитовъ и кредиторовъ закрываются этимъ счетомъ, который играетъ въ бюджетномъ хозяйствѣ такую же роль, какъ капиталъ собственника въ частномъ хозяйствѣ. Всѣ фонды, которые необходимы въ общественномъ хозяйствѣ, образуются за счетъ запаснаго капитала, т.-е. отчисляются изъ него и ликвидируются посредствомъ его. Только фондъ общественныхъ предпріятій, если чистый доходъ этихъ предпріятій не зачисляется въ обыкновенный бюджетъ, образуется непосредственнымъ зачисленіемъ чистаго дохода предпріятій въ этотъ фондъ; но это отдѣленіе фонда общественныхъ предпріятій отъ запаснаго капитала имѣетъ смыслъ тогда только, когда общественное управленіе сознательно отказывается отъ обращенія чистаго дохода предпріятій въ источникъ покрытія обыкновенныхъ расходовъ и пользуется этими доходами, какъ средствомъ для производства капитальныхъ затратъ, для регулированія этимъ путемъ обыкновеннаго бюджета.

387. Каждый условный счетъ въ активѣ представляетъ по содержанію расходы, которые не достигли бюджетнаго назначенія, или имущество, реализація котораго въ опредѣленной наличности отсрочена; поэтому, кромѣ того единства, которое осуществляется въ каждомъ условномъ счетѣ путемъ производства операцій его за счетъ опредѣленнаго связаннаго съ нимъ фонда, единство въ каждомъ условномъ счетѣ актива должно быть обезпечено рядомъ реальныхъ мѣропріятій; единство же въ условныхъ счетахъ пассивныхъ, каковы всякаго рода фонды и резервы, достигается установленіемъ общихъ предѣльныхъ нормъ для каждаго фонда или резерва.

388. Въ счетѣ матеріаловъ реальное единство достигается устройствомъ центральнаго склада, въ счетѣ рабочей силы—организаціей хозяйственной артели рабочихъ, въ счетѣ издѣлій вся-

каго рода—устройствомъ центральныхъ мастерскихъ, въ счетѣ продуктовъ, не требующихъ технической обработки—организаціей особаго склада этихъ продуктовъ, въ счетѣ собственныхъ подрядныхъ работъ—организаціей особаго отдѣла, выполняющаго эти подрядныя работы. Въ счетѣ подотчетныхъ лицъ реальное единство осуществляется требованіемъ сдачи авансовъ въ кассу въ первоначальной суммѣ, по окончаніи надобности или, по крайней мѣрѣ, разъ въ годъ; въ счетѣ дебиторовъ и счетѣ ссудъ та же цѣль достигается проведеніемъ всякаго удержанія съ дебиторовъ и всякаго возврата ссуды черезъ кассу.

389. Кромѣ реальныхъ мѣропріятій, которыми единство, а, слѣдовательно, и устойчивость въ каждомъ счетѣ достигается по существу, возможно установленіе формальнаго единства въ счетѣ путемъ производства всѣхъ оборотовъ этого счета на основаніи опредѣленной для каждаго счета формы документовъ. Чѣмъ менѣе обезпечено реальное единство, тѣмъ полезнѣе это формальное единство, которое цементируетъ каждый счетъ и придаетъ его содержанію, если не внутренній, то, по крайней мѣрѣ, внѣшній видъ единства.

390. Проведеніе единства въ каждомъ счетѣ, не только формальнаго, но и реальнаго, придаетъ всѣмъ хозяйственнымъ массамъ, совершающимъ свой круговоротъ въ предѣлахъ даннаго общественнаго хозяйства, ту взаимную связь, которая гарантируетъ устойчивость всѣхъ оборотовъ и обезпечиваетъ производство ихъ въ общихъ интересахъ даннаго хозяйства. Осуществленіе единства во всѣхъ бюджетныхъ счетахъ препятствуетъ сепаратизму различныхъ учрежденій, входящихъ въ составъ даннаго общественнаго хозяйства, заставляетъ ихъ дорожить своею связью съ цѣлымъ, которая даетъ имъ возможность пользоваться всѣми средствами, какими располагаетъ данное общественное хозяйство, коллективно или на кооперативныхъ началахъ; счета пассивные обращаются, при проведеніи въ нихъ должнаго единства, въ нормы хозяйственной дѣятельности.

391. Правильно построенное общественное хозяйство допускаетъ въ теченіе бюджетнаго періода обособленія различныхъ отраслей общественнаго хозяйства особыми бюджетами лишь постольку, поскольку съ данною отраслью связаны особые источники доходовъ, но результаты хозяйственной дѣятельности, т.-е. всѣ активныя средства, которыми располагаетъ общественное хозяйство въ каждый данный моментъ, должны быть въ коллективномъ или кооперативномъ пользованіи всѣхъ общественныхъ

учрежденій и всѣхъ его отдѣльныхъ отраслей. Для искорененія сепаратизма различныхъ учрежденій, входящихъ въ составъ даннаго хозяйства, всѣ права общественнаго хозяйства, т.-е. всѣ его капиталы, должны быть слиты по роду обязательствъ, безъ раздѣленія этихъ правъ по отдѣльнымъ учрежденіямъ, т.-е. капиталы не должны выражать никакихъ обязательствъ общественнаго хозяйства по отношенію къ его собственнымъ учрежденіямъ и отдѣльнымъ его отраслямъ. Къ этой цѣли, т.-е къ достиженію единства во всей системѣ счетовъ и въ каждомъ счетѣ, должны быть направлены всѣ усилія правильно поставленнаго счетоводства всякаго общественнаго хозяйства.

392. Если принять во вниманіе, что каждое хозяйство, поскольку оно не подлежитъ ликвидаціи, и особенно общественное, которое ни при какихъ условіяхъ не подлежитъ ликвидаціи, должно быть въ своей хозяйственной дѣятельности строго обособлено и объединено въ замкнутую область специфическихъ явленій, то соблюденіе закона устойчивости въ систематизаціи всѣхъ тѣхъ явленій, которыя допускаютъ денежную оцѣнку, необходимо для поддержанія обособленія каждаго хозяйства, въ цѣляхъ его единства, почему практическимъ критеріемъ устойчивости слѣдуетъ считать достиженіе единства во всѣхъ частныхъ совокупностяхъ, т.-е. въ отдѣльныхъ счетахъ. Каждая хозяйственная масса тѣмъ легче теряется для даннаго хозяйства и уходитъ изъ сферы его вліянія, чѣмъ слабѣе она связана съ другими однородными массами, т.-е. чѣмъ менѣе обезпечено единство въ счетѣ данныхъ массъ. Недостаточно, чтобы каждый счетъ былъ подобранъ изъ массъ, обладающихъ болѣе или менѣе однородными свойствами, находящихся въ болѣе или менѣе сходномъ состояніи, связанныхъ общею причиною; необходимо, кромѣ того, и то, чтобы всѣ эти массы, всегда находящіяся въ томъ или иномъ состояніи подвижности, изъемлемости или оборота, т.-е. представляющія собою совокупность нѣкоторыхъ активныхъ или пассивныхъ силъ даннаго хозяйства, давали постоянную равнодѣйствующую, отвѣчающую въ активѣ назначенію хозяйства, направленную въ бюджетѣ къ достиженію цѣлей даннаго хозяйства, служащую къ охранѣ связанныхъ съ нимъ интересовъ въ пассивѣ; измѣрителемъ такихъ постоянныхъ силъ и долженъ быть каждый счетъ, гдѣ учитывается въ деньгахъ совокупность дѣйствія хозяйственныхъ массъ, его составляющихъ. Слѣдовательно, соблюденіе закона устойчивости въ построеніи всей системы счетовъ должно приводить къ соблюденію въ каждомъ счетѣ закона единства, какъ необходи-

маго слѣдствія закона устойчивости: а соблюденіе закона устойчивости при учетѣ хозяйства равносильно наблюденію за сохраненіемъ каждаго хозяйства, что приводитъ къ оцѣнкѣ всей хозяйственной дѣятельности съ точки зрѣнія соблюденія въ немъ принципа экономіи, который есть нечто иное, какъ конкретное выраженіе того же закона устойчивости въ области политико-экономическихъ отношеній.

## ОТДѢЛЪ II.

# Правила корреспонденціи.

### ПОСТРОЕНІЕ ВЗАИМООТНОШЕНІЙ МЕЖДУ СЧЕТАМИ.

## I. Опредѣленіе и значеніе корреспонденціи.

Необходимость приводить каждую операцію въ связь съ тремя главными счетами. Динамическая и статическая модификація.—Пермутація.—Обоснованіе корреспонденціи на аксіомѣ Пачіоли.—Направленіе хода корреспонденціи къ цѣлямъ учета.—Примѣненіе аксіомы Пизани.—Варіація корреспонденціи.—Выборъ варіаціи.—Приспособленіе корреспонденціи къ практическимъ условіямъ хозяйственной дѣятельности.

393. Система счетовъ, составляющая балансъ, т.-е. совокупность всего того, что измѣрено или исчислено деньгами въ данномъ хозяйствѣ, даетъ систему учета, представляя собою сѣти для уловленія операцій даннаго хозяйства—координаты для учета всѣхъ возможныхъ хозяйственныхъ отношеній въ данномъ хозяйствѣ и всѣхъ обстоятельствъ или условій хозяйственной дѣятельности. Динамика учета опредѣляется въ полномъ объемѣ лишь взаимоотношеніями между всѣми данными счетами; построеніе этихъ взаимоотношеній въ духѣ, наиболѣе отвѣчающемъ задачамъ, цѣлямъ, назначенію и интересамъ даннаго хозяйства, ведетъ къ установленію опредѣленныхъ правилъ такихъ взаимныхъ отношеній между счетами, совокупность которыхъ и даетъ правила корреспонденціи счетовъ, назначенныхъ для учета даннаго хозяйства во всѣхъ его отношеніяхъ.

394. Точно и вполнѣ опредѣленная операція любого хозяйства всегда имѣетъ отношеніе: во-первыхъ, къ опредѣленному имуществу; во-вторыхъ, къ опредѣленному лицу или самому хозяйству, какъ юридическому лицу, независимо отъ того, признается-ли оно за таковое дѣйствующими узаконеніями; въ-третьихъ, къ цѣлямъ или назначенію даннаго хозяйства, опредѣляемымъ его оборотомъ. Такимъ образомъ, во всякой правильно опредѣленной операціи

должно учесть отношенія къ тремъ главнымъ счетамъ: къ активу, какъ совокупности имущественныхъ отношеній, пассиву, какъ совокупности юридическихъ отношеній и къ бюджету, какъ совокупности всѣхъ возможныхъ оборотовъ даннаго хозяйства, отвѣчающихъ его цѣлямъ и назначенію. Слѣдовательно, по принципу двойственности и по самому смыслу всякаго рода взаимоотношеній, опредѣленіе въ каждой операціи отношеній къ тремъ счетамъ—активу, пассиву и бюджету—приводитъ необходимо, какъ слѣдствіе, къ двойному или парному сочетанію счетовъ, опредѣляющихъ возможную корреспонденцію между ними, что равносильно соблюденію первой аксіомы учета—равновеликости дебета и кредита, т.-е. извѣстной всѣмъ аксіомы Пачіоли.

395. Общій случай, при построеніи взаимоотношеній между счетами, есть тотъ, когда операція закончена. Если операція закончена, то цѣль и назначеніе ея, а, слѣдовательно, отношеніе ея къ одному изъ главныхъ счетовъ—счету оборота или бюджета, извѣстно. Коль скоро извѣстно—въ законченной операціи принадлежность ея опредѣленному бюджету или обороту, то, по принципу двойственности, она необходимо имѣетъ отношеніе къ одному изъ двухъ другихъ счетовъ—къ счету актива или къ счету пассива, но коль скоро это операція законченная, то должно быть извѣстно отношеніе ея не только къ имуществу или къ третьему лицу, т.-е. или къ активу, или пассиву, но должны быть извѣстны оба отношенія—и къ активу и къ пассиву. Такимъ образомъ, въ общемъ случаѣ—законченной операціи корреспондируетъ главный счетъ бюджета съ обоими главными счетами, какъ съ активомъ, такъ и съ пассивомъ, давая два парныхъ сочетанія: а) дебетъ бюджета и кредитъ актива или кредитъ пассива и б) кредитъ бюджета и дебетъ актива или дебетъ пассива; а такъ какъ всякая законченная операція связана съ доходами или расходами, то сочетаніе возможно лишь такое, въ которомъ или дебетъ, или кредитъ бюджета корреспондируетъ съ кредитомъ одного изъ двухъ другихъ главныхъ счетовъ—актива или пассива, затрагивая оба счета, одинъ по дебету, другой по кредиту.

396. Въ незаконченной операціи возможны сочетанія одного изъ главныхъ счетовъ съ другимъ изъ главныхъ счетовъ, незатрагивающія третьяго главнаго счета; однако, понять незаконченную операцію можно лишь завершивъ ее логическимъ разсужденіемъ, состоящимъ въ томъ, что предварительно изслѣдуютъ—ревизуютъ, не имѣла-ли эта операція въ прошломъ корреспонденціи съ тѣмъ изъ главныхъ счетовъ, который она не затрогиваетъ въ данномъ случаѣ; или впередъ наблюдаютъ—контролируютъ,

обезпечена-ли въ будущемъ этой операціи корреспонденція съ тѣмъ изъ главныхъ счетовъ, который она не затрагиваетъ въ настоящее время. Операція, неимѣвшая въ прошломъ и необѣщающая въ будущемъ корреспонденціи со всѣми главными счетами, есть операція, неотносящаяся къ данному хозяйству, и такого рода операція не подлежитъ вовсе учету, или, если и допускаетъ учетъ, то въ статической части баланса, т.-е. между активомъ и пассивомъ, отнюдь не можетъ входить въ динамическую часть баланса, т.-е. въ счетъ оборота, и даже въ счета ликвидаціи оборота, т.-е. въ счета дебиторовъ и кредиторовъ. Итакъ, правильный логическій учетъ не только строго соблюдаетъ первую аксіому учета, требующую равновеликости дебета и кредита въ оборотѣ между двумя главными счетами (или ихъ подраздѣленіями), но напередъ провѣряетъ, совершился ли раньше или имѣетъ совершиться въ будущемъ оборотъ съ третьимъ главнымъ счетомъ (или его подраздѣленіями) незатронутымъ, вслѣдствіе незаконченности въ данное время операціи, подлежащей учету: такая ревизія и контроль надъ фазами операціи диктуются требованіемъ соблюденія второй аксіомы учета—равновеликости сальдо статическаго сальдо динамическому, той аксіомы, которая, въ сравнительно недавнее время, внесена въ учетъ Пизани и справедливо можетъ быть названа его именемъ, въ отличіе отъ первой всѣмъ извѣстной аксіомы Пачіоли.

397. Когда соблюдается только одна первая статическая аксіома учета—равновеликость дебета и кредита двухъ какихъ-либо главныхъ счетовъ или ихъ подраздѣленій, но оставляется безъ вниманія необходимость соблюденія другой—динамической аксіомы учета, требующей равновеликости сальдо статическаго сальдо динамическому, то корреспонденція между счетами легко теряетъ свою логическую связь. Отсутствіе логической связи приводитъ къ допущенію произвольныхъ и неправильныхъ оборотовъ, счета засоряются, граница между динамическою и статическою частью баланса стирается, выводъ результатовъ становится спорнымъ и сомнительнымъ, требуя послѣдующей ревизіи и послѣдующаго контроля, которыя, вообще говоря, гораздо затруднительнѣе, чѣмъ указанная предварительная ревизія и предварительный контроль каждой фазы операціи; при такомъ непредусмотрительномъ учетѣ индуктивный методъ ревизіи и контроля замѣняется дедуктивнымъ методомъ,—иногда въ расчетѣ на безсиліе послѣдняго вскрыть вуалированіе и фальсифицированіе баланса.

398. Считая, въ силу второй аксіомы учета о равновеликости сальдо статическаго сальдо динамическому, доказаннымъ положе-

ніемъ то положеніе, что всякая операція рано или поздно обязательно связываетъ между собою всѣ три главные счета — активъ, пассивъ и бюджетъ, мы должны всегда, допуская оборотъ только между двумя изъ этихъ счетовъ, найти оборотъ одного изъ нихъ съ третьимъ или должны ожидать такого оборота въ будущемъ и путемъ учета должны исполнять это ожиданіе, т.-е. непремѣнно довести учетъ до установленія недостающей связи съ однимъ изъ главныхъ счетовъ. Цѣль правильной корреспонденціи и выборъ ея направленія диктуется именно тѣмъ, чтобы связать между собою по всякой операціи всѣ три главные счета, а потому въ каждомъ хозяйствѣ, въ зависимости отъ характера его дѣятельности условій, опредѣляющихъ эту дѣятельность, при какой угодно системѣ счетовъ, необходимо такъ вести между ними корреспонденцію и выбирать изъ всѣхъ возможныхъ варіацій такую, при которой въ этомъ хозяйствѣ скорѣе всего и легче всего достижима указанная цѣль — приведеніе въ связь всякой операціи съ тремя главными счетами. Отсюда слѣдуетъ, что при одной и той же системѣ счетовъ въ различныхъ хозяйствахъ и въ одномъ и томъ же хозяйствѣ при различныхъ условіяхъ, опредѣляющихъ его хозяйственную дѣятельность, корреспонденція между счетами можетъ и должна быть различна, въ цѣляхъ ревизіи и контроля надъ всѣми операціями, каковыя цѣли ревизіи и контроля, съ точки зрѣнія учета, сводятся къ обезпеченію, путемъ надлежащаго выбора корреспонденціи, приведенія каждой операціи въ связь съ каждымъ изъ трехъ главныхъ счетовъ; такое приведеніе можетъ быть отсрочено, но отнюдь не должно быть забываемо и необходимо должно быть достигаемо.

399. Въ одномъ только случаѣ можетъ отсутствовать связь между тремя главными счетами, а именно тогда, когда совершается статическая операція, неимѣющая прямого отношенія къ цѣлямъ и назначенію хозяйства, а потому немогущая, вообще говоря, повторяться, ибо въ оборотѣ или бюджетѣ могутъ и должны быть учитываемы лишь такія отношенія къ имуществу и лицамъ, которыя повторяются періодически такъ же, какъ повторяются періодически самые обороты. Поэтому, неповторяющіеся обороты и даже, общѣе, такіе, повтореніе которыхъ необезпечено, не имѣютъ достаточной вѣроятности, должны быть исключаемы изъ оборота или бюджета, и учетъ такого рода отношеній можетъ совершаться въ предѣлахъ статики хозяйства, т.-е. между активомъ и пассивомъ, хотя и этотъ видъ оборотовъ, при ближайшемъ изслѣдованіи, можетъ быть легко подведенъ подъ общее правило, если признать, что въ этомъ случаѣ мы имѣемъ дѣло съ накопленіемъ

случайныхъ отношеній бюджета или оборота, характеръ которыхъ еще невыясненъ и связь съ ними поэтому отсрочена на неопредѣленно долгое время; такое толкованіе получаетъ за себя еще больше основанія, если принять въ соображеніе, что накопленіе случайныхъ неповторяющихся явленій, по теоріи вѣроятностей, можетъ вести къ установленію нѣкоторой вѣроятной повторяемости, почему и въ учетѣ индивидуальная или частичная неповторяемость можетъ складываться въ коллективную или массовую повторяемость, когда накопленіе какихъ-либо неповторяющихся отношеній создаетъ въ массѣ нѣкоторую повторяемость и ведетъ къ обороту, характернымъ примѣромъ чего служатъ текущіе счета и вклады въ банкахъ—съ одной стороны и учетъ векселей и другія операціи за счетъ этихъ случайныхъ вкладовъ—съ другой стороны. Тѣмъ не менѣе, практически надо считаться съ допустимостью неповторяемыхъ оборотовъ, каковые и совершаются въ статической части баланса между активомъ и пассивомъ или обратно, причемъ всѣ такіе обороты всегда носятъ случайный характеръ, всегда чужды данному хозяйству, не подлежатъ развитію, если нельзя ожидать въ будущемъ накопленія ихъ и установленія связи со счетомъ оборота, или бюджета, причемъ всѣ такіе чисто статическіе обороты, при правильномъ веденіи хозяйственной дѣятельности, должны сводиться къ возможному минимуму и подлежатъ возможно быстрой ликвидаціи, всегда въ предѣлахъ той же статической части путемъ корреспонденціи между тѣми же статическими счетами — активомъ и пассивомъ, но въ направленіи, обратномъ тому направленію, которое ихъ породило; передвиженіе должно совершаться для этого рода оборотовъ въ активѣ—въ направленіи усиленія степени подвижности, а въ пассивѣ — въ направленіи ослабленія степени изъемлемости.

400. Всевозможная корреспонденція между главными счетами, независимо отъ того, на какіе счета каждый изъ нихъ подраздѣленъ, связана всегда, на основаніи изложеннаго, съ модификаціею, т.-е. съ видоизмѣненіемъ баланса и выражаемыхъ имъ различныхъ отношеній къ имуществу, къ третьимъ лицамъ и къ цѣлямъ или назначенію хозяйства. Модификація есть оборотъ, выходящій за предѣлы одного изъ главныхъ счетовъ, а потому ведущій къ переоцѣнкѣ основныхъ свойствъ всякаго баланса, опредѣляемыхъ его активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, каковой переучетъ, по доказанному, всегда отражается въ оборотѣ, или бюджетѣ, рано или поздно; поэтому, связь съ бюджетомъ и должна быть учтена, по возможности, неотложно.

401. Коль скоро имѣетъ мѣсто подраздѣленіе главнаго счета на рядъ счетовъ, то становятся возможными обороты между счетами одного и того же главнаго счета. Такія операціи, обороты которыхъ совершаются въ предѣлахъ одного и того же главнаго счета, не измѣняютъ свойствъ баланса, но измѣняютъ состоянія его и производятъ въ немъ уже не модификацію, а только пермутацію. Пермутація въ активѣ состоитъ въ превращеніи одного рода наличности въ другой, что ведетъ ко всякаго рода переучету наличности, несвязанному съ какими-либо фактическими внѣшними сдѣлками, а потому пермутація въ активѣ не затрогиваетъ отношеній къ третьимъ лицамъ, т.-е. не вызывается вліяніемъ внѣшнихъ условій. Пермутація въ пассивѣ состоитъ въ переводѣ обязательствъ съ одного лица на другое, совершается въ силу взаимнаго соглашенія между ними, т.-е. въ силу акцептаціи, каковая не затрогиваетъ имущественныхъ состояній. Пермутація въ бюджетѣ состоитъ въ расчетахъ между счетами различныхъ бюджетовъ, каковые расчеты ведутъ къ перераспредѣленію оборотовъ бюджета, что не вліяетъ ни на имущественное состояніе, ни на отношенія къ третьимъ лицамъ. Если возможность статической модификаціи обязываетъ къ строгому отдѣленію статической части баланса отъ динамической, то возможность пермутаціи еще болѣе подчеркиваетъ необходимость не только строгаго отдѣленія статической части баланса отъ динамической, но и требуетъ строгаго разграниченія въ балансѣ главныхъ счетовъ и наблюденія за тѣмъ, чтобы при подраздѣленіи главныхъ счетовъ, при переходѣ, благодаря дифференціальному представленію баланса нѣкоторыхъ счетовъ пассива и бюджета на сторону актива, а нѣкоторыхъ счетовъ актива и бюджета на сторону пассива, рядъ счетовъ, относящихся къ различнымъ главнымъ счетамъ, не спутывался и линія разграниченія основныхъ свойствъ, выражаемыхъ главнымъ счетомъ, не терялась, иначе простыя пермутаціи будутъ пріобрѣтать характеръ не только статическихъ, но и динамическихъ модификацій, а измѣненія въ состояніяхъ будутъ приниматься за измѣненія въ свойствахъ. Поэтому, устанавливая корреспонденцію счетовъ, необходимо строго отличать корреспонденцію, совершающуюся въ предѣлахъ одного и того же главнаго счета — пермутацію, отъ корреспонденціи между самими главными счетами, потому что пермутація вліяетъ лишь на внутреннія состоянія хозяйства, тогда какъ модификація опредѣляетъ внѣшнія свойства хозяйства, и установленіе неправильной корреспонденціи легко приводитъ къ превращенію пермутаціи въ модификацію и обратно, статической модификаціи въ динамическую и обратно, благодаря чему балансъ,

даже при вполнѣ правильной постановкѣ счетовъ, можетъ дать извращенное представленіе о свойствахъ и состояніи хозяйства.

402. Считаясь съ указанными задачами правильнаго учета, необходимо, прежде чѣмъ перейти отъ систематизаціи къ регистраціи счетныхъ оборотовъ, установить опредѣленную корреспонденцію между счетами принятой системы; знаніе порядка этой корреспонденціи даетъ возможность производить регистрацію каждаго счетнаго оборота съ постояннымъ указаніемъ, между какими двумя счетами онъ долженъ совершаться, опредѣляя какъ тотъ счетъ, который долженъ дебитоваться даннымъ оборотомъ, такъ и тотъ счетъ, который долженъ кредитоваться имъ. Слѣдовательно, прежде начатія регистраціи въ установленныхъ формахъ, надо выяснить взаимоотношенія счетовъ, установивъ напередъ въ общемъ весь ходъ корреспонденціи, отвѣчающій задачамъ и интересамъ даннаго хозяйства.

403. Счета есть только клавіатура счетныхъ операцій, ноты которыхъ даются рядомъ оправдательныхъ документовъ, но самая композиція счетныхъ операцій опредѣляется путемъ установленія опредѣленной корреспонденціи между счетами, въ соотвѣтствіи со всѣмъ направленіемъ хозяйственной дѣятельности, безъ приноровленія къ которой никакая система счетовъ не можетъ выражать хозяйственной дѣятельности не только въ полномъ объемѣ, но даже въ сколько-нибудь существенной части.

404. Система счетовъ, какъ бы идеально правильна она ни была, не можетъ отражать хозяйственной дѣятельности, если она неприспособлена къ воспріятію этой дѣятельности въ томъ видѣ, какъ эта дѣятельность совершается въ данный моментъ времени, въ данномъ мѣстѣ.

Корреспонденція между счетами допускаетъ различныя варіаціи, вслѣдствіе чего переходъ отъ счета къ счету можетъ совершаться по той или иной формулѣ. Каждая формула корреспонденціи оттѣняетъ ходъ операцій съ различныхъ сторонъ.

405. Изъ возможныхъ варіацій при установленіи корреспонденціи между счетами должна выбираться та варіація, которая наиболѣе соотвѣтствуетъ основнымъ задачамъ даннаго хозяйства и которая при данныхъ условіяхъ можетъ считаться наиболѣе устойчивою, т.-е. можетъ быть выдержана во всѣхъ случаяхъ съ наибольшей вѣроятностью. Наконецъ, при соблюденіи указанныхъ правилъ необходимо выбирать простѣйшую изъ возможныхъ варіацій; однако, простота не должна покупаться цѣною отступленія отъ принциповъ, и всякое упрощеніе допустимо только тогда,

когда оно совершается въ соотвѣтствіи съ цѣлями и назначеніемъ хозяйства.

406. Система счетовъ должна строиться въ предположеніи правильной хозяйственной дѣятельности для того, чтобы она могла учесть эту дѣятельность и заставить администрацію считаться съ требованіями правильнаго учета. Совершенная устойчивость и простѣйшая формула корреспонденціи, при данныхъ условіяхъ и данномъ направленіи хозяйственной дѣятельности, не всегда совпадаютъ. При установленіи корреспонденціи между счетами, необходимо итти на уступки и приспособлять ее къ дѣйствительнымъ условіямъ даннаго хозяйства, считаясь съ его современнымъ направленіемъ, иначе неприспособленная къ данному состоянію хозяйства корреспонденція между счетами можетъ привести къ запутанности и отсталости въ учетѣ или внесетъ въ постановку всего учета неустойчивость, которая затруднитъ возможность сравнительнаго изслѣдованія результатовъ хозяйственной дѣятельности. Это приспособленіе формулъ корреспонденціи между счетами въ дѣйствительности заставляетъ иногда отказываться отъ идеальной формулы и отдавать предпочтеніе той, которая болѣе устойчива при данныхъ условіяхъ, а потому и болѣе практична.

407. Въ стремленіи приспособить корреспонденцію между счетами къ данному состоянію хозяйства, надо остерегаться другой крайности и не увлекаться простотою такихъ формулъ, которыя противорѣчатъ духу общественнаго хозяйства и позволяютъ придать современной постановкѣ дѣла ту простоту и изящество формы, подъ которой скрываются недостатки и несовершенства хозяйства въ данномъ его состояніи. Отсюда является необходимость отдавать на практикѣ предпочтеніе болѣе сложнымъ, но устойчивымъ формуламъ передъ тѣми простыми формулами, которыя нарушаютъ принципы правильнаго учета общественнаго хозяйства и даютъ возможность идеализировать дѣйствительность, несмотря на всю ея неприглядность.

408. Въ изложеніи теоріи корреспонденціи необходимо указывать идеальную формулу корреспонденціи, предостерегать отъ тѣхъ простѣйшихъ формулъ, которыя не отвѣчаютъ духу общественнаго хозяйства, и давать ту среднюю практическую формулу, которая можетъ считаться наиболѣе подходящею при данныхъ внѣшнихъ и внутреннихъ условіяхъ хозяйственной дѣятельности. Переходъ отъ болѣе сложной формулы долженъ совершаться въ направленіи идеальной формулировки, что всегда требуетъ того или иного реальнаго упорядоченія не счетной, а хозяйственной дѣятельности; всякое же упрощеніе формулы, противное духу

общественнаго хозяйства, достигаемое чисто счетными манипуляціями, должно быть отвергаемо, какъ опасное затушевываніе дѣйствительности.

409. Считаясь съ важностью разграниченія модификаціи отъ пермутаціи, съ необходимостью разграниченія статики модификаціи отъ динамики, съ обязательнымъ условіемъ правильнаго учета, требующимъ приведенія всякой динамической модификаціи въ связь со всѣми тремя главными счетами—немедленно или въ конечномъ счетѣ, надлежитъ ввести установленіе правилъ корреспонденціи между счетами, начиная таковую съ динамическихъ модификацій, затрогивающихъ или вытекающихъ изъ бюджета и его подраздѣленій, что особенно важно въ общественномъ хозяйствѣ, гдѣ вся хозяйственная дѣятельность вытекаетъ изъ бюджета. Затѣмъ, надлежитъ прежде всего установить корреспонденцію бюджета съ третьими лицами, при непосредственныхъ расчетахъ съ послѣдними, чѣмъ будетъ установлена одна изъ сторонъ всякой динамической модификаціи, опредѣляющая отношенія бюджета къ пассиву, которая легко упускается изъ виду; напротивъ другая сторона той же модификаціи, опредѣляющая отношенія бюджета къ активу, какъ безусловно конкретная сторона, обыкновенно, сама говоритъ за себя и улавливается естественно, какъ осязательная причина или какъ осязательное слѣдствіе первой стороны, носящей болѣе отвлеченный характеръ. Наконецъ, послѣ установленія корреспонденціи бюджета съ третьими лицами, вытекающей изъ непосредственныхъ расчетовъ съ ними, необходимо выяснить корреспонденцію бюджета также съ третьими лицами, когда послѣднія являются агентами или когда между третьими лицами и хозяйствомъ становятся эти агенты; такая корреспонденція также связана съ учетомъ динамической модификаціи, въ каковомъ учетѣ необходимо, по тѣмъ же соображеніямъ, опредѣлить отношенія бюджета къ пассиву, но, по сравненію съ первымъ видомъ динамической модификаціи, второй видъ модификаціи, на пути которой стоятъ агенты, является болѣе сложнымъ, такъ какъ требуетъ соблюденія, въ цѣляхъ контроля, особыхъ правилъ учета; къ тому же виду модификаціи относится и корреспонденція бюджета посредствомъ распредѣлительныхъ счетовъ, такъ какъ на пути этихъ отношеній всегда стоитъ группа агентовъ или совокупность болѣе или менѣе сложныхъ отношеній къ нимъ, въ силу которыхъ они становятся не только исполнителями и хранителями имущества или посредниками между третьими лицами, но и распорядителями, что требуетъ еще болѣе сложнаго учета въ цѣляхъ ревизіи. При указанномъ построеніи корреспонденціи между агентами, всѣ воз-

можныя динамическія модификаціи будутъ учтены съ исчерпывающею полнотою и всесторонне, поэтому и основная цѣль правильной корреспонденціи, состоящая въ надлежащей постановкѣ отношеній между счетами, вытекающихъ изъ динамическихъ модификацій, будетъ достигнута.

410. Когда корреспонденція динамической модификаціи установлена, необходимо дополнить ее установленіемъ корреспонденціи, вытекающей изъ отношеній между различными счетами бюджета, каковыя отношенія являются уже только пермутаціею, но тѣмъ не менѣе очень тѣсно примыкаютъ къ динамической модификаціи, порождаемой корреспонденціею между бюджетомъ и распредѣлительными счетами, такъ какъ, въ зависимости отъ условій хозяйственной дѣятельности, послѣдняя можетъ быть и модификаціею и пермутаціею; поэтому очень важно соблюденіе цѣлаго ряда правилъ въ корреспонденціи бюджетовъ, чтобы устранить возможность произвольнаго истолкованія оборотовъ между самими бюджетами и на практикѣ удержать за этими оборотами значеніе пермутаціи. Съ установленіемъ корреспонденціи между бюджетами динамическая модификація и динамическая пермутація будутъ отдѣлены отъ статической модификаціи и статической пермутаціи, т.-е. корреспонденція будетъ построена съ соблюденіемъ второй аксіомы учета—аксіомы Пизани и не нарушитъ разграниченія между статическою и динамическою частями баланса, а самою связью счетовъ и диктуемыми взаимоотношеніями между ними оттѣнитъ и углубитъ это важное въ цѣляхъ правильнаго учета разграниченіе, безъ котораго самый учетъ становится безцѣльною и нелогичною регистраціею, одинаково терпимою и равнодушно относящеюся къ любому обороту, въ силу неограниченнаго права дебитовать или кредитовать для баланса какой угодно, иногда спеціально и произвольно придуманный, счетъ.

411. Когда корреспонденція всѣхъ возможныхъ динамическихъ модификацій и динамическихъ пермутацій установлена, то тѣмъ самымъ установлена и корреспонденція бюджета или его любого счета съ любымъ счетомъ пассива и любымъ счетомъ актива. Остается послѣ этого установить корреспонденцію пассива съ активомъ, причемъ и здѣсь надлежитъ начать съ установленія корреспонденціи счетовъ пассива, такъ какъ болѣе конкретная корреспонденція счетовъ актива менѣе требуетъ опредѣленія и легко опредѣляется послѣ установленія корреспонденціи пассива. Устанавливая корреспонденцію пассива, мы должны прежде всего обращать вниманіе на опредѣленіе односторонней статической модификаціи, связывающей пассивъ съ активомъ, а затѣмъ на

пермутаціи въ самомъ пассивѣ, незатрогивающія ни одного изъ счетовъ актива. Причемъ здѣсь каждый счетъ пассива въ отношеніи возможной въ немъ статической модификаціи и пермутаціи надо разсмотрѣть отдѣльно, исчерпавъ послѣдовательно корреспонденцію каждаго пассивнаго счета, какъ съ активомъ, такъ и съ любымъ счетомъ пассива. Въ установленіи корреспонденціи статической части баланса играетъ роль лишь одна первая аксіома учета — аксіома Пачіоли, а вторая аксіома — аксіома Пизани не имѣетъ никакого приложенія. Въ установленіи корреспонденціи пассивныхъ счетовъ все вниманіе должно быть обращено на установленіе такой корреспонденціи, которая не допускала бы превращенія пермутаціи пассива въ статическую модификацію, что легко совершается за счетъ активизаціи дебета пассивныхъ счетовъ, путемъ переноса дебета пассивнаго счета въ дебетъ активной части баланса черезъ счетъ того или иного агента и, вообще, черезъ счетъ условнаго актива. — это есть превращеніе пермутаціи въ статическую модификацію; то же достигается и обратнымъ способомъ пассивизаціи кредита актива на какомъ-либо счетѣ пассива. Чтобы избѣжать превращенія пермутаціи въ статическую модификацію и, вообще, положить предѣлъ какимъ превращеніямъ, необходимо опредѣлить, какіе счета пассива и въ какомъ направленіи допускаютъ статическую модификацію, т.-е. обороты съ активомъ, и, особенно, строгіе предѣлы поставить для производства статической модификаціи между пассивомъ и активомъ разныхъ степеней, т.-е. между неизъемлемымъ пассивомъ и подвижнымъ активомъ или между изъемлемымъ пассивомъ и мало подвижнымъ активомъ.

412. Когда установлена корреспонденція пассивныхъ счетовъ, то тѣмъ самымъ всевозможныя статическія модификаціи опредѣлены, и пермутаціи въ пассивѣ также опредѣлены; намъ остается опредѣлить лишь корреспонденцію активныхъ счетовъ между собою, т.-е. возможныя пермутаціи въ предѣлахъ актива, послѣ чего вся корреспонденція будетъ установлена съ исчерпывающею полнотою въ объемѣ всей системы счетовъ, т.-е. въ предѣлахъ всего баланса. Пермутація актива всегда настолько осязательна, что установленіе корреспонденціи между счетами его диктуется само собою и сводится къ простому описанію возможныхъ въ общественномъ хозяйствѣ измѣненій въ состояніи актива, причемъ всѣ эти измѣненія отличаются одною характерною чертою, противоположною съ частнымъ хозяйствомъ — всѣ измѣненія въ активѣ направлены не къ установленію въ немъ наибольшей подвижности, а обратно, къ превращенію имущества въ возможно болѣе недвижимое состояніе.

## 2. Корреспонденція бюджетныхъ счетовъ.

### Прямые разсчеты съ третьими лицами.

Корреспонденція бюджетовъ съ кассою непосредственно и черезъ посредство ликвидаціонныхъ счетовъ—недоимщиковъ и кредиторовъ.—Календарный и смѣтный періодъ бюджета.—Счета распредѣлительные для учета результатовъ исполненія смѣты.—Корреспонденція бюджетовъ со счетами имущественными—движимаго и недвижимаго имущества и предпріятій для учета капиталовъ.—Затраты по сооруженію и оборудованію.

413. Бюджетъ общественнаго хозяйства есть счетъ потребленія. Съ бюджетомъ связанъ опредѣленный циклъ счетовъ, какъ необходимыхъ, такъ и такихъ, которые имѣютъ достаточное основаніе. Всѣ бюджетные циклы подобны, т.-е. состоятъ изъ ряда однородныхъ счетовъ; поэтому надлежитъ прежде всего установить корреспонденцію счетовъ какого-либо бюджетнаго цикла.

414. Простѣйшая форма корреспонденціи счетовъ бюджетныхъ со счетомъ кассы имѣетъ мѣсто въ томъ случаѣ, когда каждый доходъ дебитуетъ кассу, кредитуя счетъ подлежащаго бюджета, а каждый расходъ дебитуетъ подлежащій бюджетъ и кредитуетъ кассу. Если періодъ дѣйствія смѣты бюджета точно совпадаетъ съ календарнымъ періодомъ, то по этой формулѣ можно установить оборотъ каждаго бюджета въ полномъ объемѣ. Однако, устойчивымъ оборотъ бюджета, при совпаденіи періода дѣйствія смѣты съ календарнымъ, можетъ быть только при полной урегулированности бюджета, т.-е. при томъ условіи, чтобы всѣ доходы правильно и почти въ полномъ объемѣ поступали до конца календарнаго года и сколько-нибудь значительныхъ недоимокъ не оставалось, равно какъ всѣ расходы въ главной массѣ могли быть не только констатированы, но и оплачены къ концу года.

415. Констатированіе всѣхъ расходовъ въ теченіе календарнаго года, при достаточномъ опереженіи доходами расходовъ, возможно, но оплата ихъ, вслѣдствіе вполнѣ возможной неявки кредиторовъ, затруднительна. Вообще, календарный періодъ дѣйствія смѣты требуетъ большой добросовѣстности со стороны исполнительныхъ органовъ, такъ какъ чрезвычайно облегчаетъ переносъ расходовъ изъ года въ годъ. Дѣйствительно, достаточно замедлить ходъ разсчетовъ съ третьими лицами и, такимъ образомъ, передать перерасходы отчетнаго періода слѣдующему или обратно, можно ускорить ходъ этихъ разсчетовъ, чтобы скрыть избытокъ средствъ.

416. Переносъ непоступившихъ за прошлый годъ доходовъ въ бюджетъ слѣдующаго года также нежелателенъ, потому что исполнительные органы становятся мало заинтересованными въ своевременномъ взысканіи налоговъ. Такой переносъ доходовъ, наряду съ указаннымъ выше переносомъ расходовъ прошлаго года въ слѣдующій годъ, ведетъ къ тому, что бюджетное равновѣсіе поддерживается лишь номинальнымъ урегулированіемъ всѣхъ оплаченныхъ расходовъ всѣми взысканными доходами, независимо отъ той суммы дѣйствительныхъ бюджетныхъ обязательствъ, которыя при каждомъ періодѣ дѣйствія смѣты остаются въ значительной степени неучтенными. Вообще, учетъ по календарному періоду допустимъ только въ небольшихъ общественныхъ хозяйствахъ, а въ сколько-нибудь значительныхъ общественныхъ хозяйствахъ, лишь при условіи организаціи управленія ими на прочныхъ началахъ широкаго самоуправленія, гдѣ нѣтъ и не можетъ быть мѣста недовѣрію къ исполнительнымъ органамъ и гдѣ, кромѣ того, нашли способъ контролировать дѣйствія послѣднихъ.

* *417.* При допущеніи учета по смѣтному періоду, который безусловно, необходимъ тамъ, гдѣ бюджетъ недостаточно урегулированъ и гдѣ хозяйственный порядокъ недостаточно гарантированъ широкимъ самоуправленіемъ, непосредственные обороты счета каждаго бюджета со счетомъ кассы, какъ по доходамъ, такъ и по расходамъ, могутъ допускаться только въ теченіе года. По истеченіи года каждый бюджетъ долженъ быть заключенъ: съ одной стороны, по доходамъ — спискомъ недоимщиковъ, кредитующимъ бюджетъ и дебитующимъ счетъ недоимщиковъ, съ другой стороны, по расходамъ—спискомъ кредиторовъ, дебитующимъ бюджетъ и кредитующимъ одинъ изъ счетовъ кредиторовъ: поставщиковъ, подрядчиковъ или контрагентовъ. Списки недоимщиковъ и списки кредиторовъ должны быть именные, иначе нѣтъ гарантіи въ томъ, что въ недоимкахъ нѣтъ суммъ, зачисленныхъ только для выполненія неоправдавшихся смѣтныхъ назначеній, въ кредиторахъ нѣтъ суммъ, которыя оставляются открытыми кредитами, для производства на счетъ запаса излишне испрошенныхъ кредитовъ прошлаго года расходовъ въ будущемъ году.

* *418.* Простѣйшія формулы учета каждаго бюджета по календарному и смѣтному періодамъ не даютъ возможности учитывать расходы—по мѣрѣ ихъ констатированія и доходы — по мѣрѣ наступленія сроковъ ихъ взысканія: слѣдовательно, не даютъ возможности устанавливать списки недоимщиковъ и списки кредиторовъ текущимъ образомъ, въ порядкѣ ревизіоннаго учета. Чѣмъ раньше удается, въ порядкѣ ревизіоннаго (синтетическаго) учета,

констатировать всякій расходъ, тѣмъ болѣе обезпеченъ правильный учетъ расходовъ каждаго бюджета при смѣтномъ бюджетномъ періодѣ. Менѣе важенъ такой, опережающій поступленіе, учетъ доходовъ, тѣмъ болѣе, что вести счетъ недоимщиковъ поименно и устанавливать именные списки недоимщиковъ не только по окладнымъ книгамъ, но и по счету недоимщиковъ, практически довольно затруднительно, если не невозможно.

419. Ревизіонный (синтетическій) учетъ каждаго бюджета долженъ стремиться къ тому, чтобы констатировать всякій расходъ возможно раньше. Однако, констатированіе расходовъ не можетъ начинаться ранѣе установленія его въ точной суммѣ опредѣленіемъ управы; поэтому, если это установленіе совершается лишь по завершеніи операціи, въ формѣ утвержденія, а не предварительнаго опредѣленія разсчетовъ съ третьими лицами, то съ этого только момента можетъ начинаться учетъ расходовъ. Учетъ расходовъ бюджета тотчасъ по установленіи ихъ, т.-е. до оплаты, требуетъ введенія между счетомъ кассы и счетами бюджетовъ ряда промежуточныхъ—ликвидаціонныхъ счетовъ разныхъ кредиторовъ, каковы счета: служащихъ, поставщиковъ, подрядчиковъ, контрагентовъ, выкупа тиражныхъ облигацій и срочныхъ купоновъ, а отчасти и счетовъ разныхъ депозитовъ, каковы счета: казенныхъ суммъ, попечительствъ о бѣдныхъ и училлищныхъ депозитовъ. Каждый бюджетъ въ этомъ случаѣ дебитуется суммою констатированнаго расхода по разсчетамъ съ третьими лицами, кредитуя тою же суммою, по принадлежности, одинъ изъ счетовъ кредиторовъ или одинъ изъ счетовъ депозитовъ.

* *420.* Учетъ доходовъ на каждый срокъ, т.-е. до уплаты ихъ, можетъ быть обоснованъ также введеніемъ ряда промежуточныхъ—ликвидаціонныхъ счетовъ недоимщиковъ—по роду этихъ недоимокъ. На основаніи окладныхъ списковъ, списковъ арендаторовъ и т. п. расчетовъ съ третьими лицами—плательщиками дебитуется одинъ изъ счетовъ недоимщиковъ, кредитуя счетъ бюджета. При такомъ порядкѣ учета бюджетныхъ оборотовъ счета всѣхъ недоимщиковъ и счета всѣхъ кредиторовъ устанавливаются текущимъ образомъ, списокъ тѣхъ и другихъ можетъ быть выведенъ изъ этихъ счетовъ во всякое время, и къ концу года каждый бюджетъ оказывается установленнымъ въ полномъ объемѣ его операцій съ третьими лицами.

* *421.* Если смѣта каждаго бюджета исполняется не только путемъ санкціонированія управою слѣдствій, вытекающихъ изъ ряда частныхъ распоряженій, но приводится въ исполненіе рядомъ предварительныхъ и согласованныхъ со смѣтою общихъ рас-

поряженій, идущихъ отъ управы и диктующихъ предѣлы каждой операціи, то каждая операція является точно опредѣленною напередъ въ полномъ объемѣ и послѣдовательно сопоставляется со смѣтою, такъ какъ предварительныя опредѣленія управы не только санкціонируютъ фактическое исполненіе въ счетъ смѣты, но и требуютъ путемъ распредѣленія смѣты исполненія въ предѣлахъ смѣтныхъ назначеній. Въ этомъ случаѣ ревизіонный (синтетическій) учетъ можетъ начинаться съ учета такихъ распорядительныхъ актовъ, для чего между ликвидаціонными счетами кредиторовъ и депозитовъ надо ввести рядъ условныхъ распредѣлительныхъ счетовъ, каковыми счетами могутъ быть для расходовъ—счета отдѣльныхъ параграфовъ расходной смѣты, а для доходовъ—счета отдѣльныхъ параграфовъ доходной смѣты.

* *122.* Всякій расходъ при наличности предварительныхъ распоряженій сначала дебитуетъ счетъ подлежащаго бюджета, кредитуя одинъ изъ распредѣлительныхъ счетовъ принятаго подраздѣленія бюджетныхъ расходовъ, затѣмъ, по признаніи разсчета, т.-е. по исполненіи, послѣдній счетъ дебитуется, кредитуя одинъ изъ счетовъ депозитовъ или кредиторовъ; вмѣсто нѣсколькихъ счетовъ кредиторовъ можно имѣть при такомъ способѣ учета одинъ общій счетъ кредиторовъ, который является результативнымъ счетомъ всѣхъ ликвидаціонныхъ счетовъ. При уплатѣ дебитуется счетъ депозитовъ или кредиторовъ и кредитуется счетъ кассы. На счетахъ распредѣлительныхъ получаются результаты исполненія смѣты расходовъ—сбереженія или перерасходы. Аналогично, всякій причитающійся доходъ, на основаніи общихъ распоряженій управы, ассигнуется подлежащему бюджету, кредитуя его и дебитуя одинъ изъ распредѣлительныхъ счетовъ принятаго подраздѣленія бюджетныхъ доходовъ, въ срокъ, назначенный для поступленія доходовъ даннаго рода: затѣмъ, на основаніи установленныхъ окладныхъ листовъ и вообще счетовъ плательщиковъ сборовъ, распредѣлительный счетъ доходовъ по каждому подраздѣленію бюджетныхъ доходовъ кредитуется, дебитуя счетъ ликвидаціонный—недоимщиковъ, каковой можетъ быть частнымъ или общимъ; наконецъ, каждый счетъ недоимщиковъ, по мѣрѣ поступленія недоимокъ, кредитуется, дебитуя кассу. На счетахъ распредѣлительныхъ доходовъ получаются результаты исполненія доходной смѣты, т.-е. недоборы или переборы противъ смѣты. Однако, при данной организаціи общественныхъ хозяйствъ распорядительность не идетъ такъ далеко ни въ дѣлѣ управленія кредитами, путемъ ихъ распредѣленія, хотя бы помѣсячно или на основаніи какихъ-либо нормъ, ни въ дѣлѣ разассигнованія дохо-

довъ между сборщиками на сроки, установленные для сборовъ, а потому въ порядкѣ ревизіоннаго (синтетическаго) учета вести учетъ результатовъ по исполненію смѣты нельзя. Введеніе же смѣты въ ревизіонный (синтетическій) учетъ общими итогами, безъ послѣдовательнаго распредѣленія ея предварительными распорядительными актами, есть безцѣльное осложненіе учета, немогущее вести къ выясненію результатовъ исполненія смѣты.

423. При данной организаціи общественнаго управленія лучшимъ средствомъ ревизіи надъ исполненіемъ смѣты является сопоставленіе констатированныхъ, т.-е. опредѣленныхъ расходовъ съ фактически поступившими, т.-е. кассовыми доходами каждаго бюджета. Поэтому въ учетѣ доходовъ, при данныхъ условіяхъ, благоразумнѣе и практичнѣе ограничиваться въ теченіе года постановкою всѣхъ доходовъ на счетъ кассы непосредственно со счета бюджета, не вводя даже промежуточныхъ счетовъ между кассою и бюджетомъ для текущаго учета недоимокъ разныхъ сборовъ и доходовъ; затѣмъ, только въ концѣ года, каждый бюджетъ заканчивается постановкою неполученныхъ доходовъ на счетъ недоимщиковъ со счета этого бюджета. Неурегулированность сроковъ доходовъ со сроками расходовъ и произвольное исчисленіе доходовъ для удовлетворенія требованій закона о сведеніи смѣты безъ дефицита въ настоящее время настолько велики, что требованіе реальнаго покрытія каждаго констатированнаго расхода надо считать далеко не лишнимъ. Кромѣ того, учетъ окладовъ и, вообще, нормировка всѣхъ доходовъ настолько плохо организована повсемѣстно, что связывать синтетическій учетъ столь тѣсно съ аналитическимъ учетомъ окладныхъ книгъ опасно, и въ этой погонѣ за контролемъ надъ смѣтою можно потерять твердую почву для ревизіи, которая все же является важнѣйшею задачею синтетическаго учета..

424. Въ каждомъ бюджетѣ могутъ быть расходы на капитальныя затраты, т.-е. оборудованіе и сооруженіе изъ средствъ этого бюджета, которыя служатъ цѣлямъ даннаго хозяйства въ теченіе нѣсколькихъ бюджетныхъ періодовъ. Расходы на пріобрѣтеніе такихъ предметовъ, стоимость которыхъ не утрачивается въ теченіе года, слѣдуетъ выдѣлять въ каждомъ бюджетѣ въ особый счетъ капитальныхъ затратъ по этому бюджету, причемъ каждый счетъ этихъ затратъ можетъ быть еще подраздѣленъ по роду оборудованія и по сооруженіямъ; но послѣднее подраздѣленіе важно лишь по отношенію отдѣленія пріобрѣтенія движимаго имущества отъ недвижимаго, а по отношенію къ предпріятіямъ достаточно подраздѣленія капитальныхъ затратъ по каждому предпріятію.

* *425.* Каждый счетъ капитальныхъ затратъ въ теченіе года корреспондируетъ такъ же, какъ всякій счетъ бюджета, со всѣми тѣми счетами, съ которыми установлена корреспонденція бюджетныхъ счетовъ, но въ концѣ года, согласно акта пріемки оборудованія или окончательныхъ сооруженій, каждый счетъ капитальныхъ затратъ кредитуется стоимостью оборудованія или сооруженія, дебитуя подлежащій имущественный счетъ, т.-е. счетъ движимаго имущества, счетъ предпріятій, счетъ недвижимаго имущества. Одновременно въ равной суммѣ кредитуется счетъ капитала имущества, дебитуя или счетъ того капитала, который принадлежитъ данному бюджету: по обыкновенному дебитуется счетъ запаснаго капитала, по особенному—счетъ спеціальныхъ капиталовъ, а по чрезвычайному—счетъ капитала облигаціонныхъ займовъ, или дебитуется непосредственно, вмѣсто счетовъ этихъ капиталовъ, счетъ каждаго изъ этихъ бюджетовъ.

Первая варіація отвѣчаетъ тому случаю, когда обыкновенный бюджетъ и всѣ присоединенные бюджеты, т.-е. бюджеты предпріятій, заключаются запаснымъ капиталомъ до покрытія капитальныхъ затратъ бюджета изъ средствъ его и когда пожертвованія въ спеціальные капиталы и заемныя суммы не проводятся по бюджету особенному и чрезвычайному, а остаются всегда на счетахъ капиталовъ до израсходованія по назначенію. Вторая варіація отвѣчаетъ тому случаю, когда обыкновенный бюджетъ и всѣ присоединенные бюджеты заключаются запаснымъ капиталомъ послѣ покрытія всѣхъ расходовъ, въ томъ числѣ и капитальныхъ, и когда пожертвованія и заемныя суммы ставятся — первыя на счетъ бюджета особеннаго, а вторыя—на счетъ бюджета чрезвычайнаго.

426. На практикѣ, при современныхъ условіяхъ, когда учетъ построекъ и учетъ инвентаря поставленъ неудовлетворительно и когда расходы этого рода не выдѣляются надлежащимъ образомъ и въ полномъ объемѣ въ самыхъ смѣтахъ и не составляютъ особой части смѣты, а разбросаны по всѣмъ главамъ и статьямъ, вслѣдствіе чего расходы на предметы, нетеряющіе стоимости въ теченіе одного смѣтнаго періода, смѣшаны съ предметами потребленія, теряющими стоимость въ теченіе одного смѣтнаго періода, приходится допускать упрощенный порядокъ учета капитала въ имуществѣ, устанавливая послѣдній не на основаніи книгъ, а при помощи натуральной инвентаризаціи. Въ этомъ случаѣ составляются подлежащими учрежденіями инвентарныя вѣдомости, въ которыхъ уже не видно происхожденія имущества, и дѣлается на тѣхъ или иныхъ началахъ оцѣнка его въ натурѣ. Эти вѣдомости сравниваются съ вѣдомостями прошлаго года, и убылью инвен-

таря кредитуется счетъ подлежащаго имущества и дебитуется счетъ капитала въ имуществѣ, а прибылью инвентаря обратно дебитуется счетъ подлежащаго имущества и кредитуется счетъ капитала въ имуществѣ. Что касается до бюджетныхъ счетовъ, то въ нихъ, при указанномъ порядкѣ, капитальные расходы не отдѣляются отъ прочихъ расходовъ; поэтому бюджеты заключаются въ объемѣ всѣхъ ихъ расходовъ, т.-е. какъ капитальные, такъ и текущіе расходы бюджета за отчетный періодъ покрываются его доходами за тотъ же періодъ или, при недостаточности доходовъ, необходимыя средства дополняются изъ подлежащихъ капиталовъ. Этотъ способъ учета капитальныхъ затратъ надо признать съ теоретической точки зрѣнія неправильнымъ: при немъ возможенъ пропускъ имущества, представляющаго иногда очень значительную стоимость, возможно пріобрѣтеніе имущества, непредвидѣннаго смѣтою, вмѣсто производства неотложныхъ и текущихъ расходовъ, возможна болѣе или менѣе произвольная оцѣнка имущества и, наконецъ, счетъ капитала имущества сливается въ одно цѣлое не только въ результатѣ, а въ періодѣ самаго учета, отчего происхожденіе имущества по этому счету прослѣдить не представляется никакой возможности. Тѣмъ не менѣе, при данныхъ условіяхъ веденія хозяйства, это единственный практически осуществимый въ общественномъ хозяйствѣ пріемъ учета его имущества.

## 3. Корреспонденція бюджетныхъ счетовъ.

### Разсчетъ черезъ агентовъ или черезъ посредство распредѣлительныхъ счетовъ.

Авансы агентамъ.—Авансы поставщикамъ и подрядчикамъ.—Матеріалы.—Разныя вспомогательныя операціи.—Корреспонденція при предварительномъ бюджетированіи, при резервированіи и при фондированіи вспомогательныхъ операцій.

427. Возможны случаи, когда разсчеты съ третьими лицами необходимо производить на мѣстѣ немедленно за наличный разсчетъ и, вообще, довѣрять ихъ агентамъ. Это можетъ имѣть мѣсто при покупкѣ матеріаловъ на рынкѣ, при уплатѣ разныхъ накладныхъ расходовъ, каковы таможенные сборы или платежи по накладнымъ желѣзныхъ дорогъ, затѣмъ при значительномъ отдаленіи учрежденія отъ главной кассы, наконецъ, при производствѣ разныхъ мелкихъ и неотложныхъ расходовъ. Въ этомъ случаѣ приходится допускать посредничество между главной кассою и прямыми кредиторами, производя такіе расходы черезъ такъ на-

зываемыя малыя кассы, выдавая авансомъ на эти расходы опредѣленныя суммы особымъ кассирамъ, особымъ артельщикамъ или служащимъ, вообще, тѣмъ или инымъ агентамъ.

428. Правильная постановка авансовъ требуетъ, чтобы авансы каждаго лица были напередъ ограничены опредѣленною предѣльною суммою, при условіи представленія отчетовъ со счетами и расписками прямыхъ кредиторовъ. Пополненіе всякій разъ дѣлается въ суммѣ, равной суммѣ представленныхъ документовъ, т.-е. суммѣ отчетовъ, такъ что за каждымъ подотчетнымъ лицомъ авансъ остается всегда въ первоначальной суммѣ.

429. Первоначальными авансами счетъ подотчетныхъ лицъ дебитуется, кредитуя счетъ кассы. По мѣрѣ представленія отчетовъ на основаніи прилагаемыхъ къ нимъ документовъ, дебитуется счетъ подлежащаго бюджета, кредитуя надлежащій счетъ кредиторовъ, смотря по роду этихъ послѣднихъ; одновременно подотчетное лицо получаетъ пополненіе аванса за счетъ этихъ кредиторовъ, такъ какъ, въ силу данныхъ третьими лицами расписокъ въ документахъ объ учиненіи съ ними разсчетовъ, подотчетное лицо можетъ разсматриваться, какъ коллективный довѣренный; при пополненіи дебитуется счетъ кредиторовъ, кредитуя счетъ кассы. На счетѣ подотчетныхъ лицъ, при такомъ порядкѣ учета авансовъ, всегда значатся только первоначально авансы, а обороты по оплатѣ не проводятся.

430. Въ концѣ года, если авансы не сданы въ теченіе года, производится провѣрка наличности всѣхъ авансовъ требованіемъ сдачи ихъ въ кассу. Сдача авансовъ подотчетнымъ лицомъ въ кассу производится послѣ пополненія его по послѣднему отчету, т.-е. сдается въ кассу авансъ въ первоначальной суммѣ, которой дебитуется счетъ кассы, кредитуя счетъ подотчетныхъ лицъ; или сумма послѣдняго отчета списывается, дебитуя подлежащіе счета кредиторовъ и кредитуя счетъ подотчетныхъ лицъ безъ пополненія, вслѣдствіе чего сдается въ кассу только остатокъ аванса, дополняющій сумму, сданную по отчету, до первоначальной суммы. При томъ или иномъ способѣ къ слѣдующему году остаются за подотчетными лицами только остатки авансовъ, несданные ими по какимъ-либо причинамъ, требующимъ разслѣдованія. Въ городахъ, какъ общее правило, сдача разъ въ годъ всѣхъ авансовъ не представляетъ затрудненія, но въ земствахъ дальность разстоянія заставляетъ допускать остатки авансовъ на счетѣ подотчетныхъ лицъ за многими лицами и при заключеніи годичной отчетности, вслѣдствіе чего счетъ агентовъ очень легко превращается въ счетъ

корреспондентовъ, который требуетъ уже разложенія на счетъ дебиторовъ и счетъ кредиторовъ.

* *131.* Необходимость связать каждый авансъ съ бюджетомъ требуетъ дополненія каждой выдачи первоначальнаго аванса указаніемъ, изъ какого бюджета производится выдача его, откуда вытекаетъ обороть, дебетующій счетъ подлежащаго бюджета суммою первоначальнаго аванса и кредитующій счетъ особаго резерва, называемаго капиталомъ въ авансахъ. Изъ всѣхъ этихъ предварительныхъ отчисленій создается за счетъ текущихъ средствъ каждаго бюджета особый складочный капиталъ въ авансахъ, т.-е. выдача каждаго первоначальнаго аванса дѣлается за поручительствомъ опредѣленнаго бюджета, который и обязанъ покрыть расходъ, если не будетъ представленъ отчетъ, т.-е. связь бюджета съ каждымъ авансомъ обезпечена этимъ капиталомъ въ авансахъ. Но при сдачѣ авансовъ приходится также дополнять оборотъ подотчетнаго лица съ кассою оборотомъ съ бюджетомъ, для чего кредитуется подлежащій бюджетъ и дебетуется счетъ капитала авансовъ. Такимъ образомъ, поддержаніе постоянной связи первоначальныхъ авансовъ съ бюджетомъ требуетъ двойныхъ оборотовъ, что значительно осложняетъ учетъ авансовъ; поэтому, формула корреспонденціи при учетѣ авансовъ по способу текущаго резервированія оказывается очень сложною, хотя она болѣе соотвѣтствуетъ требованіямъ бюджетнаго хозяйства, чѣмъ формула корреспонденціи, допускающая оставленіе первоначальныхъ авансовъ безъ непосредственной связи съ бюджетомъ.

* *132.* Для обезпеченія авансовой операціи опредѣленными средствами, безъ тѣхъ осложненій, которыя вноситъ резервированіе ихъ за счетъ текущихъ средствъ каждаго бюджета, разрѣшается образованіе общаго для всѣхъ бюджетовъ фонда авансовъ изъ средствъ запаснаго капитала, но это упрощеніе требуетъ реальнаго запаснаго капитала. Въ этомъ случаѣ вся сумма, въ предѣлахъ которой допускается производство выдачи авансовъ, отчисляется изъ запаснаго капитала, дебетуя послѣдній и кредитуя капиталъ авансовъ, который изъ резерва обращается въ фондъ, дающій обезпеченіе всѣмъ авансовымъ выдачамъ за круговою порукою всѣхъ бюджетовъ, а не каждаго въ частности. При наличности фонда для выдачи авансовъ нѣтъ надобности связывать каждую выдачу первоначальнаго аванса съ опредѣленнымъ бюджетомъ: всѣ эти расходы, какъ общебюджетныя подготовительныя операціи, производятся за счетъ спеціальнаго источника—общаго фонда; равнымъ образомъ, нѣтъ надобности въ какихъ-либо двойныхъ оборотахъ, потому что всякое измѣненіе въ смыслѣ увели-

ченія или уменьшенія этого фонда дѣлается по общимъ соображеніямъ, когда является необходимость развить или ограничить эту операцію. Сдача авансовъ совершается описаннымъ выше порядкомъ ежегодно, но фондъ, какъ постоянная норма авансовъ, переходитъ на слѣдующій годъ, для производства въ теченіе этого года въ предѣлахъ этого фонда новыхъ операцій. У большей части общественныхъ хозяйствъ нѣтъ средствъ въ запасныхъ капиталахъ для образованія фондовъ.

* *433.* Авансированіе постороннихъ третьихъ лицъ, или выдача имъ въ счетъ подрядовъ и поставокъ нѣкоторыхъ суммъ, при правильномъ веденіи общественнаго хозяйства, не должно имѣть мѣста, во всякомъ случаѣ не должно входить въ систему. Поставщики, вообще говоря, и не могутъ требовать аванса, но мелкіе подрядчики часто не имѣютъ достаточно средствъ для веденія подрядовъ на свои средства; однако, отсутствіе такихъ самостоятельныхъ подрядчиковъ должно заставлять переходить отъ подряднаго выполненія работъ къ хозяйственному, иначе подрядчикъ перестаетъ быть таковымъ и становится комиссіонеромъ, т.-е. агентомъ, получающимъ, вмѣсто опредѣленнаго жалованья, неопредѣленную комиссію, и создается ненужное посредничество между рабочими и предпринимателемъ, одинаково невыгодное для обѣихъ непосредственно заинтересованныхъ сторонъ. Тѣмъ не менѣе, на практикѣ такое комиссіонерство сильно распространено, и авансированіе подрядчиковъ — обычное явленіе, хотя всѣ сдѣлки оформливаются, какъ платежи за произведенныя работы, что вынуждаетъ не проводить ихъ авансами. Въ значительныхъ поставкахъ, какія имѣютъ мѣсто при выполненіи большихъ сооруженій, и при значительныхъ заказахъ, поставщикамъ трудно отказать въ выдачѣ нѣкотораго аванса до окончанія поставки, хотя обыкновенно эти авансы выдаются только изъ средствъ чрезвычайнаго бюджета, причемъ имъ придается также форма обычныхъ расчетовъ съ третьими лицами съ окончательнымъ бюджетированіемъ каждаго расчета.

* *434.* Авансы постороннимъ третьимъ лицамъ въ томъ случаѣ, когда отнесеніе ихъ на счетъ бюджета необходимо отсрочить, учитываются въ счетѣ дебиторовъ, формула корреспонденціи котораго совершенно аналогична съ формулою корреспонденціи счета подотчетныхъ лицъ по первоначальнымъ авансамъ, т.-е. выданнымъ авансомъ дебитуется счетъ дебиторовъ, кредитуя счетъ кассы. Пополненіе здѣсь мѣста имѣть не можетъ, хотя увеличеніе первоначальнаго аванса возможно. Погашеніе дѣлается удержаніемъ всѣхъ выданныхъ авансовъ изъ окончательнаго расчета, послѣ

отчисленія слѣдуемой въ окончательный разсчетъ суммы изъ счета подлежащаго бюджета. Выданная авансомъ сумма удерживается, для чего кредитуется счетъ дебиторовъ или а) дебитуется подлежащій счетъ кредиторовъ, какимъ становится при окончательномъ разсчетѣ данное лицо, или б) дебитуется касса, если удерживаемая сумма не засчитывается, а проводится черезъ кассу, и послѣдній способъ болѣе правиленъ. Счетъавансовъ подрядчикамъ и поставщикамъ, какъ посредствующій между бюджетами, есть распредѣлительный счетъ; его не слѣдуетъ смѣшивать со счетомъ дебиторовъ частнаго хозяйства—пассивнаго, а не бюджетнаго происхожденія. Такова простѣйшая формула корреспонденціи; дополнять ее, даже въ общественномъ хозяйствѣ, при незначительности и случайномъ характерѣ этого рода оборотовъ, резервированіемъ при самой выдачѣ равной суммы на счетъ капитала авансовъ, хотя и правильно съ теоретической точки зрѣнія, но въ виду сложности операціи резервированія, по практическимъ соображеніямъ, можно ея не производить. Напротивъ, образованіе фонда—за счетъ подлежащихъ строительныхъ капиталовъ, каковы спеціальные капиталы или капиталы облигаціонныхъ займовъ, или просто—за счетъ запаснаго капитала, всегда желательная мѣра, такъ какъ она не только избавляетъ отъ наличности нераспредѣленныхъ расходовъ, но ставитъ также опредѣленный предѣлъ этого рода операціямъ, не допуская развивать ихъ по усмотрѣнію исполнительныхъ органовъ. Самый оборотъ по образованію фонда производится такъ же, какъ указано для образованія фонда на выдачу авансовъ подотчетнымъ лицамъ, и состоитъ въ дополнительномъ увеличеніи авансоваго фонда, т.-е. капитала въ авансахъ, для раздѣленія котораго между агентами и третьими лицами нѣтъ достаточныхъ основаній. Счетъ дебиторовъ можетъ служить и для учета расходовъ, производимыхъ въ счетъ бюджета слѣдующаго періода, вмѣсто счета расходовъ будущаго года.

435. Связь матеріаловъ съ бюджетами можетъ быть установлена различными способами; изъ нихъ три слѣдующихъ способа отвѣчаютъ требованіямъ бюджетнаго хозяйства: 1) матеріалы распредѣляются по бюджетамъ и ихъ статьямъ при самомъ поступленіи; 2) матеріалы до фактическаго израсходованія ихъ считаются за счетомъ подотчетныхъ лицъ, по отчетамъ которыхъ эти матеріалы сносятся на бюджеты, и 3) матеріалы до фактическаго израсходованія ихъ считаются за счетомъ центральнаго магазина и его отдѣленій и распредѣляются по бюджетамъ на основаніи требованій и отчетовъ администраціи различныхъ учрежденій. Корреспонденція по учету матеріаловъ между разными счетами уста-

навливается въ зависимости отъ того или иного способа ихъ учета.

436. Упрощенная, но зато и болѣе неправильная, формула корреспонденціи по учету матеріаловъ связана съ отнесеніемъ расходовъ по пріобрѣтенію матеріаловъ прямо на бюджетъ, безъ учета ихъ на счетѣ матеріаловъ и безъ требованія какой-либо отчетности въ нихъ въ предположеніи, что они пріобрѣтаются въ предѣлахъ дѣйствительной потребности и требуютъ въ дѣлѣ расходованія административнаго контроля безъ ревизіи. Въ этомъ случаѣ стоимость матеріаловъ въ суммѣ, причитающейся поставщику, ставится на дебетъ подлежащаго бюджета, кредитуя счетъ поставщиковъ, который выражаетъ собою и весь приходъ матеріаловъ извнѣ, но при этомъ порядкѣ всѣ превращенія матеріаловъ для нуждъ хозяйства средствами самаго хозяйства остаются безъ учета: кромѣ того, невозможность точно установить назначеніе матеріаловъ, при самомъ поступленіи ихъ отъ поставщиковъ, ведетъ къ увеличенію внутреннихъ оборотовъ по перечисленію этихъ матеріаловъ изъ одного бюджета въ другой и изъ одной статьи бюджета въ другую его статью. Въ концѣ года составляется по натурѣ инвентарная вѣдомость остатковъ матеріаловъ по всѣмъ бюджетамъ и статьямъ каждаго бюджета, на основаніи которой расходы каждой бюджетной статьи уменьшаются стоимостью остатковъ матеріаловъ и переносятся на слѣдующій годъ по той же статьѣ, т.-е. всѣ эти остатки по каждому бюджету передаются слѣдующему году по счету генеральнаго баланса въ счетъ расходовъ будущаго года. Этотъ порядокъ ревизіоннаго (синтетическаго) учета матеріаловъ не избѣженъ во всякомъ бюджетномъ хозяйствѣ, въ которомъ не обезпеченъ правильный ходъ отчетности по матеріаламъ, и при данной организаціи общественныхъ управленій въ такомъ положеніи находится большинство общественныхъ хозяйствъ.

* *437.* Если на заготовку матеріаловъ нѣтъ реальнаго фонда и приходится эту заготовку производить за счетъ каждаго бюджета, то не можетъ быть центральнаго магазина. Но если, все же, учетъ матеріаловъ организованъ, т.-е. подлежащія учрежденія и предпріятія обязаны представлять матеріальные отчеты объ израсходованныхъ ими матеріалахъ за извѣстный періодъ, напр., помѣсячно, то возможно имѣть счетъ матеріаловъ въ системѣ счетовъ ревизіоннаго (синтетическаго) учета. Въ этомъ случаѣ матеріалы, подобно денежнымъ расходамъ по счету подотчетныхъ лицъ, значатся отпущенными авансомъ подотчетнымъ лицамъ, обязаннымъ представлять ежемѣсячную отчетность. Къ концу каждаго мѣсяца

на счетѣ матеріаловъ всегда значится только допускаемый запасъ матеріаловъ, и можно такъ же нормировать каждому подотчетному лицу матеріальный авансъ, какъ нормируется денежный авансъ, а подотчетное лицо, сдавшее матеріальный отчетъ, имѣетъ право пріобрѣсти матеріаловъ вновь до положенной ему нормы, т.-е. на сумму, равную той, которая показана имъ въ отчетѣ, причемъ нормировка можетъ ограничиваться общею суммою, а каждый родъ матеріаловъ можетъ и не быть нормированнымъ.

* *438*. При постановкѣ всѣхъ матеріаловъ подъ отчетъ опредѣленныхъ лицъ, изъ каждаго бюджета въ счетъ особаго резерва,— называемаго капиталомъ въ матеріалахъ,— отчисляется сумма, равная всей суммѣ запасовъ матеріаловъ, которые могутъ имѣть всѣ подотчетныя лица за счетъ этого бюджета, т.-е. здѣсь, — обратно счету подотчетныхъ лицъ, нормируется не первоначальная выдача, а допустимый максимумъ остатка запаса матеріаловъ, причемъ дѣлается оборотъ, дебитующій счетъ каждаго бюджета и кредитующій счетъ капитала въ матеріалахъ суммою всего допускаемаго по каждому бюджету запаса матеріаловъ. Остатки матеріаловъ въ концѣ года не сдаются, а остаются за счетомъ подотчетныхъ лицъ, наличность ихъ провѣряется въ порядкѣ послѣдующаго фактическаго контроля и переносятся по счету каждаго бюджета на слѣдующій годъ; причемъ, если эти остатки разнятся отъ нормы, то счетъ каждаго бюджета дебитуется увеличеніемъ остатка и кредитуется уменьшеніемъ остатка, а счетъ капитала въ матеріалахъ кредитуется увеличеніемъ остатка и дебитуется уменьшеніемъ остатка матеріаловъ.

* *439*. При учетѣ матеріаловъ по способу авансовъ, всякій матеріалъ при поступленіи, на основаніи тѣхъ или иныхъ приходныхъ документовъ, дебитуетъ счетъ матеріаловъ, кредитуя счетъ поставщиковъ или одинъ изъ счетовъ кредиторовъ, а на основаніи мѣсячныхъ отчетовъ о расходѣ матеріаловъ дебитуется подлежащій бюджетъ и кредитуется счетъ матеріаловъ. Въ каждомъ бюджетѣ должна быть особая статья доходной смѣты для записи прибыли отъ привѣса въ матеріалахъ; а въ расходной смѣтѣ—особая статья для учета убыли въ матеріалахъ, вслѣдствіе утраты, усушки и т. п. причинъ. Запасъ матеріаловъ послѣ учета всѣхъ матеріальныхъ отчетовъ за извѣстный періодъ всегда значится пріобрѣтеннымъ за счетъ капитала въ авансахъ, отчисленнаго изъ подлежащихъ бюджетовъ, въ суммѣ, равной запасу матеріаловъ. Слѣдовательно, остатки нераспредѣленныхъ матеріаловъ значатся: во-первыхъ, за опредѣленными подотчетными лицами и, во-вторыхъ, уравновѣшены по пассиву особымъ резервомъ—капиталомъ

въ матеріалахъ, который въ полной суммѣ матеріальныхъ запасовъ каждаго бюджета образованъ за счетъ средствъ подлежащаго бюджета. Самый учетъ матеріаловъ при такомъ порядкѣ поставленъ вполнѣ правильно, но необходимость постояннаго уравненія счета матеріаловъ со счетомъ капитала въ матеріалахъ изъ средствъ каждаго бюджета въ отдѣльности дѣлаетъ самый учетъ очень сложнымъ. Капиталъ въ матеріалахъ здѣсь есть только норма, а не источникъ средствъ заготовки; онъ представляетъ контръ-активъ разныхъ бюджетовъ, на счетѣ которыхъ стоятъ заготовленные матеріалы, что дѣлаетъ бюджетные счета смѣшанными счетами; реальнымъ же активомъ въ этомъ случаѣ является остатокъ по счету матеріаловъ.

* *440*. Если заготовка матеріаловъ централизована, т.-е. имѣется центральный магазинъ, одинъ или съ отдѣленіями, то счетъ матеріаловъ становится счетомъ этого магазина; нормированъ въ немъ можетъ быть или общій запасъ матеріаловъ, или запасъ каждаго рода матеріаловъ, кромѣ разныхъ мелкихъ матеріаловъ, запасъ которыхъ нормируется общей суммой. Въ этомъ случаѣ обязательно образованіе реальнаго фонда на заготовку потребнаго запаса матеріаловъ, который образуется отчисленіемъ изъ запаснаго капитала въ счетъ капитала въ матеріалахъ суммы, равной суммѣ допустимаго запаса матеріаловъ. Дѣйствительный запасъ матеріаловъ можетъ въ извѣстныхъ предѣлахъ колебаться около установленнаго размѣра капитала въ матеріалахъ, а точное уравненіе запаса матеріаловъ посредствомъ фондовъ можетъ и не имѣть мѣста.

* *441*. Въ началѣ каждаго года или при заключеніи отчетности, потребный запасъ матеріаловъ на слѣдующій годъ устанавливается дополненіемъ или исключеніемъ необходимой суммы по счету капитала въ матеріалахъ. Случайная потребность въ повышенномъ запасѣ матеріаловъ удовлетворяется отчисленіемъ потребной суммы на пріобрѣтеніе этого запаса изъ заемныхъ капиталовъ или изъ спеціальныхъ капиталовъ. По окончаніи постройки, образованный за счетъ этихъ спеціальныхъ средствъ дополнительный фондъ на заготовку матеріаловъ возвращается по принадлежности, или, передается въ той или иной суммѣ эксплоатаціи этого предпріятія, какъ средства необходимаго и дополнительнаго оборудованія его.

* *442*. На основаніи ежедневныхъ пріемныхъ квитанцій матеріалъ при всякомъ поступленіи приходуется, дебитуя счетъ матеріаловъ и кредитуя а) непосредственно счетъ поставщиковъ или б) счетъ капитала матеріаловъ; въ послѣднемъ случаѣ на осно-

ваніи акцептованныхъ опредѣленіями управы счетовъ поставщиковъ, дебитуется счетъ капитала матеріаловъ, кредитуя счетъ поставщиковъ. На основаніи ежедневныхъ требованій подлежащихъ учрежденій и предпріятій, въ которыхъ указывается бюджетъ и статья бюджета и которыя передаются магазиномъ въ счетный отдѣлъ ежедневно, матеріалы израсходованные списываются, дебитуя счетъ подлежащихъ бюджетовъ и кредитуя счетъ матеріаловъ.

* *443*. Магазинъ функціонируетъ совершенно такъ же, какъ казначейство, представляя такую же кассу матеріаловъ, какъ казначейство денежную кассу, съ тою разницею, что остатокъ матеріаловъ въ магазинѣ провѣряется фактическимъ контролеромъ, обыкновенно только разъ въ годъ. Этотъ наиболѣе правильный порядокъ учета матеріаловъ требуетъ организаціи ежедневной матеріальной отчетности, при которой распорядители работъ, беря матеріалы изъ магазина, обязаны требовать его въ предѣлахъ дѣйствительной потребности и сносить окончательно на опредѣленную статью бюджета и опредѣленную работу, а не брать матеріаловъ въ запасъ.

444. Формула учета денежныхъ авансовъ, съ одной стороны, и формулы учета матеріаловъ, съ другой стороны, являются типичными для учета всѣхъ вспомогательныхъ или подготовительныхъ операцій въ бюджетномъ хозяйствѣ, т.-е. операцій, содержаніе которыхъ подлежитъ распредѣленію по бюджетамъ; таковы: 1) общіе расходы разныхъ бюджетовъ, 2) рабочая сила, 3) расходы по разному производству издѣлій и т. п. Каждому особому роду этихъ расходовъ можетъ быть открытъ общій счетъ, и, при правильной постановкѣ дѣла, долженъ быть, съ одной стороны, образованъ особый фондъ, за счетъ котораго производится подготовительная операція до распредѣленія стоимости ея по бюджетамъ, а съ другой стороны, составлена смѣта всѣхъ операцій этого счета. Фонды этихъ счетовъ образуются изъ запаснаго и другихъ капиталовъ, чѣмъ каждой операціи ставится напередъ опредѣленный предѣлъ.

445. При недостаткѣ запаснаго капитала необходимые фонды могутъ замѣняться резервами, которые создаются уже не за счетъ капиталовъ,—запаснаго или облигаціоннаго, а за счетъ текущихъ бюджетовъ и представляютъ контръ-активъ тѣхъ бюджетовъ, за счетъ которыхъ образованы эти резервы; резервы переносятся на слѣдующій годъ, если операція, которая обезпечена даннымъ резервомъ, постоянна или длительна. Смѣты по этимъ операціямъ составляются и утверждаются на общихъ основаніяхъ. Допущеніе производства въ бюджетномъ хозяйствѣ всякаго рода подготовительныхъ операцій безъ фондовъ и безъ резервовъ превращаетъ

счетъ каждой такой операціи въ счетъ нераспредѣленныхъ расходовъ, что противно духу бюджетнаго хозяйства.

446. Въ бюджетномъ хозяйствѣ, состоящемъ изъ многихъ хозяйственныхъ единицъ, обладающихъ самостоятельными бюджетами, наличность нераспредѣленныхъ расходовъ можетъ вести ко многимъ злоупотребленіямъ, создаетъ неустойчивость всего финансоваго положенія даннаго общественнаго хозяйства, можетъ породить массу внѣбюджетныхъ расходовъ, которые могутъ переноситься изъ года въ годъ, представляя собою по существу замаскированные дефициты разныхъ бюджетовъ; а затѣмъ распредѣленіе такихъ расходовъ по бюджетамъ можетъ оказаться невозможнымъ, вслѣдствіе потери всякой связи съ ними.

447. Отсутствіе связи какого-либо расхода съ опредѣленнымъ бюджетомъ въ общественномъ хозяйствѣ, гдѣ бюджетъ есть и долженъ быть причиною всей хозяйственной дѣятельности, недопустимо въ правильно поставленномъ общественномъ хозяйствѣ. Поэтому, резервированіе или фондированіе какой-либо вспомогательной операціи въ бюджетномъ хозяйствѣ есть необходимое условіе ея законности. Мало того, кромѣ фонда или резерва, дающаго опредѣленныя средства и общую норму для внѣбюджетнаго остатка по этой операціи, каждая вспомогательная операція должна быть напередъ нормирована особою смѣтою, которая должна опредѣлять и устанавливать весь ходъ ея въ полномъ объемѣ, что превращаетъ каждый распредѣлительный счетъ въ своего рода вспомогательный или посредствующій бюджетъ.

448. Корреспонденція между всѣми счетами вспомогательныхъ операцій, которыя должны передать свое содержаніе или непосредственно бюджетамъ, или черезъ посредство другихъ переходныхъ счетовъ, аналогична указанной для счета матеріаловъ или для счета подотчетныхъ лицъ и зависитъ отъ способа постановки всей системы бюджетнаго учета, въ основу котораго можетъ быть положено или 1) предварительное распредѣленіе по бюджетамъ расходовъ, необезпеченныхъ ни фондами, ни резервами, или 2) производство предварительнаго распредѣленія по бюджетамъ, или общебюджетныхъ расходовъ за счетъ резерва, или 3) производство нераспредѣленныхъ по бюджетамъ или общебюджетныхъ расходовъ за счетъ фондовъ. Останавливаться на подробномъ изложеніи корреспонденціи бюджетовъ черезъ посредство разныхъ распредѣлительныхъ счетовъ нѣтъ надобности, такъ какъ изложенный порядокъ корреспонденціи при учетѣ матеріаловъ достаточно опредѣляетъ общій характеръ такой корреспонденціи; кромѣ того, даже въ большей части общественныхъ хо-

зяйствъ со значительнымъ бюджетомъ и большими предпріятіями въ первомъ порядкѣ ревизіоннаго (синтетическаго) учета на практикѣ можно обходиться безъ распредѣлительныхъ счетовъ, отнеся весь учетъ по распредѣленію ко второму порядку.

449. Что же касается до производства вспомогательныхъ операцій на счетахъ нераспредѣленныхъ расходовъ, то этотъ, наиболѣе простой способъ, широко практикуемый въ частныхъ хозяйствахъ даже въ первомъ порядкѣ учета, противенъ духу общественнаго хозяйства и подрываетъ въ корнѣ всѣ смѣтные разсчеты, открывая возможность обхода всѣхъ смѣтныхъ нормъ, посредствомъ этихъ внѣбюджетныхъ операцій. Сущность этого упрощеннаго коммерческаго учета вспомогательныхъ и подготовительныхъ операцій заключается въ томъ, что расходы, которые не могутъ быть поставлены прямо на бюджетъ, т.-е. внесены въ оборотъ текущаго періода, ставятся непосредственно на одинъ изъ этихъ промежуточныхъ вспомогательныхъ счетовъ, дебитуя распредѣлительный счетъ суммами, подлежащими распредѣленію, и кредитуя непосредственно одинъ изъ счетовъ наличности, главнымъ образомъ,—счетъ кассы или одинъ изъ счетовъ кредиторовъ, на которомъ производятся затѣмъ оплата расходовъ за счетъ этихъ счетовъ кассою. Распредѣленіе содержанія этихъ счетовъ дѣлается ежемѣсячно или, по крайней мѣрѣ, разъ въ годъ на основаніи особыхъ отчетовъ по каждому счету, согласно которыхъ счетъ кредитуется, дебитуя счета подлежащихъ бюджетовъ или оборотовъ предпріятій даннаго хозяйства. Остатки по каждому счету на такихъ условныхъ расходахъ должны быть показаны за счетомъ опредѣленныхъ лицъ, обязанныхъ въ нихъ отсчитаться, или по роду или по мѣсту неоконченныхъ производствомъ работъ и, кромѣ того, могутъ провѣряться инвентарными вѣдомостями, составленными съ натуры фактическимъ контролемъ. Послѣ свѣрки книжныхъ и натуральныхъ остатковъ и взаимнаго урегулированія ихъ книжные отстатки передаются генеральному балансу, т.-е. переносятся на слѣдующій годъ. Все здѣсь просто и ясно, но зато неполно и невѣрно, такъ какъ связь съ бюджетомъ отсрочена на неопредѣленно долгое, произвольное время, что равносильно на практикѣ допущенію производства какихъ угодно внѣсмѣтныхъ расходовъ, вуалированіе которыхъ, при такой постановкѣ распредѣлительныхъ счетовъ, не представляетъ затрудненія.

**450.* Производство вспомогательныхъ и подготовительныхъ операцій за счетъ особаго по каждой операціи резерва превращаетъ, какъ сказано, каждый счетъ такой операціи въ бюджет-

ный счетъ, что устраняетъ возможность непосредственной корреспонденціи этого счета съ активомъ и, слѣдовательно, приводитъ всю корреспонденцію въ каждомъ такомъ счетѣ въ непрерывную связь съ бюджетами, потребуетъ для каждой операціи производства дополнительныхъ оборотовъ, которые должны связать напередъ каждый оборотъ съ подлежащимъ бюджетомъ. Связь съ бюджетами устанавливается образованіемъ по каждой операціи за счетъ подлежащихъ бюджетовъ необходимаго резерва, который представляетъ временное позаимствованіе или отчисленіе изъ бюджетовъ средствъ для производства этихъ операцій. Уравнивается резервомъ не весь оборотъ даннаго вспомогательнаго счета, а только остатокъ этого счета, т.-е. та сумма его, распредѣленіе которой по бюджетамъ необходимо отсрочить на болѣе или менѣе продолжительный періодъ.

* *451.* Резервъ можетъ быть образуемъ по типу денежнаго резерва счета подотчетныхъ лицъ, т.-е. резервируются тѣ суммы, въ предѣлахъ которыхъ каждое подотчетное лицо можетъ производить операціи, не представляя отчетовъ; затѣмъ, обороты по данному счету представляются уже распредѣленными на основаніи представленныхъ подотчетными лицами отчетовъ. Но вмѣсто резервированія первоначальныхъ авансовъ резервируются въ счетахъ этого рода остатки, по типу матеріальныхъ резервовъ, т.-е. обороты производятся съ такимъ разсчетомъ, чтобы остающіеся на счетѣ нераспредѣленные запасы равнялись резерву, отчисленному изъ бюджетовъ. Первый способъ примѣняется въ томъ случаѣ, когда каждому подотчетному лицу выдается на производство вспомогательной операціи опредѣленный напередъ денежный авансъ; второй способъ—въ томъ случаѣ, когда расходы по подготовительной операціи оплачиваются непосредственно главною кассою, а лица, производящія операцію, имѣютъ право оставить за собою какіе-либо матеріальные запасы или часть произведенныхъ расходовъ нераспредѣленною по бюджетамъ въ объемѣ, опредѣляемомъ резервомъ каждаго бюджета.

* *452.* Связь съ бюджетами при резервированіи вполнѣ гарантирована, но, во-первыхъ, всѣ общіе расходы должны учитываться въ постоянной и текущей связи съ бюджетами, чтобы поручительство каждаго бюджета не могло утратить своей фактической силы, а, во-вторыхъ, образованіе резервовъ требуетъ двойныхъ оборотовъ при уравненіи резервами въ началѣ и концѣ каждой резервированной операціи. Поэтому, всякое дебитованіе одного изъ счетовъ внѣбюджетныхъ операцій связано съ производствомъ одновременнаго отчисленія изъ подлежащаго бюд-

жета, отвѣчающаго за эту операцію, въ подлежащій резервъ, т.-е. дебитуется какой-либо бюджетъ и кредитуется какой-либо резервъ; обратно, всякое заключеніе какой-либо внѣбюджетной операціи требуетъ возврата бюджету даннаго имъ резерва по этой операціи, т.-е. кредитуется бюджетъ и дебитуется резервъ этой операціи.

Если даже для упрощенія допустить, чтобы резервированіе производилось только при открытіи и заключеніи счетовъ, то все же эти уравнительныя операціи, довольно значительныя по обороту, въ высшей степени осложняютъ учетъ каждаго бюджета дополнительными внутренними оборотами и выводятъ объемъ бюджетнаго счета далеко за предѣлы смѣты каждаго бюджета, что затрудняетъ сопоставленіе счета бюджета какъ съ его смѣтою, такъ и съ его аналитическимъ отчетомъ.

* *453.* Всѣ недостатки текущаго резервированія нераспредѣленныхъ расходовъ, необходимаго для поддержанія реальной связи съ бюджетами, устраняются, если резервы замѣняются фондами. Фонды образуются изъ средствъ реальнаго запаснаго капитала, т.-е. изъ общихъ бюджетныхъ средствъ прежнихъ бюджетныхъ періодовъ, что даетъ возможность замѣнить индивидуальное ручательство бюджетовъ, какое имѣетъ мѣсто при резервированіи, коллективнымъ ручательствомъ всѣхъ бюджетовъ. Общебюджетный характеръ фонда позволяетъ производить за счетъ средствъ этого фонда общебюджетныя подготовительныя операціи, не ставя ихъ предварительно на счетъ опредѣленнаго бюджета, и въ то же время каждая такая операція ставится фондомъ ея въ опредѣленные предѣлы.

* *454.* Фондъ долженъ устанавливать максимумъ допустимаго по каждому счету нераспредѣленныхъ расходовъ остатка, нераспредѣленнаго по бюджетамъ. Распредѣленіе совершается такъ же просто, какъ и въ томъ случаѣ, когда операція производится непосредственно по счету нераспредѣленныхъ расходовъ, но эти операціи такъ же, какъ при резервахъ, обезпечены опредѣленнымъ источникомъ для ихъ производства и даже, болѣе того, поставлены въ опредѣленные предѣлы, чего при резервахъ можетъ и не быть. Урегулированіе остатка каждаго счета нераспредѣленныхъ расходовъ фондами дѣлается только или при расширеніи, или при сокращеніи операцій, подлежащихъ учету на этихъ вспомогательныхъ счетахъ, а при отсутствіи этой причины возможно оставлять допустимыя отклоненія отъ назначенныхъ фондовъ безъ урегулированія даже при заключеніи годичной отчетности, т.-е. въ балансѣ фонды наглядно показываютъ допу-

стимый объемъ этихъ операцій; слѣдовательно, фонды для этихъ внѣбюджетныхъ операцій являются своего рода реальными смѣтами, подобно реальнымъ доходамъ каждаго бюджета.

455. Образованіе фондовъ есть особый способъ бюджетированія вспомогательныхъ и подготовительныхъ операцій. При каждой новой операціи этого рода или послѣ окончательнаго прекращенія ея производится только одинъ оборотъ: а) дебитуется счетъ запаснаго капитала суммою назначеннаго фонда, которая кредитуется послѣднему, когда начинается или расширяется операція, или б) обратно, кредитуется счетъ запаснаго капитала суммою, которая стала излишнею въ какомъ-либо фондѣ и которая дебитуетъ соотвѣтствующій фондъ, когда въ продолженіи этой операціи надобности не встрѣчается или она сокращается. Этого рода заключительные обороты могутъ быть пріурочены по всѣмъ операціямъ большею частью къ дню заключенія отчетности и сообразуются съ планомъ хозяйства на слѣдующій бюджетный періодъ.

## 4. Корреспонденція между бюджетными счетами.

### ВЗАИМНЫЕ РАЗСЧЕТЫ МЕЖДУ БЮДЖЕТАМИ.

Различные виды бюджетной пермутаціи.—Необходимость сведенія пермутаціи между бюджетами къ возможному минимуму.—Нормировка неизбѣжныхъ пермутацій.—Фиксація и фактуровка въ разсчетахъ между бюджетами.—Разсчеты между бюджетами двухъ смежныхъ періодовъ.

456. Кромѣ реальныхъ оборотовъ, понимая подъ реальными оборотами всѣ такіе обороты бюджета, которые представляютъ модификацію и вытекаютъ изъ тѣхъ или иныхъ внѣшнихъ отношеній къ третьимъ лицамъ, между самими бюджетами могутъ совершаться обороты чисто счетнаго значенія, которые не связаны ни съ измѣненіемъ наличности, ни съ измѣненіемъ отношеній къ третьимъ лицамъ, а вытекаютъ изъ взаимныхъ отношеній между бюджетами, и въ частности—изъ взаимныхъ отношеній между разными учрежденіями и предпріятіями даннаго хозяйства, представляя собою только пермутацію.

457. Бюджетныя пермутаціи можно раздѣлить на три категоріи: 1) обороты производственнаго характера, вытекающіе изъ дѣйствительнаго обслуживанія однѣми отраслями хозяйства другихъ, 2) обороты распредѣлительнаго характера, вызываемые при-

нятіемъ расходовъ и доходовъ однимъ бюджетомъ за счетъ другого бюджета или какого-либо вспомогательнаго счета и 3) обороты разсчетнаго характера, невыходящіе изъ предѣловъ одного бюджета и вытекающіе изъ разсчетовъ между бюджетами различныхъ смежныхъ періодовъ или изъ разсчетовъ между статьями одного и того же бюджета. Пермутаціи между бюджетами, принадлежащими къ одному общему бюджету одного періода, называются перечисленіями, пермутаціи между бюджетами, несоставляющими въ конечномъ счетѣ общаго бюджета или бюджетами разныхъ періодовъ, называются отчисленіями, такъ же какъ и заключительные обороты бюджетовъ съ капиталами, наконецъ, пермутаціи между статьями бюджета даннаго періода называются внутренними оборотами.

458. Корреспонденція по всякаго рода пермутаціямъ, вытекающимъ изъ взаимныхъ разсчетовъ между различными предпріятіями и учрежденіями даннаго хозяйства, производится или непосредственно между счетами подлежащихъ бюджетовъ или черезъ посредство общаго счета такихъ оборотовъ, называемаго счетомъ собственныхъ (городскихъ, земскихъ) учрежденій даннаго хозяйства; послѣдній счетъ играетъ роль, сходную со счетомъ кассы въ разсчетахъ съ третьими лицами, но ликвидація взаимныхъ отношеній бюджетовъ совершается безъ посредства ликвидаціонныхъ счетовъ, хотя роль такихъ счетовъ и могутъ играть счета агентовъ—личные или коллективные, причемъ послѣдними являются предпріятія и учрежденія.

При надлежащемъ вполнѣ правильномъ учетѣ, требующемъ своевременной постановки каждаго оборота на подлежащій бюджетъ и надлежащую статью его, двѣ послѣднія изъ указанныхъ категорій внутреннихъ оборотовъ не должны были бы вовсе имѣть мѣста. Однако, на практикѣ достичь такого точнаго и своевременнаго бюджетированія нельзя и приходится допускать взаимные разсчеты всѣхъ трехъ категорій.

459. Счетъ собственныхъ учрежденій текущимъ образомъ въ каждой пермутаціи дебитуется, кредитуя счетъ подлежащаго бюджета, т.-е. сначала текущимъ образомъ дѣлается распредѣленіе по доходамъ бюджетовъ, и затѣмъ ежемѣсячно счетъ собственныхъ учрежденій кредитуется, дебитуя счетъ подлежащихъ бюджетовъ, т.-е. ежемѣсячно дѣлается распредѣленіе по расходамъ бюджетовъ. Слѣдовательно, какъ правило, всѣ суммы этого счета въ концѣ мѣсяца распредѣляются полностью, а на счетѣ собственныхъ учрежденій остаются только суммы, бюджетированіе которыхъ по

расходамъ бюджетовъ требуетъ какого-либо разслѣдованія и представляется, по тѣмъ или инымъ основаніямъ, спорнымъ.

460. При производствѣ всѣхъ оборотовъ непосредственно между бюджетами дебитуются и кредитуются подлежащіе бюджеты, одинъ за счетъ другого, каковые обороты по доходамъ и по расходамъ бюджетовъ проводятся текущимъ образомъ, или тѣ и другіе отсрочиваются до конца мѣсяца или конца года—послѣднее въ случаѣ спорности.

461. Число внутреннихъ оборотовъ между бюджетами можно, въ значительной степени, уменьшить путемъ развитія въ системѣ счетовъ распредѣлительныхъ счетовъ для учета вспомогательныхъ операцій. Однако, до сихъ поръ на практикѣ хозяйственныя отношенія отдѣльныхъ учрежденій настолько слабо регулируются распоряженіями, а исполненіе, предоставленное естественному ходу, настолько безпорядочно, что при такомъ отсутствіи предусмотрительности и искусства въ управленіи хозяйствомъ избѣжать массы пермутацій, свидѣтельствующихъ объ отсутствіи руководства, нельзя, хотя большая часть этихъ пермутацій, какъ отсроченное бюджетированіе, замедляетъ ходъ учета, путаетъ и осложняетъ его,

462. Вовсе подлежатъ исключенію изъ числа синтетическихъ оборотовъ всякаго рода обороты по внутреннимъ разсчетамъ въ предѣлахъ одного и того же бюджета, т.-е. разсчеты между статьями одного и того же бюджета, что можетъ быть достигнуто недопущеніемъ какого-либо исправленія въ разъ сдѣланномъ распредѣленіи по статьямъ расходовъ и доходовъ; всякаго рода случайныя уменьшенія доходовъ или уменьшенія расходовъ должны записываться: первыя—въ особую статью случайныхъ расходовъ, вторыя—въ особую статью случайныхъ доходовъ даннаго бюджета. Для предупрежденія возможности уменьшенія доходныхъ и расходныхъ статей счетъ расходовъ бюджета не отдѣляется отъ счета доходовъ. Строгое соблюденіе такого правила по отношенію къ оборотамъ, на первый взглядъ второстепеннымъ, очень важно въ бюджетномъ хозяйствѣ, такъ какъ препятствуетъ произвольному и неустойчивому распредѣленію доходовъ и расходовъ по статьямъ и позднѣйшему измѣненію, сообразно съ обнаружившимися результатами, первоначальнаго распредѣленія; напротивъ, всякое отступленіе отъ этого правила открываетъ широкій путь для нарушенія смѣтныхъ назначеній, такъ какъ позволяетъ использованіе свободныхъ кредитовъ по однѣмъ статьямъ на покрытіе перерасходовъ по другимъ статьямъ. Кромѣ того, во многихъ случаяхъ, позднѣйшія перечисленія изъ одной статьи въ другую, особенно въ предѣлахъ одного бюджета, гдѣ часто отсутствуетъ

даже взаимный контроль одного отдѣла управленія надъ другимъ, направлены къ сокрытію, если не злоупотребленій, то разнаго рода неправильностей въ самомъ способѣ веденія хозяйства или въ исполненіи смѣты.

* *463.* Правильнѣе всего каждое передвиженіе изъ одной статьи бюджета въ другую статью того же бюджета допускать не на основаніи оборотовъ, проводимыхъ въ порядкѣ синтетическаго учета, а на основаніи оборотовъ, проводимыхъ въ порядкѣ аналитическаго учета, съ обязательнымъ показаніемъ всѣхъ этихъ переносовъ въ объясненіяхъ къ отчету, какъ въ статьѣ уменьшаемой, такъ и въ статьѣ, увеличиваемой этими оборотами. Такой порядокъ тѣмъ болѣе имѣетъ за себя основаній, что большинство этихъ оборотовъ вытекаетъ изъ учета смѣтныхъ кредитовъ, т.-е. по существу представляетъ изъ себя объектъ аналитическаго, а не синтетическаго учета, который не долженъ быть связанъ съ учетомъ смѣтныхъ кредитовъ.

* *464.* Только внутренніе обороты, вытекающіе изъ обслуживанія однихъ учрежденій другими, надо считать необходимыми оборотами и неизбѣжными во всякомъ хозяйствѣ, которое обладаетъ собственными предпріятіями и вообще допускаетъ разныя формы производства для цѣлей внутренняго потребленія. Безъ учета такихъ оборотовъ нельзя учесть въ полномъ объемѣ самаго производства или предпріятія, не говоря уже того, что нѣкоторыя производства и предпріятія имѣютъ своею задачею исключительно удовлетвореніе потребностей самого хозяйства. Однако, надлежащая постановка внутреннихъ разсчетовъ этого рода могла бы внести значительное упрощеніе и въ эти, по существу, нереальные обороты, которые, при современной ихъ постановкѣ, тормозятъ синтетическій учетъ всякаго значительнаго общественнаго хозяйства. Правильная постановка этихъ разсчетовъ заключается въ нормировкѣ отношеній каждаго бюджета къ другому, удовлетворяющему тѣ или иныя нужды перваго бюджета, для чего надлежитъ фиксировать разсчеты предѣльными суммами и точными нормами, наперед опредѣленными въ смѣтѣ.

* *465.* Фиксированіе разсчетовъ между бюджетами предѣльными суммами аналогично сдачѣ работъ съ подряда третьимъ лицамъ и заключается въ установленіи наперед опредѣленной суммы за удовлетвореніе потребности каждаго учрежденія средствами собственныхъ предпріятій; а фактуровка, т.-е. фиксированіе разсчетовъ точными нормами, аналогична съ поставкою матеріаловъ третьими лицами и отличается отъ фиксированія предѣльными суммами только тѣмъ, что при фактуровкѣ устанавливается не предѣльная

сумма, а фактурная или нормальная цѣна, т.-е. дается единичная расцѣнка, и разсчетъ дѣлается на основаніи этой цѣны по количеству дѣйствительнаго потребленія. При нормировкѣ сроки разсчетовъ должны быть пріурочены къ заключенію мѣсячной отчетности или производиться за извѣстный, напередъ установленный періодъ. Возможно для ускоренія этихъ разсчетовъ опредѣлять объемъ потребностей не по дѣйствительности, а по объему ихъ за предъидущій періодъ, что еще болѣе ускоряетъ такого рода взаимные разсчеты бюджетовъ.

* *466.* При нормировкѣ внутреннихъ разсчетовъ между бюджетами, общій счетъ учрежденій дебитуется дѣйствительною стоимостью исполненныхъ работъ, кредитуя счетъ бюджета, доставившаго данный предметъ или исполнившаго данную работу. Затѣмъ, общій счетъ учрежденій кредитуется по фиксированной оцѣнкѣ или по фактурной цѣнѣ, дебитуя счета подлежащихъ бюджетовъ, для нуждъ которыхъ произведены работы. Въ концѣ года на счетѣ учрежденій получается фактурная прибыль, которая зачисляется въ запасный капиталъ, или убытокъ, который покрывается изъ него; но первая можетъ зачисляться, какъ случайный доходъ, а второй какъ случайный расходъ,—въ обыкновенный бюджетъ, который является, вообще говоря, главнымъ потребителемъ. Такой порядокъ не можетъ вести къ неправильному учету бюджета, если предѣльныя суммы фиксированыхъ разсчетовъ и фактурныя цѣны этихъ разсчетовъ устанавливаются такъ, что фактурная разница по возможности сводится къ нулю и на основаніи отчетныхъ данныхъ каждаго года въ смѣтѣ выправляется. Однако, если желаютъ получить данныя для сравненія результатовъ обслуживанія хозяйственнымъ способомъ съ подряднымъ, то должно строго наблюдать за тѣмъ, чтобы фактурныя цѣны были нормированы въ полномъ соотвѣтствіи съ рыночными.

467. При отсутствіи опредѣленныхъ, точно установленныхъ сроковъ и нормъ для внутреннихъ разсчетовъ, именно эти второстепенные разсчеты—затрудняютъ учетъ смѣты по мѣсяцамъ, задерживаютъ правильный ходъ отчетности, вносятъ въ учетъ неустойчивость,—позволяютъ предвидѣнные смѣтою кредиты на производство внутреннихъ разсчетовъ превращать въ кредиты кассовые,—позволяютъ сводить смѣту посредствомъ пермутацій, оцѣнивая ихъ различными валютами въ доходахъ и расходахъ, причемъ задерживается ходъ пермутацій съ тою цѣлью, чтобы преувеличить свободные кредиты. Все это возможно уже по одному тому, что въ смѣтѣ пермутаціи не отдѣлены отъ модификацій.

468. Въ теченіе отчетнаго года могутъ по каждому бюджету поступать доходы и производиться расходы въ счетъ слѣдующаго бюджетнаго періода. Учетъ этихъ доходовъ и расходовъ можетъ производиться или а) на счетахъ подлежащихъ бюджетовъ, причемъ доходами кредитуются подлежащіе бюджеты и дебитуется касса, расходами дебитуются сами бюджеты, кредитуя счета подлежащихъ кредиторовъ, или б) всѣ доходы и расходы будущаго года безъ распредѣленія по бюджетамъ учитываются на двухъ вспомогательныхъ счетахъ, изъ которыхъ одинъ служитъ для учета доходовъ и только кредитуется, дебитуя счетъ кассы, а другой служитъ для учета расходовъ и только дебитуется, кредитуя счета подлежащихъ кредиторовъ. Первый способъ осложняетъ счетъ каждаго бюджета непринадлежащими ему доходами и расходами, обращая его въ смѣшанный счетъ бюджета двухъ періодовъ, но зато ставитъ каждый оборотъ на счетъ подлежащаго бюджета, а потому вполнѣ отвѣчаетъ требованіямъ бюджетнаго хозяйства. Второй способъ простъ и ясенъ, но связанъ съ введеніемъ въ систему счетовъ двухъ счетовъ нераспредѣленныхъ по бюджетамъ оборотовъ, т.-е. онъ болѣе отвѣчаетъ духу коммерческаго учета, но не отвѣчаетъ духу бюджетнаго хозяйства; причемъ могутъ быть обороты, распредѣленіе которыхъ по бюджетамъ смежныхъ періодовъ возможно лишь при заключеніи счетовъ.

* *469.* Въ отношеніи бюджетныхъ операцій, совершаемыхъ въ счетъ слѣдующаго бюджетнаго періода, упрощеніе учета не можетъ быть достигнуто нормировкою, такъ какъ здѣсь нераспредѣленными остаются не только расходы, допускающіе нормировку, но и доходы, оставленіе каковыхъ нераспредѣленными въ бюджетномъ хозяйствѣ недопустимо даже при условіи нормировки. Съ нераспредѣленными доходами, нормированы они или нѣтъ, легко можетъ быть связанъ цѣлый рядъ злоупотребленій со стороны пріемщиковъ сборовъ, которые могутъ обратить этотъ нераспредѣленный фондъ доходовъ въ средство для утайки доходовъ. Единственно дѣйствительный контроль надъ сборами заключается въ требованіи взысканія каждаго сбора въ предѣлахъ напередъ установленнаго оклада или нормы, а требованіе распредѣленія всѣхъ сборовъ по окладамъ и, вообще, по нормамъ въ лицевыхъ счетахъ плательщиковъ равносильно требованію неотложнаго бюджетированія всѣхъ сборовъ безъ права какого-либо ихъ перераспредѣленія впослѣдствіи. Въ общественномъ хозяйствѣ нельзя допускать взиманія какихъ-либо сборовъ прежде установленія нормы обложенія, если не желаютъ на ряду съ общественными сборами допустить возникновенія произвольныхъ поборовъ со стороны сборщиковъ.

* *470.* Всѣ расходы за счетъ будущаго года, если бюджеты для производства вспомогательныхъ операцій фондированы, не могутъ значиться на счетахъ бюджетовъ, а переходятъ на слѣдующій годъ въ видѣ тѣхъ или иныхъ остатковъ по счетамъ вспомогательныхъ операцій. Исключеніе могутъ представлять платежи въ счетъ смѣты по разнаго рода контрактамъ: на наемъ помѣщеній, страхованіе всякаго рода, казенные сборы и т. п., но, во-первыхъ, такіе платежи имѣютъ мѣсто, какъ исключеніе, а, во-вторыхъ, правильнѣе всего эти уплаты въ счетъ будущаго бюджета, въ періодъ дѣйствія текущаго бюджета, разсматривать, какъ авансы разнаго рода контрагентамъ, и учитывать ихъ на счетѣ дебиторовъ, имѣющемъ спеціальный фондъ-капиталъ всякаго рода авансовъ, а въ началѣ слѣдующаго года принимать эти платежи со счета дебиторовъ на счетъ новаго бюджета. Слѣдовательно, счетомъ расходовъ будущаго года въ бюджетномъ хозяйствѣ, имѣющемъ всѣ необходимые фонды для производства подготовительныхъ операцій, можетъ служить счетъ дебиторовъ.

* *471.* Въ правильно поставленномъ бюджетномъ хозяйствѣ нѣтъ надобности въ особомъ счетѣ расходовъ будущаго года и счетъ текущаго бюджета является чистымъ счетомъ дѣйствующаго бюджета, а не смѣшаннымъ счетомъ двухъ смежныхъ бюджетовъ. Напротивъ, въ бюджетномъ хозяйствѣ, неимѣющемъ надлежащихъ фондовъ для производства вспомогательныхъ и подготовительныхъ операцій, превращеніе бюджетнаго счета въ смѣшанный счетъ есть неизбѣжное слѣдствіе неудовлетворительнаго финансоваго состоянія даннаго хозяйства, т.-е. въ такомъ хозяйствѣ расходъ будущаго года есть динамическій дефицитъ, который и долженъ переходить остаткомъ по счету каждаго бюджета, почему даже объединеніе этого динамическаго дефицита въ общемъ счетѣ расходовъ будущаго года не вполнѣ правильно, хотя и допускается для упрощенія баланса.

* *472.* Въ бюджетномъ хозяйствѣ, при надлежащемъ урегулированіи каждаго бюджета, т.-е. при полномъ соотвѣтствіи доходовъ съ расходами, нѣтъ никакой надобности различать доходы будущаго года отъ текущихъ; напротивъ, правильнѣе всего считать доходъ принадлежащимъ тому бюджету, въ періодъ дѣйствія котораго этотъ доходъ поступилъ, такъ какъ въ дѣйствительности эти доходы есть средства текущаго, а не будущаго бюджета, и постоянное перечисленіе ихъ въ доходы будущаго года такъ же мало можетъ измѣнить дѣло, какъ мало измѣняетъ дѣло зачисленіе непоступившихъ доходовъ въ бюджетъ, гдѣ они, конечно, не могутъ дать реальныхъ средствъ покрытія констатированныхъ

расходовъ. Для того, чтобы лишить распорядительный органъ возможности покрывать расходы текущаго года ускореннымъ взиманіемъ доходовъ будущаго года, достаточно, чтобы сроки взиманія всѣхъ сборовъ были установлены въ самой смѣтѣ, не говоря уже того, что такая мѣра, какъ взиманіе впередъ налоговъ и доходовъ будущаго года, практически почти неосуществима.

Зачетъ доходовъ будущаго года можетъ имѣть мѣсто только по арендным статьямъ на основаніи контрактовъ, и, вообще говоря, отъ такого зачета каждый бюджетъ столько же выигрываетъ, сколько и проигрываетъ; слѣдовательно, противъ учета этихъ доходовъ на бюджетѣ того года, въ которомъ эти доходы поступили, нельзя ничего имѣть по существу.

473. Въ правильно поставленномъ бюджетномъ хозяйствѣ, смѣтою котораго сроки взиманія всѣхъ доходовъ напередъ установлены, нѣтъ надобности имѣть особый счетъ доходовъ будущаго года, и съ достаточнымъ основаніемъ можно числить всѣ доходы въ бюджетѣ того года, въ которомъ они поступили, что не мѣшаетъ отмѣчать всѣ поступленія, имѣвшія мѣсто въ истекшемъ году за разные періоды — въ окладныхъ книгахъ соотвѣтствующихъ періодовъ. Слѣдовательно, можно считать учетъ взаимоотношеній бюджетныхъ періодовъ относящимся къ задачамъ аналитическаго, а не синтетическаго учета.

При такомъ способѣ учета доходовъ будущаго года не можетъ имѣть мѣста та аномалія, что доходы будущаго года передаются слѣдующему году тогда, когда на счетѣ прошлаго года имѣется дефицитъ, непокрытый доходами этого года, вслѣдствіе непоступленія недоимокъ или вслѣдствіе окончательнаго превышенія расходами этого года доходовъ его. Зачетъ доходовъ по бюджету годомъ ихъ дѣйствительнаго поступленія дѣлаетъ счетъ бюджета чистымъ счетомъ, а не смѣшаннымъ. Передача доходовъ, поступившихъ впередъ, слѣдующему бюджету дѣлаетъ счетъ бюджета смѣшаннымъ счетомъ и нарушаетъ принципъ бюджетнаго единства, который требуетъ, чтобы въ теченіе бюджетнаго періода не могли дѣйствовать два бюджета, оспаривающіе одинъ у другого фактическое поступленіе доходовъ, тѣмъ болѣе, что въ порядкѣ синтетическаго учета нельзя подтвердить фактъ принадлежности доходовъ опредѣленному бюджетному періоду документально, такъ какъ документъ доходный всегда остается въ рукахъ плательщика. Однако, практика осуществила объединеніе доходовъ будущаго года и отчетнаго въ одномъ счетѣ, безъ какихъ-либо разсчетовъ между ними, лишь при условіи достаточной урегулированности сроковъ поступленія всѣхъ сборовъ.

## 5. Типичныя схемы бюджетныхъ оборотовъ.

Схема бюджетнаго счета при фондированіи и при урегулированномъ бюджетѣ.— Схема бюджетнаго счета при резервированіи при неурегулированномъ бюджетѣ.— Схема учета бюджетнаго счета по коммерческому способу.—Заключительные обороты бюджетныхъ счетовъ.—Учетъ бюджетныхъ дефицитовъ.

474. На основаніи изслѣдованія корреспонденціи между счетами бюджетнаго цикла можно установить три типичныя схемы варіаціи всѣхъ возможныхъ бюджетныхъ оборотовъ.

1. Первая схема есть схема учетовъ оборотовъ бюджетнаго хозяйства въ постоянной связи съ его бюджетными средствами, но не съ текущими, а запасными средствами этихъ бюджетовъ, что достигается фондированіемъ вспомогательныхъ операцій за счетъ запаснаго капитала; эта схема вполнѣ отвѣчаетъ духу бюджетнаго хозяйства, отличается простотою, но осуществима только въ томъ бюджетномъ хозяйствѣ, которое обладаетъ достаточными запасными средствами и вполнѣ урегулированнымъ здоровымъ бюджетомъ, которымъ, къ сожалѣнію, не обладаютъ наши города и земства съ ихъ устарѣвшею системою обложенія.

2. Вторая схема бюджетныхъ оборотовъ есть схема учета оборотовъ бюджетнаго хозяйства въ постоянной и непрерывной— текущей связи всѣхъ оборотовъ съ бюджетами, посредствомъ резервированія вспомогательныхъ операцій за счетъ текущихъ бюджетныхъ средствъ. Эта схема вполнѣ отвѣчаетъ духу бюджетнаго хозяйства, но слишкомъ сложна; однако, въ бюджетномъ хозяйствѣ, бѣдномъ средствами, съ неэластичною системою обложенія и неуравновѣшеннымъ, вообще, нездоровымъ бюджетомъ, приходится примѣнять эту сложную схему, чтобы предупредить путемъ ревизіи накопленіе нераспредѣленныхъ расходовъ и сокрытіе расходовъ; резервированіе не допускаетъ отсроченнаго бюджетированія, подъ предлогомъ распредѣленія.

3. Третья схема бюджетныхъ оборотовъ есть схема учета бюджетнаго хозяйства по образцу учета коммерческихъ предпріятій; она отличается простотой, но противна духу бюджетнаго хозяйства и связана съ развитіемъ отсроченнаго бюджетированія, порождающаго рядъ внѣсмѣтныхъ расходовъ на распредѣлительныхъ счетахъ.

475. Схема оборотовъ всякаго бюджетнаго счета въ общественномъ хозяйствѣ, имѣющемъ достаточныя бюджетныя средства:

# Счетъ (такого-то) бюджета.

## Дебетъ.

*Счету дебиторовъ.*

Начинательные обороты. Платежи третьимъ лицамъ, произведенные авансомъ впередъ въ счетъ даннаго бюджета въ прошломъ году. (Строго говоря, это есть дебетъ—nostro счета корреспондентовъ).

*Счету кредиторовъ* (рядъ счетовъ).

Платежи третьимъ лицамъ, установленные опредѣленіями управы въ отчетномъ году.

*Счету депозитовъ* (рядъ счетовъ).

Безвозвратныя отчисленія въ пользу казны, разныхъ учрежденій и лицъ, по опредѣленіямъ управы.

*Счету вспомогательныхъ операцій* (рядъ счетовъ).

Суммы, принимаемыя бюджетомъ на основаніи утвержденныхъ управою ежедневныхъ или ежемѣсячныхъ отчетовъ по общимъ операціямъ: матеріалы, рабочая сила, работы, исполненныя хозяйственнымъ способомъ, издѣлія собственныхъ мастерскихъ и т. п.

## Кредитъ.

*Счетъ кассы.*

Доходы, поступившіе въ кассу, какъ въ счетъ дѣйствующаго бюджета, такъ и впередъ. (Возможна, однако, передача доходовъ счету кредиторовъ и пріемъ ихъ въ началѣ года съ этого счета, строго говоря, представляющаго кредитъ-nostro счета корреспондентовъ).

*Счетъ текущихъ процентовъ.*

Проценты, причитающіеся на свободныя, оборотныя средства бюджета и вычисленные по контокорренту бюджета; при задолженности бюджета этотъ счетъ можетъ перейти въ дебетъ бюджета, гдѣ покажетъ проценты, уплаченные бюджетомъ.

*Счетъ кредиторовъ* (рядъ счетовъ).

Удержанія въ доходъ бюджета съ третьихъ лицъ, при окончательномъ разсчетѣ, указанныя въ платежныхъ документахъ. (Этотъ оборотъ можетъ быть исключенъ, если удержанія съ кредиторовъ проводить черезъ кассу).

*Счету собственныхъ учрежденій.*

Суммы, перечисляемыя изъ бюджета другимъ бюджетамъ, на основаніи взаимныхъ разсчетовъ между бюджетами, послѣ утвержденія этихъ разсчетовъ опредѣленіями управы.

*Счету капитала въ имуществѣ.*

Стоимость оконченныхъ построекъ, оборудованія и инвентаря, вообще, капитальныхъ затратъ, на основаніи актовъ пріемки, если пріобрѣтеніе было учтено на счетахъ актива или спеціальныхъ--оцѣночныхъ счетахъ, закрытыхъ активными счетами.

*Счету запаснаго капитала.*

Отчисленіе въ запасный капиталъ для уравненія бюджета, въ случаѣ превышенія расходовъ доходами бюджета.

*Счетъ собственныхъ учрежденій.*

Суммы, причитающіяся бюджету, на основаніи взаимныхъ разсчетовъ между бюджетами, каковыя учитываются въ доходахъ до утвержденія ихъ опредѣленіями управы.

*Счетъ запаснаго капитала.*

Отчисленіе изъ запаснаго капитала для уравненія бюджета, въ случаѣ превышенія доходовъ расходами бюджета.

476. Изъ приведенной схемы видно, что бюджетный счетъ, какъ несвязанный со счетомъ генеральнаго баланса, есть чистый, а не смѣшанный и, при достаточной наличности запаснаго капитала, закрывается, по окончаніи бюджетнаго періода, полностью. Только при отсутствіи запаснаго капитала по счету можетъ переходить на слѣдующій годъ дефицитъ, который долженъ быть покрытъ въ первую очередь доходами слѣдующаго бюджетнаго періода. Въ данной схемѣ нѣтъ оборота со счетомъ недоимщиковъ, въ предположеніи уравненія всѣхъ расходовъ бюджета реальными доходами, почему непоступившіе доходы или недоимки бюджета записываются со счета особаго резерва—капитала въ недоимкахъ на счетъ недоимокъ, который, по мѣрѣ реализаціи недоимокъ, причисляется къ запасному капиталу. Капиталъ недоимокъ долженъ выражать предѣлъ допустимой по данному бюджету недоимочности, или норму недоимочности. Въ схемѣ нѣтъ никакихъ расходовъ, переходящихъ на слѣдующій годъ, потому что всѣ остатки получили значеніе актива и значатся на счетахъ вспомогательныхъ операцій въ силу уравненія ихъ въ пассивѣ фондами,

образованными изъ запаснаго капитала. Итакъ, бюджетъ становится чистымъ счетомъ и ежегодно закрывается, при условіи образованія всѣхъ необходимыхъ фондовъ.

477. Схема оборотовъ всякаго бюджетнаго счета, при допущеніи коммерческаго способа учета, по внѣшнему виду не отличается отъ приведенной выше правильной схемы. Только вмѣсто счета дебиторовъ, начинательный оборотъ, посредствомъ котораго принимаются расходы бюджета, произведенные за его счетъ въ прошломъ году, дѣлается съ особаго общебюджетнаго счета—счета расходовъ будущаго года, а въ доходахъ допускается пріемъ доходовъ, поступившихъ въ счетъ бюджета въ прошломъ году съ другого общебюджетнаго счета—счета доходовъ будущаго года. Кромѣ того, всѣ недоимки записываются въ счетъ бюджета наравнѣ съ дѣйствительно поступившими доходами, какъ показано въ слѣдующей схемѣ—со счета недоимщиковъ, но безъ уравненія ихъ по пассиву какимъ-либо резервомъ. Бюджетный счетъ и въ этомъ случаѣ чистый, а не смѣшанный, но эта очистка бюджетнаго счета достигается путемъ оставленія остатковъ на общебюджетныхъ распредѣлительныхъ счетахъ вспомогательныхъ операцій, которые, вслѣдствіе отсутствія фондовъ, какъ ненормированные, становятся счетами нераспредѣленныхъ расходовъ и доходовъ. Это смѣшеніе всѣхъ бюджетныхъ остатковъ, переходящихъ на слѣдующій годъ на разныхъ счетахъ нераспредѣленныхъ расходовъ, дѣлаетъ очистку бюджетныхъ счетовъ номинальною. Поэтому, въ коммерческомъ учетѣ смѣшанность оборотовъ разныхъ періодовъ одного и того же бюджета замѣняется смѣшанностью оборотовъ всѣхъ бюджетовъ на счетахъ распредѣлительныхъ, вслѣдствіе чего текущій бюджетъ дѣйствительно не имѣетъ остатковъ, но лишь потому, что онъ неполный и невѣрный, такъ какъ его остатки, ненормированные фондами, легко вуалируются въ счетахъ общебюджетныхъ остатковъ. Однако, схема коммерческаго учета, какъ очень близкая къ схемѣ бюджетнаго учета, можетъ быть примѣняема въ общественномъ хозяйствѣ, необладающемъ необходимыми фондами, при условіи, если это счетное упрощеніе совершается не по усмотрѣнію администраціи, а контролируется и ревизуется независимо отъ администраціи счетнымъ органомъ. Чѣмъ бо́льшею автономіею пользуется въ управленіи счетный органъ, тѣмъ меньше можно опасаться превращенія нефондированныхъ распредѣлительныхъ счетовъ въ счета нераспредѣленныхъ остатковъ, скрывающихъ дефициты нераспредѣленныхъ бюджетовъ.

Несмотря на внѣшнюю простоту схемы учета бюджета по коммерческому способу, этотъ способъ, особенно при зависимомъ

оть администраціи счетномъ органѣ, каковая зависимость на практикѣ почти полная, позволяетъ скрывать дѣйствительное положеніе дѣла, такъ какъ по коммерческому способу состояніе хозяйства и богатаго и бѣднаго бюджетными средствами представляется въ одинаковомъ видѣ.

478. Схема оборотовъ всякаго бюджетнаго счета въ общественномъ хозяйствѣ, неимѣющемъ достаточныхъ средствъ для образованія фондовъ по всѣмъ вспомогательнымъ операціямъ и вынужденномъ производить эти послѣднія за счетъ текущихъ средствъ путемъ образованія резервовъ, значительно сложнѣе.

## *Счетъ (такого-то) бюджета.*

### *Дебетъ.*

*Счету генеральнаго баланса.*

Суммы, передаваемыя бюджету предшествующимъ бюджетнымъ періодомъ: а) расходы, произведенные въ счетъ бюджета въ прошломъ году, выдѣленные изъ счета прошлаго бюджета, при заключеніи его, аналитически, т.-е. на основаніи вспомогательныхъ бюджетныхъ книгъ;

б) резервы, образованные за счетъ бюджета для производства разныхъ общихъ вспомогательныхъ операцій въ суммѣ, равной остаткамъ неизрасходованныхъ матеріаловъ, остаткамъ несданныхъ и неизрасходованныхъ авансовъ и остаткамъ разныхъ неоконченныхъ вспомогательныхъ операцій. Величина резервовъ опредѣляется на основаніи инвентарныхъ вѣдомостей, составленныхъ по натурѣ.

### *Кредитъ.*

*Счетъ генеральнаго баланса.*

Суммы, передаваемыя бюджету предшествующимъ бюджетнымъ періодомъ: доходы, поступившіе въ счетъ бюджета въ прошломъ году, выдѣленные изъ счета прошлаго бюджета, при заключеніи его, аналитически, т.-е. на основаніи вспомогательныхъ бюджетныхъ книгъ.

*Счетъ кассы.*

Содержаніе оборотовъ то же, что въ предыдущей схемѣ.

*Счетъ текущихъ процентовъ.*

Содержаніе оборотовъ—по предыдущ. схемѣ.

*Счетъ кредиторовъ* (рядъ счетовъ).

Содержаніе оборотовъ—по предыдущ. схемѣ.

*Счетамъ кредиторовъ* (рядъ счетовъ).

Содержаніе оборотовъ то же, что въ предыдущей схемѣ.

*Счетамъ депозитовъ* (рядъ счетовъ).

Содержаніе оборотовъ—по предыд. схемѣ.

*Счетамъ вспомогательныхъ операцій* (рядъ счетовъ).

Содержаніе оборотовъ—по предыд. схемѣ.

*Счету собственныхъ учрежденій.*

Содержаніе оборотовъ—по предыд. схемѣ.

*Счетамъ резервовъ* (рядъ счетовъ).

Увеличеніе оборотныхъ средствъ по вспомогательнымъ операціямъ, вслѣдствіе увеличенія запаса матеріаловъ, увеличенія первоначальныхъ авансовъ, увеличенія оборотовъ разныхъ вспомогательныхъ операцій.

*Счету запаснаго капитала.*

Отчисленія въ запасный капиталъ превышенія доходовъ надъ расходами.

*Счету генеральнаго баланса.*

Заключеніе счета, для уравненія его дебета съ кредитомъ, остаткомъ доходовъ, переходящихъ на слѣдующій годъ и принадлежащихъ будущему бюджету, по содержанію однородныхъ съ доходами начинательнаго баланса.

*Счетъ собственныхъ учрежденій.*

Содержаніе оборотовъ—по предыдущ. схемѣ.

*Счетъ резервовъ* (рядъ счетовъ).

Уменьшеніе оборотныхъ средствъ вспомогательныхъ операцій, вслѣдствіе уменьшенія запаса матеріаловъ, сдачи первоначальныхъ авансовъ, уменьшенія оборотовъ разныхъ вспомогательныхъ операцій.

*Счетъ недоимщиковъ.*

Непоступившіе доходы бюджета, причисляемые къ нему, при заключеніи счета, на основаніи именного списка недоимщиковъ.

*Счетъ запаснаго капитала.*

Отчисленіе изъ запаснаго капитала на покрытіе превышенія расходовъ надъ доходами.

*Счетъ генеральнаго баланса.*

Заключеніе счета, для уравненія его дебета съ кредитомъ, остатками расходовъ и резервовъ, переходящихъ на слѣдующій годъ и покрываемыхъ изъ средствъ будущаго бюджета; остатки по содержанію однородны съ остатками начинательнаго баланса.

479. Изъ приведенной схемы видно, что счетъ бюджета осложненъ цѣлымъ рядомъ оборотовъ по резервированію и представляетъ смѣшанный счетъ двухъ бюджетныхъ періодовъ, которые могутъ быть раздѣлены только посредствомъ установленія разныхъ остатковъ инвентарными вѣдомостями, составленными по натурѣ, а также путемъ выясненія этихъ остатковъ аналитически, съ помощью вспомогательныхъ бюджетныхъ книгъ. Включеніе въ счетъ бюджета недоимокъ, при бюджетѣ, бѣдномъ средствами и слабо урегулированномъ, неизбѣжно, но всѣ недоимки должны быть резервированы за счетъ запаснаго капитала. При отсутствіи необходимыхъ средствъ въ запасномъ капиталѣ остатки расходовъ, переходящіе на слѣдующій годъ, по счету генеральнаго баланса, увеличиваются еще одною статьею—дефицитомъ даннаго бюджетнаго періода, который, при бѣдности бюджетныхъ средствъ, можетъ стать заурядnымъ явленіемъ.

480. Несмотря на сложность оборотовъ, схема эта вполнѣ отвѣчаетъ требованіямъ бюджетнаго хозяйства, такъ какъ всѣ остатки вспомогательныхъ счетовъ по активу уравновѣшиваются въ пассивѣ резервами, т.-е. капиталами, образованными за счетъ бюджетныхъ средствъ, и связь всѣхъ нераспредѣленныхъ по бюджетамъ остатковъ вспомогательныхъ операцій съ опредѣленными бюджетами твердо и ясно установлена.

481. При неурегулированности бюджета отдѣленіе учета его капитальныхъ затратъ отъ прочихъ расходовъ на текущія потребности трудно осуществимо; поэтому, вмѣсто книжнаго инвентаризированія капитальныхъ затратъ по способу, указанному въ первой схемѣ, приходится допускать учетъ всѣхъ расходовъ безъ выдѣленія учета капитальныхъ расходовъ на особые счета и инвентаризировать капитальныя затраты на основаніи инвентарей, составленныхъ по натурѣ, совершая эту инвентаризацію оборотомъ, дебитующимъ счетъ движимаго или недвижимаго имущества и кредитующимъ счетъ капитала въ имуществѣ.

* *482*. Учетъ бюджета въ общественномъ хозяйствѣ, бѣдномъ средствами, производится совершенно сходно съ учетомъ счета товаровъ въ частномъ хозяйствѣ, когда этотъ счетъ является смѣшаннымъ, т.-е. содержитъ въ себѣ и наличность непроданнаго товара, и прибыль или убытокъ отъ проданныхъ товаровъ, и накладные расходы на товаръ, еще непоступившій. Обороты такого смѣшаннаго счета въ концѣ года, при заключеніи счетовъ, распредѣляются инвентарнымъ порядкомъ, какъ и обороты бюджета, когда онъ представляетъ смѣшанный счетъ. Если практика допускаетъ такіе смѣшанные счета въ активѣ, то тѣмъ болѣе допу-

стимы они въ бюджетѣ, потому что смѣшанный товарный счетъ представляетъ смѣшеніе статическаго оборота съ динамическимъ, что противно второй аксіомѣ учета, тогда какъ въ смѣшанномъ бюджетномъ счетѣ нѣтъ смѣшенія статическаго оборота съ динамическимъ, а есть лишь смѣшеніе періодовъ оборота; въ первомъ случаѣ—смѣшеніе свойствъ, во второмъ—только смѣшеніе состояній.

483. Съ каждымъ бюджетомъ въ общественномъ хозяйствѣ связанъ особый капиталъ, посредствомъ счета котораго заключается подлежащій бюджетъ, т.-е. при заключеніи годичной отчетности, капиталъ бюджета или кредитуется превышеніемъ доходовъ этого бюджета надъ расходами, дебитуя бюджетъ, или, обратно, дебитуется превышеніемъ расходовъ бюджета надъ доходами, кредитуя бюджетъ. Капиталъ каждаго бюджета представляетъ результаты заключенныхъ бюджетовъ или запасныя бюджетныя средства, образовавшіяся изъ остатковъ доходовъ истекшихъ бюджетныхъ періодовъ.

484. Капиталъ обыкновеннаго бюджета называется запаснымъ—у городовъ, гдѣ онъ образуется изъ остатковъ заключенныхъ бюджетовъ, и оборотнымъ—у земствъ, гдѣ онъ образуется путемъ внесенія опредѣленной суммы въ дѣйствующія смѣты; обыкновенно, онъ называется остаточнымъ, но чаще подъ этимъ названіемъ значится въ активѣ, т.-е. представляетъ скрытый подъ именемъ капитала дефицитъ. Запаснымъ капиталомъ ряда присоединенныхъ бюджетовъ доходныхъ предпріятій можетъ быть или тотъ же запасный капиталъ или особый фондъ урегулированія обыкновеннаго бюджета—фондъ возобновленія и оборудованія. Другой рядъ присоединенныхъ бюджетовъ—бюджеты кооперативныхъ предпріятій имѣютъ каждый свой особый кооперативный капиталъ, каковы страховой, пенсіонный и т. п.

485. Оборотный капиталъ особеннаго бюджета есть спеціальный капиталъ, образуемый частными пожертвованіями, средства котораго ежегодно, при заключеніи отчетности въ размѣрѣ дѣйствительныхъ расходовъ, отчисляются въ особенный бюджетъ; но можно, минуя бюджетъ, производить въ размѣрѣ стоимости оконченныхъ построекъ особеннаго бюджета отчисленія изъ спеціальнаго капитала въ капиталъ имущества, причисляя расходы особеннаго бюджета, если они носятъ капитальный характеръ, къ счетамъ разнаго рода имущества. Вмѣсто капитализаціи пожертвованій, возможно бюджетированіе ихъ въ полной суммѣ, при самомъ поступленіи, т.-е. зачисленіе ихъ въ доходы особеннаго бюджета, въ каковомъ случаѣ въ счетѣ спеціальныхъ капиталовъ вовсе нѣтъ надобности.

486. Капиталъ чрезвычайнаго бюджета есть капиталъ облигаціонныхъ займовъ, но въ бюджетномъ хозяйствѣ правильнѣе бюджетированіе всѣхъ заемныхъ суммъ на счетѣ доходовъ чрезвычайнаго бюджета, при реализиціи займовъ; при этомъ способѣ учета капиталъ облигаціонныхъ займовъ отчисляется изъ капитала въ имуществѣ и совершаетъ всѣ обороты съ послѣднимъ и не имѣетъ никакихъ оборотовъ съ чрезвычайнымъ бюджетомъ.

**487.* Что касается до неоконченныхъ построекъ и незаконченнаго оборудованія, то остатки всѣхъ счетовъ, открытыхъ по этому роду расходовъ, послѣ причисленія стоимости законченныхъ построекъ и оборудованія каждаго счета къ надлежащимъ имущественнымъ счетамъ, передаются счету генеральнаго баланса, т.-е. переносятся по каждому счету на слѣдующій годъ. Всѣ такіе остатки по счетамъ, связанные съ опредѣленнымъ бюджетомъ, считаются контръ-пассивомъ подлежащаго бюджета или его капитала.

488. Капиталы бюджетовъ и фонды могутъ стоять въ пассивѣ баланса общественнаго хозяйства только при томъ условіи, если бюджеты, которымъ принадлежатъ капиталы, и фонды, не имѣютъ ни дефицитовъ, ни, вообще, какихъ-либо расходовъ, оставшихся непокрытыми на счетахъ самаго бюджета, слѣдовательно, при наличности капитала бюджета или какихъ-либо фондовъ, образованныхъ изъ этого капитала, счетъ самаго бюджета долженъ быть, при заключеніи бюджетнаго періода, заключенъ вполнѣ и не можетъ переходить на слѣдующій годъ съ какимъ-либо остаткомъ по счету бюджета. Только, по исчерпаніи всѣхъ запасныхъ средствъ и фондовъ какого-либо бюджета, дефицитъ показывается на счетѣ самаго бюджета.

**489.* При наличности дефицита въ обыкновенномъ бюджетѣ, производство за счетъ послѣдняго какихъ-либо капитальныхъ затратъ и учетъ послѣднихъ на особыхъ счетахъ недопустимо съ точки зрѣнія бюджетнаго права, иначе обязательство поддержанія равновѣсія будетъ легко обойдено исключеніемъ всѣхъ капитальныхъ затратъ. Вообще, строгое соблюденіе бюджетнаго равновѣсія требуетъ, при наличности дефицита въ обыкновенномъ бюджетѣ, прекращать какія-либо капитальныя затраты, за счетъ какого бы источника онѣ ни производились, до возстановленія нарушеннаго равновѣсія. Конечно, на практикѣ поступаютъ какъ разъ обратно и при нарушеніи бюджетнаго равновѣсія ищутъ выхода въ развитіи строительства на заемныя суммы.

## 6. Внутренніе обороты бюджетовъ.

Вліяніе внутреннихъ оборотовъ на объемъ бюджета.—Расхожденіе счета бюджета съ отчетомъ по бюджету.—Неустранимость расхожденія данныхъ ревизіи и контроля въ учетѣ.—Способъ ревизіи внутреннихъ оборотовъ.—Корректурные счета бюджетовъ.—Сопоставленіе счета бюджета съ бюджетными книгами того же бюджета.—Контръ-балансъ и его значеніе въ дѣлѣ ревизіи баланса.

490. Внутренніе обороты какого-либо счета есть такіе обороты, которые не отвѣчаютъ назначенію счета и попадаютъ въ счетъ случайно, вслѣдствіе чего подлежатъ исправленію переводомъ по надлежащему назначенію въ другой счетъ, которому они принадлежатъ; эти обороты не вліяютъ на результаты счета, т.-е. на его остатки, такъ какъ увеличиваютъ дебетъ и кредитъ счета на одну и ту же сумму, но все же оставляютъ слѣдъ въ оборотахъ этого счета, такъ какъ исключить изъ счета, хотя бы и неправильно записанную, сумму, не оттягчая оборота, при строгомъ соблюденіи принципа двойственности, нельзя, и какъ бы далеко ни шла предусмотрительность въ учетѣ, неправильности въ учетѣ всегда возможны, тѣмъ болѣе, что неточности въ учетѣ зависятъ и отъ неправильнаго управленія хозяйствомъ. Если всѣ обороты счета имѣютъ транзитный—переходный или распредѣлительный характеръ и значеніе придается только результатамъ, остающимся на счетѣ, то осложненіе оборотовъ счета случайными оборотами можетъ оставляться безъ вниманія. Но совершенно иначе обстоитъ дѣло, если учитываются не только результаты, но и самые обороты въ полномъ объемѣ; въ этомъ случаѣ внутренніе обороты не остаются безъ вліянія на ходъ учета, и съ ними приходится считаться.

491. Въ коммерческомъ учетѣ, имѣющемъ своею задачею выясненіе исключительно результатовъ хозяйственныхъ операцій съ точки зрѣнія собственника, учетъ внутреннихъ оборотовъ, какъ невліяющихъ на результаты, не представляетъ никакихъ затрудненій, такъ какъ любой неправильный оборотъ по каждому счету обратною записью его легко и просто исправляется, хотя такіе лишніе обороты существенно измѣняютъ объемъ операцій, а, съ точки зрѣнія правильнаго учета, далеко небезразлично точное знаніе оборота счета. Совсѣмъ иначе дѣло обстоитъ въ бюджетномъ учетѣ, обязанномъ не только выяснить результаты, а, прежде всего, въ надлежащемъ объемѣ, опредѣленномъ напередъ смѣтами, установить самое содержаніе каждаго счета или, по крайней мѣрѣ, бюджетныхъ счетовъ. Здѣсь учетъ внутреннихъ оборотовъ,

встрѣчаетъ большія затрудненія, такъ какъ всякій лишній оборотъ по какому-либо бюджету обременяетъ какую-либо статью бюджета и не можетъ быть включенъ въ смѣту этого бюджета, ибо такое включеніе поведетъ къ преувеличенію доходовъ или расходовъ какой-либо статьи, а предвидѣть въ смѣтѣ лишніе или ошибочные обороты, конечно, нельзя. Наконецъ, преувеличеніе внутренними оборотами статей бюджета даже въ отчетѣ нельзя допускать, такъ какъ эта съ виду невинная поправка легко можетъ послужить основаніемъ для мажораціи статей смѣты слѣдующаго періода.

492. Между тѣмъ, какъ бы внимательно и отчетливо ни совершалась предварительная провѣрка и регистрація всѣхъ документовъ, въ сложномъ общественномъ хозяйствѣ, состоящемъ изъ многихъ хозяйственныхъ единицъ, никогда нельзя достичь необходимаго въ бюджетномъ учетѣ абсолютно вѣрнаго распредѣленія всякаго дохода и расхода по бюджетамъ, а въ каждомъ бюджетѣ—по всѣмъ статьямъ этого бюджета. Поэтому, въ концѣ года, при заключеніи любого бюджета, вслѣдствіе тѣхъ или иныхъ ошибокъ отдѣленій, учрежденій, самаго счетоводства, въ каждомъ бюджетѣ накапливается рядъ оборотовъ, которые показать въ отчетѣ по бюджету нельзя, хотя они и значатся въ счетѣ этого бюджета. Изъ счета бюджета эти обороты, какъ зарегистрованные, исключить нельзя, почему остается только выдѣлить ихъ въ отчетѣ по счету бюджета, для согласованія его съ отчетомъ по смѣтѣ.

493. Послѣ передачи остатковъ бюджета генеральному балансу и заключенія его тѣмъ или инымъ капиталомъ, счетъ бюджета, дающій синтетическій отчетъ по бюджету, все же не можетъ считаться тождественнымъ съ аналитическимъ отчетомъ, т.-е. отчетомъ по смѣтѣ, потому что въ синтетическомъ отчетѣ надо произвести отдѣленіе реальныхъ бюджетныхъ оборотовъ, подлежащихъ включенію въ смѣту, отъ чисто счетныхъ бюджетныхъ оборотовъ—внутреннихъ оборотовъ, т.-е. надо сдѣлать своего рода внутреннее заключеніе каждаго бюджетнаго счета, такъ какъ бюджетъ долженъ показывать лишь сумму всѣхъ модификацій и пермутацій между бюджетами модификаціоннаго характера, т.-е. такихъ, которыя являются пермутаціями лишь въ силу того, что нѣкоторыя потребности даннаго бюджета могли быть обслужены другими хозяйственными единицами, входящими съ составъ даннаго хозяйства, какъ цѣлаго, а при отсутствіи такой взаимопомощи всѣ такія пермутаціи пришлось бы произвести черезъ посредство чужихъ хозяйствъ, т.-е. допустить модификацію.

494. Невозможность съ помощью синтетическаго учета установить точно и окончательно бюджетный счетъ даетъ одинъ изъ самыхъ вѣскихъ аргументовъ въ пользу непримѣнимости къ бюджетному хозяйству коммерческой бухгалтеріи и, вообще, синтетическаго учета. Дѣйствительно, какъ бы внимательно и правильно ни совершался учетъ по двойной системѣ, бюджетный счетъ, благодаря неизбѣжнымъ внутреннимъ оборотамъ, выходитъ всегда за предѣлы бюджета и оказывается содержащимъ, даже послѣ закрытія его, цѣлый рядъ оборотовъ, непріемлемыхъ смѣтою бюджета, т.-е. непріемлемыхъ въ порядкѣ аналитическаго учета.

495. Отдѣлить всѣ случайные внутренніе обороты бюджета нельзя иначе, какъ путемъ внутренняго подраздѣленія, которое отмѣтить журнальною статьею нельзя; а такое подраздѣленіе произведенныхъ оборотовъ по статьямъ бюджета, безъ проведенія ихъ въ книгахъ перваго порядка, всегда можетъ возбудить сомнѣніе въ правильности самой операціи, заставляя подозрѣвать, не скрываются ли этимъ способомъ внѣбюджетныя операціи; причемъ пріемы выдѣленія всѣхъ этихъ чисто счетныхъ оборотовъ случайныхъ и несущественныхъ довольно сложны.

496. Устраненіе этого недостатка съ помощью синтетическаго учета второго порядка, позволяющаго на особомъ вспомогательномъ счетѣ учесть всѣ эти случайные обороты, не можетъ дать рѣшенія этой задачи. Во-первыхъ, синтетическій учетъ второго порядка все же не даетъ возможности освободить бюджетъ отъ этихъ внѣдрившихся въ него лишнихъ оборотовъ; во-вторыхъ, этотъ дополнительный учетъ, въ свою очередь, благодаря цѣлому ряду связанныхъ съ нимъ вполнѣ возможныхъ ошибокъ, даетъ рядъ внутреннихъ оборотовъ второго порядка. Поэтому содержаніе бюджетныхъ книгъ второго порядка можетъ выйти за предѣлы счета бюджета, который самъ, вслѣдствіе внутреннихъ оборотовъ, уже выходитъ за предѣлы смѣты, т.-е. расхожденіе по объему будетъ еще бо́льшее, чѣмъ въ синтетическомъ учетѣ перваго порядка. Слѣдовательно, синтетическій учетъ оказывается несостоятельнымъ въ дѣлѣ установленія каждаго бюджета точно въ предѣлахъ его смѣты. Мы стоимъ передъ дилеммою—или включить въ отчетъ всѣ обороты бюджета, даже простыя ошибки, или не требовать совпаденія отчетныхъ суммъ съ суммою оборота, показанною въ счетѣ бюджета: отчетъ показываетъ чистый оборотъ, а счетъ—валовой оборотъ.

497. Возможно, что несостоятельность синтетическаго учета, въ дѣлѣ установленія каждаго бюджета въ предѣлахъ его смѣты, породила особую форму учета бюджетнаго хозяйства, называемую

камеральною бухгалтеріею, имѣющую многихъ сторонниковъ и защитниковъ, которая по существу есть ничто иное, какъ частный видъ аналитическаго учета. Однако, несмотря на указанный недостатокъ синтетическаго учета каждаго бюджета, несостоятельность его только кажущаяся и не даетъ права замѣнять синтетическаго учета общественнаго хозяйства однимъ аналитическимъ учетомъ, который имѣетъ свои недостатки, не менѣе значительные.

498. Общественное хозяйство настолько сложно, по сравненію съ частнымъ, что необходимость учитывать въ немъ не только результаты, но и содержаніе каждой операціи въ полномъ объемѣ, требуетъ обоснованія его съ двухъ сторонъ—и съ точки зрѣнія счетнаго синтеза и съ точки зрѣнія счетнаго анализа; причемъ, если счетный синтезъ, или систематическое суммированіе операцій даннаго хозяйства, и вноситъ въ учетъ внутренніе обороты, то они все же не даютъ основанія для отказа отъ синтетическаго метода учета, такъ какъ они подобны тѣмъ постояннымъ величинамъ, которыми осложняется всякое интегрированіе математическихъ функцій.

499. Неизбѣжное, при синтетическомъ учетѣ, превышеніе счетами бюджета объема его смѣты или аналитическаго счета того же бюджета надо разсматривать, какъ неизбѣжное, при всякомъ самомъ точномъ измѣреніи, отклоненіе наблюдаемой величины отъ дѣйствительной, а внутренніе обороты есть видимое выраженіе этого отклоненія, представляющаго всегда величину второго порядка по сравненію съ полнымъ объемомъ бюджета; но, какъ извѣстно, изъ-за неточности всякой физической единицы измѣренія не отказываются отъ самаго акта измѣренія.

500. Величины второго порядка всегда сопровождаютъ величины перваго порядка, и всякій математикъ хорошо знаетъ это свойство всѣхъ функцій; такія величины иногда представляютъ, что называется, погрѣшности учета, аналогичныя погрѣшностямъ наблюденія, а иногда онѣ неизбѣжно сопутствуютъ и указываютъ на вліяніе постороннихъ и случайныхъ явленій. Какъ изъ-за погрѣшности наблюденія, какъ бы велика она ни была, никто не отказывается отъ приборовъ и метода наблюденія, пока нѣтъ ничего лучшаго, такъ точно изъ-за неизбѣжно связанныхъ съ синтетическимъ учетомъ бюджета внутреннихъ оборотовъ нѣтъ никакихъ основаній отказываться отъ этого вполнѣ научнаго метода учета хозяйственныхъ явленій, ставящаго своею задачею ревизіонныя цѣли, и замѣнять его другимъ методомъ—аналитическимъ, который преслѣдуетъ и долженъ преслѣдовать задачи совсѣмъ иного рода и какъ-бы встрѣчныя—контроль, и связанъ съ дру-

ними ему свойственными недостатками. Какъ въ дѣлѣ всякаго рода наблюденій, такъ и въ синтетическомъ учетѣ хозяйственныхъ явленій, все вниманіе должно быть направлено на постановку этихъ неизбѣжныхъ погрѣшностей учета въ извѣстные предѣлы, и на такое усовершенствованіе учета, при которомъ замѣченныя погрѣшности были бы сведены къ практически возможному, при данномъ способѣ веденія хозяйства, минимуму. Настоящій ревизоръ, именно на изслѣдованіи этихъ побочныхъ явленій, особенно, если они выяснены въ отчетѣ, можетъ обосновать самыя высокія заключенія о необходимости тѣхъ или иныхъ практическихъ мѣропріятій.

501. Выше было указано, что внутренніе обороты по бюджетамъ, вытекающіе изъ несвоевременнаго или отсроченнаго распредѣленія расходовъ и доходовъ бюджетовъ, составляющіе главную массу оборотовъ этого рода, вполнѣ устранимы, при правильномъ веденіи хозяйства, и должны быть относимы всегда на счетъ неправильности его веденія или на счетъ неудовлетворительности его бюджета, а не на счетъ недостатковъ самой системы учета; всѣ внутренніе обороты этого рода устраняются изъ бюджета при наличности необходимыхъ фондовъ. Затѣмъ, наиболѣе опасные обороты, которые легко могутъ стать источникомъ всякаго рода злоупотребленій или могутъ вести къ внѣбюджетнымъ источникамъ покрытія перерасходовъ и, вообще, къ сокрытію доходовъ и расходовъ, вполнѣ устраняются, если поставить какъ общее правило, чтобы ни одинъ реальный оборотъ съ кассою, или со счетами кредиторовъ, не проходилъ, минуя бюджетъ, а обязательно считался оборотомъ какого-либо бюджета, подлежащимъ внесенію въ аналитическій отчетъ бюджета, хотя бы онъ и не былъ предвидѣнъ смѣтою. Такимъ образомъ, останется только рядъ внутреннихъ оборотовъ чисто счетнаго характера, непредставляющихъ никакой опасности даже при выясненіи ихъ путемъ внутренняго анализа бюджета послѣ заключенія его счета. Правила самой строгой ревизіи могутъ требовать по этимъ оборотамъ, самое бо́льшее, предъявленія вѣдомостей, содержащихъ документальный перечень всѣхъ внутреннихъ оборотовъ съ указаніемъ даты каждаго оборота, какъ по дебету, такъ и по кредиту бюджета, гдѣ каждый внутренній оборотъ всегда встрѣчается дважды, представляя или выправку доходовъ или выправку расходовъ.

502. Учетъ внутреннихъ оборотовъ, посредствомъ которыхъ исправляются доходы и расходы различныхъ бюджетовъ, на основаніи взаимныхъ разсчетовъ между ними или перечисленія суммъ

изъ одной статьи въ другую статью того же бюджета, возможно выдѣлить изъ счета собственныхъ учрежденій—въ особый счетъ, примѣнивъ методъ нормировки условными счетами-резервами исправленій бюджетовъ; причемъ правильнѣе раздѣлить этотъ счетъ на двѣ статьи: 1) счетъ исправленія доходовъ и 2) счетъ исправленія расходовъ; первый счетъ есть контръ-пассивный счетъ бюджета, а второй счетъ есть контръ-активный счетъ бюджета. Если въ теченіе всего года всѣ суммы, идущія на уменьшеніе доходовъ, дебитовать счету исправленія доходовъ, кредитуя подлежащіе счета, а всѣ суммы, идущія на уменьшеніе расходовъ, кредитовать счету исправленія расходовъ, дебитуя подлежащіе счета, тогда какъ распредѣленіе содержанія обоихъ счетовъ по надлежащимъ бюджетамъ, т.-е. уменьшеніе доходовъ и расходовъ этихъ бюджетовъ, производить одною статьею въ концѣ года, при заключеніи отчетности, но прежде окончательнаго заключенія бюджета, то въ каждомъ бюджетѣ, съ помощью этихъ корректурныхъ счетовъ, всѣ обороты, неподлежащіе внесенію въ смѣты бюджетовъ, будутъ оттѣнены. Хотя обороты бюджетнаго счета въ цѣломъ и будутъ выходить за предѣлы реальнаго бюджета, перевѣшивая послѣдній на всю сумму корректурныхъ оборотовъ по дебету и кредиту бюджетнаго счета, но эти корректурные обороты будутъ, все же, вполнѣ отграничены отъ смѣтныхъ въ самомъ счетѣ каждаго бюджета.

503. Другой способъ ревизіи внутреннихъ оборотовъ—самый простой, состоитъ въ сопоставленіи данныхъ бюджетныхъ книгъ, относящихся къ учету аналитическому, или контрольному, со счетомъ каждаго бюджета въ книгахъ синтетическаго, или ревизіоннаго, учета. Но для осуществленія этого способа необходимо вести отдѣльно счетъ расходовъ каждаго бюджета отъ счета его доходовъ и закрывать одинъ счетъ другимъ не путемъ постановки на счетъ расходовъ оборота доходовъ, вытекающаго изъ учета ревизіоннаго, а постановкою на счетъ доходовъ оборота расходовъ, вытекающаго изъ бюджетныхъ книгъ контрольнаго учета, и обратно. Но этотъ простой способъ, какъ основанный на систематическомъ отдѣленіи расходовъ бюджета отъ доходовъ его, есть, въ то же время, опасный способъ, по основаніямъ, изложеннымъ выше, ибо въ ревизіонномъ учетѣ перваго порядка не надлежитъ раздѣлять доходовъ бюджета отъ его расходовъ.

504. Третій способъ, самый интересный, заключается въ составленіи самостоятельнаго баланса съ какой-либо иной точки зрѣнія, чѣмъ та, которая проводится въ системѣ даннаго баланса. Этотъ способъ очень простой, но требуетъ большого искусства въ

выборѣ новой точки зрѣнія и въ умѣніи провести ее систематически, безъ новыхъ книгъ, пользуясь книгами данной системы; онъ представляетъ своего рода систематическій переучетъ всѣхъ статей баланса, который даетъ встрѣчный балансъ, называемый контръ-балансомъ и составляемый подъ другимъ угломъ зрѣнія на валюту даннаго баланса. Имѣя чужія записи и пользуясь ими, можно, выдерживая систематически опредѣленную точку зрѣнія, путемъ чисто логическихъ построеній, быстро вскрыть балансъ какого-угодно значительнаго хозяйства, а при такомъ систематическомъ и логически обоснованномъ вскрытіи можно чужими цифрами, т.-е данными вскрываемаго баланса и данными, относящихся къ нему книгъ, найти и точно установить всѣ неправильные обороты, выясняя ошибки и противорѣчія въ цифрахъ этихъ книгъ и данныхъ баланса, потому что всегда такія ошибки и противорѣчія есть дважды и болѣе повторенные обороты различныхъ счетовъ, т.-е внутренніе обороты, каковые систематическимъ контръ-балансомъ выбрасываются почти механически въ видѣ вполнѣ опредѣленныхъ суммъ. Но такое выворачиваніе баланса требуетъ большого искусства и знанія всѣхъ условій хозяйственной дѣятельности, равно какъ пониманія счетовъ ревизуемой контръ-балансомъ системы, а въ рукахъ неумѣлыхъ такая контръ-балансировка превращается въ рядъ пустыхъ и произвольныхъ придирокъ къ первымъ попавшимся цифрамъ баланса и книгъ.

## 7. Корреспонденція пассивныхъ счетовъ.

Обороты съ капиталомъ имущества.—Обороты съ облигаціонными займами.—Обороты съ капиталомъ ипотечныхъ займовъ.—Обороты съ неприкосновеннымъ капиталомъ.—Обороты со спеціальнымъ капиталомъ.—Обороты съ запаснымъ капиталомъ и произведенными изъ него фондами.—Обороты съ кооперативными капиталами.—Обороты съ счетами кредиторовъ и депозитовъ.

505. При учетѣ оборотовъ общественнаго хозяйства, какъ и при учетѣ оборотовъ частнаго хозяйства, соблюдается то правило, чтобы всѣ счета капиталовъ оставались безъ всякаго измѣненія въ теченіе операціоннаго періода, если только не имѣетъ мѣста увеличеніе капитала, вслѣдствіе притока какихъ-либо обязательствъ извнѣ, т.-е. если не имѣетъ мѣста статическая модификація. Всѣ капиталы общественнаго хозяйства, вообще говоря, приходятъ не извнѣ, а вытекаютъ изъ бюджетовъ, въ противность частному хозяйству, гдѣ хозяйственная дѣятельность всегда начинается и поддерживается капиталами, притекающими извнѣ; поэтому, какъ

правило, всѣ обороты съ капиталами въ общественномъ хозяйствѣ носятъ заключительный характеръ. Исключенія, если они имѣютъ мѣсто, всегда указываютъ на частное происхожденіе капитала, и всѣ такого рода капиталы должны быть такъ или иначе отдѣлены въ системѣ отъ счетовъ капиталовъ общественнаго хозяйства.

506. Основнымъ капиталомъ общественнаго хозяйства надо считать капиталъ въ имуществѣ, но основнымъ онъ является совсѣмъ не въ смыслѣ основного капитала частнаго хозяйства, а въ смыслѣ скорѣе прямо противоположномъ. Основной капиталъ частнаго хозяйства есть капиталъ начинательныхъ оборотовъ, всегда сохраняющій оборотный характеръ, даже въ томъ случаѣ, когда часть его помѣщена въ недвижимомъ имуществѣ. Напротивъ, основной капиталъ общественнаго хозяйства есть, вообще говоря, капиталъ заключительныхъ оборотовъ, который, отлагаясь постепенно изъ бюджетныхъ средствъ, все болѣе и болѣе расширяетъ базу хозяйственной дѣятельности и придаетъ ей твердость и стойкость.

507. Капиталъ въ имуществѣ есть капиталъ погашеннаго имущества, потому что въ общественномъ хозяйствѣ всякое пріобрѣтенное имущество покрыто изъ оборотныхъ средствъ, т.-е. изъ бюджетныхъ средствъ, полностью. Но въ то же время, несмотря на полную амортизацію впередъ, капиталъ въ имуществѣ есть право на имущество, созданное изъ бюджетныхъ средствъ, которое не утрачиваетъ своей цѣнности, такъ какъ оно реализовано въ имуществѣ, сохраняющемъ свою стоимость въ теченіе ряда бюджетныхъ періодовъ, слѣдовательно, въ имуществѣ, которое въ теченіе одного бюджетнаго періода не потреблено полностью. При правильномъ веденіи хозяйства, кромѣ того, этотъ основной капиталъ общественнаго хозяйства долженъ быть поддерживаемъ за счетъ бюджетныхъ средствъ неизмѣнно въ первоначальномъ объемѣ и, слѣдовательно, можетъ только возрастать, въ силу возобновленія имущества ремонтомъ. Мало того, если даже, по тѣмъ или инымъ причинамъ частнаго характера, какое-либо общественное имущество утрачиваетъ свою первоначальную стоимость, всегда является вопросъ, подлежитъ ли само право на него аннулированію, ибо отвѣтственность за цѣлость имущества общественнаго хозяйства, вообще говоря, не слагается съ даннаго управленія, хотя, пока данное управленіе находится у власти, привлеченіе его къ отвѣту фактически неосуществимо; считаясь съ этимъ, всякое уменьшеніе капитала имущества должно подлежать строгой ревизіи и контролю, притомъ контролю прежде всего счетному, а не контролю заинтересованнаго управленія и его органовъ. Такъ

какъ общественное имущество всегда уравнивается капиталомъ въ имуществѣ, за счетъ котораго не можетъ производиться, вообще говоря, никакихъ оборотовъ, то для исключенія изъ баланса такого имущества, на которое надо сохранить въ полной неприкосновенности первоначальное право общественнаго хозяйства, нѣтъ никакихъ основаній. Всѣ эти соображенія требуютъ внимательнаго разсмотрѣнія возможныхъ и допустимыхъ оборотовъ съ этимъ капиталомъ.

508. Капиталъ въ имуществѣ, при надлежащей постановкѣ, совершаетъ всѣ свои обороты съ капиталами же общественнаго хозяйства: онъ кредитуется по мѣрѣ того, какъ капиталы обращаются на пріобрѣтеніе или сооруженіе имущества—движимаго или недвижимаго, дебитуя счетъ подлежащихъ капиталовъ: спеціальнаго, запаснаго фонда, урегулированія обыкновеннаго бюджета (изъ прибыли доходныхъ предпріятій), или дебитуетъ самые бюджеты, если сооруженіе имущества совершается непосредственно за счетъ послѣднихъ. Наконецъ, при учетѣ капитальныхъ затратъ въ счетахъ бюджетовъ, безъ предварительнаго выдѣленія ихъ особыми счетами, кредитованіе капитала въ имуществѣ стоимостью новаго имущества дѣлается путемъ непосредственнаго дебитованія подлежащихъ имущественныхъ счетовъ, каковы: счетъ движимаго имущества, счетъ имущества предпріятій или счетъ недвижимаго имущества.

509. Дебитуется капиталъ въ имуществѣ только при исключеніи имущества, пришедшаго въ негодность, при продажѣ его, отчужденіи, причемъ кредитуются подлежащіе имущественные счета. Дебитуется капиталъ въ имуществѣ также въ томъ случаѣ, когда заключается облигаціонный заемъ, въ суммѣ займа, которая отчисляется въ капиталъ облигаціонныхъ займовъ, но возстановляется, во-первыхъ, по мѣрѣ производства сооруженій и, во-вторыхъ, по мѣрѣ погашенія займа.

510. Капиталъ облигаціонныхъ займовъ поставленъ въ балансѣ общественнаго хозяйства наиболѣе правильно тогда, когда онъ образуется отчисленіемъ номинальной суммы займа непосредственно изъ капитала въ имуществѣ, т.-е. путемъ раздѣленія капитала въ имуществѣ, вслѣдствіе займа, между облигаціонерами и общественнымъ хозяйствомъ: по мѣрѣ погашенія, суммами погашенія капиталъ въ имуществѣ кредитуется, дебитуя капиталъ облигаціонныхъ займовъ. При такой постановкѣ капитала облигаціонныхъ займовъ, капиталъ имущества является естественнымъ предѣломъ облигаціонныхъ займовъ, а недопустимость такихъ займовъ, которые не создаютъ новаго имущества, очевидна

сама по себѣ. Если на заемныя суммы сооружается имущество, то стоимость его возстановляетъ капиталъ въ имуществѣ въ тѣмъ большей суммѣ, чѣмъ была меньше потеря на займахъ, а возстановленіе капитала имущества при займахъ, только въ суммѣ дѣйствительной стоимости, а не номинальной стоимости займа, заставляетъ остерегаться заключенія займовъ съ значительными потерями и ставитъ потерямъ на займахъ извѣстный предѣлъ. Отчисленіе всей номинальной суммы реализованнаго займа изъ капитала въ имуществѣ при самомъ заключеніи займа, несмотря на предстоящее возстановленіе капитала въ имуществѣ новымъ сооруженіемъ за счетъ займа, не позволяетъ пользоваться этими суммами, какъ оборотными средствами, и побуждаетъ къ скорѣйшему завершенію сооруженія для возстановленія права на займы въ первоначальной суммѣ.

* *511.* Вторая варіація въ постановкѣ капитала облигаціонныхъ займовъ состоитъ не въ покрытіи этого обязательства непосредственно имуществомъ, а въ оставленіи его за счетомъ облигацій, находящихся въ обращеніи, т.-е. въ записи каждаго займа въ номинальной суммѣ на дебетъ особаго условнаго счета—счета облигацій, находящихся въ обращеніи, который кредитуетъ счетъ капитала облигаціонныхъ займовъ; счетъ облигацій, находящихся въ обращеніи, надо считать контръ-пассивомъ счета капитала въ имуществѣ. Этотъ пріемъ имѣетъ то преимущество передъ первымъ, что не требуетъ отчисленія изъ капитала въ имуществѣ суммы, равновеликой займу, ранѣе, чѣмъ за счетъ этого займа создано самое имущество, каковое отчисленіе возможно только въ тѣхъ общественныхъ хозяйствахъ, которыя обладаютъ значительнымъ капиталомъ въ имуществѣ, и можетъ быть совершенно непосильно для тѣхъ, займы которыхъ превосходятъ то имущество, какимъ они обладаютъ въ данное время. Такой пріемъ, однако, надо считать теоретически неправильнымъ, хотя онъ и оправдывается практическими соображеніями.

* *512.* Болѣе основаній имѣетъ указанный пріемъ учета облигаціонныхъ займовъ тогда, когда облигаціи имѣютъ характеръ банковскихъ билетовъ или когда общественное управленіе широко пользуется правомъ досрочнаго выкупа, сохраняя право вторичнаго выпуска досрочно выкупленныхъ операцій и имѣетъ, для производства этой биржевой операціи, особый фондъ. Надо считать, что такого рода биржевыя операціи со своими облигаціями вообще нежелательны, исключая тотъ случай, когда облигаціи представляютъ родъ банковыхъ билетовъ, т.-е выкупаются и продаются текущимъ образомъ кассою по номинальной цѣнѣ. Вообще, такая по-

становка облигаціонныхъ займовъ требуетъ большихъ оборотныхъ средствъ, т.-е. связана съ накопленіемъ капиталовъ; слѣдовательно, носитъ характеръ банковскій, отчасти противный духу общественнаго хозяйства. Наконецъ, при существующей въ настоящее время зависимости общественныхъ хозяйствъ отъ центральной власти, трудно разсчитывать на такую свободу дѣйствія, какая необходима для правильной организаціи эмиссіи займовъ на указанныхъ началахъ.

* *513.* Третья варіація въ постановкѣ капитала облигаціонныхъ займовъ состоитъ въ записи суммъ реализованнаго займа не въ счетъ чрезвычайнаго бюджета, а въ счетъ самаго капитала облигаціонныхъ займовъ. Въ этомъ случаѣ въ активѣ долженъ имѣться особый дополнительный счетъ—счетъ преміи облигаціонныхъ займовъ, или, что то же, счетъ потерь на займахъ, съ помощью котораго счетъ капитала облигаціонныхъ займовъ доводится до номинальной суммы. При реализаціи сумма, поступившая отъ реализаціи въ кассу, записывается на дебетъ кассы, кредитуя счетъ капитала облигаціонныхъ займовъ, а потеря на курсѣ ставится на дебетъ счета потерь отъ облигаціонныхъ займовъ, кредитуя тотъ же счетъ капитала облигаціонныхъ займовъ. Счетъ потерь облигаціонныхъ займовъ является фиктивнымъ или условнымъ активомъ, представляя контръ-пассивъ капитала въ имуществѣ. Расходы по каждому займу или по каждому сооруженію, покрываемому выпускомъ ряда займовъ, учитываются на особомъ счетѣ чрезвычайныхъ расходовъ, и, по мѣрѣ завершенія сооруженія, въ полномъ объемѣ или въ законченной части сооруженія, производится инвентаризація этихъ расходовъ, при заключеніи годового баланса, причисленіемъ инвентарной стоимости сооруженія къ имуществу, причемъ дебитуется одинъ изъ подлежащихъ счетовъ имущества и кредитуется счетъ подлежащаго сооруженія, а незаконченная стоимость передается генеральному балансу по указаннымъ счетамъ чрезвычайныхъ расходовъ. Этотъ способъ учета заемныхъ суммъ надо считать наиболѣе простымъ; онъ вполнѣ отвѣчаетъ духу коммерческихъ предпріятій, но противорѣчитъ правиламъ бюджетнаго хозяйства, допуская капитализацію текущихъ доходовъ, получаемыхъ путемъ займовъ, безъ проведенія ихъ черезъ счетъ текущихъ операцій, какимъ является во всякомъ бюджетномъ хозяйствѣ счетъ чрезвычайнаго бюджета. При регулированіи всѣхъ чрезвычайныхъ расходовъ особыми ежегодными смѣтами такой упрощенный учетъ можетъ считаться все же терпимымъ по практическимъ соображеніямъ, но при этомъ способѣ всѣ заемныя операціи остаются слабо урегулированными,

займы не имѣютъ никакого естественнаго предѣла, и, вообще, такая постановка капитала облигаціонныхъ займовъ противна духу бюджетнаго хозяйства.

514. Капиталъ ипотечныхъ займовъ, особенно при наличности облигаціонныхъ займовъ, не можетъ служить источникомъ средствъ общественнаго хозяйства. Обыкновенно, ипотечные долги переходятъ вмѣстѣ съ пріобрѣтеніемъ заложеннаго имущества и подлежатъ, вообще говоря, погашенію, если позволяютъ средства, или, по крайней мѣрѣ, ипотечные займы должны быть конвертируемы въ облигаціонные займы. При пріобрѣтеніи заложеннаго имущества, суммою долга дебитуется счетъ недвижимаго имущества и кредитуется капиталъ ипотечныхъ займовъ, а, по мѣрѣ погашенія, суммою погашенія кредитуется капиталъ въ имуществѣ, дебитуя капиталъ ипотечныхъ займовъ. При пользованіи ипотечными займами, какъ средствами для усиленія и урегулированія бюджета, обороты капитала ипотечныхъ займовъ совершаются совершенно аналогично съ оборотами капитала облигаціонныхъ займовъ.

515. Капиталъ въ имуществѣ, вмѣстѣ съ капиталомъ облигаціонныхъ займовъ и капиталомъ ипотечныхъ займовъ всегда въ правильно поставленномъ бюджетномъ хозяйствѣ равняется суммѣ имущества, стоящаго на счетахъ движимаго, недвижимаго имущества и на счетѣ имущества общественныхъ предпріятій. Это равенство является наглядными выраженіемъ и доказательствомъ того, что все общественное имущество покрыто изъ бюджетныхъ средствъ, т.-е. въ балансѣ даннаго хозяйства нѣтъ непокрытыхъ изъ бюджета капитальныхъ затратъ.

516. Капиталъ неприкосновенный — частнаго происхожденія; онъ возникаетъ путемъ пожертвованій, а потому обороты, увеличивающіе его первоначальную сумму, могутъ имѣть мѣсто въ теченіи операціоннаго періода, при поступленіи новыхъ пожертвованій, суммою которыхъ кредитуется этотъ капиталъ, дебитуя или счетъ кассы, если пожертвованіе дѣлается наличными деньгами, или счетъ процентныхъ бумагъ, если жертвуются послѣднія. Этотъ капиталъ долженъ быть изолированъ отъ всѣхъ оборотовъ общественнаго хозяйства строгимъ соблюденіемъ требованія его неприкосновенности, заключающагося въ томъ, что онъ не можетъ, какъ правило, дебитоваться никакимъ счетомъ общественнаго хозяйства. Кромѣ того, при нормальныхъ условіямъ, уровень номинальной стоимости процентныхъ бумагъ по счету послѣднихъ не долженъ быть ниже суммы неприкосновеннаго капитала и долженъ быть немедленно доводимъ до этого уровня, по минованіи

тѣхъ или иныхъ финансовыхъ затрудненій, вызвавшихъ размѣнъ этого неприкосновеннаго запаса процентныхъ бумагъ.

517. Капиталъ спеціальный—также частнаго происхожденія: онъ образуется путемъ пожертвованій и отличается отъ неприкосновеннаго капитала своимъ назначеніемъ, такъ какъ каждый спеціальный капиталъ можетъ быть расходуемъ въ капитальной суммѣ на предметъ расхода, опредѣляемый волею жертвователя. Эти капиталы приходуются по мѣрѣ ихъ поступленія. Въ постановкѣ спеціальныхъ капиталовъ возможны три варіаціи: 1) первая варіація состоитъ въ образованіи особаго спеціальнаго капитала, расходуемаго по назначенію безъ возстановленія, 2) вторая варіація состоитъ въ зачисленіи всѣхъ пожертвованій этого рода—въ счетъ доходовъ особеннаго бюджета и 3) третья варіація требуетъ сохраненія фонда спеціальныхъ капиталовъ, путемъ возстановленія капитальной суммы до величины первоначальнаго пожертвованія—за счетъ средствъ обыкновеннаго бюджета.

518. При образованіи особаго спеціальнаго капитала, расходуемаго по назначенію безвозвратно, суммами, поступающими въ этотъ капиталъ, кредитуется счетъ спеціальныхъ капиталовъ, дебитуя или счетъ наличныхъ средствъ, или счетъ процентныхъ бумагъ, смотря по роду жертвуемой суммы. По мѣрѣ назначенія средствъ спеціальныхъ капиталовъ къ расходованію, на основаніи спеціальныхъ смѣтъ, сумма, назначенная по смѣтѣ, отчисляется въ началѣ или въ концѣ смѣтнаго періода въ счетъ особеннаго бюджета, дебитуя счетъ спеціальныхъ капиталовъ и кредитуя счетъ особеннаго бюджета; но можно суммы, израсходованныя на постройки за счетъ спеціальныхъ капиталовъ, причислять непосредственно къ капиталу въ имуществѣ, кредитуя послѣдній и дебитуя счетъ спеціальныхъ капиталовъ суммою стоимости оконченныхъ построекъ. Образованіе спеціальнаго капитала обязательно въ томъ случаѣ, если допускается пріемъ пожертвованныхъ суммъ въ этотъ капиталъ не только наличными деньгами, но и процентными бумагами.

* *519.* Если всякое пожертвованіе въ спеціальный капиталъ процентными бумагами прежде пріема размѣнивается на наличныя деньги, то всѣ пожертвованныя суммы могутъ записываться непосредственно въ счетъ доходовъ особеннаго бюджета, въ каковомъ случаѣ счетъ доходовъ этого бюджета отдѣляется отъ счетовъ особенныхъ расходовъ. Пожертвованною суммою дебитуется счетъ кассы и кредитуется счетъ доходовъ особеннаго бюджета; а по мѣрѣ израсходованія пожертвованныхъ суммъ по назначенію, расходы, идущіе на удовлетвореніе текущихъ потребно-

стей, переносятся на счетъ доходовъ особеннаго бюджета, дебитуя послѣдній и кредитуя счетъ этихъ особенныхъ расходовъ; расходы же на разнаго рода оборудованія и сооруженія за счетъ спеціальныхъ средствъ переносятся въ счетъ движимаго или недвижимаго имущества, въ суммѣ стоимости оконченнаго оборудованія или сооруженія, а одновременно равною суммою кредитуется счетъ капитала въ имуществѣ, дебитуя счетъ доходовъ особеннаго бюджета. Такой способъ учета начинаетъ намѣчаться въ нѣкоторыхъ большихъ городскихъ хозяйствахъ.

* *520.* При образованіи фонда спеціальныхъ капиталовъ, расходы за счетъ этого фонда производятся на рядѣ счетовъ особеннаго бюджета, гдѣ расходы, идущіе на удовлетвореніе текущихъ потребностей, согласно спеціальныхъ смѣтъ, покрываются на самыхъ расходныхъ счетахъ, дебитуя фондъ и кредитуя, при заключеніи отчетности, подлежащій расходный счетъ, безвозвратно. Но расходы на капитальныя затраты учитываются на особыхъ счетахъ, содержаніе которыхъ, по мѣрѣ окончанія построекъ и оборудованія, причисляется къ имущественнымъ счетамъ, но безъ уравненія этихъ послѣднихъ въ счетѣ капитала имущества за счетъ спеціальныхъ капиталовъ: послѣдній счетъ остается безъ измѣненія—уравненіе совершается за счетъ обыкновеннаго бюджета, съ разсрочкою капитальной суммы на нѣсколько лѣтъ, т.-е. въ смѣту обыкновеннаго бюджета для возстановленія расходовъ, произведенныхъ за счетъ спеціальныхъ капиталовъ, по каждому капиталу вносится опредѣленная сумма, каковыми суммами дебитуется, при заключеніи годичной отчетности, счетъ обыкновеннаго бюджета, кредитуя счетъ капитала въ имуществѣ—до полнаго уравненія имъ имущественныхъ счетовъ. Такой порядокъ учета спеціальныхъ капиталовъ сохраняетъ въ общемъ распоряженіи города значительныя суммы, для урегулированія обыкновеннаго бюджета, когда является необходимость произвести за его счетъ такія капитальныя затраты, которыя, какъ мало доходныя, не должны производиться за счетъ займовъ. Кромѣ того, случайныя поступленія, каковы всѣ пожертвованія, при указанномъ порядкѣ учета ихъ, не избавляютъ обыкновенный бюджетъ отъ погашенія вызванныхъ ими расходовъ, хотя и въ разсрочку, что и побуждаетъ производить оцѣнку этихъ пожертвованій съ точки зрѣнія общихъ городскихъ интересовъ. Взамѣнъ принимаемаго на себя общественнымъ хозяйствомъ обязательства возстановлять спеціальный капиталъ въ первоначальной суммѣ, это хозяйство получаетъ въ свое распоряженіе значительный строительный фондъ, въ видѣ

спеціальныхъ капиталовъ, т.-е. случайныя пожертвованія предусмотрительно обращаются въ постоянное и сильное средство урегулированія обыкновеннаго бюджета. Однако, разсчитывать на проведеніе въ жизнь такого наиболѣе правильнаго порядка расходованія спеціальныхъ капиталовъ, при финансовой бѣдности нашихъ общественныхъ хозяйствъ, трудно.

521. Запасный капиталъ со всѣми производными фондами долженъ разсматриваться, какъ одинъ рядъ запасовъ общественнаго бюджета. Всѣ эти запасы не должны превышать средствъ, потребныхъ для урегулированія бюджета, при случайномъ недоборѣ въ доходахъ или при необходимости произвести такого рода капитальныя затраты, которыя не по средствамъ одному бюджетному періоду, и въ то же время такого характера, что и не должны относиться на заемныя суммы. При правильномъ веденіи хозяйства не должно допускать образованія фондовъ и запаснаго капитала, выходящихъ за предѣлы потребностей дополнительнаго оборудованія и развитія дѣйствующихъ предпріятій и разныхъ отраслей городского хозяйства, или за предѣлы тѣхъ оборотныхъ средствъ, которыя необходимы для производства общихъ подготовительныхъ и вспомогательныхъ операцій для разныхъ бюджетовъ; однако нельзя допускать, безъ нарушенія основныхъ требованій бюджетнаго хозяйства и безъ нарушенія принципа бюджетнаго равновѣсія, и такого веденія хозяйства, при которомъ оно лишено необходимыхъ ему фондовъ и запасовъ. Всякое бюджетное хозяйство, неимѣющее необходимыхъ ему фондовъ и запасовъ, не можетъ совершать хозяйственныхъ операцій съ надлежащею предусмотрительностью и вынуждено пріобрѣтать все ему необходимое для нуждъ хозяйства въ розницу — по болѣе дорогимъ цѣнамъ; равнымъ образомъ, оно лишено возможности производить всѣ тѣ незначительныя капитальныя затраты, которыя необходимы въ интересахъ хозяйства, но не могутъ быть съ достаточнымъ основаніемъ отнесены на заемныя суммы, хотя и превышаютъ текущія средства бюджетовъ. Особенно надлежитъ опасаться образованія фондовъ для развитія займовъ, т.-е. съ цѣлью прямо противоположною назначенію всякихъ фондовъ, къ чему многіе, особенно большіе города, также имѣютъ большую склонность. Обычные обороты запаснаго капитала заключаются въ кредитованіи его превышеніемъ доходовъ надъ расходами обыкновеннаго бюджета, который при этомъ дебитуется, или, обратно, запасный капиталъ дебитуется превышеніемъ расходовъ надъ доходами обыкновеннаго бюджета, который въ этомъ случаѣ кредитуется.

* 522. Каждое общественное управленіе обязано покрывать всѣ свои текущіе расходы исключительно путемъ налоговъ. При такой правильной системѣ обложенія, всѣ доходы съ общественныхъ имуществъ, и всѣ доходы съ городскихъ предпріятій, составляющіе монопольную ренту, не должны служить источникомъ бюджетныхъ доходовъ, а должны зачисляться: первые—въ запасный капиталъ, а вторые—въ особый фондъ урегулированія обыкновеннаго бюджета; въ этомъ случаѣ за счетъ запаснаго капитала и указаннаго фонда образуются средства, вполнѣ достаточныя для урегулированія бюджета и для устраненія всякаго рода нераспредѣленныхъ расходовъ, которые въ настоящее время составляютъ обыкновенное явленіе во всякомъ общественномъ хозяйствѣ. Однако, въ силу указанной уже финансовой бѣдности всѣхъ нашихъ общественныхъ хозяйствъ, провести такой порядокъ на практикѣ, какъ онъ ни желателенъ съ точки зрѣнія теоріи, невозможно.

* 523. Всѣ измѣненія въ размѣрѣ фондовъ и всѣ обороты съ запаснымъ капиталомъ должны дѣлаться только при закрытіи отчетности. Всѣ фонды должны отчисляться и причисляться къ запасному капиталу и не должны совершать никакихъ непосредственныхъ оборотовъ съ другими счетами. Только фондъ урегулированія обыкновеннаго бюджета изъ прибыли предпріятій, если таковой образованъ, можетъ совершать непосредственные обороты съ бюджетами этихъ послѣднихъ, составляя запасный капиталъ послѣднихъ, дебитуется онъ, кредитуя непосредственно счетъ капитала имущества, стоимостью капитальныхъ затратъ для нуждъ предпріятій. При обращеніи части этого фонда на нужды обыкновеннаго бюджета, опредѣленная на успленіе послѣдняго сумма должна быть отчислена сначала въ запасный капиталъ, т.-е. счетъ фонда урегулированій дебитуется этими суммами, кредитуя счетъ запаснаго капитала, причемъ правильнѣе безвозвратныхъ позаимствованій изъ этого фонда не допускать.

524. За счетъ запаснаго капитала долженъ быть образованъ резервъ недоимщиковъ, въ суммѣ, равной недоимкамъ заключенныхъ бюджетовъ, т.-е. этотъ резервъ, или капиталъ недоимокъ, образуется, дебитуя счетъ запаснаго капитала и кредитуя счетъ капитала недоимокъ до суммы, равной суммѣ, значащейся по счету недоимщиковъ. Обращеніе резерва въ запасный капиталъ должно дѣлаться только тогда, когда паденіе уровня недоимокъ можетъ считаться установившимся; въ этомъ случаѣ суммою свободнаго резерва дебитуется счетъ капитала недоимокъ и кредитуется счетъ запаснаго капитала. Капиталъ въ недоимкахъ есть дополнительный запасный капиталъ, находящійся въ оборотѣ текущаго бюд-

жетнаго періода; онъ реализуется къ концу года, но не въ полной суммѣ. Реализованный поступленіемъ недоимокъ капиталъ въ недоимкахъ можно не причислять къ запасному капиталу, такъ какъ при тѣхъ же условіяхъ взиманія всѣхъ сборовъ, въ началѣ бюджетнаго періода этотъ капиталъ снова уходитъ въ оборотъ, вслѣдствіе зачисленія новыхъ недоимокъ, но зато эти новыя недоимки, по мѣрѣ поступленія, должны зачисляться въ запасный капиталъ, поскольку онѣ не выходятъ за предѣлы своего резерва. Отсутствіе такого капитала, т.-е. пониженіе запаснаго капитала ниже уровня недоимокъ, говоритъ о хроническомъ дефицитѣ хозяйства.

525. Запасный капиталъ кредитуется всѣми суммами депозитовъ, которымъ истекла земская давность, дебитуя счетъ подлежащихъ депозитовъ; запасный капиталъ кредитуется также всѣми суммами кредиторовъ, которые не получили причитающихся имъ суммъ въ теченіе установленнаго общественнымъ управленіемъ срока, причемъ этими суммами дебитуется подлежащій счетъ кредиторовъ. Если затѣмъ, до истеченія земской давности, кредиторы возстановляются общественнымъ управленіемъ въ своихъ правахъ, то выдаваемыми имъ суммами дебитуется счетъ запаснаго капитала, кредитуя счетъ кассы. Наконецъ, какъ исключеніе, возможно кредитовать счетъ запаснаго капитала, дебитуя счетъ кассы—при продажѣ недвижимаго имущества.

526. Капиталы кооперативныхъ предпріятій: страховой, пенсіонный и т. п. служатъ основными капиталами соотвѣтствующихъ кооперативныхъ предпріятій. Каждый капиталъ кредитуется всѣми единовременными взносами, идущими на образованіе капитала, причемъ суммою этихъ взносовъ дебитуется счетъ кассы; при заключеніи отчетности, подлежащимъ капиталомъ закрывается счетъ текущихъ средствъ кооперацiи, т.-е. превышеніемъ ежегодныхъ постоянныхъ поступленій надъ выдачами отчетнаго года кредитуется счетъ капитала кооперацiи и дебитуется счетъ бюджета кооперацiи; обратно, превышеніе расходовъ надъ поступленіями покрывается изъ капитала кооперацiи, дебитуя послѣдніе и кредитуя счетъ бюджета кооперацiи.

527. Счетъ всякаго рода депозитовъ, кромѣ тѣхъ суммъ, которыя кредитуются имъ за счетъ подлежащихъ бюджетовъ, могутъ текущимъ образомъ получать разныя суммы, поступающія на храненіе или для передачи ихъ частнымъ лицамъ и учрежденіямъ; всѣ такія суммы кредитуютъ подлежащій счетъ депозитовъ, дебитуя счетъ кассы или счетъ процентныхъ бумагъ, смотря по роду приходуемой наличности; затѣмъ безъ задержки, если

только эти депозиты не представляютъ изъ себя суммъ, принятыхъ на храненіе, всѣ эти депозиты передаются по назначенію, въ предѣлахъ первоначальнаго поступленія, и совершается обратный оборотъ, т.-е. дебитуется подлежащій счетъ депозитовъ и кредитуется счетъ кассы или счетъ процентныхъ бумагъ, смотря по роду возвращаемой наличности. Что касается до суммъ, отчисленныхъ изъ бюджетовъ, то таковыя суммы, въ предѣлахъ отчисленій, также выдаются по назначенію всегда черезъ кассу, т.-е. дебитуется подлежащій счетъ депозитовъ и кредитуется счетъ кассы. Однако, правильнѣе всѣ отчисленія изъ бюджетовъ въ депозиты проводить черезъ кассу.

528. Счета кредиторовъ разнаго рода есть счета, которые кредитуются, какъ правило, счетами разныхъ бюджетовъ, дебитуя послѣдніе; счета кредиторовъ въ общественномъ хозяйствѣ не должны имѣть никакихъ непосредственныхъ оборотовъ на кредитѣ со счетомъ какой бы то ни было наличности и съ какими-либо счетами, кромѣ бюджетныхъ. Всякій оборотъ, кредитующій счетъ кредиторовъ безъ посредства счета какого-либо бюджета, есть оборотъ, требующій самаго внимательнаго изслѣдованія, и всегда вызывается излишнею или неправильною выдачею. Обратно, счетъ кредиторовъ дебитуется только счетомъ кассы непосредственно, кредитуя послѣдній счетъ и ни съ какимъ другимъ счетомъ, кромѣ кассы, оборотовъ по дебету не имѣетъ, исключая закрытія счета кредиторовъ запаснымъ капиталомъ по истеченіи давности земской или условной. Обороты, дебитующіе счета какихъ-либо кредиторовъ не счетомъ кассы, а какимъ-либо другимъ счетомъ, напр., разнаго рода удержанія съ кредиторовъ въ депозиты и въ доходъ бюджетовъ, возможны, но нежелательны; правильнѣе всѣ такого рода удержанія при разсчетахъ проводить черезъ кассу, дебитуя счетъ кредиторовъ полною суммою, а удержанія записывать на дебетъ кассы, кредитуя счета подлежащихъ депозитовъ или счетъ доходовъ подлежащаго бюджета. Наконецъ, дебитованіе счета кредиторовъ возможно при ошибочномъ кредитованіи его за счетъ какого-либо иного бюджета, но, при надлежащемъ и внимательномъ учетѣ, обороты этого рода не должны имѣть мѣста, и, если кредитъ по каждому счету кредиторовъ устанавливается на основаніи опредѣленій управы, ошибки такого рода почти невозможны. Слѣдовательно, желательна и вполнѣ возможна такая постановка счетовъ кредиторовъ, при которой они кредитуются исключительно счетами бюджетовъ, а дебитуются исключительно счетомъ кассы.

## 8. Корреспонденція активныхъ счетовъ.

Характеръ активныхъ оборотовъ въ общественномъ хозяйствѣ. — Кассовые обороты.—Обороты съ процентными бумагами.—Обороты по реализаціи облигацій.— Обороты счета процентныхъ бумагъ депозитныхъ. — Обороты по разнаго рода оборудованію и обзаведенію.

529. Въ частномъ хозяйствѣ всѣ обороты прямо или косвенно направлены къ накопленію имущества. Главная цѣль частнохозяйственной дѣятельности состоитъ въ томъ, чтобы ввести въ обороты хозяйства экономическія блага—вещи по одной—низшей цѣнѣ и затѣмъ вывести ихъ изъ оборота хозяйства по другой—высшей цѣнѣ, увеличивъ цѣну вещей путемъ перепродажи или заставивъ вещи пройти рядъ тѣхъ или иныхъ процессовъ производства для приданія имъ бо́льшей стоимости, чѣмъ онѣ имѣли до обработки. Отсюда слѣдуетъ, что опредѣленіе своей цѣны при первоначальномъ приходованіи всякаго рода имущества—на счетахъ различнаго рода имущества и списываніе ихъ съ этихъ счетовъ—по продажной цѣнѣ есть главная задача всего учета частнаго хозяйства, правильное рѣшеніе которой должно приводить къ конечной цѣли этого учета—правильному опредѣленію прибыли, непозволяющему обратить въ прибыль себѣстоимость какого-либо предмета.

530. Въ общественномъ хозяйствѣ всѣ обороты съ имуществомъ просты и несложны, носятъ скорѣе статическій, чѣмъ динамическій характеръ, потому что конечная цѣль этого хозяйства—потребленіе, рѣже—производство для потребленія, а не пріобрѣтеніе имущества и не производство для обмѣна. Учетъ имущества сводится здѣсь не къ учету измѣненій въ его стоимости, а къ точному опредѣленію его покупной цѣны и потребительной цѣнности, которая, вообще говоря, не есть ни себѣстоимость, ни продажная стоимость, но всегда относительная чисто счетная оцѣнка, въ которой важно сохраненіе постоянства отношеній между стоимостью и цѣнностью, а не созданіе какой-либо прибыли въ цѣнѣ, потому что финансовое положеніе потребительнаго хозяйства будетъ одно и то же, если возрастаніе цѣнъ пріобрѣтенія, опредѣляющихъ расходы, пропорціонально возрастанію цѣнъ продажныхъ, отъ высоты которыхъ зависитъ высота налоговъ. Отсюда слѣдуетъ, что сохраненіе первоначальной стоимости возможно дольше, возстановленіе первоначальной стоимости имущества, принятіе всѣхъ мѣръ къ поддержанію первоначальной стоимости имущества—есть главная задача управленія общественнымъ имуществомъ, а удер-

жаніе всякаго рода имущества возможно дольше въ предѣлахъ оборотовъ этого хозяйства, т.-е. соблюденіе принципа экономіи— конечная цѣль его.

531. Всѣ обороты разнаго рода активныхъ счетовъ между собою, т.-е. превращеніе одного вида имущества въ другой, столь свойственные частному хозяйству, рѣдки и исключительны въ общественномъ хозяйствѣ. Здѣсь этого рода обороты ограничиваются возможно болѣе выгоднымъ помѣщеніемъ свободной наличности, но непремѣнно при условіи полной сохранности. Вообще, накопленіе свободныхъ средствъ въ общественномъ хозяйствѣ, въ противность частному хозяйству, должно вести къ помѣщенію этихъ средствъ въ возможно менѣе подвижное имущество, причемъ окончательный избытокъ всякаго рода свободной наличности имѣетъ тенденцію къ превращенію въ недвижимость. Обратный процессъ обращенія недвижимости и даже движимаго имущества въ болѣе подвижную наличность, даже при недостаткѣ въ средствахъ, вообще говоря, въ общественномъ хозяйствѣ, недвижимость котораго должна считаться неподлежащею отчужденію, мѣста не имѣетъ. Слѣдовательно, въ общественномъ хозяйствѣ надо воздерживаться отъ пріобрѣтенія такого недвижимаго имущества, которое нельзя удержать навсегда; недостатокъ же въ средствахъ разрѣшается не путемъ приведенія въ движеніе актива, а путемъ усиленія налоговъ или путемъ займовъ, т.-е путемъ повышенія уровня обязательствъ общественнаго хозяйства.

532. Запасъ процентныхъ бумагъ, хотя представляетъ такой видъ имущества, который при недостаткѣ средствъ допускаетъ отчужденіе, но и это отчужденіе въ правильно поставленномъ общественномъ хозяйствѣ должно носить временный характеръ и должно быть связано съ обязательствомъ пополненія запаса этого рода наличности до первоначальной валюты. Только счетъ кассы есть счетъ такого имущества, которое въ общественномъ хозяйствѣ допускаетъ непрерывный обмѣнъ; однако, и этотъ счетъ, въ противность частному хозяйству, есть счетъ ликвидаціи оборотовъ бюджета, а отнюдь не накопленія, и отличается полною подвижностью. Возможность сведенія въ общественномъ хозяйствѣ всѣхъ оборотовъ съ имуществомъ исключительно къ оборотамъ по кассѣ наглядно показываетъ, что въ общественномъ хозяйствѣ совершается только потребленіе, а не производство, такъ какъ касса есть счетъ той именно наличности, которая не приноситъ, вообще говоря, сама по себѣ никакой прибыли, исключая денежнаго роста; но и послѣдній въ операціяхъ общественнаго хозяйства не можетъ быть цѣлью самъ по себѣ, не говоря уже того, что для наличныхъ средствъ де-

нежный ростъ всегда минимальный. Не преслѣдуя цѣлей накопленія, общественное хозяйство должно предпочитать сохранность наличности высотѣ денежнаго роста, должно обладать минимальнымъ размѣромъ свободныхъ наличныхъ средствъ, регулируя свои обороты такъ, чтобы они могли совершаться всегда съ минимумомъ запасныхъ наличныхъ средствъ въ кассѣ.

533. Счетъ кассы совершаетъ всѣ свои обороты по дебету, т.-е. по приходу наличности, съ одной стороны со всѣми бюджетными счетами, кредитуя послѣдніе суммами поступающихъ доходовъ, какъ періодически повторяющимися оборотами, съ другой стороны съ немногими капиталами: неприкосновеннымъ, спеціальнымъ, депозитными и, въ рѣдкихъ случаяхъ продажи недвижимаго имущества, съ запаснымъ капиталомъ, кредитуя счета этихъ капиталовъ разными случайными поступленіями, которыя, какъ неповторяющіеся обороты, исключаются изъ бюджета. Кромѣ того, всѣ доходы прежнихъ лѣтъ, какъ уже учтенные за счетомъ бюджетовъ, при заключеніи ихъ, дебитуютъ счетъ кассы, кредитуя одинъ общій счетъ недоимщиковъ. Наконецъ, касса дебитуется всякаго рода удержаніями, кредитуя счета подотчетныхъ лицъ и дебиторовъ, при возвратѣ авансовъ, или счета разнаго рода бюджетовъ и депозитовъ при удержаніяхъ съ кредиторовъ.

534. Счетъ кассы, какъ правило, кредитуется только выдачами, причитающимися третьимъ лицамъ за удовлетвореніе ими тѣхъ или иныхъ потребностей бюджета, дебитуя счета разнаго рода кредиторовъ и депозитовъ, или кредитуется суммами, бывшими на храненіи, дебитуя счетъ депозитовъ. Кромѣ того, касса можетъ быть кредитуема отнесеніемъ нѣкоторыхъ суммъ на дебетъ условныхъ счетовъ безъ посредства счета кредиторовъ, но только въ томъ случаѣ, когда эти суммы выдаются авансомъ и подлежатъ возврату, въ размѣрѣ первоначальной выдачи, т.-е. можно дебитовать счетъ подотчетныхъ лицъ и счетъ дебиторовъ первоначальными авансами и счетъ ссудъ—выданными ссудами; дебитованіе всѣхъ другихъ условныхъ счетовъ должно совершаться, подобно дебитованію бюджетовъ, черезъ посредство счетовъ разныхъ кредиторовъ.

535. Обычные обороты по счету процентныхъ бумагъ состоятъ въ пріемѣ пожертвованныхъ процентныхъ бумагъ, въ каковомъ случаѣ счетъ процентныхъ бумагъ дебитуется, кредитуя счетъ неприкосновенныхъ капиталовъ или счетъ спеціальныхъ капиталовъ, но, какъ уже было указано выше, правильнѣе такая постановка спеціальныхъ капиталовъ, при которой пріемъ этихъ капиталовъ въ процентныхъ бумагахъ не допускается и требуется пред-

варительный размѣнъ ихъ на наличныя деньги, которыя записываются однимъ изъ указанныхъ выше способовъ. Пожертвованныя въ неприкосновенный капиталъ процентныя бумаги должны числиться по номинальной цѣнѣ потому, что онѣ не подлежатъ отчужденію, а, слѣдовательно, реализація ихъ въ номинальной стоимости съ теченіемъ времени обезпечена.

536. Всѣ фондовыя операціи съ процентными бумагами происходятъ черезъ посредство особаго вспомогательнаго счета, называемаго счетомъ операцій съ процентными бумагами, играющаго роль вспомогательнаго бюджета, т.-е. счета этихъ оборотовъ. Если желаютъ избытокъ наличныхъ средствъ въ кассѣ помѣстить въ процентныя бумаги, то номинальная стоимость пріобрѣтенныхъ процентныхъ бумагъ дебитуетъ счетъ процентныхъ бумагъ, кредитуя счетъ операцій съ процентными бумагами, и одновременно курсовая стоимость тѣхъ же процентныхъ бумагъ дебитуетъ счетъ операцій съ процентными бумагами, кредитуя кассу. При обратной операціи, т.-е. при размѣнѣ пріобрѣтенныхъ раньше процентныхъ бумагъ на наличныя деньги, номинальная стоимость продаваемыхъ процентныхъ бумагъ дебитуется счету операцій съ процентными бумагами, кредитуя счетъ процентныхъ бумагъ, и одновременно курсовая стоимость тѣхъ же процентныхъ бумагъ дебитуется счету кассы, кредитуя счетъ операцій съ процентными бумагами.

537. Двѣ сопряженныя операціи — помѣщеніе свободныхъ наличныхъ средствъ въ процентныя бумаги и обратная операція размѣна образованнаго такимъ образомъ свободнаго фонда процентныхъ бумагъ на наличныя деньги—считаются завершенными послѣ того, какъ онѣ произведены въ полномъ объемѣ первоначальнаго пріобрѣтенія процентныхъ бумагъ. Если сдѣлана только первая половина операціи, т.-е. куплены процентныя бумаги, то операція не закончена, и кредитовое сальдо этой операціи, т.-е. разницу между номинальною и курсовою стоимостью купленныхъ процентныхъ бумагъ, надо считать контръ-активомъ счета процентныхъ бумагъ, дающимъ право числить подлежащія продажѣ процентныя бумаги въ счетѣ этихъ бумагъ также по номиналу, т.-е. по цѣнѣ одинаковой съ пожертвованными, безъ чего нельзя достичь единства въ оцѣнкѣ всѣхъ процентныхъ бумагъ, принадлежащихъ общественному хозяйству. Когда продажа этого фонда процентныхъ бумагъ произведена въ объемѣ первоначальнаго пріобрѣтенія, что въ общественномъ хозяйствѣ неизбѣжно должно совершиться, то на дебетѣ счета операцій съ процентными бумагами получается сальдо этой второй операціи, представляющее

разницу между номинальною и курсовою стоимостью проданныхъ процентныхъ бумагъ.

538. Кредитовое сальдо операціи по покупкѣ и дебетовое сальдо операціи по продажѣ процентныхъ бумагъ могутъ быть равны, если продажа совершилась по курсу пріобрѣтенія, и тогда операція въ конечномъ счетѣ не дала ни прибыли, ни убытка; дебетовое сальдо можетъ быть меньше кредитоваго, если курсъ продажи былъ выше курса покупки, и тогда операція дала прибыль, которая причисляется къ счету запаснаго капитала; наконецъ, дебетовое сальдо можетъ быть больше кредитоваго, если курсъ продажи ниже курса покупки, и тогда операція даетъ убытокъ, который покрывается изъ запаснаго капитала. Вмѣсто заключенія операцій съ фондами счетомъ запаснаго капитала, возможно, разсматривая эти операціи, какъ особый способъ помѣщенія наличныхъ средствъ за проценты, относить и прибыль и убытокъ въ счетъ текущихъ процентовъ. Если принимать во вниманіе спеціальныя средства того или иного бюджета, которому принадлежитъ тотъ или иной запасъ наличныхъ средствъ, подлежащій помѣщенію въ процентныя бумаги, то прибыль или убытокъ отъ такого помѣщенія можетъ относиться на счетъ подлежащаго бюджета. Однако, надо считать такой сепаратизмъ противнымъ общимъ интересамъ города, и правильнѣе такія общебюджетныя операціи производить за счетъ общебюджетныхъ источниковъ, т.-е. постояннаго общебюджетнаго фонда запаснаго капитала, или за счетъ текущихъ доходовъ съ процентныхъ бумагъ, т.-е. за счетъ текущихъ процентовъ.

539. Возможны случаи, когда ходъ всей операціи съ процентными бумагами совершается въ обратномъ направленіи. Если не только нѣтъ избытка въ наличныхъ средствахъ, а испытывается недостатокъ въ нихъ, то приходится реализовать тѣ процентныя бумаги, которыя поступили со счета неприкосновенныхъ или спеціальныхъ капиталовъ, т.-е. были пожертвованы. По возстановленіи нарушеннаго бюджетнаго равновѣсія, обыкновенно послѣ реализаціи займа, проданныя для усиленія наличныхъ средствъ, процентныя бумаги должны быть вновь куплены. Здѣсь операціею продажи начинается оборотъ и заканчивается операціею покупки.

540. При продажѣ неприкосновеннаго запаса процентныхъ бумагъ, операція совершается въ слѣдующемъ обратномъ предыдущему порядкѣ: сначала на дебетѣ счета операцій съ процентными бумагами появляется отъ продажи такихъ процентныхъ бумагъ дебитовое сальдо, которое есть сальдо незаконченной операціи, а потому должно разсматриваться какъ контръ-пассивъ, под-

лежащій исключенію изъ капитала въ имуществѣ, вслѣдствіе того, что это имущество временно какъ бы закладывается капиталу неприкосновенному или спеціальному. При этомъ внутреннемъ займѣ, какъ и при внѣшнемъ займѣ, слѣдовало бы уменьшить капиталъ въ имуществѣ; но въ виду того, что эта операція неокончательная, вмѣсто фактическаго уменьшенія капитала въ имуществѣ допускается контръ-пассивная статья на счетѣ операцій съ процентными бумагами. Когда потребность въ наличныхъ средствахъ получаетъ надлежащее удовлетвореніе, т.-е. когда касса пополняется, напр., реализаціею новаго облигаціоннаго займа, то покупка процентныхъ бумагъ въ объемѣ сдѣланной продажи приводитъ къ появленію на счетѣ операцій съ процентными бумагами, сопряженнаго съ первымъ — дебитовымъ сальдо, новаго — кредитоваго сальдо, представляющаго разницу между номинальною и курсовою стоимостью процентныхъ бумагъ, купленныхъ взамѣнъ первоначально проданныхъ.

541. Въ случаѣ продажи неприкосновеннаго запаса процентныхъ бумагъ, по завершеніи операціи, совершенно такъ же, какъ въ случаѣ покупки процентныхъ бумагъ, опережающей продажу, можетъ имѣть мѣсто завершеніе операціи съ прибылью, съ убыткомъ или безъ прибыли и убытка. И опредѣлившійся результатъ операціи можетъ быть принятъ или общебюджетнымъ капиталомъ, каковъ счетъ запаснаго капитала, или общимъ счетомъ доходности фондовъ, каковъ счетъ текущихъ процентовъ, или можетъ быть отнесенъ на счетъ реализаціи займовъ, если продажа процентныхъ бумагъ совершилась взамѣнъ отсроченной, по тѣмъ или инымъ причинамъ, реализаціи облигаціонныхъ займовъ.

542. Конверсіи и всѣ тиражи процентныхъ бумагъ правильнѣе всего производить за счетъ операцій съ процентными бумагами, совершенно такъ же, какъ производится продажа процентныхъ бумагъ и покупка взамѣнъ ихъ новыхъ. Этого рода текущія фондовыя операціи должны заключаться разъ въ годъ, передавая полученную отъ нихъ прибыль или убытокъ запасному капиталу или счету текущихъ процентовъ, потому что эту прибыль можно разсматривать, какъ случайный доходъ отъ помѣщенія свободныхъ средствъ въ процентныя бумаги.

543. Со счетомъ процентныхъ бумагъ и, вообще, со счетомъ наиболѣе подвижной наличности, каковы наличныя деньги, тѣсно связанъ счетъ текущихъ процентовъ. Этотъ счетъ кредитуется въ теченіе года получаемыми процентами на бумаги и по текущимъ счетамъ, дебитуя счетъ кассы. Кромѣ того, по особымъ внутреннимъ контокоррентнымъ счетамъ насчитываются проценты

на всѣ суммы, которыми пользовались разные бюджеты, вслѣдствіе временнаго превышенія ихъ расходовъ надъ принадлежащими имъ доходами. Согласно этимъ внутреннимъ контокоррентамъ, счетъ текущихъ процентовъ кредитуется, дебитуя счета подлежащихъ бюджетовъ.

544. Въ концѣ года, при заключеніи отчетности, вся сумма значащихся на счетѣ текущихъ процентовъ доходовъ распредѣляется по принадлежности между капиталами и бюджетами. Для такого распредѣленія составляется разсчетъ процентовъ, причитающихся каждому неприкосновенному и спеціальному капиталу, каждому имѣющему право на наращеніе процентовъ депозиту и, наконецъ, по упомянутымъ контокоррентамъ отдѣльныхъ бюджетовъ каждому бюджету, имѣющему право на наращеніе процентами свободныхъ суммъ, ему принадлежащихъ. На основаніи всѣхъ этихъ разсчетовъ дебитуется счетъ текущихъ процентовъ, кредитуя, по неприкосновеннымъ и спеціальнымъ капиталамъ, счетъ особеннаго бюджета, по депозитамъ—подлежащій счетъ депозитовъ, по бюджетамъ—подлежащій счетъ бюджетовъ. Если послѣ всѣхъ этихъ отчисленій на счетѣ текущихъ процентовъ остается остатокъ, то весь этотъ остатокъ, какъ неимѣющій опредѣленнаго назначенія, долженъ разсматриваться, какъ денежный ростъ общихъ оборотныхъ средствъ города, каковъ запасный капиталъ и разные капиталы, неимѣющіе права на денежный ростъ; этотъ остатокъ передается обыкновенному бюджету, кредитуя послѣдній и дебитуя счетъ текущихъ процентовъ, вслѣдствіе чего счетъ текущихъ процентовъ закрывается.

545. Возможенъ такой случай, когда нѣкоторые проценты за отчетный годъ остаются въ недоимкѣ, напр. по текущимъ счетамъ въ банкахъ, тогда всѣ такія суммы записываются на дебетъ недоимокъ, кредитуя счетъ текущихъ процентовъ, и передаются по послѣднему—счету генеральнаго баланса, т.-е. распредѣленіе этихъ суммъ отсрочивается, какъ нереальныхъ, до фактическаго поступленія ихъ въ слѣдующемъ году; но можетъ быть принятъ и другой порядокъ—распредѣленія опережающаго полученіе.

546. Наконецъ, можетъ имѣть мѣсто, какъ исключеніе, и такой случай, когда, вслѣдствіе дефицитовъ въ обыкновенномъ бюджетѣ, остатка по счету текущихъ процентовъ, даже съ учетомъ всѣхъ предстоящихъ за отчетный годъ поступленій, не будетъ, а, напротивъ, нѣкоторой суммы не будетъ хватать, для удовлетворенія всѣхъ капиталовъ и бюджетовъ причитающимися ими процентами; въ этомъ случаѣ дефицитъ въ счетѣ текущихъ процентовъ долженъ быть покрытъ изъ средствъ обыкновеннаго бюджета,

который дебитуется недостающею суммою процентовъ, кредитуя счетъ текущихъ процентовъ, и тѣмъ самымъ послѣдній закрывается. Уплаченные изъ средствъ обыкновеннаго бюджета за пользованіе общими городскими средствами проценты должны быть показаны по обыкновенному бюджету въ рубрикѣ платежей по займамъ, какъ платежъ процентовъ по внутреннему займу.

**547.* Съ оборотами наличныхъ средствъ тѣсно связаны обороты вспомогательнаго счета—счета реализаціи облигаціонныхъ займовъ; этотъ счетъ—такой же вспомогательный счетъ по отношенію къ счету общественныхъ облигацій, какъ счетъ операцій съ процентными бумагами по отношенію къ счету процентныхъ бумагъ; но для большей ясности оборотовъ по реализаціи слѣдуетъ, кромѣ этого счета, имѣть еще второй дополнительный счетъ—счетъ реализуемыхъ облигацій. Безусловная надобность въ этихъ двухъ счетахъ имѣется только тогда, когда операція реализаціи какого-либо займа отсрочена, или совершается по частямъ, или связана съ разными накладными расходами, или, если при отсроченности реализаціи совершается операція временной реализаціи—подъ залогъ подлежащихъ реализаціи облигацій, и тогда счетъ реализаціи превращается въ особый спеціальный текущій счетъ съ тѣмъ банкомъ, который открываетъ кредитъ подъ залогъ нереализованныхъ облигацій до ихъ реализаціи. Учитывать операціи такихъ спеціальныхъ краткосрочныхъ займовъ на особомъ счетѣ нѣтъ необходимости, но, конечно, ничего нельзя имѣть и противъ выдѣленія этой операціи особымъ счетомъ, для открытія котораго имѣются достаточныя основанія. Вообще, постановка учета реализаціи займовъ находится въ тѣсной зависимости отъ постановки учета чрезвычайнаго бюджета, различные виды которой были описаны выше.

**548.* Когда облигаціи, подлежащія реализаціи, поступаютъ въ распоряженіе общественнаго управленія до реализаціи, то номинальною стоимостью этихъ облигацій дебитуется счетъ общественныхъ облигацій, кредитуя счетъ реализуемыхъ облигацій. При окончательной реализаціи займа или по мѣрѣ реализаціи, если суммы, вырученныя отъ реализаціи, не проводятся чрезъ чрезвычайный бюджетъ, кредитуется счетъ облигацій, дебитуя счетъ реализаціи, номинальною суммою реализованныхъ облигацій и, одновременно, курсовою стоимостью ихъ дебитуется счетъ кассы и кредитуется счетъ реализаціи. Затѣмъ, счетъ реализуемыхъ облигацій дебитуется переносомъ его суммы на кредитъ капитала облигаціонныхъ займовъ; а потеря на курсѣ, составляю-

щая послѣ этой операціи дебитовое сальдо счета реализаціи, ставится на особый счетъ преміи или счетъ потери облигаціонныхъ займовъ.

*549. Если сумма, вырученная отъ реализаціи, проводится по счету чрезвычайнаго бюджета, то по мѣрѣ реализаціи суммы, выручаемыя отъ реализаціи, дебитуютъ счетъ кассы, кредитуя счетъ реализаціи, и одновременно дебитуется счетъ реализуемыхъ облигацій, кредитуя капиталъ облигаціонныхъ займовъ номинальною стоимостью проданныхъ облигацій. По окончаніи реализаціи, счетъ реализаціи передаетъ всѣ суммы, вырученныя отъ реализаціи, чрезвычайному бюджету, т.-е. дебитуется счетъ реализаціи и кредитуется счетъ чрезвычайнаго бюджета. При такомъ ходѣ операціи капиталъ облигаціонныхъ займовъ оказывается обезпеченнымъ счетомъ облигацій, а не имуществомъ, почему самый счетъ облигацій надо назвать счетомъ облигацій, находящихся въ обращеніи.

*550. Если же желаютъ дать такую постановку капиталу облигаціонныхъ займовъ, при которой онъ обезпеченъ имуществомъ, а не облигаціями, находящимися въ обращеніи, то по мѣрѣ реализаціи счетъ облигацій кредитуется, дебитуя счетъ реализуемыхъ облигацій номинальною стоимостью проданныхъ облигацій, и одновременно дебитуется въ той же суммѣ капиталъ въ имуществѣ, кредитуя капиталъ облигаціонныхъ займовъ. Всѣ прочіе обороты совершаются указаннымъ выше порядкомъ.

551. Если реализація займа опережаетъ поступленіе облигацій, то счетъ облигацій и счетъ реализуемыхъ облигацій не открываются. Счетъ реализаціи облигацій кредитуется суммами, поступающими отъ реализаціи, дебитуя счетъ кассы, и, обратно, счетъ реализаціи дебитуется расходами по реализаціи, кредитуя счетъ кассы; затѣмъ, сальдо счета, т.-е. сумма, вырученная отъ реализаціи, причисляется къ чрезвычайному бюджету, кредитуя послѣдній и дебитуя счетъ реализаціи займовъ, но можно причисленіе дѣлать и въ суммѣ валовой выручки отъ реализаціи, съ распредѣленіемъ по счетамъ чрезвычайнаго бюджета расходовъ по реализаціи, какъ накладныхъ; одновременно съ окончаніемъ реализаціи въ суммѣ номинальнаго займа кредитуется счетъ облигаціонныхъ займовъ и дебитуется счетъ капитала въ имуществѣ.

*552. Временная реализація путемъ залога въ банкахъ подлежащихъ реализаціи облигацій совершается или по особому спеціальному счету, или по счету реализаціи, но счетъ реализуемыхъ облигацій до окончательной реализаціи остается открытымъ, т.-е. не передаетъ своихъ суммъ ни капиталу облигаціонныхъ займовъ,

ни счету облигацій. Если временная реализація совершается по текущему счету, т.-е. допускается не только брать подъ облигаціи опредѣленную сумму, но и уменьшать долгъ обратными взносами взятыхъ суммъ, то при всякомъ погашеніи долга дебитуется счетъ реализаціи или спеціальный текущій счетъ временной реализаціи и кредитуется счетъ кассы. Открывать особаго счета для этого рода операціи исключительнаго характера не слѣдуетъ.

553. Обороты счета процентныхъ бумагъ депозитныхъ сводятся къ дебитованію этого счета при поступленіи процентныхъ бумагъ на храненіе, причемъ кредитуется одинъ изъ счетовъ депозитовъ, которому принадлежатъ процентныя бумаги; обратно, при возвратѣ этихъ процентныхъ бумагъ, при выдачѣ ихъ по принадлежности, дебитуется счетъ подлежащихъ депозитовъ, кредитуя счетъ процентныхъ бумагъ депозитныхъ. Если депозитъ, связанный съ процентными бумагами, переходитъ въ капиталы общественнаго хозяйства по выморочному праву или по завѣщанію, то надлежитъ все же исключить изъ счета процентныхъ бумагъ депозитныхъ эти бумаги оборотомъ со счетомъ подлежащаго депозита и записать ихъ вновь на дебетъ счета процентныхъ бумагъ, кредитуя подлежащій счетъ общественныхъ капиталовъ, т.-е. оборотъ долженъ быть проведенъ по кассѣ такъ, какъ если бы эти процентныя бумаги поступали вновь послѣ выдачи ихъ по назначенію; такой порядокъ необходимъ въ огражденіе отъ какихъ-либо внѣкассовыхъ оборотовъ съ наличностью.

554. Счета имущественные: движимаго, недвижимаго имущества и имущества общественныхъ предпріятій, въ общественномъ хозяйствѣ не должны имѣть никакихъ непосредственныхъ оборотовъ съ кассою или какою-либо наличностью и, какъ правило, не могутъ имѣть оборотовъ и между собою; лишь при условіи уравненія въ концѣ года, за счетъ подлежащихъ бюджетовъ, валюты капитала въ имуществѣ съ валютою счетовъ движимаго и недвижимаго имущества и городскихъ предпріятій, возможно, пріобрѣтеніемъ недвижимаго имущества кредитовать кассу за счетъ недвижимаго имущества или предпріятій. При отсутствіи надлежащимъ образомъ поставленной отчетности по оборудованію и обзаведенію, всякое увеличеніе этихъ счетовъ стоимостью новыхъ сооруженій и оборудованія должно дѣлаться непосредственно черезъ капиталъ имущества, который кредитуется всѣми видами вновь пріобрѣтеннаго или построеннаго имущества, а подлежащіе имущественные счета дебитуются тѣми же суммами. При надлежащей постановкѣ отчетности по оборудованію и обзаведенію, при выдѣленіи всего оборудованія особыми смѣтами, или, по крайней

мѣрѣ, особыми статьями коренной смѣты, имущественные счета дебитуются согласно актовъ построекъ и оборудованія въ суммѣ оконченныхъ построекъ и оборудованія, каковыми суммами кредитуются оцѣночные счета построекъ и сооруженій отдѣльныхъ бюджетовъ; а одновременно счета самыхъ бюджетовъ, или счета ихъ доходовъ, или, наконецъ, счета ихъ капиталовъ дебитуются равными суммами, увеличивая счетъ капитала въ имуществѣ, т.-е. кредитуя послѣдній, до полнаго уравненія капитала въ имуществѣ со всѣми счетами оборудованія: движимости, недвижимости и предпріятій.

555. Всякое уменьшеніе въ имущественныхъ счетахъ, вслѣдствіе утраты какимъ-либо предметомъ его инвентарной стоимости или отчужденія его, производится всегда списываніемъ со счета капитала въ имуществѣ, причемъ послѣдній счетъ дебитуется, а подлежащій счетъ имущества кредитуется. Однако, такое списываніе допустимо только въ томъ случаѣ, если одновременно уменьшается первоначальное право на эти предметы и нельзя предполагать его возстановленія или не слѣдуетъ сохранить его въ первоначальной суммѣ. Когда необходимо сохранить право на имущество въ первоначальной стоимости, напр., при выкупѣ концессіи, то выкупная стоимость, независимо отъ дѣйствительной стоимости переходящаго за истеченіемъ срока концессіи имущества, должна быть разложена на другіе предметы или должна сохраняться на счетѣ подлежащаго имущества, обыкновенно предпріятій, если для учета этой потери, которая аналогична счету первоначальныхъ затратъ, счету фирмы и т. п., не открывается одного общаго счета.

556. Имѣя въ виду необходимость и важность сохраненія имущества общественнаго хозяйства въ полной неприкосновенности, считая, что какая-либо утрата этимъ имуществомъ первоначальной стоимости, безъ замѣны его равноцѣннымъ или болѣе цѣннымъ имуществомъ, принципіально недопустима, надлежитъ допускать списываніе со стоимости имущества съ большою осторожностью. Какъ правило, считается возможнымъ списываніе только движимаго имущества въ общемъ счетѣ движимаго имущества общественныхъ учрежденій; списываніе мелкаго хозяйственнаго инвентаря, но не оборудованія, можно допускать и по счету имущества общественныхъ предпріятій, первоначальная стоимость котораго также не должна быть уменьшаема.

## 9. Недопустимые въ общественномъ хозяйствѣ обороты между счетами.

Недопустимые обороты: въ бюджетахъ, имущественныхъ счетахъ, капиталахъ и условныхъ счетахъ.

557. Кромѣ указанныхъ возможныхъ и наиболѣе характерныхъ оборотовъ между различными счетами, могутъ имѣть мѣсто различные случайные обороты, перечислить которые систематически затруднительно, поэтому важно указать предѣлъ возможныхъ и допустимыхъ оборотовъ, опредѣливъ, какіе обороты должны считаться недопустимыми.

558. Въ общественномъ хозяйствѣ всѣ текущіе доходы и расходы должны быть поставлены на счетъ опредѣленнаго бюджета, а потому всѣ разсчеты между бюджетами, если они являются слѣдствіемъ позднѣйшаго распредѣленія расходовъ или доходовъ, должны считаться неправильными и показываютъ на отсутствіе надлежащаго условнаго счета, нормированнаго или резервомъ, или фондомъ. При наличности счетовъ кредиторовъ, недопустимы никакіе обороты кассы, дебитующіе бюджеты, недопустимы вовсе никакіе обороты между процентными бумагами и бюджетами, а также обороты между недоимщиками, подотчетными лицами, дебиторами и бюджетами. Въ теченіе года недопустимы обороты между городскими капиталами и бюджетами, между счетами движимаго и недвижимаго имущества или счетомъ имущества предпріятій и бюджетами. Отсюда слѣдуетъ, что въ теченіе года непосредственная связь бюджета со счетами активными сводится къ установленію посредствомъ кассы текущихъ доходовъ бюджета.

559. Въ общественномъ хозяйствѣ всякое измѣненіе въ активныхъ счетахъ должно вытекать изъ бюджетовъ, обороты которыхъ приводятъ къ измѣненію опредѣленнаго рода имущества, т.-е. даютъ или наличныя средства, или оставляютъ послѣ себя движимое и недвижимое имущество, превращеніе же одного рода имущества въ другой, какъ правило, не входитъ въ задачу общественнаго хозяйства. Отсюда слѣдуетъ, что никакіе непосредственные обороты имущественныхъ счетовъ между собою имѣть мѣста не должны; слѣдовательно, лучше всего избѣгать оборота даже недвижимаго имущества съ кассою при пріобрѣтеніи его. Единственная операція—превращеніе наличныхъ денегъ въ процентныя бумаги и обратно, хотя и практикуется въ общественномъ хозяйствѣ, но и она, до извѣстной степени, бюджетируется по-

средствомъ счета операцій съ процентными бумагами, а не совершается непосредственно со счетомъ кассы.

560. Въ общественномъ хозяйствѣ общественные капиталы непосредственно съ имущественными счетами могутъ имѣть обороты, увеличивающіе ихъ наличность, т.-е. кредитующіе эти капиталы, но не могутъ имѣть оборотовъ, уменьшающихъ ихъ наличность, т.-е. дебитующихъ капиталы, и дебитованіе этихъ капиталовъ можетъ совершаться только черезъ посредство подлежащихъ бюджетовъ. Слѣдовательно, какъ правило, никакія непосредственныя выдачи изъ общественныхъ капиталовъ имѣть мѣста не должны.

561. Неприкосновенные капиталы вовсе не могутъ дебитоваться. Спеціальные капиталы могутъ дебитоваться, кредитуя или счетъ особеннаго бюджета, или счетъ капитала въ имуществѣ. Запасный капиталъ можетъ дебитоваться, кредитуя или бюджеты— обыкновенный и присоединенные, или фонды, или резервы, или капиталъ въ имуществѣ. Капиталы кооперативныхъ предпріятій могутъ дебитоваться, кредитуя соотвѣтствующіе бюджеты этихъ предпріятій. Капиталы облигаціонныхъ и ипотечныхъ займовъ могутъ дебитоваться, только кредитуя капиталъ въ имуществѣ.

562. Особенное положеніе занимаетъ капиталъ въ имуществѣ: валюта его точно соотвѣтствуетъ разности между суммою по всѣмъ счетамъ мало подвижнаго имущества (имущества движимаго, недвижимаго и предпріятій) и суммою капитала облигаціонныхъ и ипотечныхъ займовъ. Пришедшее въ негодность имущество списывается, дебитуя счетъ капитала въ имуществѣ и кредитуя одинъ изъ счетовъ мало подвижнаго имущества. Никакое дебитованіе счета капитала въ имуществѣ, кромѣ только что указаннаго, имѣть мѣста не можетъ, и никакіе расходы не могутъ быть относимы на счетъ этого капитала. Правильнѣе всего счетъ капитала въ имуществѣ поставить такъ, чтобы его кредитованіе совершалось не непосредственно съ бюджетами, а черезъ посредство капиталовъ, принадлежащихъ этимъ бюджетамъ, для чрезвычайнаго бюджета (постройки изъ заемныхъ суммъ) капиталомъ является его-же счетъ доходовъ чрезвычайнаго бюджета.

563. Счета депозитовъ не могутъ совершать оборотовъ между собою и не могутъ быть дебитуемы ни счетами бюджетовъ, ни счетами кредиторовъ, а всѣ неподлежащія выдачѣ за давностью или по другимъ причинамъ суммы причисляются къ запасному капиталу.

564. Счета кредиторовъ не могутъ совершать оборотовъ между собою, могутъ кредитовать депозиты, но это лучше дѣлать

черезъ кассу, не могутъ дебитовать депозитовъ, могутъ быть дебитуемы кассою, но, вообще говоря, не могутъ кредитовать кассу и кредитуются исключительно бюджетами. Всѣ суммы, неподлежащія выдачѣ за давностью и относящіяся къ истекшимъ бюджетнымъ періодамъ, причисляются къ запасному капиталу.

565. Всѣ условные счета, при правильной постановкѣ, распредѣляются по бюджетамъ въ установленные сроки и во всемъ совершаютъ свои обороты сходно съ оборотами бюджетовъ, только, какъ правило, они не должны имѣть никакихъ оборотовъ съ капиталами, кромѣ запаснаго — при заключеніи годичной отчетности, если на этихъ счетахъ имѣется фактурная прибыль или фактурный убытокъ.

566. Если по этимъ или инымъ причинамъ приходится допустить какой-либо исключительный оборотъ, то надлежитъ, совершивъ его, подробно изложить содержаніе его въ отчетахъ, со ссылкою на документы и принять мѣры, если возможно, къ устраненію подобныхъ оборотовъ въ будущемъ.

## 10. Балансъ всей системы счетовъ.

Балансъ общественнаго хозяйства, какъ выраженіе устойчиваго равновѣсія хозяйственныхъ массъ.—Условія устойчиваго равновѣсія въ балансѣ.—Счета пассива, или капиталы общественнаго хозяйства, какъ нормы хозяйственной дѣятельности.—Нормировка актива общественнаго хозяйства съ одной стороны смѣтами, съ другой—капиталами.

567. Во всякой правильно составленной системѣ счетовъ должно имѣть мѣсто полное равенство между стоимостью экономическихъ благъ, представленныхъ рядомъ имущественныхъ счетовъ актива—съ одной стороны, и цѣнностью юридическихъ обязательствъ и нормъ, представленныхъ въ рядѣ капитальныхъ счетовъ пассива,—съ другой стороны, для чего тѣ и другія должны быть измѣрены одною общею мѣрою—деньгами. Соціальный вѣсъ, или денежная оцѣнка тѣхъ и другихъ хозяйственныхъ массъ, долженъ быть одинъ и тотъ же, если только въ данный моментъ всѣ операціи хозяйства закончены.

568. Въ общественномъ хозяйствѣ хозяйственная дѣятельность вноситъ не только статическія измѣненія въ оцѣнкѣ имущества и обязательствъ, но и связана съ постоянною причиною или источникомъ переоцѣнки—бюджетомъ, оборотъ котораго, выражая массу постояннаго потребленія, имѣетъ самъ по себѣ соціальный вѣсъ, соединяя въ себѣ свойства какъ экономическихъ,

такъ и юридическихъ отношеній. Сосредоточенность, или концентрація, всѣхъ измѣненій въ бюджетныхъ счетахъ, въ теченіе всего бюджетнаго періода, ведетъ къ тому, что рядъ активныхъ и пассивныхъ счетовъ обладаетъ тенденціею не къ измѣненію, а къ сохраненію первоначальнаго состоянія и къ образованію мало подвижныхъ статическихъ счетовъ, валюта которыхъ въ активѣ и пассивѣ остается уравновѣшенною при всякихъ оборотахъ, т.-е. даетъ самостоятельный балансъ, ненарушимый при всѣхъ оборотахъ хозяйства. Наконецъ, если бюджетъ составленъ правильно, то въ результатѣ счетъ всѣхъ измѣненій, или счетъ всѣхъ бюджетовъ, закрывается, т.-е. расходы уравновѣшиваются доходами. Это динамическое равновѣсіе еще болѣе укрѣпляетъ статическое равновѣсіе, а въ цѣломъ, при правильномъ направленіи хозяйственной дѣятельности, сальдо статическое и сальдо динамическое не только равны, но каждое въ отдѣльности, будучи нулевымъ, даетъ балансъ, т.-е. статическая и динамическая части строго и устойчиво разграничены. Итакъ, при соблюденіи принципа бюджетнаго равновѣсія, процессъ потребленія завершается, въ противность процессу производства и процессу накопленія, безъ всякаго нарушенія равновѣсія между имуществомъ и обязательствами.

569. Для того, чтобы въ бюджетномъ хозяйствѣ имѣло мѣсто постоянное равенство или балансъ, между всѣмъ имуществомъ и всѣми обязательствами, необходимо и достаточно, чтобы система счетовъ этого хозяйства была построена съ соблюденіемъ всѣхъ законовъ правильной систематизаціи: 1) закона подобія (однородности), требующаго группировки хозяйственныхъ массъ по подобію, 2) закона причинности, исходя изъ котораго система необходимыхъ счетовъ выводится, какъ необходимое слѣдствіе, изъ бюджета—причины хозяйственной дѣятельности, 3) закона развитія, при примѣненіи котораго бюджетъ разлагается въ рядъ бюджетныхъ счетовъ, по степени постоянства источниковъ дохода, имущество раздѣляется на рядъ имущественныхъ счетовъ—по степени подвижности, обязательства—на рядъ капитальныхъ счетовъ—по степени изъемлемости. Въ цѣломъ, окончательное урегулированіе системы совершается по закону счетнаго приспособленія, исходя изъ котораго система счетовъ дополняется рядами условныхъ счетовъ, сообразно съ тѣми особенными условіями, которыя опредѣляютъ хозяйственную дѣятельность въ данномъ мѣстѣ и въ данное время, для достиженія конечной цѣли всякой систематизаціи—построенія устойчивой системы.

570. Вся система и каждый счетъ въ отдѣльности должны удовлетворять требованіямъ закона устойчивости, составляя въ

цѣломъ такую систему, въ которой каждый счетъ или каждая совокупность хозяйственныхъ массъ состоитъ изъ такихъ элементовъ, которые связаны опредѣленнымъ и постояннымъ взаимодѣйствіемъ. Необходимо стремиться къ тому, чтобы привести содержаніе каждаго счета къ возможно полному единству, т.-е. достичь того, чтобы каждый счетъ въ цѣломъ служилъ общимъ цѣлямъ и общимъ задачамъ даннаго хозяйства, опредѣляя и выражая ихъ.

571. Когда система счетовъ построена съ соблюденіемъ всѣхъ законовъ правильной систематизаціи и представляетъ въ цѣломъ устойчивую систему, необходимо между всѣми счетами данной системы установить опредѣленную корреспонденцію или взаимодѣйствіе,—проложить правильный путь всѣмъ возможнымъ и допустимымъ въ интересахъ хозяйства оборотамъ. Эта корреспонденція должна носить устойчивый характеръ, для чего необходимо приспособить ее къ условіямъ, опредѣляющимъ дѣятельность хозяйства въ данномъ мѣстѣ и въ данное время, но приспособленіе не должно покупаться цѣною отступленія отъ тѣхъ принциповъ, которыми должно руководиться при веденіи общественнаго хозяйства.

572. Всѣ экономическія и юридическія отношенія въ общественномъ хозяйствѣ должны вытекать изъ бюджетнаго права, сущность котораго заключается въ развитіи права самоопредѣленія всѣхъ общественныхъ нуждъ—съ одной стороны и права самообложенія—съ другой стороны; эти права должны быть взаимно уравновѣшены, что достигается и осуществляется въ наиболѣе устойчивой формѣ развитіемъ и расширеніемъ избирательнаго права.

573. Взаимная уравновѣшенность права самоопредѣленія и права самообложенія находитъ свое счетное выраженіе и денежную оцѣнку въ бюджетномъ равновѣсіи, которое требуетъ, чтобы всѣ расходы, вызываемые удовлетвореніемъ общественныхъ нуждъ, не выходили за предѣлы тѣхъ доходовъ, которыми располагаетъ общественное управленіе по праву обложенія тѣхъ классовъ общества, которые участвуютъ въ общественномъ управленіи.

574. Для поддержанія бюджетнаго равновѣсія всѣ текущіе расходы общественнаго хозяйства въ полномъ объемѣ должны ставиться въ связь съ напередъ опредѣленными текущими доходами этого хозяйства, какая связь устанавливается бюджетнымъ закономъ, или смѣтою, на опредѣленный, обыкновенно, годичный періодъ. Задача синтетическаго учета оборотовъ общественнаго хозяйства заключается въ томъ, чтобы показать на счетахъ этихъ оборотовъ то, что всѣ обороты составляютъ опредѣленный бюджетъ,

т.-е. реализуются въ предѣлахъ бюджетнаго закона или смѣты. Отсюда слѣдуетъ, что учетъ оборотовъ общественнаго хозяйства долженъ не только контировать, т.-е. ставить эти обороты на опредѣленный счетъ, но долженъ бюджетировать каждый оборотъ, т.-е. проводить его черезъ счетъ опредѣленнаго бюджета.

575. Обязательное для всякаго правильнаго учета оборотовъ общественнаго хозяйства бюджетированіе оборотовъ требуетъ установленія такой корреспонденціи между счетами, которая обезпечиваетъ развитіе всѣхъ оборотовъ изъ бюджета и сохраняетъ связь ихъ съ бюджетомъ, т.-е. не допускаетъ никакихъ оборотовъ, нераспредѣленныхъ по бюджетнымъ статьямъ. Всякій оборотъ между счетами, совершаемый внѣ связи съ бюджетомъ, если эта связь не можетъ быть возстановлена во всякое время, словомъ, если эта связь не поддерживается прямо или косвенно, есть оборотъ, недопустимый въ общественномъ хозяйствѣ и нарушающій принципъ бюджетнаго равновѣсія—прямо или косвенно.

576. Если нельзя бюджетировать какой-либо оборотъ общественнаго хозяйства, т.-е. нельзя немедленно и точно установить прямую связь его съ бюджетомъ, то установленіе этой связи можетъ быть отсрочено, но при условіи установленія такой связи косвенно. Косвенное бюджетированіе, позволяющее отсрочить окончательное установленіе связи съ бюджетомъ, можетъ быть двухъ родовъ, или а) резервированіе, или б) фондированіе.

577. Резервированіе есть предварительное или условное бюджетированіе, заключающееся въ образованіи, за счетъ текущихъ средствъ опредѣленныхъ бюджетовъ, особыхъ оборотныхъ средствъ—временныхъ капиталовъ, или резервовъ, для производства за ихъ счетъ оборотовъ, распредѣленіе которыхъ по бюджетамъ отсрочено на тотъ или иной срокъ, по тѣмъ или инымъ причинамъ.

578. Фондированіе есть особое бюджетированіе, заключающееся въ образованіи, за счетъ запасныхъ средствъ заключенныхъ бюджетовъ, постоянныхъ оборотныхъ капиталовъ, или фондовъ, для производства въ предѣлахъ каждаго фонда опредѣленнаго рода оборотовъ, распредѣленіе которыхъ отсрочено на тотъ или иной срокъ, по тѣмъ или инымъ причинамъ.

579. Резервированіе связано съ очень сложными оборотами, но оно неизбѣжно въ такомъ общественномъ хозяйствѣ, которое не обладаетъ правильнымъ бюджетомъ, способнымъ дать всѣ необходимыя въ данномъ хозяйствѣ оборотныя средства. Упростить корреспонденцію между счетами общественнаго хозяйства, безъ нарушенія обязательнаго правила бюджетированія всѣхъ оборотовъ, возможно только при такомъ построеніи самаго бюджета, при ко-

горомъ за счетъ послѣдняго оказывается возможнымъ образовать тѣ запасныя средства, которыя позволяютъ замѣнить сложное резервированіе простымъ фондированіемъ.

580. Отсроченное распредѣленіе оборотовъ по бюджетнымъ счетамъ, совершаемое посредствомъ одного контированія, т.-е. учетомъ всѣхъ нераспредѣленныхъ оборотовъ на особыхъ счетахъ, безъ резервированія и фондированія ихъ, даетъ возможность установить простую корреспонденцію въ учетѣ всякаго общественнаго хозяйства, какъ бы неправиленъ и недостаточенъ ни былъ его бюджетъ въ данное время; но такая упрощенная корреспонденція можетъ быть и вполнѣ допустима въ коммерческихъ предпріятіяхъ, несвязанныхъ никакими бюджетными нормами, но противорѣчитъ основному правилу учета всякаго общественнаго хозяйства, обязаннаго бюджетировать свои обороты прямо или косвенно.

581. Въ общественномъ хозяйствѣ, для учета оборотовъ котораго построена устойчивая система счетовъ, съ соблюденіемъ всѣхъ законовъ правильной систематизаціи, и установлена устойчивая корреспонденція, въ которой прямо или косвенно, но строго соблюдается законъ бюджетированія всѣхъ оборотовъ, балансъ, или равенство, между всѣмъ имуществомъ и всѣми обязательствами имѣетъ мѣсто постоянно, такъ какъ поддерживается требованіемъ сохраненія бюджетнаго равновѣсія. Поэтому въ цѣломъ балансъ всѣхъ счетовъ общественнаго хозяйства—активныхъ, пассивныхъ и бюджетныхъ, вытекая изъ бюджетнаго равновѣсія, есть не только формальное, или условное равенство, какое искусственно достигается во всякомъ частномъ хозяйствѣ путемъ инвентаризаціи, но представляетъ необходимое слѣдствіе бюджетнаго равновѣсія.

582. Бюджетное равновѣсіе, будучи уравненіемъ текущихъ общественныхъ нуждъ съ текущими общественными средствами, обращаетъ балансъ общественнаго хозяйства въ уравненіе между всѣми общественными нуждами и всѣми общественными средствами, т.-е. балансъ общественнаго хозяйства можетъ и долженъ быть выраженіемъ устойчиваго равновѣсія между активомъ и пассивомъ, которое должно быть основано на сохраненіи бюджетнаго равновѣсія между текущимъ активомъ, или расходами, и текущимъ пассивомъ, или доходами.

583. Балансъ всякаго частнаго хозяйства выражаетъ простое статическое равенство между массами, находящимися на дебетѣ и кредитѣ счетовъ этого хозяйства; тогда какъ балансъ всякаго общественнаго хозяйства выражаетъ динамическое уравненіе между активными и пассивными массами, которыя поддерживаются въ

равновѣсіи уравновѣшенностью бюджетныхъ массъ и гдѣ статическая и динамическая части баланса абсолютно разграничены.

584. При соблюденіи всѣхъ правилъ бюджетнаго равновѣсія, при устойчивости всей системы счетовъ, при укрѣпленіи этой устойчивости путемъ внесенія въ каждый счетъ достаточнаго единства, при установленіи правильной и простой корреспонденціи между счетами путемъ бюджетированія и фондированія всѣхъ текущихъ операцій, балансъ общественнаго хозяйства пріобрѣтаетъ наибольшую устойчивость, т.-е. уравненіе всѣхъ общественныхъ нуждъ со всѣми общественными средствами совершается съ наибольшею полнотою и наименьшими затратами, причемъ всѣ общественныя обязательства получаютъ особый характеръ, превращаясь въ счетныя нормы хозяйственной дѣятельности.

585. Счетныя нормы есть тѣ счетныя условія, которыя регулируютъ хозяйственную дѣятельность, или, что то же, счетное выраженіе тѣхъ условій, при которыхъ хозяйственная дѣятельность можетъ считаться правильною и отвѣчающею требованіямъ общественнаго хозяйства. Такимъ образомъ, правильная систематизація всѣхъ оборотовъ общественнаго хозяйства превращаетъ пассивъ общественнаго хозяйства въ счета разныхъ нормъ хозяйственной дѣятельности, результаты которой находятъ свое выраженіе въ активѣ—на счетахъ всякаго рода имущества или въ расходахъ каждаго счета бюджета, причемъ обороты каждаго активнаго счета или расходы каждаго бюджетнаго счета нормируются напередъ смѣтами.

586. При правильномъ построеніи ревизіоннаго (синтетическаго) учета, валюта каждаго активнаго счета ограничена двумя нормами: съ одной стороны—предварительною нормою, которая дается смѣтою оборотовъ этого счета — высшій предѣлъ, съ другой стороны—пассивною нормою, которая опредѣляется соотвѣтствующимъ фондомъ, представляющимъ низшій предѣлъ. Слѣдовательно, активъ, выражающій совокупность экономическихъ отношеній,— настоящее положеніе хозяйства, является всесторонне опредѣленнымъ: съ одной стороны—прошлымъ положеніемъ хозяйства, которое своими пассивными счетами, составляющими совокупность юридическихъ отношеній, даетъ начальныя нормы хозяйственной дѣятельности, и, съ другой стороны, будущимъ положеніемъ хозяйства, которое намѣчается напередъ смѣтами, опредѣляющими предстоящіе обороты хозяйства и ставящими конечныя нормы для хозяйственной дѣятельности на опредѣленный періодъ времени.

587. Если къ пассиву общественнаго хозяйства отнести доходы любого бюджетнаго счета, то эти доходы представляютъ

реальную норму расходовъ этого счета, за предѣлы которой не должны переходить расходы ни въ какой моментъ бюджетнаго періода; сначала должны быть доходы, потомъ расходы — таковъ долженъ быть лозунгъ бюджетнаго хозяйства. Запасный капиталъ со всѣми производными отъ него фондами и резервами долженъ быть нормою всѣхъ допустимыхъ дефицитовъ; капиталомъ матеріаловъ долженъ быть нормированъ потребный запасъ матеріаловъ, капиталомъ авансовъ—разные мелкіе расходы, допускаемые безъ бюджетированія; фондъ изъ прибыли предпріятій нормируетъ періодическія капитальныя затраты, регулируя распредѣленіе ихъ по бюджетамъ ряда лѣтъ; капиталъ въ недоимкахъ долженъ опредѣлять норму допустимаго замедленія въ доходахъ и отсроченности во взносѣ всякаго рода бюджетныхъ доходовъ и т. д.

588. Капиталъ въ имуществѣ, вмѣстѣ съ производными отъ него капиталами—капиталомъ облигаціонныхъ займовъ и капиталомъ ипотечныхъ займовъ, долженъ быть нормою, съ одной стороны, свидѣтельствующею о пріобрѣтеніи всего необходимаго обзаведенія и оборудованія изъ бюджетныхъ средствъ, а, съ другой стороны, тотъ же капиталъ опредѣляетъ норму допустимыхъ займовъ, которые не должны превышать валюты капитала въ имуществѣ.

589. Капиталъ неприкосновенный устанавливаетъ норму наименьшаго запаса процентныхъ бумагъ. Капиталъ спеціальный, при правильной постановкѣ, если произведенныя за его счетъ капитальныя затраты возстановляются затѣмъ за счетъ бюджета, становится нормою наименьшаго запаса наличности кассы, каковая можетъ быть обращаема въ запасъ процентныхъ бумагъ, и тогда, вмѣстѣ съ неприкосновеннымъ капиталомъ, спеціальный капиталъ опредѣляетъ норму наибольшаго запаса процентныхъ бумагъ, въ предѣлахъ каковой нормы допустимы временные внутреніе займы до реализаціи внѣшнихъ займовъ.

590. Капиталы всякаго рода кредиторовъ составляютъ фондъ ликвидаціи обязательствъ по отношенію къ третьимъ лицамъ, каковой фондъ, состоя изъ обязательствъ, подлежащихъ удовлетворенію по востребованіи, является нормою наибольшаго запаса наличныхъ средствъ, а поскольку въ цѣломъ—коллективно этотъ фондъ накапливается, а не падаетъ ниже извѣстнаго уровня, онъ является наименьшею нормою оборотныхъ средствъ. Эта норма повышается депозитами, поскольку таковые находятся въ наличныхъ деньгахъ и не изъяты изъ обращенія нахожденіемъ ихъ въ процентныхъ бумагахъ депозитныхъ. Въ здоровомъ бюджетномъ хозяйствѣ, нестрадающемъ дефицитами, должна имѣть мѣсто

тенденція къ возможно болѣе быстрой ликвидаціи и обновленію этого фонда оборотныхъ средствъ, т.-е. не должна имѣть мѣста задержка въ разсчетахъ съ кредиторами и вкладчиками депозитовъ.

591. При соблюденіи всѣхъ счетныхъ нормъ хозяйственной дѣятельности, находящихъ свое реальное выраженіе въ различныхъ счетахъ пассива, а также при нормировкѣ всѣхъ оборотовъ на счетахъ актива особыми смѣтами, вся хозяйственная дѣятельность ставится въ строго опредѣленные предѣлы, благодаря которымъ балансъ общественнаго хозяйства, представляющій совокупность всѣхъ исчисленныхъ хозяйственныхъ отношеній, пріобрѣтаетъ и сохраняетъ характеръ устойчиваго динамическаго равновѣсія, а всѣ колебанія или отклоненія носятъ временный—періодическій характеръ.

592. Цѣль правильно поставленнаго ревизіоннаго (синтетическаго) учета заключается въ доведеніи всѣхъ обязательствъ общественнаго хозяйства до значенія внѣшнихъ, интегральныхъ (общихъ) нормъ хозяйственной дѣятельности, а задача его сводится къ изслѣдованію всѣхъ возможныхъ отклоненій отъ этихъ нормъ и устраненію ихъ причинъ, благодаря чему вліяніе субъективизма въ оцѣнкѣ хозяйственныхъ отношеній сводится къ возможному минимуму. Наблюденіе же за тѣмъ, чтобы всѣ обороты общественнаго хозяйства не выходили изъ предѣловъ тѣхъ нормъ хозяйственной дѣятельности, которыя даются смѣтами, составляетъ задачу правильно поставленнаго контрольнаго (аналитическаго) учета, конечная цѣль котораго сводится къ установленію внутреннихъ дифференціальныхъ (частныхъ) нормъ хозяйственной дѣятельности и къ доведенію ихъ до значенія обязательныхъ нормъ. Такимъ образомъ, ревизіонный (синтетическій) учетъ превращаетъ счета внѣшнихъ обязательствъ въ нормы внѣшнихъ хозяйственныхъ отношеній, какъ экономическихъ, такъ и юридическихъ, а контрольный (аналитическій) учетъ, обратно, нормамъ внутреннихъ отношеній, выведеннымъ путемъ наблюденія надъ хозяйственною дѣятельностью, придаетъ силу и значеніе внутреннихъ обязательствъ, съ которыми должна считаться администрація хозяйства въ своей хозяйственной дѣятельности.

593. Придать дѣлу ревизіи опредѣленныя формы и выработать методы ревизіи, т.-е. намѣтить пути ея, долженъ ревизіонный (синтетическій) учетъ; выработать формы контроля и установить методы его долженъ контрольный (аналитическій) учетъ. Счетная ревизія и счетный контроль въ общественномъ хозяйствѣ должны итти рука объ руку, ими начинается и кончается весь

учетъ хозяйства, ими, съ двухъ сторонъ, нормируется вся хозяйственная дѣятельность; безъ нихъ учетъ вырождается въ безсмысленную и безсознательную регистрацію, проникается пустымъ или угодливымъ формализмомъ, который услужливо представляетъ результаты всякаго хозяйства въ блестящемъ видѣ, несоотвѣтствующемъ истинѣ и, вообще, искажаетъ результатъ дѣятельности. Счетная ревизія и счетный контроль есть сущность всякаго правильнаго учета общественнаго хозяйства.

ОТДѢЛЪ III.

# Правила регистраціи.

ПОСТРОЕНІЕ ФОРМЪ.

## I. Счетные документы.

### 1. Опредѣленіе счетныхъ документовъ.

Значеніе документовъ. — Требованія, которымъ должны удовлетворять документы.—Документы, какъ элементарные отчеты.—Предварительная ревизія документовъ въ формальномъ отношеніи.—Ревизія документовъ по существу параллельно съ производствомъ учета ихъ.—Роль документовъ въ ревизіонномъ и контрольномъ учетѣ.

594. Различныя фазы хозяйственной дѣятельности должны быть отмѣчены въ опредѣленныхъ письменныхъ, напередъ устанавливаемыхъ формахъ, называемыхъ документами. Документы должны быть зарегистрированы въ счетахъ баланса: содержаніе баланса тѣмъ самымъ оформливается документами.

595. Въ документахъ хозяйственная дѣятельность оставляетъ свои видимые слѣды, свидѣтельствующіе о ходѣ и направленіи этой дѣятельности и отмѣчающіе послѣдовательно всѣ главнѣйшія операціи и фазы тѣхъ операцій, изъ которыхъ слагается эта дѣятельность, съ указаніемъ, какъ времени и мѣста производства каждой хозяйственной операціи въ той или иной фазѣ, такъ и того или иного отношенія хозяйства къ опредѣленнымъ лицамъ или вещамъ.

596. Во всякомъ документѣ обязательно указаніе даты, отмѣчающей время операціи, мѣста производства операціи, лица, съ которымъ или посредствомъ котораго совершается операція, и того предмета въ данномъ хозяйствѣ, къ которому относится данная операція. Документы, какъ засвидѣтельствованные самою администраціею акты ея хозяйственной дѣятельности, для внушенія довѣрія должны составляться и поступать въ установленные сроки и по истеченіи возможно краткаго періода послѣ совершенія от-

мѣченной ими операціи. Документъ долженъ считаться тѣмъ болѣе сомнительнымъ, чѣмъ болѣе протекло времени отъ момента совершенія отмѣченной имъ операціи. Поэтому, даже для такихъ документовъ, по отношенію къ которымъ признается право представленія ихъ по усмотрѣнію составителя, назначается краткій срокъ предъявленія, по истеченіи котораго каждый документъ, какъ бы онъ ни былъ безспоренъ по существу, долженъ признаваться по формальнымъ основаніямъ недѣйствительнымъ.

597. Ходъ документовъ во всякомъ правильно организованномъ хозяйствѣ долженъ совершаться съ надлежащей послѣдовательностью, т.-е. каждый родъ документовъ долженъ предъявляться къ учету въ напередъ установленный срокъ, а однородные документы—въ хронологическомъ порядкѣ.

598. Счетнымъ документомъ можетъ быть лишь документъ, обладающій денежною валютою. Опредѣленіе того, какіе счетные документы подлежатъ учету, должно быть предоставлено счетному органу. Всякій новый документъ хозяйственной дѣятельности долженъ быть предъявленъ счетному органу для опредѣленія, подлежитъ онъ или не подлежитъ учету. Первоначальная денежная валюта каждаго документа должна устанавливаться агентами администраціи, за которыми признается право самооцѣнки, но эта субъективная оцѣнка первоначальной денежной валюты систематически переоцѣнивается счетнымъ органомъ. Цѣль учета состоитъ въ томъ, чтобы путемъ систематической переоцѣнки первоначальной, всегда субъективной оцѣнки, т.-е. путемъ методическаго переучета, ограничить или вовсе устранить субъективизмъ оцѣнокъ и установить объективную оцѣнку всѣхъ операцій даннаго хозяйства, несмотря на то, что въ основу такой оцѣнки первоначально кладется субъективная оцѣнка агентовъ администраціи.

599. Всѣ документы, признанные счетнымъ органомъ подлежащими предъявленію къ учету, называются оправдательными документами. Сроки предъявленія оправдательныхъ документовъ и форма ихъ должны быть установлены по соглашенію между органами администраціи и счетнымъ органомъ, причемъ кассовые оправдательные документы по доходамъ и расходамъ, какъ правило, представляются неотложно, такъ какъ безъ документовъ ни одна кассовая операція не производится. Если соглашенія относительно срока и формы оправдательныхъ документовъ между администраціею и счетнымъ органомъ, по какимъ-либо причинамъ, не могло состояться, то долженъ дѣйствовать прежній срокъ и старая форма.

* *600.* Если оправдательный документъ не представленъ въ установленный срокъ, то счетный органъ можетъ отказать въ учетѣ его, если этимъ документомъ опредѣляются внутреннія отношенія; если же отсутствуетъ документъ, опредѣляющій внѣшнія отношенія, то счетному органу должно быть предоставлено право пріостановки операцій, подлежащихъ оправданію документами, а совершеніе операцій безъ документа должно вести къ лишенію виновныхъ агентовъ права на самооцѣнку такихъ операцій, каковое право переходитъ къ счетному органу, первоначальная оцѣнка котораго обращается въ начетъ на агента, виновнаго въ непредставленіи документа по совершенной имъ операціи. Такой порядокъ надлежитъ примѣнять во всей строгости къ операціямъ отчетнаго года, въ случаѣ непредставленія документовъ въ сроки, установленные для заключенія годичной отчетности.

* *601.* Задержка въ ходѣ документовъ есть главное препятствіе для установленія правильной отчетности. Очень рѣдко задержка документовъ имѣетъ за себя достаточныя основанія; напротивъ, почти всегда недоставленіе оправдательнаго документа въ положенный срокъ говоритъ о производствѣ какой-либо хозяйственной операціи съ нарушеніемъ въ чемъ-либо установленныхъ формъ и, слѣдовательно, всякая задержка является вѣрнымъ признакомъ такихъ произвольныхъ дѣйствій администраціи, которыя если не связаны съ явнымъ злоупотребленіемъ, то, во всякомъ случаѣ, прямо или косвенно нарушаютъ интересы даннаго хозяйства и направлены къ вуалированію тѣхъ или иныхъ актовъ хозяйственной дѣятельности.

602. Оправдательный документъ есть элементарный отчетъ. Весь дальнѣйшій учетъ этихъ документовъ есть ничто иное, какъ систематизація этихъ элементарныхъ отчетовъ для составленія ряда болѣе общихъ отчетовъ, имѣющихъ цѣлью дать полный отчетъ о движеніи денежныхъ суммъ даннаго хозяйства за извѣстный періодъ хозяйственной дѣятельности.

603. Всѣ формы учета представляютъ комбинацію оправдательныхъ документовъ. Каждая письменная комбинаціонная форма представляетъ коллективный документъ, а полная совокупность коллективныхъ документовъ приводитъ къ тому заключительному коллективному документу всей хозяйственной дѣятельности, который называется отчетомъ о движеніи суммъ за опредѣленный періодъ.

* *604.* Всякій оправдательный документъ при регистраціи въ порядкѣ ревизіоннаго (синтетическаго) учета долженъ войти въ рядъ однородныхъ документовъ, совокупность которыхъ соста-

вляетъ коллективный документъ, который въ свою очередь представляетъ подготовительную фазу отчета. Отсюда слѣдуетъ, что всякое опозданіе въ срокѣ представленія оправдательнаго документа нарушаетъ стройность учета и вноситъ безпорядокъ въ ряды другихъ документовъ, задерживаетъ ходъ систематизаціи, а иногда нарушаетъ и правильное теченіе всего учета. Мало того, безпорядочный ходъ документовъ дѣлаетъ несравнимыми данныя учета двухъ отчетныхъ періодовъ, чѣмъ у счетнаго органа отнимается самое сильное орудіе счетной ревизіи, заключающееся въ постоянномъ примѣненіи метода сравнительнаго изслѣдованія, состоящаго въ сопоставленіи операцій даннаго періода съ операціями предшествующаго періода.

605. Всякое отступленіе въ оправдательномъ документѣ отъ установленной формы дѣлаетъ документъ сомнительнымъ, требуетъ спеціальнаго изслѣдованія и дополненія необходимыми данными. Отсюда слѣдуетъ, что всякій оправдательный документъ долженъ быть по установленной формѣ заполненъ безъ всякихъ пробѣловъ, иначе невполнѣ оформленные документы или задерживаютъ учетъ или, при допущеніи учета ихъ съ пробѣлами, могутъ вести къ ошибочнымъ записямъ, которыя не всегда могутъ быть исправлены, даже при заключеніи годичной отчетности.

606. Одна изъ важнѣйшихъ задачъ ревизіоннаго (синтетическаго) учета есть провѣрка всякаго оправдательнаго документа, какъ съ формальной стороны, такъ и по существу. На всемъ протяженіи ревизіи, отъ начала до конца, идетъ непрерывная оцѣнка—переучетъ каждаго оправдательнаго документа. Каждая запись этого документа есть въ то же время и актъ ревизіи его, а каждая повторная запись имѣетъ своею цѣлью переучетъ какой-либо комбинаціи документовъ. Первая запись документовъ не должна совершаться ранѣе, чѣмъ представленные документы могутъ быть признаны правильными съ формальной стороны, послѣдняя запись должна быть связана съ признаніемъ правильности представленныхъ документовъ по существу. Самое число необходимыхъ записей находится въ тѣсной связи съ задачами всесторонней ревизіи.

607. Ревизіонный (синтетическій) учетъ документовъ можетъ начинаться лишь съ момента признанія какого-либо подлежащаго учету документа правильнымъ съ формальной стороны. Каждая новая форма синтетическаго учета необходима лишь постольку, поскольку она содѣйствуетъ провѣркѣ по существу принятыхъ къ учету и формально правильныхъ документовъ. Съ момента признанія какого-либо оправдательнаго документа правильнымъ по

существу, этотъ оправдательный документъ, входя въ послѣднюю форму синтетическаго учета, принимается въ ней окончательно.

* *608.* Ревизіонный (синтетическій) учетъ документовъ можно прекращать, когда безспорность документовъ съ формальной стороны и по существу окончательно установлена, производя дальнѣйшій учетъ такого рода безспорныхъ документовъ въ порядкѣ контрольнаго (аналитическаго) учета. Слѣдовательно, развитіе формъ синтетическаго учета находится въ тѣсной связи съ возможностью углубить и расширить задачи ревизіи усовершенствованіемъ методовъ учета или измѣненіями въ самой организаціи хозяйства.

* *609.* Въ небольшихъ общественныхъ хозяйствахъ представляется возможность ждать представленія такихъ документовъ, которые съ формальной стороны и по существу безспорны. При такой отсроченности учета, равносильной предоставленію всей ревизіи самой администраціи, создается возможность полной замѣны ревизіоннаго (синтетическаго) учета контрольнымъ (аналитическимъ) учетомъ по формамъ камеральной бухгалтеріи. Въ небольшихъ общественныхъ хозяйствахъ, при ограниченномъ количествѣ документовъ, такое упрощеніе учета легко выполнимо и допустимо, если вся хозяйственная дѣятельность достаточно регламентирована смѣтами и регулируется предварительными распоряженіями, не выходя за предѣлы простыхъ кассовыхъ операцій.

* *610.* Въ частномъ хозяйствѣ, неимѣющемъ смѣты и совершающемъ мѣновыя операціи съ самымъ имуществомъ, ни при какой отсроченности учета нельзя дойти до установленія безспорности документа, путемъ какой-либо предварительной ревизіи, а потому въ этомъ хозяйствѣ всѣ операціи остаются спорными до полной ликвидаціи самаго дѣла и должны провѣряться непрерывно, параллельно съ учетомъ. Слѣдовательно, въ частномъ хозяйствѣ ни при какихъ условіяхъ нельзя замѣнить ревизіонный (синтетическій) учетъ контрольнымъ (аналитическимъ) и самое примѣненіе какихъ-либо формъ контрольнаго (аналитическаго) учета иначе, какъ во второмъ порядкѣ учета, незаконно, хотя особая форма чисто контрольнаго (аналитическаго) учета здѣсь на практикѣ широко распространена и состоитъ въ сведеніи учета къ разложенію общаго итога баланса, посредствомъ болѣе или менѣе произвольныхъ счетовъ, на рядъ частныхъ цифровыхъ итоговъ, неоправданныхъ ссылками на документы, что лишаетъ возможности произвести ревизію счетовъ по существу. Такой порядокъ въ счетной практикѣ частныхъ хозяйствъ господствуетъ вездѣ и есть одна изъ главныхъ причинъ того, что въ частномъ хозяй-

ствѣ интересы третьихъ лицъ не ограждены существующими формами учета.

* *611.* Строго говоря, всякое пользованіе контрольнымъ (аналитическимъ) учетомъ въ частномъ хозяйствѣ иначе, какъ въ цѣляхъ статистическихъ, должно быть воспрещено закономъ: всякое деталированіе должно въ немъ слѣдовать, а не предшествовать общему учету, т.-е. всякія вспомогательныя книги, всякіе меморіалы съ предварительными записями по простой системѣ не должны допускаться. Учетъ оборотовъ частнаго хозяйства долженъ начинаться съ общихъ записей ревизіоннаго (синтетическаго) учета перваго порядка и развиваться въ подробныхъ записяхъ ревизіоннаго же учета второго порядка на основаніи опредѣленныхъ, письменно отмѣченныхъ указаній въ книгахъ ревизіоннаго учета перваго порядка.

* *612.* Въ сложномъ общественномъ хозяйствѣ установленіе безспорности каждаго оправдательнаго документа не параллельно съ ревизіоннымъ учетомъ, а путемъ предварительной внѣсистемной ревизіи привело бы къ такому накопленію незарегистрированныхъ документовъ въ разныхъ учрежденіяхъ, благодаря которому всякій систематическій учетъ отсрочивался бы на неопредѣленно долгое время и хронически запаздывалъ. Поэтому въ этихъ сложныхъ общественныхъ хозяйствахъ нельзя подойти къ организаціи своевременнаго и правильнаго контрольнаго (аналитическаго) учета безъ производства самой ревизіи параллельно съ учетомъ, т.-е. безъ организаціи предварительнаго ревизіоннаго (синтетическаго) учета.

613. Ревизіонный (синтетическій) учетъ въ общественномъ хозяйствѣ долженъ быть отдѣленъ отъ контрольнаго (аналитическаго); первый учетъ долженъ кончаться тамъ, гдѣ начинается второй; въ задачу ревизіоннаго учета не долженъ входить анализъ, а, слѣдовательно, и какое-либо сопоставленіе операцій со смѣтою. Напротивъ, контрольный учетъ не долженъ совершаться бухгалтерскимъ—книжнымъ способомъ, а строго аналитическимъ методомъ, т.-е. статистически. Ревизіонный учетъ, безъ помощи какихъ-либо контрольныхъ книгъ, долженъ приводить къ общей систематизаціи оборотовъ хозяйства, параллельно съ ревизіею оправдательныхъ документовъ; а затѣмъ, детальную систематизацію, нетребующую ревизіи, но требующую постояннаго счетнаго контроля, надо довести, безъ помощи какихъ-либо бухгалтерскихъ книгъ—статистически до полнаго сопоставленія отчетныхъ данныхъ со смѣтою.

## 2. Границы ревизіоннаго учета.

Требованіе формальной безспорности документовъ для начала учета. — Уровень ревизіоннаго учета. — Опредѣленія управы, составляющія рядъ начинательныхъ документовъ. — Ряды прочихъ документовъ, какъ производные ряда опредѣленій управы. — Устойчивость рядовъ.

614. Въ ревизіонномъ учетѣ необходимо точно опредѣлить, т.-е. оформить границу, съ которой можетъ начинаться этотъ учетъ и за предѣлы которой онъ не долженъ выходить, если нельзя раздвинуть эти границы съ соблюденіемъ того условія, которое необходимо для обезпеченія правильнаго ревизіоннаго учета. Это необходимое условіе, какъ сказано, заключается въ томъ, что ревизіонный учетъ можетъ и долженъ начинаться лишь съ того момента, когда предварительною ревизіею установлено, что документы, подлежащіе учету, безспорны съ формальной стороны.

* *615.* Отсюда слѣдуетъ, что и граница ревизіоннаго учета должна быть установлена рядомъ такихъ документовъ, которыхъ провѣрка съ формальной стороны требуетъ возможно меньше времени или, по самому характеру документовъ, вовсе не требуется. Важно, чтобы въ рядѣ такихъ документовъ хозяйственная дѣятельность находила свое полное выраженіе, т.-е. обходъ или прорывъ границъ ревизіи опредѣленнымъ рядомъ этихъ документовъ былъ невозможенъ. Съ этой формальной границы хозяйственной дѣятельности и долженъ начинаться ревизіонный учетъ.

* *616.* Чѣмъ раньше можетъ быть установленъ формальный документъ ревизіи, опредѣляющій границы послѣдней, тѣмъ раньше можетъ начинаться ревизіонный учетъ операцій даннаго хозяйства и тѣмъ шире могутъ быть объемъ и задачи этого учета, и, обратно, чѣмъ позднѣе можно установить такую границу, тѣмъ дальше отодвигается начало ревизіоннаго учета и тѣмъ болѣе суживаются объемъ и задачи этого учета. Всѣ попытки раздвинуть рамки ревизіоннаго учета безъ установленія той естественной границы, которая опредѣляется предварительною ревизіею всѣхъ документовъ въ формальномъ отношеніи, для чего эта ревизія должна исходить изъ какихъ-либо безспорныхъ въ формальномъ отношеніи документовъ, кончаются и не могутъ не кончаться полною неудачею или вносятъ много осложненій и путаницы въ дѣло учета.

617. Если совокупность начинательныхъ документовъ, выбранныхъ для проведенія основной границы ревизіоннаго учета, не

имѣетъ исчерпывающей полноты, т.-е. не охватываетъ всей хозяйственной дѣятельности въ полномъ объемѣ, напр., рядъ документовъ прерывается, вслѣдствіе отсутствія документовъ этого рода по какимъ-либо операціямъ, или рядъ документовъ разстраивается, вслѣдствіе непослѣдовательнаго хода ихъ, то такая совокупность начинательныхъ документовъ непригодна для установленія границы ревизіоннаго учета, и на такихъ документахъ не можетъ базироваться этотъ учетъ. При неудачномъ выборѣ ряда основныхъ документовъ или формы учета искажаются, или учетъ затягивается на неопредѣленное время, или онъ остается надлежащимъ образомъ незавершеннымъ.

618. Съ точки зрѣнія ревизіоннаго учета абсолютно безспорнымъ въ формальномъ отношеніи документомъ можно считать всякій надлежащимъ образомъ составленный кассовый документъ, но обоснованіе всего синтетическаго учета исключительно на кассовыхъ документахъ суживаетъ объемъ и задачи ревизіоннаго учета, ставя его въ самыя тѣсныя рамки, и придаетъ ему характеръ статическій, такъ какъ кассовый документъ отмѣчаетъ въ каждой операціи ея конечную фазу. Такой учетъ, несмотря на всю его формальную стройность и обоснованность, утрачиваетъ способность настигать своевременно всякую хозяйственную операцію и, будучи вынужденъ всегда считаться съ совершившимся фактомъ, ничего не въ состояніи предупредить и предусмотрѣть. Такой учетъ въ дѣлѣ ревизіи по существу не можетъ сдѣлать почти ничего и есть учетъ чисто формальный. Мало того, такой учетъ долженъ быть законченъ кассовыми же документами только при условіи установленія для бюджетнаго періода календарнаго, а не сѣтнаго года.

619. Въ общественномъ хозяйствѣ, управляемомъ коллегіальными органами, обязанными вести хозяйство по напередъ объявленному плану, есть достаточныя основанія для поднятія уровня синтетическаго учета, такъ какъ въ основу учета можно положить не только рядъ кассовыхъ документовъ, а рядъ распорядительныхъ актовъ, посредствомъ которыхъ приводится въ исполненіе первоначальный планъ или смѣта: таковы опредѣленія управы и постановленія городской думы или земскаго собранія, причемъ на послѣднихъ долженъ основываться учетъ только нѣкоторыхъ особенныхъ операцій, а всѣ текущія хозяйственныя операціи, какъ правило, должны находить свое полное отраженіе въ опредѣленіяхъ управы или, вообще, тѣхъ или иныхъ распорядительныхъ комиссій. Распорядительные акты должны имѣть одну общую регистрацію, независимо отъ того или иного дѣленія

распорядительныхъ функцій между различными органами общественнаго управленія. Чѣмъ предусмотрительнѣе и планомѣрнѣе дѣятельность всѣхъ распорядительныхъ органовъ, тѣмъ ранѣе и въ болѣе полномъ и опредѣленномъ объемѣ предусматривается каждая хозяйственная операція, тѣмъ вѣрнѣе предварительная оцѣнка ея въ денежномъ отношеніи, а потому тѣмъ выше можетъ быть поднятъ уровень ревизіи и тѣмъ шире могутъ быть поставлены ея задачи.

* *620.* Для того, чтобы опредѣленія управы могли быть признаны основнымъ документомъ ревизіоннаго учета, необходимо, чтобы каждое такое опредѣленіе намѣчало точно предѣлъ всякой хозяйственной операціи, а всѣ исполненія вытекали изъ этихъ опредѣленій, т.-е. распорядительные документы опредѣляли ходъ хозяйственной дѣятельности съ исчерпывающею полнотою. Если распорядительныя опредѣленія управы носятъ случайный характеръ и предусматриваютъ только часть хозяйственныхъ операцій, и ими не регулируется планомѣрно и цѣлесообразно ходъ всѣхъ дѣлъ, то уровень ревизіи приходится понизить, а значеніе начинательныхъ документовъ могутъ получить въ этомъ случаѣ только тѣ опредѣленія управы, которыми признаются обязательства къ третьимъ лицамъ и устанавливаются факты поступленія тѣхъ или иныхъ предметовъ, вообще, санкціонируются исполненныя операціи.

621. Вообще, для того, чтобы ревизіонный учетъ могъ совершаться съ надлежащею полнотою и правильностью, кромѣ установленія предварительной провѣрки правильности каждаго документа въ формальномъ отношеніи, необходимо обезпечить построеніе всѣхъ документовъ, подлежащихъ ревизіонному учету, въ устойчивые ряды, дающіе счетъ. Каждый счетъ, принадлежащій къ системѣ ревизіоннаго учета, представляетъ, вообще говоря, ту или иную фазу всѣхъ хозяйственныхъ операцій, обыкновенно, съ каждымъ счетомъ, опредѣляющимъ фазу операціи, связанъ опредѣленной формы документъ, устанавливающій содержаніе счета.

* *622.* Единство въ каждомъ счетѣ, являясь видимымъ выраженіемъ устойчивости этого счета, въ свою очередь обезпечиваетъ устойчивость тому ряду документовъ, который опредѣляетъ содержаніе этого счета. Напр., при отсутствіи единства кассы, записи кассовыхъ документовъ не могутъ совершаться съ тою хронологическою послѣдовательностью, съ которою совершаются самые кассовые обороты, и даже прохожденіе всѣхъ кассовыхъ оборотовъ черезъ счетъ кассы не обезпечено.

* *623.* Въ счетѣ всякаго бюджета единство, обезпеченное смѣтою и единствомъ доходовъ этого бюджета, укрѣпляется еще больше единствомъ такого исполненія смѣты, при которомъ имѣетъ мѣсто единство распорядительныхъ дѣйствій. Это единство распорядительныхъ дѣйствій осуществляется въ формѣ такого рода опредѣленій, посредствомъ которыхъ точно устанавливается на извѣстный срокъ послѣдовательный ходъ и содержаніе предстоящихъ хозяйственныхъ операцій, въ счетъ которыхъ и совершается исполненіе. Если опредѣленіями управы санкціонируются исполненныя операціи въ различныхъ фазахъ ихъ производства, то единство въ исполненіи смѣты нарушается, а вмѣстѣ съ тѣмъ и единство бюджета становится мало обезпеченнымъ, почему такого рода опредѣленія управы представляютъ рядъ документовъ, обладающихъ значительно меньшею устойчивостью.

624. Рядъ документовъ можетъ быть признанъ устойчивымъ, если онъ обладаетъ исчерпывающею полнотою, для чего всѣ безъ исключенія операціи даннаго хозяйства, которыя должны пройти опредѣленную фазу, должны быть отмѣчены въ этой фазѣ рядомъ документовъ; причемъ, ходъ документовъ долженъ совершаться съ тою же хронологическою послѣдовательностью, съ какою совершается прохожденіе самыхъ операцій черезъ данную фазу. Только рядъ такихъ начинательныхъ документовъ, какъ опредѣленія управы, долженъ опредѣлять не только фазы или стадіи различныхъ операцій, но и самую операцію въ полномъ объемѣ. Всѣ остальные ряды документовъ должны быть производными рядами, вытекающими изъ исполненія опредѣленій управы по мѣрѣ того, какъ указанныя въ этихъ опредѣленіяхъ операціи проходятъ разныя фазы.

## 3. Классификація формъ ревизіоннаго учета.

Контрольные документы — опредѣленія распорядительныхъ органовъ. — Административныя формы — оправдательные документы исполнительныхъ органовъ. — Ревизіонныя формы — книги и балансы счетнаго отдѣла.—Значеніе опредѣленій управы предварительныхъ и послѣдующихъ. —Оправдательные документы по разсчетамъ съ посторонними третьими лицами, по разсчетамъ со служащими, распредѣлительные. — Общій ходъ документовъ въ общественномъ хозяйствѣ.

625. Всѣ формы ревизіоннаго учета можно раздѣлить на три категоріи. Къ первой категоріи относятся формы, выражающія распорядительныя дѣйствія; эти формы имѣютъ контрольный ха-

рактеръ и могутъ быть названы контрольными документами или опредѣленіями. Ко второй категоріи относятся формы, отмѣчающія исполнительныя дѣйствія; эти формы имѣютъ характеръ элементарныхъ фактическихъ отчетовъ агентовъ администраціи и могутъ быть названы документами въ тѣсномъ смыслѣ этого слова. Къ третьей категоріи относятся счетныя формы, учитывающія какъ распорядительныя, такъ и исполнительныя дѣйствія, отдѣльно и во взаимной связи ихъ; эти формы носятъ ревизіонный характеръ, представляя сводные отчеты, и могутъ быть названы ревизіонными документами или отчетами.

626. Первая категорія формъ состоитъ изъ однихъ опредѣленій распорядительныхъ органовъ. Эти опредѣленія представляютъ документы, подлежащіе ревизіи по существу, но въ формальномъ отношеніи должны считаться безспорными, такъ какъ на нихъ основываются, ими контролируются и съ ними связываются всѣ формы ревизіоннаго учета. Слѣдовательно, эти формы есть основныя формы ревизіоннаго учета. Учетъ опредѣленій распорядительныхъ органовъ есть необходимый учетъ. Въ правильно построенной системѣ ревизіоннаго учета для учета этихъ опредѣленій служитъ та система необходимыхъ счетовъ, въ которую входятъ всѣ бюджетные счета, учетъ каковыхъ можно обосновать въ полномъ объемѣ исключительно на этихъ опредѣленіяхъ.

*627. Если дѣло учета ограничивается учетомъ однихъ распоряженій, и всѣ исполненія, отмѣчающія факты хозяйственной дѣятельности, ставятся прямо въ счетъ распоряженій, причемъ счета имущественные и счета капиталовъ не открываются, т.-е. результаты хозяйственной дѣятельности систематически не учитываются, то мы получаемъ систему камеральнаго учета, которая ограничивается учетомъ однихъ бюджетныхъ счетовъ. Въ камеральной системѣ нѣтъ книгъ ревизіоннаго учета, а имѣются только книги контрольнаго учета; эти книги содержатъ не только итоги, но и изложеніе оборотовъ, т.-е. представляютъ по формѣ коллективные отчеты; эти отчеты имѣютъ матеріальное содержаніе, но обнимаютъ только фактическую сторону хозяйственной дѣятельности, не учитывая результатовъ въ полномъ объемѣ.

628. Вторая категорія формъ, подлежащихъ ревизіонному учету, состоитъ изъ совокупности всѣхъ оправдательныхъ документовъ, представляющихъ элементарные отчеты о хозяйственныхъ операціяхъ въ различныхъ фазахъ этихъ операцій. Эти документы принимаются къ учету не ранѣе, чѣмъ каждый изъ нихъ получитъ санкцію распорядительнаго органа или будетъ приведенъ въ связь съ тѣмъ или инымъ опредѣленіемъ распоряди-

тельнаго органа. Приведеніе въ связь каждаго оправдательнаго документа съ опредѣленіемъ распорядительнаго органа есть необходимое условіе пріема этого документа къ ревизіонному учету, а до установленія такой связи всѣ подобные документы могутъ учитываться только за предѣлами ревизіоннаго учета, т.-е. съ помощью тѣхъ или иныхъ формъ контрольнаго учета. Учетъ признанныхъ опредѣленіями распорядительнаго органа оправдательныхъ документовъ есть учетъ, имѣющій за себя достаточныя основанія; ревизіонный учетъ этихъ оправдательныхъ документовъ достигается въ системѣ счетовъ, дополняющихъ бюджетные счета, каковы всѣ статическіе счета актива и пассива, которые связываются съ бюджетомъ ликвидаціонными счетами дебиторовъ и кредиторовъ.

**629*. Если оправдательные документы учитываются безъ всякой связи ихъ съ опредѣленіями управы, то получается та форма учета бюджетнаго хозяйства, которую можно назвать коммерческимъ учетомъ; эта система не имѣетъ необходимыхъ бюджетныхъ счетовъ; въ ней учитываются факты и результаты хозяйственной дѣятельности безъ какой-либо связи съ распоряженіями. Если учетъ тѣхъ же документовъ дополняется учетомъ оборота, но безъ бюджетныхъ счетовъ, съ одними ликвидаціонными счетами дебиторовъ и кредиторовъ, которые здѣсь соединяются въ одинъ счетъ корреспондентовъ, тогда какъ вся наличность распредѣляется между агентами, причемъ результаты учитываются на счетахъ общаго фонда хозяйства, то получается система учета, носящая названіе логисмографической, у насъ, впрочемъ, на практикѣ невстрѣчающаяся и мало извѣстная.

630. Ко второй же категоріи оправдательныхъ документовъ можно отнести всѣ документы, посредствомъ которыхъ устанавливается распредѣленіе содержанія однихъ счетовъ по другимъ счетамъ и, вообще, обороты, производимые между самими счетами и вытекающіе, какъ правило, изъ оборотовъ съ третьими лицами, но такіе, которые не могутъ быть бюджетированы въ моментъ разсчета съ третьими лицами и бюджетированіе которыхъ отсрочивается. Въ общественномъ хозяйствѣ всѣ такіе обороты должны быть подтверждены опредѣленіемъ управы.

631. Третья категорія формъ ревизіоннаго учета состоитъ изъ совокупности всѣхъ тѣхъ коллективныхъ отчетовъ, посредствомъ которыхъ производится систематизація элементарныхъ отчетовъ, или оправдательныхъ документовъ, санкціонированныхъ опредѣленіями распорядительнаго органа въ связи съ регистраціею этихъ послѣднихъ. Всѣ коллективные отчеты, какую бы форму

они ни имѣли, вытекаютъ, какъ необходимое слѣдствіе, изъ опредѣленій распорядительнаго органа, поскольку они представляютъ систематическое изложеніе результатовъ его хозяйственныхъ операцій, или требуютъ этой санкціи только à posteriori, поскольку они есть результаты тѣхъ или иныхъ счетныхъ операцій, представляющихъ распредѣленіе содержанія однихъ счетовъ между другими счетами. Посредствомъ ряда коллективныхъ отчетовъ, имѣющихъ, обыкновенно, книжную (бухгалтерскую) форму, ревизіонный учетъ долженъ признанные правильными съ формальной стороны оправдательные документы обревизовать по существу, т.-е. переоцѣнить или переучесть, что достигается проведеніемъ ихъ черезъ рядъ напередъ установленныхъ для такой цѣли книгъ и формуляровъ, или балансовъ. Эти книги и, вообще, счетныя формы подготовляютъ весь матеріалъ учета къ той окончательной сводкѣ результатовъ всей хозяйственной дѣятельности, которая носитъ названіе отчета за извѣстный, обыкновенно, годовой періодъ времени.

**632*. Система счетовъ въ полномъ ихъ объемѣ должна давать возможность доводить ревизію оправдательныхъ документовъ до конца, т.-е. должна установить правильность этихъ документовъ не только съ формальной стороны, но и по существу; поэтому эта система должна заключать не только счета бюджетные, счета имущества и обязательствъ, но и рядъ условныхъ счетовъ для переучета. На этихъ счетахъ переучета остаются всѣ оправдательные документы, относящіеся къ операціямъ слѣдующаго отчетнаго періода и принимаемые, до окончательной ревизіи въ слѣдующемъ году, условно или провѣряемые, какъ опредѣляющіе запасы и остатки, фактическою ревизіею.

**633*. Только тотъ учетъ, въ которомъ имѣются не только счета имущества и счета капиталовъ, но и счета бюджетные, и въ которомъ учитываются не только оправдательные документы по разсчетамъ съ третьими лицами, но и распорядительные акты, въ непрерывной и постоянной взаимной связи, можетъ считаться ревизіоннымъ учетомъ въ широкомъ смыслѣ. Въ этомъ учетѣ всѣ факты и результаты хозяйственной дѣятельности учитываются въ постоянной связи съ распоряженіями. Всѣ книги этого полнаго учета есть книги ревизіоннаго учета; вспомогательныхъ книгъ простой системы не должно быть вовсе, а тѣмъ болѣе на нихъ не могутъ быть основаны записи въ журналъ и главную книгу. Журналъ и, особенно, главная книга должны содержать подробное изложеніе всѣхъ оборотовъ; каждый счетъ долженъ быть не только балансомъ, содержащимъ цифровые итоги по счетамъ, кор-

респондирующимъ съ даннымъ счетомъ, но прежде всего данный счетъ долженъ быть отчетомъ, который долженъ отмѣчать содержаніе элементарныхъ отчетовъ, какъ распорядительныхъ, каковы опредѣленія управы, такъ и исполнительныхъ, каковы всѣ оправдательные документы. Балансами долженъ завершаться учетъ основныхъ книгъ, а не вспомогательныхъ, и не балансы, а документы должны составлять содержаніе и наполнять основныя книги. Вспомогательныя же книги ревизіоннаго учета во всѣхъ случаяхъ, когда дѣло не можетъ ограничиться книгами перваго порядка, т.-е. журналомъ и главной, должны вестись по двойной системѣ и вытекать изъ разныхъ счетовъ главной книги, каждый счетъ которой можетъ стать, если нужно, журналомъ главной книги второго порядка.

634. Первую категорію формъ, состоящую изъ опредѣленій распорядительнаго органа, можно раздѣлить на три группы. Первая группа состоитъ изъ опредѣленій административныхъ, относящихся къ дѣлопроизводству; всѣ такія опредѣленія не имѣютъ счетнаго значенія, но требуютъ счетнаго контроля, который долженъ состоять въ наблюденіи за тѣмъ, чтобы эти опредѣленія не таили въ себѣ какихъ-либо непредусмотрѣнныхъ смѣтами расходовъ и, вообще, неоцѣненныхъ, но подлежащихъ оцѣнкѣ обязательствъ къ третьимъ лицамъ. Вторая группа состоитъ изъ опредѣленій, относящихся къ установленію различныхъ смѣтъ; всѣ такія опредѣленія имѣютъ счетное значеніе только съ момента утвержденія ихъ городскими и земскими собраніями, но подлежатъ эти опредѣленія, носящія названія постановленій (городскихъ думъ и земскихъ собраній) не синтетическому, а исключительно контрольному учету. Третью группу составляютъ опредѣленія городскихъ и земскихъ управъ, приводящія смѣту въ исполненіе; только такія опредѣленія имѣютъ счетное значеніе въ порядкѣ ревизіоннаго учета.

**635*. Если бы дѣятельность городскихъ и земскихъ управъ по приведенію смѣты въ исполненіе носила руководящій характеръ и совершалась планомѣрно и цѣлесообразно во всѣхъ отношеніяхъ, то каждое опредѣленіе по приведенію въ исполненіе смѣты совершалось бы съ исчерпывающею полнотою, т.-е. опредѣляло бы точно и окончательно каждую хозяйственную операцію на опредѣленный періодъ отчетнаго года такъ, что весь дальнѣйшій ходъ этой операціи необходимо вытекалъ бы изъ такого основного опредѣленія и представлялъ бы только различныя фазы этой операціи. Въ бюджетномъ хозяйствѣ, ежегодно воспроизводящемъ циклъ однѣхъ и тѣхъ же операцій, только въ новомъ, установленномъ

смѣтами, объемѣ, и въ которомъ даже новыя операціи точно очерчены, такое планомѣрное и цѣлесообразное регулированіе всего хода хозяйственной дѣятельности опредѣленіями управы вполнѣ возможно, но, къ сожалѣнію, на практикѣ у насъ мѣста не имѣетъ.

636. На практикѣ, отчасти вслѣдствіе неудовлетворительности самыхъ смѣтъ, отчасти вслѣдствіе нераспорядительности самихъ исполнительныхъ органовъ, опредѣленія управы болѣе или менѣе неполно намѣчаютъ каждую операцію—имѣется цѣлый рядъ операцій, которыя совершаются сами собою и только post factum опредѣляются, просто санкціонируются, управою. Поэтому, ревизіонный учетъ не можетъ начинаться съ того момента, съ котораго онъ теоретически долженъ былъ бы имѣть свое начало,—съ момента приведенія смѣты въ исполненіе. На практикѣ такого момента нѣтъ, вслѣдствіе того, что не управа приводитъ смѣту въ исполненіе, а приводится въ исполненіе смѣта сама собою—цѣлымъ рядомъ подвѣдомственныхъ управѣ учрежденій, безъ всякой согласованности и послѣдовательности.

**637.* Безпорядочное и нерегулируемое распоряженіями управы приведеніе смѣты въ исполненіе отдаляетъ моментъ начала синтетическаго учета и заставляетъ приступать къ нему только на основаніи опредѣленій управы, санкціонирующихъ обязательства, вытекающія изъ хозяйственной дѣятельности. При этомъ не только отсрочивается самое начало синтетическаго учета, но и элементы, изъ которыхъ слагается учетъ, не представляютъ собою опредѣленныхъ хозяйственныхъ операцій, а разлагаются на рядъ перепутанныхъ между собою различныхъ фазъ всевозможныхъ операцій, что, конечно, осложняетъ и затрудняетъ учетъ, превращая содержаніе счетовъ въ массу, трудно поддающуюся систематизаціи. Мало того, результаты учета за отчетный годъ оказываются, при такихъ условіяхъ, трудно сравнимыми съ результатами учета прошлаго года, тогда какъ такое сравненіе операцій въ дѣлѣ оцѣнки всей хозяйственной дѣятельности имѣетъ важное значеніе, такъ какъ при надлежащей распорядительности управы всѣ записи операцій прошлаго года въ порядкѣ синтетическаго учета могли бы представлять собою естественную смѣту и даже нормальный планъ хозяйственной дѣятельности отчетнаго года.

638. Опредѣленіями управы долженъ быть устанавливаемъ дебетъ всѣхъ бюджетныхъ счетовъ, т.-е. всѣ бюджетные расходы, и дебетъ всѣхъ условныхъ счетовъ, т.-е. расходы, распредѣленіе которыхъ по бюджетамъ отсрочено. При указанныхъ ранѣе условіяхъ, опредѣленіями управы можетъ быть устанавливаемъ также кредитъ бюджетныхъ счетовъ, т.-е. бюджетные доходы. Опредѣ-

леніями же управы должны утверждаться всѣ отчеты по условнымъ счетамъ, на основаніи которыхъ содержаніе послѣднихъ распредѣляется по бюджетамъ, т.-е. кредитуются условные счета и дебитуются бюджетные счета; равнымъ образомъ, опредѣленіями управы должны утверждаться всѣ разсчеты между бюджетами, на основаніи которыхъ кредитуется счетъ собственныхъ учрежденій и дебитуются бюджетные счета.

**639*. Регулированіе общебюджетныхъ операцій резервами можетъ совершаться также на основаніи опредѣленій управы. Но регулированіе этихъ операцій, если оно совершается посредствомъ фондовъ, обороты которыхъ связаны съ запаснымъ капиталомъ, а также установленіе резерва, регулирующаго счетъ недоимокъ, должно бы дѣлаться на основаніи не опредѣленій управы, а постановленій собранія гласныхъ. Вообще, на основаніи постановленій собранія гласныхъ должны бы совершаться всѣ операціи, связанныя съ расходованіемъ общественныхъ капиталовъ, кромѣ депозитовъ и кредиторовъ; операціи съ послѣдними устанавливаются на основаніи опредѣленій управы. Операціи, связанныя съ установленіемъ прихода всѣхъ общественныхъ капиталовъ, кромѣ прихода обыкновеннаго бюджета и заключительныхъ операцій по каждому бюджету, должны бы совершаться на основаніи опредѣленій финансовой комиссіи, которая должна быть въ курсѣ всѣхъ тѣхъ средствъ, которыми располагаетъ общественное хозяйство и отвѣтственна за выполненіе каждаго бюджета въ цѣломъ, будучи обязанной заботиться о поддержаніи бюджетнаго равновѣсія. Ревизіонная комиссія, какъ обязанная провѣрять дѣйствія всѣхъ исполнительныхъ комиссій, считая въ томъ числѣ управу, не должна совершать никакихъ распорядительныхъ дѣйствій, и дѣйствія всѣхъ исполнительныхъ комиссій должны подлежать одинаково ея ревизіи или оцѣнкѣ.

640. Кромѣ операцій, связанныхъ съ исполненіемъ смѣты, могутъ имѣть мѣсто операціи, неимѣющія никакого отношенія къ бюджетамъ и вытекающія изъ управленія разнаго рода наличностью, напр., помѣщеніе наличныхъ средствъ на текущіе счета, переводъ ихъ изъ одной кассы въ другую, помѣщеніе наличныхъ денегъ въ процентныя бумаги и обратно, наконецъ, операціи, являющіяся въ результатѣ исполненія бюджетовъ, которыя могутъ приводить къ образованію разнаго рода движимаго и недвижимаго имуществъ. Всѣ такія операціи по переводу одного рода имущества въ другой совершаются на основаніи опредѣленій управы, а ревизія ихъ производится ревизіонною комиссіею.

641. Всѣ формы оправдательныхъ документовъ, входящихъ во вторую категорію формъ синтетическаго учета, можно подраздѣлить на три группы: первая группа состоитъ изъ документовъ по разсчетамъ съ посторонними третьими лицами; ко второй группѣ относятся документы по разсчетамъ съ третьими лицами, причастными къ общественному управленію, т.-е. со служащими и рабочими, и третья группа состоитъ изъ разсчетовъ между самими счетами, посредствомъ которыхъ учитываются обороты общественнаго хозяйства.

642. Разсчеты съ третьими лицами достаточно контролируются тѣми предварительными распоряженіями управы, въ счетъ которыхъ они производятся. Разсчеты со служащими и рабочими, какъ съ лицами, принадлежащими прямо или косвенно къ составу администраціи, требуютъ дополнительнаго счетнаго контроля, состоящаго въ проведеніи этихъ разсчетовъ прежде оплаты черезъ счетный отдѣлъ, т.-е. должны быть визированы счетнымъ отдѣломъ. Разсчеты между счетами дѣлаются на основаніи отчетовъ агентовъ, а потому предварительно должны быть проконтролированы счетнымъ отдѣломъ по существу, во избѣжаніе неправильнаго или невѣрнаго перераспредѣленія расходовъ заинтересованными агентами, и, послѣ акцептаціи этихъ отчетовъ и разсчетовъ счетнымъ органомъ, они санкціонируются опредѣленіями управы по докладамъ счетнаго отдѣла.

643. Всѣми этими документами окончательно устанавливаются внѣшнія отношенія общественнаго хозяйства, и всѣ эти документы имѣютъ то общее свойство, что, съ одной стороны, они акцептованы общественнымъ управленіемъ, съ другой стороны, прямо или косвенно, признаны, а, слѣдовательно, какъ бы проконтролированы всѣми тѣми посторонними лицами, которыя имѣютъ хозяйственныя отношенія съ общественнымъ управленіемъ, что и дѣлаетъ ихъ элементарными отчетами по всѣмъ тѣмъ хозяйственнымъ операціямъ, которыя приводятся въ исполненіе на основаніи распоряженій управы ея исполнительными органами.

644. Изъ производства бюджетныхъ и, вообще, хозяйственныхъ операцій возникаютъ различныя претензіи третьихъ лицъ къ общественному управленію и обратно—послѣдняго къ третьимъ лицамъ. Эти претензіи даютъ право или третьимъ лицамъ требовать удовлетворенія отъ управы или обратно — управѣ требовать удовлетворенія отъ третьихъ лицъ, изъ чего вытекаетъ особый видъ документовъ, которымъ можно дать въ общественномъ хозяйствѣ одно общее названіе — счетовъ, если третьи лица совершенно постороннія къ общественному управленію, или разсче-

товъ, если эти третьи лица, въ качествѣ служащихъ и рабочихъ, входятъ въ составъ общественнаго управленія.

645. Въ бюджетномъ хозяйствѣ только тотъ счетъ третьяго лица и третьему лицу можетъ считаться безспорнымъ и подлежащимъ ревизіонному учету, который приведенъ посредствомъ опредѣленія управы въ связь съ опредѣленнымъ бюджетомъ, а до установленія формальной связи счета съ бюджетомъ эти счета должны быть учитываемы, но за предѣлами ревизіоннаго учета въ порядкѣ контрольнаго учета.

646. Счета, идущіе отъ третьихъ лицъ къ общественному управленію, становятся безспорными съ формальной стороны лишь по признаніи ихъ опредѣленіемъ управы, т.-е. если они вытекаютъ изъ операцій, намѣченныхъ опредѣленіями управы напередъ, или если они, по предъявленіи ихъ, признаются подлежащими оплатѣ опредѣленіями управы. Въ обоихъ случаяхъ обязательства къ третьимъ лицамъ въ ревизіонномъ учетѣ должны быть установлены за счетъ подлежащаго бюджета, кредитованы на основаніи опредѣленій управы, и только тогда можетъ быть произведена оплата самаго счета.

647. Для того, чтобы провести грань между счетами, бюджетированными посредствомъ опредѣленій управы, и предъявленными къ оплатѣ счетами, между тѣми и другими ставится особый документъ—ордеръ на кассу, или ассигновка, препятствующій оплатѣ небюджетированнаго счета, каковые ордера и замѣняютъ въ ревизіонномъ учетѣ счета третьихъ лицъ, становящимися въ бюджетномъ хозяйствѣ безспорными не по предъявленіи, а лишь послѣ акцептаціи счетовъ опредѣленіями управы, на основаніи которыхъ счета обращаются въ ордера.

648. Счета, идущіе къ третьимъ лицамъ отъ общественнаго управленія, имѣютъ различную форму: окладныхъ листовъ, если относятся къ налогамъ, извѣщеній, если относятся къ арендным статьямъ, наконецъ, разныхъ счетовъ, если относятся къ прочимъ доходамъ. Всѣ эти счета должны считаться спорными до тѣхъ поръ, пока они не признаны плательщиками, на каковое оспариваніе назначается опредѣленный срокъ; срокъ оспариванія не долженъ превышать срока взноса, каковой, обыкновенно, обусловленъ напередъ закономъ, по истеченіи какового срока причитающаяся сумма можетъ быть взыскана принудительно съ начисленіемъ пени и не подлежитъ оспариванію; къ сожалѣнію, въ практикѣ земствъ и городовъ допускаются болѣе или менѣе большія отступленія отъ этого правила, значительно препятствующія правильному учету окладовъ. Во взносѣ денегъ плательщикъ получаетъ квитанцію,

которая хотя и является тѣмъ безспорнымъ съ формальной стороны документомъ, который, связывая плательщика съ опредѣленнымъ бюджетомъ, подлежалъ бы ревизіонному учету, но этотъ документъ принадлежитъ плательщику, а потому, послѣ регистраціи его кассою, онъ замѣняется особымъ своднымъ документомъ — приходною вѣдомостью опредѣленнаго бюджета. Счета третьимъ лицамъ, т.-е. окладные листы и т. п., въ бюджетномъ хозяйствѣ, такъ же какъ счета третьихъ лицъ, могутъ учитываться въ порядкѣ контрольнаго, а не ревизіоннаго учета.

649. Служащіе и рабочіе не получаютъ и не подаютъ счетовъ общественному управленію, а послѣднее составляетъ ихъ само, на основаніи опредѣленій управы, приводящихъ разсчеты съ этими лицами въ связь съ бюджетами. Въ отличіе отъ разсчетовъ съ посторонними третьими лицами разсчеты со служащими производятся не по ордерамъ, а посредствомъ особыхъ документовъ, напр., списковъ на жалованье, требованій на авансы и т. п., каковые, по существу, есть тѣ же ордера, или ассигновки, и съ формальной стороны также безспорны, но для того, чтобы поставить всѣ эти отчасти внутренніе разсчеты подъ контроль счетнаго органа, требуется, чтобы они предъявлялись въ кассу черезъ счетный органъ, отъ котораго касса получаетъ эти документы при особомъ сводномъ документѣ, называемомъ меморандумомъ.

650. Разсчеты со служащими могутъ быть двухъ родовъ: 1) обыкновенные разсчеты со служащими и рабочими по уплатѣ имъ причитающагося жалованья, каковыя выдачи производятся въ установленные наперед сроки по общимъ спискамъ на жалованье и 2) авансы, выдаваемые служащимъ на разные мелкіе хозяйственные расходы, въ которыхъ они обязаны отсчитаться, представляя отчеты (неизрасходованныя суммы сдаются обратно въ кассу); каковыя операціи производятся на основаніи документовъ, форма которыхъ отличается отъ ордеровъ, выдаваемыхъ постороннимъ лицамъ. Каждый разсчетъ со служащими представляетъ одновременно и документъ ревизіоннаго и документъ контрольнаго учета; формальное разграниченіе между ними достигается меморандумами, придающими этимъ контрольнымъ документамъ значеніе ревизіонныхъ документовъ.

* *651.* Подобно тому, какъ опредѣленіями управы въ полномъ объемѣ, при извѣстныхъ условіяхъ, могутъ быть установлены всѣ бюджеты даннаго общественнаго хозяйства, такъ же точно посредствомъ второй категоріи документовъ — оправдательныхъ документовъ, или элементарныхъ отчетовъ третьихъ лицъ, устанавливаются, съ одной стороны, всѣ текущія измѣненія въ активѣ, съ другой

стороны—всѣ текущія измѣненія въ пассивѣ. Если же брать не текущій бюджетный періодъ, а все время существованія бюджетнаго хозяйства, то окажется, что на основаніи ряда этого рода документовъ, находящихся въ обязательной связи съ опредѣленіями управы, устанавливается въ общественномъ хозяйствѣ какъ весь активъ, такъ и весь пассивъ. Такъ какъ каждый исполнительный оправдательный документъ, опредѣляющій отношенія къ активу и пассиву, всегда связанъ съ распорядительнымъ документомъ, устанавливающимъ бюджетъ, причемъ изъ распорядительнаго документа необходимо вытекаетъ исполнительный, то этою связью распоряженія съ исполненіемъ подтверждается та причинная зависимость актива и пассива отъ бюджета, какая въ системѣ счетовъ была установлена принципіально и какая должна имѣть мѣсто по существу во всякомъ общественномъ хозяйствѣ, регулируемомъ бюджетнымъ закономъ, или смѣтою.

**652*. Если бы всякую операцію общественнаго хозяйства съ самаго начала констатированія ея можно было въ полномъ объемѣ поставить въ счетъ опредѣленнаго бюджета, то указанныхъ двухъ категорій документовъ — распорядительныхъ и исполнительныхъ— было бы вполнѣ достаточно для установленія въ ревизіонномъ учетѣ всѣхъ оборотовъ даннаго хозяйства: на основаніи опредѣленій распорядительныхъ органовъ производилось бы бюджетированіе оборотовъ въ полномъ объемѣ, приводящее къ образованію недоимокъ, дающихъ послѣ реализаціи наличныя средства—активъ, и къ опредѣленію кредиторовъ — пассива, а на основаніи исполненія, обезпеченнаго оправдательными документами, идущими къ третьимъ лицамъ и отъ третьихъ лицъ и вытекающими изъ распоряженій, производилось бы инкассированіе всѣхъ оборотовъ въ полномъ объемѣ, вслѣдствіе чего совершалась бы постепенная реализація бюджета и ликвидація обязательствъ, съ одной стороны, третьихъ лицъ, по отношенію къ общественному хозяйству, съ другой стороны, общественнаго хозяйства по отношенію къ третьимъ лицамъ.

653. Какъ бы просто и несложно ни было данное общественное хозяйство, бюджетированіе нѣкоторыхъ его операцій всегда отсрочивается на болѣе или менѣе продолжительный срокъ требованіемъ производства разныхъ подготовительныхъ операцій, и нѣкоторыя суммы въ теченіе неопредѣленнаго времени не могутъ быть поставлены на опредѣленный бюджетъ, а попадаютъ въ счетъ бюджета уже не непосредственно, а черезъ рядъ промежуточныхъ условныхъ счетовъ, содержаніе которыхъ періодически, на осно-

ваніи отчетовъ установленной формы, распредѣляется по бюджетамъ.

654. Всѣ документы ревизіоннаго учета, на основаніи которыхъ содержаніе условныхъ счетовъ передается бюджетамъ и посредствомъ которыхъ дѣлаются тѣ или иныя исправленія въ бюджетахъ, составляютъ третью категорію документовъ, которымъ можно дать общее названіе распредѣлительныхъ документовъ. Иногда распредѣлительные документы основаны на оправдательныхъ документахъ, идущихъ отъ третьихъ лицъ, но большею частью они составляются на основаніи того или иного переучета, въ которомъ связь съ третьими лицами — юридическая — утрачивается и замѣняется связью съ имуществомъ — экономическою.

**655*. Строго говоря, въ ревизіонномъ учетѣ всякій даже чисто отчетный документъ долженъ быть составленъ въ связи съ опредѣленными оправдательными документами, идущими отъ третьихъ лицъ, т.-е. долженъ представлять отчетъ, въ которомъ каждая сумма оправдывается приложеніемъ документа съ распискою третьяго лица, или, если документы третьихъ лицъ представлены были къ учету ранѣе, то долженъ быть данъ перечень всѣхъ документовъ, и сумма каждаго опредѣленнаго документа съ указаніемъ даты его должна быть распредѣлена по бюджетамъ и бюджетнымъ рубрикамъ. Однако, выполненіе такого, теоретически вполнѣ правильнаго, требованія связано на практикѣ съ большими техническими затрудненіями и, кромѣ того, сопряжено съ значительными расходами, а потому приходится допускать въ учетѣ этой категоріи документовъ болѣе или менѣе значительныя отступленія отъ этого требованія и придавать имъ контрольный характеръ суммарныхъ распредѣленій безъ ссылки на опредѣленные оправдательные документы, ограничиваясь тѣмъ, что въ каждомъ распредѣлительномъ счетѣ документально обоснована одна сторона, обыкновенно, дебитовая, а кредитовая связана съ бюджетомъ безъ всякаго отношенія къ третьимъ лицамъ, что приводитъ къ тому, что часть бюджета, устанавливаемая на основаніи распредѣлительныхъ документовъ, не опредѣляется юридически, а лишь экономически, а иногда и только специфически.

656. Третья группа распредѣлительныхъ документовъ можетъ быть раздѣлена на три рода документовъ: 1) отчеты исполнительныхъ органовъ, посредствомъ которыхъ содержаніе разныхъ условныхъ счетовъ передается бюджетамъ или распредѣляется между ними, 2) взаимные разсчеты между разными учрежденіями и отраслями даннаго хозяйства, ведущіе къ тѣмъ или инымъ измѣненіямъ одного бюджета за счетъ другого, 3) счетныя справки,

посредствомъ которыхъ исправляются ошибочные обороты, имѣвшіе мѣсто между счетами. Всѣ эти распредѣлительные документы должны получить утвержденіе распорядительнаго органа, но опредѣленія послѣдняго, относящіяся къ утвержденію этихъ документовъ, должны исходить отъ счетнаго органа, а не отъ исполнительныхъ органовъ, для установленія за оборотами этого рода необходимаго счетнаго контроля и для обревизованія ихъ не только съ формальной стороны, но и по существу, прежде принятія къ учету этихъ наиболѣе сомнительныхъ документовъ, въ силу указаннаго отсутствія въ нихъ непосредственной связи съ третьими лицами. Что же касается до счетныхъ справокъ, составляемыхъ самимъ счетнымъ отдѣломъ, то въ нихъ обязательно указаніе выправляемыхъ оправдательныхъ документовъ: выправка должна обнимать полную сумму документа и не можетъ касаться какой-либо части его.

* *657*. Распредѣлительные документы, по существу, не вносятъ никакихъ реальныхъ оборотовъ, а устанавливаютъ связь между оборотами съ третьими лицами и бюджетами въ томъ случаѣ, когда она была отсрочена и не могла быть установлена въ моментъ производства реальныхъ оборотовъ. При недоставленіи распредѣлительнаго документа на операцію отчетнаго года, счетный отдѣлъ, заключая отчетъ, долженъ имѣть право, на основаніи первичныхъ оправдательныхъ документовъ, нераспредѣленныя и неоправданныя остатками суммы распредѣлительныхъ счетовъ, какъ подлежащія бюджетированію, снести въ расходъ на подлежащій бюджетъ по своему усмотрѣнію, независимо отъ согласія исполнительныхъ и распорядительныхъ органовъ, отмѣтивъ въ отчетѣ то обстоятельство, что онѣ не были оправданы по существу требуемыми отчетами.

658. Формальная связь бюджета съ активомъ и пассивомъ опредѣляется ходомъ документовъ, въ общемъ такъ: дебетъ бюджетовъ, или расходы, должны устанавливаться опредѣленіями распорядительнаго органа, что ведетъ одновременно къ опредѣленію кредита всѣхъ пассивныхъ счетовъ съ третьими лицами, т.-е. счетовъ кредиторовъ. Кредитъ бюджетовъ, или доходы, могутъ, хотя только при извѣстныхъ условіяхъ, устанавливаться опредѣленіями распорядительнаго органа, что одновременно ведетъ къ опредѣленію дебета всѣхъ активныхъ счетовъ съ третьими лицами, т.-е. счетовъ дебиторовъ.

659. Затѣмъ, въ предѣлахъ установленнаго опредѣленіями управы дебета третьихъ лицъ, производится взысканіе причитающихся недоимокъ, удостовѣряемое приходными вѣдомостями кассы, т.-е. устанавливается реальный активъ, въ который превращается условный активъ — недоимки, по мѣрѣ реализаціи послѣднихъ.

Сообразно съ хозяйственными потребностями реальному активу придается та или иная степень подвижности, считаясь въ то же время съ изъемлемостью пассива, т.-е. реальный активъ обращается въ различнаго рода имущество на основаніи опредѣленій управы. Параллельно съ этимъ, въ предѣлахъ кредита третьихъ лицъ, установленнаго опредѣленіями управы, производится выдача причитающихся имъ суммъ по кассовымъ ордерамъ, чѣмъ погашаются обязательства общественнаго управленія по отношенію къ третьимъ лицамъ, вслѣдствіе чего уменьшаются суммы, отчисленныя въ счетъ кредиторовъ. По мѣрѣ удовлетворенія этихъ обязательствъ менѣе подвижный активъ, въ случаѣ надобности, размѣнивается на болѣе подвижный, также на основаніи особыхъ опредѣленій управы.

660. Наконецъ, частью текущимъ образомъ, частью при заключеніи годичной отчетности распредѣляются по бюджетамъ отсроченные бюджетированіемъ обороты и производятся разсчеты между бюджетами; а при заключеніи годичной отчетности, на основаніи опредѣленій подлежащихъ распорядительныхъ органовъ, капитализируются всѣ остатки доходовъ, которые создали имущество, свободное отъ какихъ-либо обязательствъ по отношенію къ третьимъ лицамъ, а остатки распредѣлительныхъ счетовъ уравниваются резервами или фондами.

## 4. Опредѣленія распорядительныхъ органовъ.

Форма опредѣленій управы. — Необходимость составленія опредѣленій управы по образцу предыдущихъ опредѣленій того же рода. — Доклады, предшествующіе въ опредѣленіяхъ резолюціямъ. — Порядокъ проведенія опредѣленій исполнительными органами.

661. Опредѣленія распорядительныхъ органовъ, вообще говоря, не могутъ имѣть наперед установленной формы; установленіе какихъ-либо шаблоновъ для этихъ опредѣленій нежелательно и даже опасно вслѣдствіе того, что можетъ вести къ механическому, рутинному и безсознательному направленію всего дѣлопроизводства. Отсутствіе шаблонныхъ формъ для опредѣленій не можетъ препятствовать составленію каждаго опредѣленія по образцу однородныхъ опредѣленій за прежнее время во всѣхъ случаяхъ, когда нѣтъ въ данныхъ условіяхъ настоящаго момента какихъ-либо новыхъ указаній для отступленія отъ обычной формы.

662. Каждой операціи должно соотвѣтствовать надлежащаго содержанія опредѣленіе; однороднымъ операціямъ должны отвѣчать одного типа опредѣленія. Каждое опредѣленіе должно служить образцомъ, но не шаблономъ для той же операціи, если она повторяется, а въ бюджетномъ хозяйствѣ большинство операцій періодически повторяется. При каждомъ повтореніи операціи, на прошлое опредѣленіе ея надлежитъ смотрѣть, какъ на прецедентъ новаго опредѣленія, но новое опредѣленіе, считаясь съ прецедентами прошлаго опредѣленія, должно приспособляться къ новымъ и особымъ условіямъ, въ смыслѣ возможно болѣе обстоятельнаго опредѣленія всѣхъ условій этой операціи, возможно болѣе точнаго установленія цѣли ея, указанія связи ея съ другими операціями. Кромѣ того, въ новое опредѣленіе вносятся всѣ тѣ измѣненія, которыя въ производствѣ этой операціи можно предвидѣть по какимъ-либо соображеніямъ, считаясь и съ тѣми, какія были изложены въ смѣтѣ отчетнаго года. Такимъ образомъ, каждое опредѣленіе можетъ совершенствоваться въ формѣ, опираясь на прошлое опредѣленіе и постепенно видоизмѣняется путемъ приспособленія къ новымъ условіямъ производства каждой операціи; каждая операція по мѣрѣ повторенія ея обставляется возможно опредѣленнѣе во всѣхъ отношеніяхъ. Къ сожалѣнію, на практикѣ опредѣленія управы сбиваются на шаблоны и на рядъ произвольныхъ и случайныхъ рѣшеній.

663. Каждое опредѣленіе можетъ и должно разсматриваться въ бюджетномъ хозяйствѣ, какъ прецедентъ для такихъ же опредѣленій въ будущемъ. Новое опредѣленіе однородной операціи, имѣвшей мѣсто въ прошломъ, есть прежде всего истолкованіе прошлаго опредѣленія, примѣнительно къ новымъ условіямъ опредѣляемой имъ операціи. Юридически обоснованная формулировка всякой хозяйственной операціи со ссылкою на законы, обычаи и прецеденты и, прежде всего, на надлежащія статьи дѣйствующей смѣты, являющейся бюджетнымъ закономъ, составляетъ основную задачу всякаго правильнаго опредѣленія распорядительнаго органа. Весь рядъ опредѣленій долженъ послѣдовательно и традиціонно приводить въ исполненіе смѣту, которая является основнымъ закономъ бюджетнаго хозяйства на данный періодъ, вслѣдствіе чего рядомъ опредѣленій долженъ намѣчаться путь планомѣрнаго и цѣлесообразнаго направленія всей хозяйственной дѣятельности въ предѣлахъ смѣтныхъ предначертаній и сообразно со всѣмъ опытомъ прошлаго, но современная практика весьма далека отъ такого идеала, и въ дѣйствительности опредѣленіями управы не направляется, а лишь оправдывается —санкціонируется хозяйственная дѣятельность и ея фактическіе результаты.

664. Каждое опредѣленіе состоитъ: а) изъ доклада подлежащаго исполнительнаго или счетнаго органа, обязаннаго выполнить это опредѣленіе, почему докладъ долженъ указывать способъ исполненія и доказать исполнимость принятаго рѣшенія, и б) собственно опредѣленія, заключающаго въ себѣ резолюцію распорядительнаго органа, вытекающую изъ мотивовъ и справочной части доклада и опредѣляющую предѣлы исполненія и полномочій. Только справочная часть опредѣленія допускаетъ установленіе нѣкотораго шаблона, опредѣляющаго минимумъ тѣхъ требованій, которыя необходимы для обоснованія данной хозяйственной операціи, на основаніи данныхъ предшествующаго опыта. Установленіе мотивовъ должно исходить въ хозяйственныхъ операціяхъ или отъ исполнительнаго органа по всѣмъ операціямъ, имѣвшимъ мѣсто ранѣе, или отъ самого распорядительнаго органа по всѣмъ новымъ операціямъ или новымъ условіямъ обычныхъ операцій; въ чисто же счетныхъ операціяхъ мотивировка должна быть предоставлена всецѣло одному счетному органу. Резолюція же проектируется исполнительнымъ органомъ или можетъ быть продиктована исполнительному органу распорядительнымъ органомъ; резолюціи счетныхъ докладовъ должны необходимо вытекать изъ мотивовъ, а потому диктоваться счетному органу распорядительнымъ или исполнительнымъ органомъ не могутъ.

665. Доклады подписываются лицомъ, завѣдующимъ подлежащимъ исполнительнымъ отдѣломъ или завѣдующимъ счетнымъ отдѣломъ; резолюція подписывается коллегіею распорядительнаго органа. Всѣ опредѣленія должны быть зарегистрированы непрерывною порядковою нумераціею, начинающеюся ежегодно съ перваго нумера, и надлежащимъ образомъ, съ точнымъ и краткимъ изложеніемъ содержанія, всѣ опредѣленія записываются въ хронологическомъ порядкѣ и въ порядкѣ ихъ нумераціи въ общій журналъ. Единоличныя распоряженія, если они не вытекаютъ изъ напередъ данныхъ коллегіальныхъ, въ общественномъ хозяйствѣ не должны допускаться, хотя и широко практикуются, что вноситъ значительный произволъ и несогласованность въ ходъ дѣлъ.

# 5. Оправдательные документы.

## А. Приходные документы.

Пріемныя квитанціи.—Приходныя вѣдомости.—Свѣрка прихода кассы между исполнительными отдѣленіями и казначействомъ.—Окладные листы и счета третьимъ лицамъ, замѣняющіе приходные ордера на кассу.—Поступленія въ кассу со служащихъ.

666. Оправдательные документы по разсчетамъ съ третьими лицами, какъ указано, дѣлятся на двѣ группы: къ первой относятся разсчеты съ посторонними лицами, ко второй—разсчеты со служащими. Всѣ документы этого рода имѣютъ строго установленную форму, и самая выдача этого рода документовъ должна производиться съ соблюденіемъ опредѣленныхъ напередъ правилъ, т.-е. должна быть обставлена цѣлымъ рядомъ формальностей, причемъ никакія, даже самыя ничтожныя отступленія отъ требуемыхъ формъ и правилъ не должны допускаться въ этого рода документахъ. Къ ревизіонному учету допускаются всѣ документы этого рода только при томъ условіи, когда они съ формальной стороны составлены во всѣхъ отношеніяхъ правильно.

**667.* Требованіе соблюденія возможно бо̀льшаго числа всякаго рода формальностей, при составленіи оправдательныхъ документовъ, если соблюденіе формальностей не задерживаетъ разсчетовъ и не нарушаетъ справедливыхъ интересовъ третьихъ лицъ, надо считать очень важнымъ и полезнымъ требованіемъ, для огражденія интересовъ даннаго хозяйства отъ неправильныхъ разсчетовъ и возможныхъ злоупотребленій всякаго рода. Осложненіе техники составленія этого рода документовъ, при указанныхъ условіяхъ, есть лучшее средство контроля за подлинностью и правильностью составленнаго документа: опредѣленныя формы, требованіе опредѣленной формулировки и опредѣленнаго порядка заполненія, различнаго рода отмѣтки, условные значки, напередъ установленная нумерація, послѣдовательная нумерація—есть въ сущности особые знаки, посредствомъ которыхъ удостовѣряется надлежащее происхожденіе документа и затрудняется возможность замѣны его впослѣдствіи другимъ документомъ, и какой-либо поддѣлки его для сокрытія прихода или для полученія излишнихъ суммъ.

668. Всѣ документы этого рода составляются исполнительными органами, и счетный органъ долженъ, какъ правило, избѣгать составленія оправдательныхъ документовъ. Счетный органъ долженъ строго наблюдать за соблюденіемъ требуемыхъ формаль-

ностей въ отношеніи составленія этого рода документовъ и не допускать производства по нимъ разсчетовъ при малѣйшемъ нарушеніи формъ и правилъ; неусмотрѣнныя при разсчетѣ нарушенія должны быть строго изслѣдованы прежде какой бы то ни было записи этого рода документовъ въ книги ревизіоннаго учета.

669. Первую группу оправдательныхъ документовъ по разсчетамъ съ посторонними третьими лицами можно раздѣлить на двѣ категоріи: 1) документы, устанавливающіе приходъ денежныхъ суммъ, причитающихся съ третьихъ лицъ и 2) документы, устанавливающіе расходъ денежныхъ суммъ, причитающихся третьимъ лицамъ. Первые документы выдаются исполнительными органами третьимъ лицамъ,—плательщикамъ, взамѣнъ вносимыхъ ими въ кассу денежныхъ суммъ; вторые документы берутся исполнительными органами съ третьихъ лицъ—получателей, взамѣнъ выдаваемыхъ имъ изъ кассы денежныхъ суммъ; первые документы, какъ принадлежащіе третьимъ лицамъ, не остаются въ кассѣ, а потому должны оставлять возможно большой и ясный слѣдъ въ дѣлопроизводствѣ исполнительныхъ органовъ; вторые документы оставляются третьими лицами въ кассѣ и безъ всякаго промедленія сдаются исполнительными отдѣлами счетному отдѣлу черезъ кассу. Счетный отдѣлъ долженъ принимать мѣры къ погашенію всѣхъ кассовыхъ расходныхъ документовъ для того, чтобы ими нельзя было воспользоваться для вторичнаго производства выдачи.

670. Оправдательные документы, устанавливающіе приходъ кассы и выдаваемые третьимъ лицамъ—плательщикамъ, взамѣнъ вносимыхъ ими денежныхъ суммъ, носятъ общее наименованіе приходныхъ квитанцій, внѣшняя форма которыхъ можетъ быть различна, но каждая приходная квитанція должна содержать слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія и службы, б) порядковый номеръ общей номераціи для всѣхъ пріемныхъ квитанцій даннаго года, в) дату выдачи ея, г) фамилію, имя и другія опредѣленія плательщика, д) изложеніе предмета платежа, съ точнымъ указаніемъ принадлежности его къ опредѣленной рубрикѣ опредѣленнаго бюджета, е) ссылку на страницу окладной и, вообще, разсчетной книги, ж) сумму платежа цифрами и прописью въ особо указанномъ мѣстѣ безъ пробѣловъ, з) подпись казначея или кассира, и) подпись лицъ, отвѣчающихъ за правильность разсчета со стороны исполнительнаго органа: дѣлопроизводителя и лица, ведущаго разсчетную книгу, і) печать общественнаго управленія, налагаемую казначеемъ или кассиромъ при подписи ими квитанціи, к) предупрежденіе плательщика о томъ, что квитанція безъ подписи казначея и безъ печати считается недѣйствительною.

671. Квитанціи выдаются исполнительными отдѣлами изъ особыхъ корешковыхъ книгъ пронумерованныхъ и прошнурованныхъ, каковыя книги они получаютъ изъ отдѣла административнаго или счетнаго контроля. Корешокъ содержитъ тѣ же данныя, что и квитанція, но форматъ его долженъ быть уже квитанціи, сумма квитанціи не прописывается, подписи казначея не должно быть, и, вообще, допускаются сокращенія всякаго рода, но въ виду того, что квитанція не остается, а выдается плательщику, корешокъ долженъ подробно излагать содержаніе квитанціи. Ордеръ кассы можетъ воспроизводить квитанцію въ сокращенномъ видѣ, не долженъ содержать подписи казначея, можетъ не указывать предмета платежа, сумма не прописывается. Ордеръ короче и уже квитанціи, но дополняется особымъ, легко отрываемымъ отрѣзкомъ—талономъ къ ордеру, заключающимъ только номеръ, сумму и подпись артельщика, хотя значеніе послѣдней несущественно, и она можетъ замѣняться штемпелемъ объ оплатѣ, налагаемымъ артельщикомъ такъ, чтобы часть этого штемпеля падала на ордеръ.

672. Плательщикъ получаетъ на руки ордеръ съ талономъ, квитанція передается исполнительнымъ органомъ въ кассу непосредственно. Внося деньги, плательщикъ предъявляетъ ордеръ и талонъ, артельщикъ талонъ оставляетъ у себя, а ордеръ съ подписью или штемпелемъ, отмѣчающимъ полученіе, даетъ плательщику, который предъявляетъ ордеръ казначею и отъ него получаетъ въ обмѣнъ вполнѣ оформленную квитанцію, свѣренную съ ордеромъ. Квитанція, прежде выдачи плательщику, должна быть предварительно внесена въ дневной реестръ казначейства, содержащій перечень всѣхъ этихъ квитанцій за счетомъ подлежащаго исполнительнаго отдѣленія, выдавшаго квитанцію. Неуплата плательщикомъ по взятому имъ ордеру доказывается со стороны кассы возвращеніемъ квитанціи, которая уничтожается казначеемъ и присоединяется въ исполнительномъ отдѣленіи къ корешку этой квитанціи.

673. Обыкновенно, на каждый значительный сборъ, въ каждомъ исполнительномъ отдѣленіи имѣется особая книжка квитанцій, если даже для этого сбора и не установлена особая форма квитанцій, сокращающая печатнымъ изложеніемъ предмета сбора время, необходимое для заполненія квитанціи. Каждое отдѣленіе въ концѣ дня подсчитываетъ сумму платежей по каждому роду поступленій, а итоги этихъ поступленій вноситъ въ сводную приходную вѣдомость.

674. Каждая приходная вѣдомость по каждому отдѣленію должна содержать поступленія одного какого либо бюджета или,

вообще, одного какого либо счета, распредѣленныя по статьямъ бюджета или счета. Приходная вѣдомость, независимо отъ той или иной формы, которая напередъ устанавливается для каждаго бюджета или счета, должна содержать слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія или службы, б) порядковый номеръ регистраціи, общей для всѣхъ отдѣленій, в) дату составленія вѣдомости, г) указаніе бюджета или счета, д) рубрики смѣты даннаго бюджета или детальные счета главнаго счета, е) содержаніе приходныхъ статей по каждой рубрикѣ смѣты или детальному счету, ж) частныя суммы по каждой приходной статьѣ, з) общую сумму по рубрикамъ смѣты или по детальному счету, и) итогъ по вѣдомости цифрами и прописью, і) подпись лицъ, отвѣчающихъ въ данномъ исполнительномъ отдѣленіи за правильность составленія приходной вѣдомости.

* *675.* Теоретически правильнѣе требовать въ каждой вѣдомости по каждой рубрикѣ смѣты или по каждому детальному счету перечень всѣхъ внесенныхъ суммъ съ указаніемъ фамиліи плательщика, номеровъ квитанцій и суммы по каждой квитанціи, т.-е. составляя опись квитанцій, но, при значительномъ числѣ плательщиковъ, такая подробная регистрація платежей въ приходныхъ вѣдомостяхъ связана съ значительнымъ расходомъ и можетъ быть не по средствамъ данному общественному хозяйству, почему и допускается замѣнять описи простымъ перечнемъ, содержащимъ номера квитанцій и суммы, и даже ограничиваться приходными вѣдомостями, содержащими только общіе итоги всѣхъ поступленій по каждой рубрикѣ смѣты или по каждому детальному счету. Во всякомъ случаѣ, необычныя и случайныя поступленія должны излагаться въ приходныхъ вѣдомостяхъ подробно, причемъ по всѣмъ счетамъ, кромѣ бюджетныхъ, указаніе квитанцій, фамилій плательщиковъ и, вообще, всѣхъ подробностей по каждому поступленію обязательно, равнымъ образомъ, такія же подробности должны указываться по приходнымъ вѣдомостямъ на недоимки, т.-е. на поступленія, относящіяся къ заключеннымъ бюджетамъ. Сообщеніе тѣхъ или иныхъ подробностей по каждому счету опредѣляется формою самой приходной вѣдомости.

676. По прекращеніи пріема сборовъ за отчетный день, каждое отдѣленіе, прежде представленія въ кассу приходной вѣдомости, сличаетъ общій итогъ, выведенный на основаніи предварительнаго подсчета всѣхъ поступившихъ въ отдѣленіе сборовъ, съ итогомъ, выведеннымъ кассою на основаніи зарегистрированныхъ платежныхъ квитанцій этого отдѣленія; причемъ касса возвращаетъ подлежащимъ отдѣленіямъ всѣ невыданныя, а, слѣ-

довательно, и неоплаченныя плательщиками квитанціи, наложивъ на нихъ знакъ уничтоженія. За исключеніемъ изъ итога отдѣленія суммъ, неполученныхъ кассою по возвращеннымъ отдѣленію квитанціямъ, общій итогъ сборовъ, зарегистрированныхъ отдѣленіемъ и кассою, долженъ сходиться; если эти итоги не сходятся, то приступаютъ къ выясненію разницы сличеніемъ корешковъ квитанцій съ перечнемъ этихъ квитанцій въ реестрѣ кассы. Итогъ поступленій по каждому отдѣленію подтверждается кассѣ со стороны отдѣленій передачею на всю сумму этихъ поступленій приходныхъ вѣдомостей, т.-е. итогъ всѣхъ перечисленныхъ по данному отдѣленію въ реестрѣ кассы квитанцій долженъ быть равенъ итогу всѣхъ переданныхъ кассѣ отдѣленіемъ приходныхъ вѣдомостей.

677. По окончаніи свѣрки отдѣленій съ кассою, общій итогъ всѣхъ поступленій по кассѣ по всѣмъ зарегистрированнымъ въ реестрѣ квитанціямъ, равный итогу всѣхъ переданныхъ въ кассу приходныхъ вѣдомостей отдѣленій, можетъ считаться окончательно установленнымъ, и отъ артели, или отъ отвѣтственнаго кассира, требуется сообщеніе итога всѣхъ принятыхъ артелью, или отвѣтственнымъ кассиромъ, поступленій отъ плательщиковъ. Итогъ всѣхъ поступленій по реестру не сообщается артели до тѣхъ поръ, пока она повторнымъ подсчетомъ наличности не установитъ точно принятой ею суммы. Если повторный подсчетъ наличности не дастъ итога поступленій по реестру, то разница будетъ выражать или прочетъ артели, если итогъ наличности меньше итога поступленій по реестру, или, наоборотъ, переборъ артели, если итогъ наличности больше итога по реестру. Но прежде окончательнаго установленія прочета или перебора, безъ участія артели, посредствомъ свѣрки реестра квитанцій съ талонами, опредѣляется, не сдѣланъ ли пропускъ квитанцій или не записаны ли лишнія квитанціи. Если это не имѣетъ мѣста, свѣряются талоны съ ордерами, чтобы выяснить, нѣтъ ли талона безъ отобранія ордера и, наоборотъ, не ушелъ ли уплатившій плательщикъ съ ордеромъ, не взявъ квитанціи, или не были ли получены деньги безъ квитанціи и, наоборотъ, не скрылъ ли артельщикъ, получившій деньги, талонъ.

* *678.* Для надлежащаго контроля за ходомъ денежныхъ поступленій очень важно, чтобы приходные ордера поступали въ руки артели не прямо отъ плательщика, а черезъ особаго счетнаго контролера кассы, ведущаго приходный реестръ кассы. Плательщикъ долженъ передать приходный ордеръ контролеру и затѣмъ подходитъ къ кассѣ и вноситъ деньги по талону; пока

артельщикъ считаетъ деньги, контролеръ свѣряетъ приходный ордеръ съ записанною въ реестръ приходною квитанціею и, отмѣтивъ страницу реестра въ ордерѣ и квитанціи, передаетъ ордеръ артели, а квитанцію казначею; артельщикъ, свѣривъ полученныя имъ по талону деньги съ ордеромъ, отмѣчаетъ полученіе денегъ штемпелемъ на ордерѣ и талонѣ, вручая ордеръ плательщику, а талонъ передаетъ контролеру, который, провѣривъ его съ записанною въ реестрѣ квитанціею, передаетъ талонъ казначею. Казначей, свѣривъ талонъ съ квитанціею и предъявленнымъ ему плательщикомъ ордеромъ, вручаетъ подписанную имъ квитанцію плательщику, ордеръ передаетъ контролеру, а талонъ оставляетъ у себя. Артель все время посредствомъ того или иного способа должна вести счетъ полученныхъ ею наличныхъ денегъ; итогъ этой наличности, подсчитанный артелью, при заключеніи кассы сообщается казначею, и, если заявленная артелью сумма будетъ согласна съ итогомъ по реестру, который сообщается казначею контролеромъ, то наличность, сообщенная артелью, считается установленною; въ противномъ случаѣ, не сообщая разницы, казначей требуетъ отъ артели пересчета наличности въ натурѣ и провѣрки итога реестра отъ контролера, до установленія полной согласованности этихъ итоговъ. При такомъ способѣ итогъ наличности артели уже является свѣреннымъ съ контрольнымъ итогомъ по ордерамъ къ тому времени, когда казначейство оканчиваетъ свою свѣрку съ исполнительными отдѣленіями. Если казначейство имѣетъ самостоятельную бухгалтерію по двойной системѣ, то эта бухгалтерія становится между артелью и казначеями, выполняя такую же роль, какую выполняютъ казначеи, стоящіе между артелью и отдѣленіями; тѣмъ самымъ контроль усиливается.

679. Послѣ выясненія причинъ недочета или перебора приходный реестръ окончательно заключается, и приходъ кассы считается установленнымъ и оправданнымъ приходными вѣдомостями исполнительныхъ отдѣленій. Приходный реестръ съ приходными вѣдомостями отдѣленій передается послѣ свѣрки кассы съ отдѣленіями счетному отдѣлу.

**680*. При отвѣтственной артели недочеты и переборы записываются счетнымъ контролеромъ и казначеемъ въ цѣляхъ контроля въ особую внѣсистемную книгу; артель можетъ принять мѣры къ полученію недочета съ плательщиковъ и обязана, по требованію контролера и казначея, возвращать доказанный переборъ; но прочетъ въ кассовой наличности пополняется артелью немедленно, при заключеніи кассы. При отсутствіи отвѣтственной артели или отвѣтственнаго кассира, всѣмъ этимъ недочетамъ и

переборамъ ведется особый счетъ урегулированія кассы въ главной книгѣ; недочеты, если они произошли не по винѣ кассира, ему возмѣщаются по докладамъ счетнаго отдѣленія управѣ изъ переборовъ; въ концѣ года разница по счету урегулированія кассы записывается или въ случайные доходы или относится къ случайнымъ расходамъ обыкновеннаго бюджета.

**681*. Вмѣсто того, чтобы увѣдомлять плательщика о причитающихся съ него сборахъ особыми предварительными извѣщеніями, каковы окладные и оброчные листы, счета и т. п., возможно, при надлежащей организаціи всѣхъ сборовъ, самые окладные или оброчные листы, счета и, вообще, предварительныя требованія платежей обратить въ ордера на кассу, причемъ одновременно съ предварительнымъ извѣщеніемъ плательщика посредствомъ такого ордера заготовляется ему подлежащимъ отдѣленіемъ соотвѣтствующая квитанція и заполняется корешокъ квитанціи, а при окладномъ и оброчномъ листѣ или счетѣ имѣется талонъ, такой же какъ и при ордерѣ. Плательщикъ предъявляетъ окладной листъ съ талономъ непосредственно въ кассу, которая отъ себя требуетъ изъ подлежащаго отдѣленія квитанцію въ обмѣнъ на предъявляемые кассѣ ордера; если сборъ вносится по истеченіи срока и, слѣдовательно, требуется довзыскать пеню, то на взысканіе пени дается дополнительный ордеръ съ дополнительною квитанціею или, просто, въ самой квитанціи въ особой графѣ выставляется причитающаяся пеня, или пеня указывается наложеніемъ особаго штемпеля; казначейство выдаетъ квитанцію только по внесеніи плательщикомъ слѣдуемой съ него пени. При такомъ порядкѣ предварительной заготовки всѣхъ пріемныхъ квитанцій, пріемъ сборовъ можетъ совершаться безъ задержки и допускаетъ установленіе контроля надъ отдѣленіями со стороны счетоводства; особенно важно примѣненіе такого порядка къ значительнымъ сборамъ, пріуроченнымъ къ извѣстному сроку, такъ какъ при массѣ плательщиковъ написаніе квитанцій въ моментъ взноса денегъ замедляетъ пріемъ и ведетъ ко многимъ ошибкамъ, причина которыхъ заключается въ томъ, что при выдачѣ квитанцій не успѣваютъ сличать ихъ съ записями окладныхъ и оброчныхъ книгъ.

**682*. При написаніи пріемныхъ квитанцій впередъ, точное соотвѣтствіе ихъ съ окладными книгами устанавливается само собою, и непосредственныя отношенія между исполнительными отдѣленіями и плательщиками, ведущія ко многимъ систематическимъ злоупотребленіямъ, не могутъ имѣть мѣста, вслѣдствіе того, что между ними становится казначейство, которому также войти въ какое-либо соглашеніе съ плательщиками, помимо отдѣленія,

невозможно, т.-е. при этомъ способѣ пріема сборовъ вполнѣ обезпеченъ правильный контроль.

* *683*. Увѣдомленіе плательщиковъ о причитающихся сборахъ путемъ предварительной разсылки приходныхъ ордеровъ, которые становятся при такомъ порядкѣ окладными и оброчными листами или, вообще, счетами третьимъ лицамъ, позволяетъ ускорить учетъ доходовъ бюджета и допускаетъ установленіе этихъ доходовъ по опредѣленіямъ управы, составляемымъ подлежащими отдѣленіями, при разсылкѣ по назначенію всѣхъ платежныхъ ордеровъ какого-либо сбора. Копія этого опредѣленія, послѣ регистраціи, предъявляется въ счетный отдѣлъ, который днемъ разсылки платежныхъ ордеровъ, на основаніи этого опредѣленія, дебитуетъ ликвидаціонные счета отдѣльныхъ сборовъ и кредитуетъ подлежащій бюджетъ въ суммѣ, причитающейся со всѣхъ плательщиковъ даннаго сбора, а на основаніи приходныхъ вѣдомостей кассы кредитуется счетъ подлежащаго сбора до истеченія льготнаго срока по взносу каждаго сбора, послѣ чего именнымъ спискомъ недоимщиковъ счетъ подлежащаго сбора закрывается и недоимки ставятся на счетъ недоимщиковъ.

684. Поступленія со служащихъ въ кассу носятъ болѣе или менѣе случайный характеръ и совершаются тѣмъ же порядкомъ, какъ поступленія съ постороннихъ лицъ, но никогда не должны смѣшиваться съ поступленіями, идущими отъ постороннихъ лицъ, и показываются въ особыхъ приходныхъ вѣдомостяхъ всегда съ подробнымъ изложеніемъ рода поступленій и поименнымъ указаніемъ плательщиковъ, если они не значатся въ спискахъ на жалованіе и другихъ сборныхъ документахъ по разсчетамъ со служащими, въ каковомъ случаѣ въ приходной вѣдомости должна дѣлаться ссылка на эти документы. Напередъ учтенныя суммы, причитающіяся со служащихъ, до удержанія не могутъ значиться въ счетѣ недоимщиковъ, вмѣстѣ съ третьими лицами, а должны всегда учитываться по счету подотчетныхъ лицъ.

### Б. Расходные документы.

Ордера и ассигновки для разсчетовъ съ посторонними лицами.—Документы для разсчетовъ со служащими по выдачѣ жалованія и авансовъ.—Удержанія съ третьихъ лицъ и порядокъ производства ихъ.—Меморандумы счетнаго отдѣла, подтверждающіе правильность всѣхъ разсчетовъ со служащими и замѣняющіе кассѣ ордера или ассигновки.—Внутренніе обороты кассы: съ процентными бумагами по меморандумамъ счетнаго или фондоваго отдѣла, съ банками по чекамъ.—Свѣрка расходовъ кассы между исполнительными отдѣлами и казначействомъ.

685. Оправдательные документы, устанавливающіе выдачи постороннимъ третьимъ лицамъ, носятъ названіе ордеровъ или

ассигновокъ. Разница между ордеромъ и ассигновкою сводится, по существу, къ тому, что ордера не допускаютъ выписки причитающихся къ выдачѣ кредитору суммъ впередъ, а выписываются въ день самой выдачи, а въ случаѣ неоплаты уничтожаются; напротивъ, ассигновка можетъ выписываться впередъ, при самомъ назначеніи причитающихся суммъ къ выдачѣ, а талонъ ея не только можетъ вручаться кредитору при личной явкѣ, но можетъ и пересылаться ему тѣмъ или инымъ способомъ. Въ самой же формѣ ордера и ассигновки существеннаго различія нѣтъ: тотъ и другой документы должны содержать однѣ и тѣ же данныя, хотя порядокъ оплаты этихъ документовъ нѣсколько разнится.

686. Ордеръ, какъ и ассигновка, состоитъ изъ трехъ частей и выдается изъ особыхъ корешковыхъ прошнурованныхъ книгъ, имѣющихъ общую для всѣхъ отдѣленій порядковую нумерацію. Части, изъ которыхъ состоитъ ордеръ или ассигновка: корешокъ ордера, или корешокъ ассигновки, самый ордеръ, или ассигновка, и талонъ ордера, или талонъ ассигновки. Какъ въ ордерѣ, такъ и въ ассигновкѣ должны быть слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія, б) общій порядковый номеръ, в) дата выписки, г) наименованіе бюджета или счета, д) рубрика смѣты для бюджетныхъ расходовъ или детальный счетъ, е) сумма, причитающаяся къ выдачѣ, ж) фамилія, имя и прочія данныя, устанавливающія личность кредитора, з) предметъ выдачи, и) удержаніе, предметъ удержанія и сумма удержанія, і) сумма къ выдачѣ—цифрами и прописью, к) подписи должностныхъ лицъ исполнительнаго отдѣленія, отвѣчающихъ за правильность выдачи по ордерамъ или ассигновкамъ, л) мѣсто для расписки кредитора. Корешокъ содержитъ тѣ же данныя, но въ болѣе или менѣе сокращенномъ изложеніи. Талонъ ордера содержитъ только указаніе отдѣленія, номеръ, фамилію кредитора, сумму, причитающуюся къ выдачѣ, и одну отвѣтственную подпись. Талонъ ассигновки содержитъ тѣ же данныя, какія имѣются въ ассигновкѣ, но содержаніе ассигновки въ талонѣ выписывается подробно и отнюдь не въ формѣ бланка, а въ формѣ связной записи безъ всякихъ пробѣловъ въ текстѣ.

687. Ордера печатаются на обыкновенной бумагѣ, тогда какъ ассигновки печатаются на бумагѣ, имѣющей особую рубашку болѣе или менѣе сложнаго узора, подобно рубашкамъ бумажныхъ денегъ. Ассигновки, немедленно по написаніи, сдаются исполнительными отдѣлами въ счетный органъ, гдѣ и хранятся до предъявленія талона кредиторомъ, причемъ талонъ отрѣзается отъ ассигновки при пріемѣ ассигновки по особому шаблону, предста-

вляющему собою желѣзную линейку съ извилистымъ ребромъ. Предъявляемый талонъ, прежде передачи кассѣ ассигновки на оплату, сличается по отрѣзу съ отрѣзомъ ассигновки для провѣрки принадлежности предъявленнаго талона данной ассигновкѣ; подогнать отрѣзъ талона къ ассигновкѣ при хорошемъ шаблонѣ почти невозможно; даже съ помощью той же линейки повторить тотъ же изгибъ отрѣза трудно.

688. Предъявитель талона получаетъ деньги изъ кассы только по свѣркѣ талона съ ордеромъ его, идущимъ въ кассу отъ исполнительнаго отдѣла, или съ ассигновкою, идущею отъ счетнаго органа, и расписка отбирается въ ордерѣ или ассигновкѣ, но отнюдь не въ талонѣ. Каждый ордеръ, или ассигновка, вносится въ расходный реестръ кассы, съ указаніемъ номера и суммы; ордера распредѣляются за счетомъ подлежащихъ отдѣленій, ассигновки такого распредѣленія не требуютъ. Артель, или отвѣтственный кассиръ, оплачиваетъ ордера и ассигновки только послѣ акцептаціи ордера и ассигновки казначеемъ, который является контролеромъ всѣхъ выдачъ, безъ визы котораго ни артель, ни отвѣтственный кассиръ никакихъ выдачъ произвести не имѣютъ права.

689. Оправдательные документы по разсчетамъ со служащими не должны быть той же формы, какъ документы по разсчетамъ съ посторонними третьими лицами, т.-е. служащіе не могутъ получать денегъ изъ кассы ни по ордерамъ, ни по ассигновкамъ. Всѣ выдачи изъ кассы служащимъ должны происходить по документамъ, предварительное представленіе которыхъ счетному органу обязательно. Если, при нѣкоторыхъ условіяхъ, счетный органъ находитъ возможнымъ допустить непосредственную выдачу изъ кассы какихъ-либо суммъ лицамъ, находящимся въ постоянныхъ отношеніяхъ съ общественнымъ управленіемъ, напр., пенсіонерамъ, попечителямъ училищъ, то и въ этомъ случаѣ такія выдачи должны быть подтверждены акцептаціею этихъ документовъ счетнымъ органомъ при заключеніи кассы. Для всѣхъ разсчетовъ со служащими должны быть установлены опредѣленные дни, и, правильнѣе всего, всѣ однородныя выдачи служащимъ производить по такимъ сборнымъ документамъ, какъ списки.

690. Разсчеты со служащими бываютъ двухъ родовъ: 1) выдача причитающагося имъ вознагражденія разнаго рода, которая должна производиться по спискамъ на жалованіе, какого бы рода ни было это вознагражденіе, и 2) выдача служащимъ авансовъ на производство различныхъ расходовъ для нуждъ городского хозяй-

ства, и пополненіе этихъ авансовъ по мѣрѣ израсходованія на основаніи представленныхъ ими отчетовъ установленной формы.

691. При правильной постановкѣ всѣхъ разсчетовъ со служащими по выдачѣ имъ вознагражденія, всѣ служащіе какого-либо учрежденія или службы должны быть за извѣстный точно и наперед установленный періодъ времени удовлетворены всѣми видами причитающагося имъ за этотъ срокъ довольствія по одному списку, т.-е. штатное довольствіе или заработная плата, квартирныя, разъѣздныя, прибавки за выслугу лѣтъ, сверхурочныя, лично присвоенныя, случайныя выдачи, пособія, наградныя, и, вообще, всякое дополнительное вознагражденіе, какъ постоянное, такъ и единовременное должно быть показано полностью въ общемъ спискѣ служащихъ данной категоріи даннаго учрежденія или службы. Съ другой стороны, въ томъ же спискѣ должны быть сдѣланы всѣ удержанія: удержанія на пенсію, штрафы, за порчу имущества, несданные авансы, казенные и городскіе сборы, частныя взысканія по исполнительнымъ листамъ, вообще, всѣ суммы, которыя подлежатъ принудительному удержанію. Удержанія всякаго рода въ пользу всякихъ обществъ, въ которыхъ служащіе участвуютъ добровольно, каковы: ссудо-сберегательныя кассы, потребительныя общества и т. п. включаться въ списокъ не должны и могутъ производиться при выдачѣ жалованія по особымъ спискамъ, идущимъ отъ этихъ учрежденій.

692. Штатнымъ служащимъ вознагражденіе уплачивается разъ въ мѣсяцъ, обыкновенно дней за десять до истеченія того мѣсяца, за который выдается жалованіе. Такъ называемымъ низшимъ штатнымъ служащимъ вознагражденіе уплачивается за истекшій мѣсяцъ—въ теченіе первой недѣли слѣдующаго мѣсяца. Рабочимъ вознагражденіе уплачивается два раза въ мѣсяцъ. Всѣ штатные высшіе и низшіе служащіе и всѣ рабочіе каждой отрасли хозяйства и каждаго предпріятія должны получать свое вознагражденіе въ точно установленный и объявленный наперед срокъ. Къ опредѣленному сроку, оставляющему достаточно времени для составленія срочнаго списка, должны быть доставлены всѣ необходимыя свѣдѣнія о всякаго рода вознагражденіи, причитающемся служащимъ данной категоріи за истекшій срокъ, равно какъ и свѣдѣнія о причитающихся съ нихъ удержаніяхъ. Всякій пропускъ по своевременному сообщенію этихъ свѣдѣній долженъ строго взыскиваться съ виновныхъ въ недосмотрѣ лицъ, а выдача пропущенныхъ суммъ и производство пропущенныхъ удержаній должны откладываться до слѣдующаго срочнаго списка.

693. Каждый списокъ на жалованіе состоитъ: а) изъ наружнаго листа, на лицевой сторонѣ котораго имѣется требованіе на выдачу и всѣ данныя, его обосновывающія, а на оборотной сторонѣ или на той же лицевой сторонѣ актъ, удостовѣряющій правильность оплаты списка, б) внутри этого списка содержится перечень всѣхъ служащихъ и выводъ суммъ, причитающихся къ выдачѣ. Всѣ эти данныя вмѣстѣ и составляютъ списокъ на выдачу жалованія, который называется платежнымъ спискомъ, если не требуется распредѣленія выданной суммы по роду работъ, и требовательною вѣдомостью, если выдаваемая сумма должна сопровождаться распредѣленіемъ выдаваемаго вознагражденія, напр., заработной платы—по роду работъ, причемъ такое распредѣленіе можетъ дѣлаться и послѣ оплаты списковъ, если оно обезпечено представленіемъ ежедневныхъ отмѣточныхъ листковъ.

694. Требованіе на выдачу вознагражденія служащимъ, помѣщаемое на лицевой сторонѣ списка, должно содержать слѣдующія данныя: а) указанія отдѣленія, учрежденія или службы, б) порядковый номеръ общей нумераціи всѣхъ списковъ, в) номеръ препроводительной описи, г) мѣсто для проставленія номера меморандума счетнаго органа и даты его, д) дату списка, е) категорію служащихъ, включенныхъ въ списокъ, ж) время, за которое производится разсчетъ, з) бюджетъ и указаніе статьи смѣты, за счетъ которыхъ производится выдача вознагражденія, и) причитающуюся къ выдачѣ сумму съ распредѣленіемъ по роду довольствія, і) сумму удержаній, съ распредѣленіемъ по роду удержаній, к) общую сумму по списку, причитающуюся къ выдачѣ,—цифрами и прописью, л) ссылку на опредѣленіе управы, разрѣшающее выдачу, м) подпись лицъ, отвѣтственныхъ за правильность составленія списка, н) указаніе суммы, сданной обратно въ кассу по неявкѣ служащихъ или по инымъ причинамъ, со ссылкою на квитанцію, по которой принята сумма въ кассу подлежащими отдѣленіями отъ раздатчика жалованія, о) подпись лица, завѣдующаго учрежденіемъ или службою, контролера жалованія и раздатчика жалованія.

695. Перечень служащихъ, удовлетворяемыхъ причитающимся имъ по данному списку вознагражденіемъ, долженъ содержать слѣдующія графы: а) порядковый номеръ включенныхъ въ списокъ лицъ, б) фамиліи, имена и отчества (имя и отчество можетъ быть обозначено иниціалами), в) должность, г) для высшихъ штатныхъ служащихъ время опредѣленія на службу и опредѣленія на занимаемую должность, д) рядъ графъ для разнаго вида вознагражденія, е) общая сумма причитающагося за данное время воз-

награжденіи, ж) рядъ графъ разнаго рода удержаній, з) общая сумма всѣхъ удержаній, и) выводъ суммъ, причитающихся къ выдачѣ, і) расписка въ полученіи, к) рядъ графъ, отмѣчающихъ причину невыдачи выписаннаго жалованія: излишняя выписка, недослуженное жалованіе или невыдача по неявкѣ. Затѣмъ списокъ долженъ быть подъитоженъ по всѣмъ графамъ, содержащимъ различныя суммы, сбалансированъ и подписанъ лицомъ, его составлявшимъ.

696. Пропускъ строкъ, какія-либо поправки въ спискѣ безъ оговорки лица, подпись котораго стоитъ первою въ требованіи выдачи, не допускается; подчистки вовсе не должны имѣть мѣста. При исправленіи суммы, причитающейся къ выдачѣ, хотя бы эта сумма и была указаннымъ способомъ оговорена, расписка въ полученіи этой суммы отбирается прописью этой суммы получателемъ скрѣпляемой его подписью; во всѣхъ остальныхъ случаяхъ достаточно одной подписи фамиліи получателя. Въ итогахъ и на лицевой сторонѣ списка никакія исправленія, даже съ оговорками, не должны допускаться.

697. Актъ, удостовѣряющій правильность оплаты списка, особенно важное значеніе имѣетъ при оплатѣ содержанія рабочихъ и низшихъ служащихъ, отъ которыхъ по малограмотности нельзя требовать расписокъ. Въ актѣ оплаты должна быть указана общая сумма, уплаченная по списку, общій итогъ всѣхъ невыданныхъ суммъ, общій итогъ всѣхъ суммъ, выданныхъ по отдѣльнымъ разсчетамъ до общей оплаты списка, вслѣдствіе оставленія службы значащимися въ спискѣ служащими въ періодъ между двумя срочными списками. Затѣмъ должны быть подписи той коллегіи или лица, которыя завѣдуютъ учрежденіемъ, подпись контролера, присутствовавшаго при оплатѣ, подпись артельщика или, вообще, раздатчика жалованія и, наконецъ, дата времени оплаты списка. Если расписки отъ служащихъ не отбираются, то въ этомъ актѣ должны быть подписи двухъ служащихъ, изъ числа всѣхъ значащихся въ спискѣ, которые удостовѣряютъ фактъ уплаты жалованія за себя и за всѣхъ своихъ товарищей.

698. Оставляющіе службу въ періодъ между двумя срочными списками получаютъ разсчетъ изъ особыхъ разсчетныхъ книжекъ. Разсчетъ выдается изъ аванса завѣдующаго учрежденіемъ или службою, но эти разсчеты не могутъ включаться въ авансовые отчеты, а отмѣчаются въ спискахъ въ графѣ расписокъ, и выдача пополняется артельщикомъ, при оплатѣ ближайшаго срочнаго списка, а разсчеты прикладываются контролеромъ жалованія къ спискамъ и сдаются вмѣстѣ съ оплаченными списками.

*699. Расчетъ поденныхъ рабочихъ можетъ производиться ежедневно на мѣстахъ работъ изъ аванса казначейства. Оплата производится въ присутствіи разъѣзднаго контролера, составляющаго табели путемъ личнаго опроса каждаго рабочаго; для включенія въ списокъ рабочій долженъ предъявить особую квитанцію, выданную изъ конторы завѣдующаго работами, подписанную послѣднимъ или десятникомъ надзирающимъ за работою, въ которой указывается поденная плата и родъ работы. Въ табеляхъ этого рода можетъ быть указана только фамилія, родъ работы и плата. Плата выдается немедленно артельщикомъ и квитанція прикладывается къ табели. Табель подписывается послѣ подсчета контролеромъ, десятникомъ, артельщикомъ и двумя грамотными рабочими.

*700. На слѣдующій день послѣ оплаты табелей на мѣстѣ работъ каждая контора завѣдующаго работами или каждое отдѣленіе непосредственно, на основаніи представленныхъ имъ контролерами табелей поденныхъ работъ, составляютъ требовательную вѣдомость, заполняя въ ней только наружный листъ, заключающій требованіе на выдачу жалованія, а списокъ рабочихъ замѣняется приложеніемъ табелей и перечнемъ всѣхъ табелей на внутреннемъ листѣ каждой требовательной вѣдомости: въ перечнѣ указывается номеръ и сумма каждой табели; причемъ на каждой табели указывается номеръ списка, подтверждающій оплату табели; кромѣ того, каждая табель погашается особымъ пробивнымъ штемпелемъ. По такимъ требовательнымъ вѣдомостямъ авансъ казначейства пополняется. Если имѣется особое отдѣленіе, завѣдующее выдачею всякаго рода жалованія, то авансъ для разсчета поденныхъ числится за этимъ отдѣленіемъ, и оно имъ распоряжается, но деньги всегда находятся на храненіи у артели въ кассѣ.

701. Всѣ списки подлежащимъ отдѣленіемъ изъ всѣхъ подвѣдомственныхъ ему учрежденій и службъ передаются счетному отдѣлу въ установленный срокъ не позднѣе, чѣмъ наканунѣ дня оплаты, при особыхъ описяхъ, форма которыхъ будетъ указана ниже; затѣмъ, счетный отдѣлъ въ день оплаты передаетъ контролеру жалованія всѣ списки, полученные изъ отдѣленій для оплаты ихъ на мѣстахъ, а казначейству выдаетъ меморандумъ въ суммѣ, равной суммѣ жалованія, подлежащаго выдачѣ по спискамъ; согласно этого меморандума казначейство выдаетъ деньги артели. Контролеры и артель распредѣляютъ между собою списки и приступаютъ къ оплатѣ ихъ на мѣстахъ, а вся сумма до сдачи оплаченныхъ списковъ записывается въ особой графѣ кладовой книги за артелью и списывается по сдачѣ контролеромъ оплаченныхъ артелью списковъ. На оплату списковъ назначается отъ 3 до 7

дней, и сдача оплаченныхъ списковъ производится не рѣже одного раза въ недѣлю. Оплата списковъ ни при какихъ условіяхъ не можетъ передовѣряться завѣдующимъ учрежденіями и службами.

702. Требованія на выдачу первоначальныхъ авансовъ для производства хозяйственныхъ расходовъ направляются непосредственно въ счетный отдѣлъ и передаются въ кассу послѣднимъ. Требованія на первоначальный авансъ должны выдаваться изъ особыхъ корешковыхъ книгъ, заключающихъ корешокъ требованія и требованіе, причемъ корешокъ долженъ быть меньшаго формата, чѣмъ самое требованіе. Въ требованіи должны быть слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія, учрежденія и службы, б) порядковый номеръ требованій, имѣющихъ общую нумерацію, в) дата требованія, г) номеръ списка, если онъ составляется, д) номеръ меморандума, если не составляется списка, е) фамилія и должность авансируемаго лица и мѣсто его службы, ж) бюджетъ, изъ котораго выдается авансъ, з) предметъ, на который выдается авансъ, и) подписи лицъ, распоряжающихся выдачею аванса въ отдѣленіи, і) подпись получателя аванса, если выдача производится не по списку. Списокъ, если онъ составляется, заключаетъ въ особыхъ графахъ тѣ же данныя, что и требованіе, но на лицевой своей сторонѣ содержитъ общее требованіе на всю сумму авансовъ. Необходимо отмѣтить, что главная масса требованій на выдачу авансовъ проходитъ въ началѣ года, а затѣмъ идутъ только единичныя требованія на выдачу авансовъ.

703. Всѣ требованія на первоначальные авансы, послѣ визированія счетнымъ отдѣломъ, что отмѣчается наложеніемъ особаго штемпеля, передаются въ кассу получателемъ аванса непосредственно и оплачиваются подобно ордерамъ; при заключеніи же кассы, на основаніи предварительной регистраціи визированныхъ требованій, счетный отдѣлъ составляетъ общій меморандумъ на всю сумму оплаченныхъ требованій. Самыя требованія прикладываются къ опредѣленіямъ управы, составляемымъ счетнымъ отдѣломъ въ день выдачи, но послѣ фактической оплаты, каковыми опредѣленіями санкціонируется выдача первоначальныхъ авансовъ, а предварительная санкція дается подписью требованія членомъ управы подлежащаго отдѣленія.

704. Пополненіе авансовъ, по мѣрѣ ихъ израсходованія, дѣлается въ суммѣ, оправданной представленіемъ надлежащихъ документовъ, заключающихъ расписки постороннихъ третьихъ лицъ, причемъ расписки служащихъ, какъ правило, не могутъ считаться оправдательными документами по авансовымъ расходамъ. Оправдательные документы объ израсходованіи авансовъ предста-

вляются при особыхъ отчетахъ или при особыхъ перечняхъ; въ послѣднемъ случаѣ документы прикладываются къ особымъ спискамъ, содержащимъ перечень тѣхъ третьихъ лицъ, которымъ сдѣланы были выдачи изъ аванса.

705. Документы, какъ въ авансовыхъ отчетахъ, такъ и въ перечняхъ, должны быть расположены въ порядкѣ записи ихъ по авансовой книгѣ подотчетнаго лица, имѣющаго авансъ, а каждый документъ долженъ имѣть порядковый номеръ, подъ которымъ онъ записанъ въ книгѣ авансовъ; общіе итоги въ расходной графѣ этой книги должны точно соотвѣтствовать итогу представленныхъ отчетовъ или перечней, а противъ этого итога должна быть сдѣлана отмѣтка о пополненіи расхода, почему вести приходъ въ этой книгѣ авансовъ нѣтъ надобности. Если пополненіе происходитъ по отчетамъ, то въ книгѣ авансовъ должны имѣться особыя графы для указанія рубрикъ бюджета, вслѣдствіе того, что каждый отчетъ долженъ объединять документы только одной бюджетной рубрики; при пополненіи по перечнямъ. указаніе бюджетныхъ рубрикъ дѣлается на самыхъ документахъ, бюджетная рубрика отмѣчается въ книгѣ авансовъ противъ каждаго документа; слѣдовательно, пополненіе производится по перечню безъ группировки расходовъ въ перечняхъ по бюджетнымъ рубрикамъ.

706. Отчеты по авансамъ состоятъ изъ опредѣленія управы, которое дѣлается въ наружномъ листѣ отчета, содержащемъ и требованіе пополненія аванса, и изъ описанія расходовъ, произведенныхъ изъ аванса, которое содержится внутри авансоваго отчета. Каждый отчетъ не можетъ обнимать собою расходовъ болѣе одной бюджетной рубрики. Авансовый отчетъ долженъ содержать на лицевой сторонѣ, представляющей требованіе на пополненіе аванса, слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія, учрежденія или службы, б) дата представленія авансоваго отчета, в) фамилія и должность подотчетнаго лица, г) сумма первоначальнаго аванса, д) сумма расходовъ по отчету, е) остатокъ аванса, ж) опредѣленіе управы, утверждающее авансъ,—съ прописью подлежащей пополненію суммы, съ указаніемъ бюджетной рубрики, на которую относится расходъ, и порядковаго номера опредѣленія по общей нумераціи, з) расписка подотчетнаго лица въ полученіи пополненія аванса съ прописью полученной суммы, и) указаніе номера меморандума, представляемаго счетнымъ органомъ. Всѣ отчеты передаются въ счетный отдѣлъ, который отбираетъ расписки подотчетныхъ лицъ на отчетахъ и визируетъ отчетъ особымъ штемпелемъ, послѣ чего подотчетныя лица предъявляютъ кассѣ отчеты, какъ ордера, непосредственно и получаютъ слѣдуемую сумму, а меморандумъ въ концѣ

дня выдается счетнымъ отдѣломъ кассѣ на всю сумму визированныхъ отчетовъ.

707. Авансовый отчетъ на внутреннихъ листахъ, представляющихъ самый отчетъ, долженъ содержать описаніе расходовъ, для чего въ немъ должны быть слѣдующія графы: а) номеръ по порядку записи документа въ авансовой книгѣ подотчетнаго лица, б) дата записи документа въ этой книгѣ, которая должна совпадать съ датою документа, в) наименованіе документа, г) указаніе работы, для которой произведенъ расходъ, и, вообще, назначеніе расхода, д) предметъ расхода, е) количество единицъ, опредѣляющихъ предметъ расхода, ж) цѣна единицы, з) стоимость предметовъ и и) сумма расходовъ по каждому документу. Заканчивается отчетъ общимъ итогомъ и подписью подотчетнаго лица.

708. Всѣ расходы съ формальной стороны и по существу провѣряются подлежащимъ отдѣленіемъ и административнымъ контролемъ, о чемъ дѣлаются надлежащія отмѣтки въ отчетахъ. Послѣ провѣрки подлежащія отдѣленія проводятъ указанныя выше опредѣленія управы о пополненіи авансовъ и сдаютъ отчеты въ счетный отдѣлъ при описяхъ. Пополненія дѣлаются въ опредѣленные дни недѣли. Составленіе описей при незначительномъ количествѣ авансовыхъ отчетовъ необязательно, но требованіе описей, если оно введено, должно распространяться на всѣ отдѣленія, независимо отъ численности авансовъ.

**709.* При замѣнѣ отчетовъ перечнями документовъ, оплаченныхъ изъ аванса, на каждомъ документѣ должна быть акцептація его подотчетнымъ лицомъ, удостовѣряемая особымъ штемпелемъ, которымъ указывается: а) порядковый номеръ документа по авансовой книгѣ, б) дата записи его въ авансовую книгу, в) номеръ перечня, къ которому прикладывается документъ, г) сумма, принимаемая къ учету, д) рубрика бюджета по смѣтѣ, е) родъ работы, для которой произведенъ расходъ и ж) подпись подотчетнаго лица, которою это лицо признаетъ доброкачественность матеріала или исполненной работы и правильность самаго расхода. Въ самыхъ перечняхъ указываются только номера документовъ и сумма по каждому, дата перечня и номеръ общей порядковой нумераціи всѣхъ перечней. Въ пріемѣ перечня съ документами отъ подотчетнаго лица выдается подлежащимъ отдѣленіемъ расписка въ корешкѣ перечня, въ которомъ достаточно указанія общей суммы перечня, а также, съ какого по какой номеръ представляются документы. Послѣ провѣрки документовъ подлежащимъ отдѣленіемъ въ формальномъ отношеніи и по существу перечни съ документами передаются счетному отдѣлу.

*710. Полученные счетнымъ отдѣломъ документы при перечняхъ изъ всѣхъ отдѣленій періодически, къ ближайшему сроку, назначенному для пополненія авансовъ, распредѣляются по спискамъ. Списки составляются по роду кредиторовъ: поставщики, подрядчики и контрагенты. Въ каждомъ перечнѣ, противъ каждаго документа, указывается номеръ списка. Каждый списокъ каждаго рода кредиторовъ долженъ быть составленъ отдѣльно по каждой рубрикѣ каждаго бюджета. Въ каждомъ спискѣ долженъ быть титулъ, содержащій слѣдующія данныя: а) названіе самаго счетнаго органа и его отдѣленія, б) номеръ списка по порядку общей нумераціи, в) дата списка, г) опредѣленіе управы, разрѣшающее оплату списковъ и идущее отъ счетнаго органа, д) названіе бюджета и указаніе его рубрики, е) родъ кредиторовъ, на которыхъ составленъ списокъ. Затѣмъ, въ особыхъ графахъ списка указывается: а) номеръ по порядку, б) должность и фамилія подотчетнаго лица, оплатившаго изъ аванса документы, перечисленные въ спискѣ, в) номеръ документа, г) фамилія кредитора, оплаченнаго изъ аванса по этому документу, д) предметъ авансоваго расхода по документу, е) сумма по документу, ж) сумма по всѣмъ документамъ даннаго подотчетнаго лица, з) расписка подотчетнаго лица въ полученіи этой суммы. Всѣ списки одного бюджета, независимо отъ рода кредиторовъ, прикладываются къ докладу о возмѣщеніи авансовыхъ расходовъ и утверждаются опредѣленіями управы, составленными на каждый бюджетъ особо.

* *711.* Послѣ утвержденія списки авансовыхъ расходовъ передаются при одномъ общемъ меморандумѣ въ кассу, вмѣстѣ съ перечнями, для пополненія авансовъ подотчетнымъ лицамъ. По перечнямъ каждое подотчетное лицо находитъ, въ какихъ спискахъ оно должно расписаться, чтобы получить всю слѣдуемую ему по перечню сумму, и послѣ расписки въ подлежащихъ спискахъ удостовѣряетъ въ перечнѣ пополненіе слѣдуемой ему по перечню суммы. До полной оплаты авансовыхъ списковъ эти списки значатся, подобно спискамъ на жалованіе, за счетомъ артели. Можно ограничиться требованіемъ одной расписки въ перечнѣ, не отбирая расписокъ въ каждомъ спискѣ, но тогда списки не должны передаваться въ кассу, и послѣ оплаты перечней въ каждомъ спискѣ, вмѣсто расписки подотчетныхъ лицъ, отмѣчается номеръ перечня, по которому сдѣлано пополненіе аванса противъ каждаго документа списка; кромѣ того, въ этомъ случаѣ выдача производится по мѣрѣ явки въ счетный отдѣлъ подотчетныхъ лицъ за полученіемъ суммъ, причитающихся имъ въ пополненіи аванса, и меморандумъ составляется при заключеніи кассы не на

всю сумму подлежащихъ оплатѣ перечней, а только на сумму перечней, переданныхъ въ теченіе дня въ кассу на оплату.

712. Если у подотчетнаго лица нѣтъ спеціальнаго аванса, то случайные расходы, произведенные имъ для нуждъ общественнаго хозяйства съ надлежащаго разрѣшенія распорядительнаго и исполнительнаго органа, могутъ пополняться ему на основаніи представленнаго имъ оправдательнаго документа, каковымъ можетъ быть только счетъ извѣстной формы и, во всякомъ случаѣ, счетъ посторонняго третьяго лица. Этотъ документъ считается распискою третьяго лица, и на имя послѣдняго можетъ быть выписанъ ордеръ или ассигновка, въ которыхъ отмѣчается, что документъ предъявленъ такимъ-то подотчетнымъ лицомъ, но, вмѣсто расписки третьяго лица, дѣлается ссылка на прилагаемую расписку его на представленномъ документѣ, а въ документѣ отмѣчается номеръ ордера или ассигновки, къ которымъ онъ относится. Такіе документы считаются относящимися не къ авансовымъ расходамъ, а къ разсчетамъ съ прямыми кредиторами. Предварительное заявленіе такихъ ордеровъ и ассигновокъ счетному отдѣлу обязательно, и касса можетъ ихъ оплачивать только при наличности визы счетнаго отдѣла, которая дается наложеніемъ особаго штемпеля.

713. Первоначальные авансы должны быть разъ въ годъ, при заключеніи отчетности, не позднѣе 31 декабря каждаго года, полностью возвращаемы въ кассу, для чего каждое подотчетное лицо, прежде сдачи остатка аванса должно получить изъ кассы всѣ причитающіяся ему въ пополненіе аванса суммы и затѣмъ сдаетъ выданный ему первоначальный авансъ въ кассу полностью, въ чемъ ему подлежащимъ отдѣленіемъ и выдается приходная квитанція, которую онъ обязанъ предъявить счетному отдѣлу въ слѣдующемъ году, при полученіи первоначальнаго аванса на хозяйственныя операціи въ новомъ году. Первоначальные авансы, въ которыхъ надобность миновала ранѣе истеченія года, должны сдаваться такимъ же порядкомъ въ теченіе года.

714. Всѣ разсчеты съ посторонними третьими лицами должны проводиться черезъ кассу, какъ по приходу, такъ и по расходу; поэтому, правильнѣе всего, не производить въ ордерахъ и ассигновкахъ никакихъ удержаній, и на всю сумму удержаній выдавать приходную квитанцію, отмѣчая необходимость удержанія по ордеру или ассигновкѣ особымъ штемпелемъ. Для того, чтобы установить полную связь всѣхъ кассовыхъ расходовъ съ подлежащими бюджетами, т.-е. имѣть возможность слѣдить по счету кассы за ходомъ выдачъ кассы за счетъ сдѣланныхъ по каждому бюджету удержаній, необходимо проводить приходомъ по кассѣ каж-

дое удержаніе, даже со служащихъ, выдавая имъ приходныя квитанціи на всѣ произведенныя съ нихъ удержанія; иначе часть платежей по бюджетамъ, произведенная путемъ удержаній, пройдетъ по счету кассы въ такой формѣ, въ которой трудно, а иногда и невозможно уловить и отмѣтить связь этихъ платежей съ бюджетомъ. Возможно для сокращенія числа приходныхъ квитанцій по разнымъ удержаніямъ со служащихъ, при проведеніи этихъ удержаній черезъ кассу, ограничиваться выдачею сборной квитанціи артели, при сдачѣ послѣдней всей суммы удержаній, причитающихся по спискамъ на жалованіе, въ этомъ случаѣ и расписка съ артели въ полученіи суммъ, назначенныхъ къ выдачѣ по спискамъ, берется въ полной суммѣ, причитающейся къ выдачѣ безъ зачета удержаній.

715. При разсчетахъ съ третьими лицами, если удержанія проводятся по кассѣ, расписка отбирается въ полной суммѣ ордера или ассигновки, но зато выдается квитанція въ полученіи причитающихся удержаній. При разсчетѣ съ кредиторомъ безъ личной явки послѣдняго можно причитающуюся ему сумму засчитывать въ уплату причитающейся съ него суммы, но въ этомъ случаѣ надлежитъ проводить причитающуюся кредитору сумму по ордеру или ассигновкѣ черезъ кассу, и путемъ выдачи квитанціи записывать одновременно на приходъ кассы удерживаемую съ него сумму; квитанція отмѣчается въ мѣстѣ, предназначенномъ для расписки кредитора и прикладывается къ ордеру или ассигновкѣ, который погашается выдачею квитанціи. Особенно важно проводить указаннымъ способомъ удержанія, производимыя въ уплату окладныхъ сборовъ, арендной платы и, вообще, всякаго рода сборовъ въ цѣляхъ не только сохраненія связи кассовыхъ расходовъ съ бюджетами, но и для контроля за правильностью всѣхъ зачетовъ, допускаемыхъ по этимъ сборамъ. При проведеніи всѣхъ удержаній съ третьихъ лицъ черезъ кассу, эти удержанія проходятъ приходомъ по кассѣ, а всѣ платежи по каждому бюджету учитываются въ расходѣ кассы въ полномъ объемѣ, благодаря чему удержанія съ третьихъ лицъ не смѣшиваются со внутренними разсчетами между бюджетами.

716. Меморандумы выдаются кассѣ счетнымъ отдѣломъ въ удостовѣреніе того, что всѣ разсчеты съ третьими лицами, принадлежащими къ составу общественнаго управленія, визированы счетнымъ отдѣломъ и признаются правильными. Меморандумы заключаютъ въ себѣ слѣдующія данныя: а) титулъ счетнаго отдѣла, б) порядковый номеръ меморандума, в) дата меморандума, г) счетъ главной книги, дебитуемый меморандумомъ, д) указаніе,

для оплаты какого рода разсчетовъ дается меморандумъ, е) перечень номеровъ всѣхъ этихъ разсчетныхъ документовъ (описей на списки, требованій на авансы, авансовыхъ отчетовъ и т. п.), ж) сумма цифровая и прописью, причитающаяся по всѣмъ разсчетнымъ документамъ, удостовѣряемымъ меморандумомъ, з) подпись тѣхъ лицъ, принадлежащихъ къ счетному органу, которыя отвѣчаютъ за правильность составленія меморандума, на основаніи всѣхъ относящихся къ нему разсчетныхъ документовъ, и) подпись артельщика или отвѣтственнаго кассира въ полученіи изъ кассы причитающейся суммы на оплату указанныхъ въ меморандумѣ разсчетовъ.

717. Меморандумъ безъ приложенія оправдательныхъ документовъ, обязательно составляемыхъ какимъ-либо исполнительнымъ, а отнюдь не счетнымъ отдѣломъ, не долженъ приниматься кассою къ оплатѣ. Меморандумы выдаются изъ прошнурованныхъ корешковыхъ книгъ; корешокъ меморандума дѣлается уже меморандума и содержитъ тѣ же данныя, что и меморандумъ, но въ сокращенномъ видѣ. Меморандумы региструются кассою въ расходномъ реестрѣ за счетомъ счетнаго отдѣла, тогда какъ ордера и ассигновки региструются въ томъ же реестрѣ за счетомъ исполнительныхъ отдѣловъ.

718. Операціи по размѣну процентныхъ бумагъ на наличныя деньги и обратно по обращенію наличныхъ денегъ въ процентныя бумаги, совершаются казначействомъ или по указаніямъ счетнаго отдѣла, если нѣтъ особаго фондоваго отдѣла, или по указаніямъ послѣдняго. Каждая такая операція связана съ измѣненіемъ рода наличности, представляя тотъ или иной видъ ея помѣщенія; каждая операція связана съ приходомъ одного рода наличности и расходомъ другого рода наличности, но сумма наличности не измѣняется. Поэтому документы, устанавливающіе эти операціи, есть документы, неимѣющіе въ цѣломъ ни приходнаго, ни расходнаго значенія, а всегда представляютъ приходо-расходные документы: если приходуются процентныя бумаги, то одновременно расходуются наличныя деньги въ суммѣ, равной стоимости приходуемыхъ процентныхъ бумагъ; обратно, если расходуются процентныя бумаги, то одновременно приходуются наличныя деньги въ суммѣ, равной стоимости расходуемыхъ процентныхъ бумагъ. Если бы этотъ размѣнъ процентныхъ бумагъ не былъ связанъ съ потерею на курсѣ, то операція не представляла бы никакого отличія отъ операціи перевода денегъ изъ банка въ кассу и обратно или даже отъ операціи размѣна бумажныхъ денегъ на звонкую монету и обратно, и, какъ внутренняя

кассовая операція, не подлежала бы вовсе ревизіонному учету. Возможность потери на курсѣ, при всѣхъ операціяхъ съ процентными бумагами, требуетъ учета этихъ операцій на особомъ счетѣ.

719. Документъ, устанавливающій операціи съ процентными бумагами, всегда приходо-расходный меморандумъ и выдается изъ корешковыхъ книгъ; онъ состоитъ изъ слѣдующихъ частей: А) при покупкѣ процентныхъ бумагъ,—а) корешокъ меморандума, б) приходная вѣдомость процентныхъ бумагъ по номинальной стоимости, в) расходный меморандумъ на уплату курсовой стоимости процентныхъ бумагъ наличными деньгами и г) расходный меморандумъ на уплату наличными деньгами части текущаго купона и Б) при продажѣ процентныхъ бумагъ—а) корешокъ меморандума, б) расходный меморандумъ на проданныя процентныя бумаги по номинальной стоимости, в) приходная вѣдомость на полученіе курсовой стоимости процентныхъ бумагъ наличными деньгами, г) приходная вѣдомость на полученіе наличныхъ денегъ по части текущаго купона. Въ этихъ документахъ должно быть указано наименованіе процентныхъ бумагъ, курсовая стоимость, курсъ, текущій купонъ. Расписокъ на этихъ документахъ, обыкновенно, не отбирается, наличность операціи подтверждается казначеемъ, и лицо, съ которымъ производится эта операція, обыкновенно, не указывается, такъ какъ сдѣлки считаются сдѣлками съ предъявителями за наличный разсчетъ.

720. Казначейство въ теченіе отчетнаго года получаетъ изъ банковъ и другихъ мѣстъ храненія необходимыя для его кассовыхъ оборотовъ суммы по чекамъ, идущимъ отъ него, равно какъ сдаетъ свободную наличность въ банки и другія мѣста на храненіе; эти внутренніе обороты кассы, какъ неизмѣняющіе ея наличности по существу, проводятся за отвѣтственностью казначейства, показываются въ особыхъ графахъ приходнаго и расходнаго реестра, но отнюдь не по документамъ исполнительныхъ или счетнаго отдѣловъ, а на основаніи удостовѣреній самаго казначейства. Свѣрка прихода и расхода кассы за отчетный день производится, не считаясь съ этими внутренними оборотами по перемѣщенію наличности изъ одного мѣста храненія въ другое, и остатокъ кассы выводится, исходя изъ остатка на отчетный день, считаясь съ дѣйствительнымъ приходомъ и дѣйствительнымъ расходомъ.

721. Какъ правило, казначейство должно сдавать всю наличность на храненіе въ банкъ, а въ кассѣ допускается имѣть остатокъ, непревышающій извѣстнаго напередъ установленнаго максимума. Превышеніе максимума должно быть объяснено казначей-

ствомъ при заключеніи кассы, какъ управѣ, такъ и счетному отдѣленію, причемъ, какъ представитель управы, такъ и представитель счетнаго отдѣленія, заключающіе кассу, могутъ обревизовать наличность кассы въ натурѣ, если объясненіе казначейства ихъ не удовлетворяетъ.

722. Необходимость оправдать весь расходъ расписками прямыхъ кредиторовъ въ ордерахъ или ассигновкахъ, если онъ не оправданъ меморандумами отчетнаго отдѣла, выданными на списки, подлежащія оплатѣ, предупреждаетъ возможность выписки въ расходъ какой-либо неоправданной надлежащимъ образомъ суммы. При такомъ порядкѣ всѣ чеки, выписанные самимъ казначействомъ на пополненіе его наличности, считаются документами, неимѣющими для кассы значенія оправдательнаго расходнаго документа; поэтому, весь расходъ по этимъ чекамъ долженъ быть оправданъ расписками прямыхъ кредиторовъ, при самомъ заключеніи кассы; причемъ вся сумма, неоправданная расписками прямыхъ кредиторовъ, числится за кассою и во всякое время должна быть оправдана предъявленіемъ находящихся въ оплатѣ списковъ, и расписками банковъ, которыя даются въ книжкахъ текущихъ счетовъ. Кромѣ того, при заключеніи кассы чековыя книжки провѣряются въ томъ отношеніи, чтобы всѣ чеки, выписанные за отчетный день, значились записанными въ книжки текущихъ счетовъ банковъ и были показаны въ реестрахъ.

723. При отвѣтственной артели или отвѣтственномъ кассирѣ, сношенія съ банками ведутся черезъ артель, казначеи непосредственно къ деньгамъ не прикасаются, а потому сами являются контролерами наличности, и каждый чекъ выписывается за ихъ подписью, а не за подписью артели, и, кромѣ того; въ каждомъ чекѣ имѣется подпись того члена управы, который долженъ заключать кассу за отчетный день; поэтому, казначеи не могутъ получать на руки денегъ, поступающихъ на приходъ отъ плательщиковъ и банковъ, не могутъ непосредственно выдавать денегъ и вносить ихъ въ банки, тогда какъ артель, въ свою очередь, не можетъ выписать изъ банка чекъ, не можетъ получить неизвѣстныхъ казначею суммъ, не можетъ внести безъ вѣдома казначея никакихъ суммъ въ банкъ, не можетъ выдать никакихъ суммъ, не получивъ ордера, или ассигновки, или меморандума изъ рукъ казначея. Кромѣ того, обыкновенно, при большихъ кассовыхъ оборотахъ, надзоръ за артелью поручается не одному, а двумъ взаимно контролирующимъ другъ друга казначеямъ.

## В. Контроль и ревизія кассы.

Ежедневный пріемъ кассовыхъ документовъ. Кассовая и артельная кладовыя книги. Контроль, устанавливаемый надъ всѣмъ ходомъ операцій кассы. Заключеніе кассы. Ревизія всѣхъ операцій кассы. Актъ ревизіи кассы. Пріемъ къ учету кассовыхъ документовъ.

724. Въ концѣ дня, по прекращеніи кассовыхъ операцій, отъ каждаго исполнительнаго отдѣленія казначейство требуетъ перечень всѣхъ ордеровъ, выданныхъ этимъ отдѣленіемъ; если же дѣйствуетъ ассигновочная система, то счетный отдѣлъ требуетъ отъ казначейства сообщенія всей суммы, выданной кассою по ассигновкамъ; въ томъ и другомъ случаѣ отдѣльно казначейство должно сообщить сумму, выданную кассою по разнымъ разсчетамъ со служащими; причемъ перечень, какъ ассигновокъ, такъ и меморандумовъ составляется счетнымъ отдѣломъ. Перечни ордеровъ отдѣленій сличаются казначействомъ съ суммою ордеровъ, записанныхъ въ расходномъ реестрѣ за счетомъ каждаго отдѣленія, и устанавливается итогъ по каждому отдѣленію, а итогъ выданныхъ ассигновокъ и итогъ суммъ, выписанныхъ по меморандумамъ, сличается счетнымъ отдѣломъ съ перечнемъ ассигновокъ и перечнемъ меморандумовъ; въ результатѣ этой свѣрки устанавливается расходъ кассы за отчетный день. При ордерной системѣ часть расходовъ по разсчетамъ съ посторонними третьими лицами устанавливается самимъ казначействомъ путемъ свѣрки съ отдѣленіями, только другая часть расходовъ—по разсчетамъ со служащими устанавливается подъ контролемъ счетнаго отдѣла. Перечни ордеровъ въ каждомъ отдѣленіи ведутся текущимъ образомъ, т.-е. каждый выписанный ордеръ заносится лицомъ, отвѣственнымъ за правильность ордера, въ перечень, при подписи имъ ордера. Перечни учетнаго значенія не имѣютъ и служатъ только для контроля надъ кассовыми операціями, а также для облегченія свѣрки кассы при ея заключеніи.

725. Выясненіе разницы при установленіи расхода кассы не представляетъ такихъ техническихъ затрудненій, какъ при установленіи прихода, вслѣдствіе того, что касса въ оправданіе произведенныхъ ею расходовъ можетъ и должна представить подлинные расходные документы съ расписками прямыхъ кредиторовъ. Всѣ списки, неоправданные расписками, остаются за счетомъ кассы до оплаты ихъ, т.-е. до полученія въ нихъ расписокъ прямыхъ кредиторовъ, но кассовая наличность уменьшается на всю сумму выданныхъ меморандумовъ, подъ условіемъ представленія

оплаченныхъ списковъ въ установленный срокъ, причемъ несдача списка на какую-либо сумму связана для артели съ обязательствомъ немедленаго взноса въ кассу этой суммы, каковая сумма можетъ быть возвращена съ разрѣшенія управы артели только въ томъ случаѣ, если значившіеся въ спискѣ кредиторы не откажутся подтвердить расписками полученіе отъ артели выписанныхъ имъ суммъ по тому списку, который былъ утерянъ артелью.

726. По установленіи прихода и расхода кассы за отчетный день, всѣ приходные документы, относящіеся къ приходному реестру, и всѣ расходные документы, перечисленные въ расходномъ реестрѣ, принимаются особымъ дежурнымъ изъ счетнаго отдѣленія, который назначается по очереди изъ числа служащихъ счетнаго отдѣленія, достаточно опытныхъ въ дѣлѣ провѣрки документовъ и способныхъ установить правильность каждаго документа въ формальномъ отношеніи, при самомъ пріемѣ кассы. Итогъ прихода устанавливается подсчетомъ всѣхъ приходныхъ вѣдомостей, данныхъ исполнительными отдѣленіями, которыя должны сдаваться въ казначейство черезъ счетное отдѣленіе; итогъ расхода устанавливается подсчетомъ всѣхъ расходныхъ документовъ; тотъ и другой итоги свѣряются съ итогами приходнаго и расходнаго реестра; остатокъ кассы выводится, исходя изъ остатка, зарегистрированнаго при пріемѣ кассы за предыдущій день, и сличается съ тѣмъ остаткомъ, который показывается на слѣдующій день казначействомъ.

727. Всѣ обороты кассы общими итогами вносятся казначействомъ въ особую кассовую кладовую приходо-расходную книгу по роду наличности и мѣсту храненія ея и провѣряются дежурнымъ счетоводомъ на основаніи сдѣланнаго имъ подсчета документовъ каждаго рода наличности. Въ особой артельной кладовой книгѣ записываются за счетомъ артели всѣ суммы, которыя, не имѣя характера наличности, учитываются до представленія тѣхъ или иныхъ оправдательныхъ документовъ, каковы списки на жалованіе, подлежащіе оплатѣ, оплаченные купоны и оплаченныя тиражныя облигаціи, подлежащіе сожженію послѣ провѣрки особою комиссіею и т. п.

728. Обороты по приходу и расходу документовъ, которые должны числиться за артелью, устанавливаются дежурными счетнаго отдѣла на основаніи кассовыхъ документовъ, и отъ дежурнаго требуется знаніе того, какіе изъ этихъ документовъ требуютъ оставленія ихъ за счетомъ артели. Пріемъ оплаченныхъ списковъ на жалованье производится дежурнымъ въ установленный срокъ, а оплаченныя тиражныя облигаціи и срочные купоны отъ обли-

гаціи отмѣчаются въ особыхъ книгахъ и послѣ провѣрки особою комиссіею сжигаются, о каковой повѣркѣ и сожженіи составляются особые акты, на основаніи которыхъ оплаченные купоны и облигаціи списываются съ артели.

729. Послѣ пріема дежурнымъ счетнаго отдѣла всѣхъ кассовыхъ документовъ всѣ кассовые и связанные съ ними обороты общими итогами вносятся въ особую вѣдомость, содержащую свѣдѣнія объ оборотахъ кассы за отчетный день, съ указаніемъ оборотовъ по каждаго рода наличности; свѣдѣнія эти составляются дежурнымъ счетнаго отдѣла по документамъ, свѣряются имъ съ итогами кладовой книги, послѣ чего всѣ документы кассы, вмѣстѣ съ реестрами, при составленной дежурнымъ вѣдомости, передаются въ счетный отдѣлъ, гдѣ они окончательно контролируются въ формальномъ отношеніи лицомъ, заключающимъ кассу, и принимаются счетнымъ отдѣломъ, какъ подлежащіе дальнѣйшему учету.

730. Послѣ пріема изъ казначейства документовъ счетный отдѣлъ въ лицѣ своего представителя и управа въ лицѣ одного изъ своихъ членовъ приступаютъ къ заключенію кассы на основаніи принятыхъ отъ нея и провѣренныхъ въ формальномъ отношеніи документовъ. Заключеніе кассы состоитъ въ принятіи мѣръ, посредствомъ которыхъ прекращается доступъ въ мѣста храненія цѣнностей: наложеніе печатей, запираніе на ключъ и прочія мѣропріятія административнаго контроля по огражденію мѣстъ храненія цѣнностей; принятіе этихъ мѣръ входитъ въ обязанность представителя управы, казначеевъ, довѣренныхъ артели и производится ими совмѣстно, такъ же какъ и обратная операція снятія всѣхъ этихъ огражденій передъ открытіемъ дѣйствія кассы. Затѣмъ заключеніе кассы состоитъ въ счетной провѣркѣ операціи кассы за отчетный день, на основаніи произведенной предварительной провѣрки и пріема счетнымъ отдѣленіемъ всѣхъ оправдательныхъ документовъ кассы по приходу и расходу; это счетное заключеніе кассы состоитъ въ провѣркѣ оборотовъ и остатковъ, зарегистрированныхъ въ шнуровыхъ книгахъ кладовой-кассовой и артельной. Ежедневная ревизія оборотовъ кассы по кассовой-кладовой книгѣ производится совмѣстно представителемъ управы, представителемъ счетнаго органа и казначеями; актомъ этой ежедневной ревизіи кассы является ежедневная запись оборотовъ въ кладовой книгѣ послѣ того, какъ сдѣланная запись удостовѣрена въ этой книгѣ указанными должностными лицами. Ежедневная ревизія артельной кладовой книги, въ которой значатся за артелью разные документы, имѣющіе условную цѣнность, производится только представителемъ счетнаго органа. Актъ ревизіи кладовой книги артели состоитъ также въ

регистраціи оборотовъ съ условными цѣнностями по ихъ роду въ этой кладовой книгѣ общими итогами, но подписывается эта книга ежедневно только представителемъ счетнаго отдѣла, заключающимъ кассу, послѣ подписи этой книги довѣреннымъ артели и послѣ провѣрки ея оборотовъ съ документами дежурнымъ счетнаго отдѣла.

731. Всѣ оправдательные документы по разсчетамъ съ третьими лицами получаются счетнымъ отдѣломъ черезъ посредство кассы съ расписками прямыхъ кредиторовъ. Эти документы составляются на основаніи состоявшихся опредѣленій управы, т.-е. всѣ они вытекаютъ изъ опредѣленій управы, основанныхъ на тѣхъ или иныхъ разсчетахъ и счетахъ, идущихъ отъ третьихъ лицъ или идущихъ къ третьимъ лицамъ, или составляемыхъ самими исполнительными органами на основаніи дѣйствующихъ договоровъ и соглашеній съ третьими лицами. За соотвѣтствіе опредѣленіямъ управы аналитическихъ документовъ: счетовъ третьихъ лицъ и третьимъ лицамъ, разсчетовъ со служащими, отвѣчаютъ исполнительные органы, а счетный органъ наблюдаетъ въ порядкѣ предварительной ревизіи за тѣмъ, чтобы каждый оправдательный документъ, идущій отъ кассы, особенно по расходамъ, содержалъ ссылку на опредѣленіе управы, и въ порядкѣ послѣдующей ревизіи за тѣмъ, чтобы вся сумма полученныхъ документовъ въ счетъ каждаго опредѣленія не превышала суммы, отчисленной счетнымъ отдѣломъ на основаніи утвержденнаго управою и учтеннаго счетнымъ отдѣломъ опредѣленія.

732. Весь ходъ кассовыхъ документовъ совершается подъ непрерывнымъ контролемъ. Предварительный контроль надъ кассовыми документами устанавливается опредѣленіями управы, въ предѣлахъ которыхъ долженъ совершаться, какъ пріемъ, такъ и выдача всѣхъ денежныхъ суммъ. Третье лицо можетъ получить и обязано внести только сумму, наперед указанную опредѣленіемъ управы. Но на пути между кассою и третьими лицами стоитъ рядъ независимыхъ контрольныхъ инстанцій. Документъ, открывающій третьему лицу доступъ въ кассу, для полученія или взноса какой-либо денежной суммы, выдается подлежащимъ исполнительнымъ отдѣломъ всегда въ счетъ состоявшагося опредѣленія управы, но касса можетъ выполнить предписанную документомъ денежную операцію только послѣ визированія документа казначеями, которые выполняютъ текущій контроль надъ всѣми кассовыми операціями; безъ этой контрольной визы не можетъ состояться ни пріемъ, ни выдача денежной суммы. Казначеи, визирующіе всѣ кассовые документы, не могутъ фактически произ-

вести сами никакой кассовой операціи, такъ какъ никакого непосредственнаго касательства къ деньгамъ они не имѣютъ, и между ними и деньгами стоитъ отвѣтственная артель или отвѣтственный кассиръ. Артель, съ своей стороны, безъ документа исполнительнаго отдѣла, визированнаго казначеемъ, не можетъ ни принять, ни выдать никакой денежной суммы по формальнымъ основаніямъ: неоправданная надлежащими документами выдача не принимается къ учету, и артель, при самомъ заключеніи кассы, безотлагательно обязана пополнить выданную безъ надлежащаго документа сумму; пріемъ какой-либо денежной суммы для артели невозможенъ, такъ какъ она не можетъ дать плательщику никакого документа: подобный документъ, если бы даже онъ былъ выданъ, не имѣетъ доказательной силы безъ подписи казначея, который въ свою очередь не можетъ дать документа установленной формы потому, что всѣ бланки такихъ документовъ хранятся въ подлежащихъ отдѣленіяхъ.

733. Такимъ образомъ, каждая кассовая операція проходитъ черезъ рядъ контрольныхъ инстанцій: управа (денежныя опредѣленія), третьи лица (денежныя обязательства), исполнительные отдѣлы (документы), казначей (виза документовъ), артель (пріемъ и выдача денегъ), касса (деньги). Всегда желательно, кромѣ того, поставить между исполнительнымъ отдѣломъ и казначеями контрольную визу счетовода подлежащаго отдѣла, которая дается послѣ свѣрки документа съ разсчетными книгами и отмѣчается на документѣ указаніемъ страницы разсчетной книги, но такая виза имѣетъ значеніе контроля, а не только регистраціи, лишь при условіи независимости счетовода отдѣла отъ администраціи и подчиненія его непосредственно счетному отдѣленію.

734. Ходъ кассовыхъ документовъ не только совершается подъ взаимнымъ контролемъ цѣлаго ряда болѣе или менѣе независимыхъ инстанцій, но, послѣ завершенія кассовыхъ операцій, касса текущимъ образомъ ревизуется въ формальномъ отношеніи, прежде чѣмъ кассовый документъ принимается счетнымъ органомъ къ учету. Прежде всего приходъ и расходъ кассы ежедневно ревизуется, при заключеніи кассы свѣркою между артелью и казначеями, затѣмъ между казначеями и исполнительными отдѣленіями, наконецъ, обороты кассы, установленные свѣркою между артелью, казначеями и исполнительными отдѣлами, ревизуются счетнымъ органомъ черезъ посредство смѣняющагося состава дежурныхъ счетчиковъ. Касса, принятая счетнымъ отдѣленіемъ, т.-е. обревизованная въ формальномъ отношеніи, ревизуется фактически представителемъ управы, представителемъ счетнаго органа и казна-

чеями, въ присутствіи артели, послѣ чего ежедневно касса заключается, что и удостовѣряется подписью акта фактической ревизіи, каковые акты составляютъ такъ называемую кладовую книгу.

735. Такимъ образомъ, всѣ кассовыя операціи послѣ ихъ завершенія подвергаются ряду ревизіонныхъ дѣйствій и притомъ въ порядкѣ, обратномъ контрольнымъ дѣйствіямъ: касса (наличность опечатывается совмѣстно членомъ управы, казначеями и артелью), артель (принимаетъ наличность и отвѣтственна за вѣрность выведенной по книгамъ наличности съ дѣйствительною наличностью), казначеи (провѣряютъ книжную наличность съ дѣйствительною наличностью, заявленною артелью), исполнительныя отдѣленія (провѣряютъ приходо-расходные обороты кассы, заявленные казначеями съ приходо-расходными оборотами по документамъ, выданнымъ отдѣленіями), очередной дежурный счетнаго отдѣла (принимаетъ всѣ кассовые документы, провѣряя итоги всѣхъ кассовыхъ оборотовъ), счетный отдѣлъ (въ кладовой книгѣ, послѣ свѣрки итоговъ ея съ документами завѣдующимъ счетнымъ отдѣломъ, правильность кассовыхъ оборотовъ ежедневно удостовѣряется актомъ ревизіи, который подписывается членомъ управы, казначеями и завѣдующимъ счетнымъ отдѣломъ), управа (опредѣленія, напередъ устанавливающія рядъ кассовыхъ операцій, погашаются послѣдующею ревизіею, состоящею въ учетѣ сдѣланныхъ въ счетъ этихъ опредѣленій исполненій).

736. При наличности текущаго контроля и текущей ревизіи прохожденіе черезъ кассу какого-либо документа, неправильнаго въ формальномъ отношеніи, и производство неправильной въ формальномъ отношеніи выдачи какому-либо третьему лицу требуетъ соглашенія между цѣлымъ рядомъ инстанцій не только въ моментъ контроля, но и въ моментъ ревизіи, что, вообще говоря, практически невозможно, и даже подложный документъ можетъ пройти только въ томъ случаѣ, если одна изъ инстанцій совершитъ какое-либо серьезное упущеніе. Слѣдовательно, всѣ подлежащіе ревизіонному учету оправдательные документы по разсчетамъ съ третьими лицами, въ отношеніи формальной правильности этихъ разсчетовъ, являются окончательно обревизованными и проконтролированными до начала самаго учета, и дальнѣйшій учетъ заключается уже въ дѣйствительной послѣдующей ревизіи, направленной не столько на провѣрку формальную, сколько на провѣрку по существу, на надлежащую оцѣнку всякаго документа—постановкою его на одинъ изъ главныхъ счетовъ и въ главномъ счетѣ—на подлежащее подраздѣленіе этого счета.

737. Одна изъ важнѣйшихъ задачъ правильнаго ревизіоннаго учета заключается въ строгомъ наблюденіи за тѣмъ, чтобы всѣ оправдательные документы по разсчетамъ съ третьими лицами были признаны путемъ надлежащаго контроля и ревизіи правильными съ формальной стороны до принятія ихъ къ учету. Вся предварительная ревизія, производимая счетнымъ отдѣломъ по отношенію къ кассовымъ документамъ, должна быть направлена на то, чтобы не допустить принятія отъ кассы документа, который съ формальной стороны возбуждаетъ какія бы то ни было сомнѣнія. Артель черезъ казначеевъ можетъ требовать возмѣщенія потерь, которыя она понесла отъ неправильныхъ дѣйствій исполнительныхъ отдѣловъ, если формально артель была права по отношенію къ тому отдѣленію, документъ котораго не былъ принятъ къ учету счетнымъ отдѣломъ.

## Г. Распредѣлительные документы.

Подраздѣленіе распредѣлительныхъ документовъ.—Значеніе распредѣлительныхъ документовъ. Разсчеты между собственными учрежденіями и предпріятіями.—Отчеты по распредѣлительнымъ счетамъ: приходо-расходные отчеты и техническіе отчеты. Отчеты по оцѣночнымъ счетамъ капитальныхъ затратъ: инвентарные отчеты и оцѣночныя вѣдомости.—Справки счетнаго отдѣла.

738. Третій родъ документовъ,—опредѣляющихъ внутренніе разсчеты между учрежденіями, между бюджетами и между двумя отчетными періодами, не налагаетъ, подобно опредѣленіямъ управы, никакихъ обязательствъ на общественное хозяйство и не даетъ ему никакихъ средствъ, равнымъ образомъ, не вноситъ никакихъ измѣненій въ наличность имущества и не измѣняетъ характера обязательствъ по отношенію къ третьимъ лицамъ, что дѣлаетъ каждый кассовый документъ. Все значеніе этихъ распредѣлительныхъ документовъ сводится къ урегулированію переучета и переоцѣнки хозяйственныхъ операцій.

739. Всѣ распредѣлительные документы поступаютъ отъ исполнительныхъ отдѣловъ непосредственно въ счетный отдѣлъ, который, прежде принятія ихъ къ учету, ревизуетъ ихъ въ формальномъ отношеніи и по существу, послѣ чего они представляются счетнымъ отдѣломъ на утвержденіе управы. Если документъ признается счетнымъ отдѣломъ неправильнымъ въ отношеніи формы, онъ возвращается подлежащему отдѣленію для надлежащаго оформленія; если документъ по ревизіи его счетнымъ отдѣломъ оказывается неправильнымъ по существу, счетный отдѣлъ отказываетъ въ принятіи его къ учету.

740. Непринятіе распредѣлительныхъ документовъ къ учету не можетъ ни въ чемъ нарушить хода хозяйственной дѣятельности и не препятствуетъ приведенію въ исполненіе тѣхъ или иныхъ хозяйственныхъ распоряженій, вслѣдствіе чего по отношенію къ этого рода документамъ вполнѣ допустимъ отказъ въ учетѣ ихъ со стороны счетнаго отдѣла, тѣмъ болѣе, что именно посредствомъ этого рода документовъ исполнительные отдѣлы, обыкновенно, пытаются исправить свои ошибки, придать выгодное для нихъ, но невѣрное освѣщеніе результатовъ своей дѣятельности и скрыть тотъ ущербъ, который нанесенъ общественному хозяйству неправильными или незаконными распоряженіями. Только далеко стоящій отъ всякаго рода распорядительныхъ и исполнительныхъ функцій счетный отдѣлъ можетъ дать вѣрную и безпристрастную оцѣнку всѣмъ счетнымъ операціямъ исполнительныхъ органовъ и не допустить извращенія результатовъ хозяйственной дѣятельности посредствомъ послѣдующаго произвольнаго перераспредѣленія ихъ.

741. Изъ числа распредѣлительныхъ документовъ надо исключить тѣ опредѣленія распорядительныхъ органовъ, посредствомъ которыхъ заключаются счета и дѣлается то или иное назначеніе капиталамъ; объ этихъ опредѣленіяхъ уже было упомянуто ранѣе: они составляются на основаніи докладовъ, идущихъ изъ счетнаго отдѣла въ управу. Всѣ остальные распредѣлительные документы идутъ отъ исполнительныхъ органовъ: 1) разсчеты между учрежденіями и различными отраслями общественнаго хозяйства, 2) отчеты учрежденій и различныхъ отраслей общественнаго хозяйства, и, наконецъ, 3) справки, составляемыя самимъ счетнымъ отдѣломъ, безъ санкціи управы, посредствомъ которыхъ исправляются счетныя ошибки.

742. Разсчеты между учрежденіями и разными отраслями общественнаго хозяйства есть счета, которые подаются однимъ учрежденіемъ по расходамъ, исполненнымъ для другого учрежденія или, вообще, счета по удовлетворенію тѣхъ или иныхъ потребностей и нуждъ одного учрежденія средствами другого учрежденія. При правильномъ веденіи общественнаго хозяйства, всѣ общія потребности и нужды различныхъ учрежденій должны удовлетворяться спеціальными общими организаціями, каковы: хозяйственный отдѣлъ для заготовки матеріаловъ общей потребности, строительный отдѣлъ для производства подрядныхъ работъ: по ремонту зданій, отдѣлъ управленія имуществомъ для очистки зданій, отопленія и т. п. Всѣ такія общія операціи, регулируемыя особыми резервами или фондами, могутъ учитываться на особыхъ условныхъ распредѣлительныхъ счетахъ и посред-

ствомъ періодически составляемыхъ указанными общими отдѣлами отчетовъ по каждой операціи или пропорціонально напередъ установленнымъ коэффиціентамъ могутъ распредѣляться періодически между подлежащими учрежденіями. Этотъ способъ кооперативнаго производства общихъ расходовъ для нуждъ различныхъ учрежденій въ значительной степени уменьшаетъ количество взаимныхъ разсчетовъ между ними и сводитъ эти разсчеты къ немногимъ, болѣе или менѣе случайнымъ или спеціальнымъ, операціямъ; къ этой цѣли надлежитъ стремиться, какъ въ интересахъ болѣе выгоднаго и экономнаго производства всѣхъ общихъ расходовъ, такъ и въ интересахъ урегулированія и упрощенія взаимныхъ разсчетовъ между учрежденіями.

743. При наличности различныхъ предпріятій, особенно доходныхъ, которыя служатъ не только для обслуживанія даннаго общественнаго хозяйства, но и для удовлетворенія тѣхъ или иныхъ общихъ потребностей всего населенія, каковы: водопроводъ, канализація, трамвай и т. п., неизбѣжны разсчеты между этими предпріятіями и прочими городскими учрежденіями, которыя пользуются ими для своихъ нуждъ. Эти разсчеты, въ интересахъ правильнаго учета предпріятій, должны производиться между предпріятіями и городскими учрежденіями на одинаковыхъ основаніяхъ съ частными лицами и по общимъ тарифамъ и общимъ цѣнамъ, т.-е. въ основаніи такихъ разсчетовъ должны лежать всегда счета предпріятій, предъявляемые ими городскимъ учрежденіямъ; замѣну же этихъ счетовъ отчетами надо считать недопустимою и неправильною формою.

744. Пользованіе доходными предпріятіями для общихъ нуждъ общественнаго хозяйства на иныхъ началахъ, чѣмъ пользуются ими третьи лица, можетъ повести къ сокрытію общихъ расходовъ и, вообще, къ производству цѣлаго ряда расходовъ за счетъ доходовъ этихъ предпріятій. Мало того: возможность покрытія общихъ расходовъ за счетъ предпріятій можетъ побуждать къ повышенію тарифовъ этихъ предпріятій для покрытія общихъ расходовъ и увеличивать размѣры того косвеннаго обложенія, которое и безъ того легко осуществляется посредствомъ общественныхъ предпріятій. Напротивъ, въ предпріятіяхъ коммерческаго типа, каковы: газовое предпріятіе и т. п., при различіи тарифовъ возможно обратное явленіе, — явное или скрытое пониженіе тарифа частнымъ лицамъ за счетъ высокаго тарифа для нуждъ самого общественнаго хозяйства.

745. Всѣ взаимные разсчеты между предпріятіями и учрежденіями одного хозяйства могутъ имѣть различную форму, но, не-

зависимо отъ тѣхъ или иныхъ особенностей, въ каждомъ разсчетѣ должны быть слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія и учрежденія, подающаго счетъ, б) номеръ счета по общей порядковой нумераціи, в) дата составленія счета, г) наименованіе отдѣленія и учрежденія, которому подается счетъ, д) ссылка на заказъ подлежащаго отдѣленія или на распоряженіе управы, е) даты исполненія различныхъ работъ или доставки различныхъ предметовъ, ж) описаніе работы или наименованіе предметовъ, з) количество предметовъ или число рабочихъ дней, и) цѣна, і) стоимость, к) общій итогъ цифрами и прописью. Затѣмъ разсчетъ подписывается учрежденіемъ или службою, исполнившими работы и удостовѣряющими правильность ихъ производства, и дѣлается указаніе, въ доходъ какого бюджета должна быть записана требуемая сумма.

746. Послѣ провѣрки счета учрежденіемъ, для нуждъ котораго была исполнена работа, послѣднее удостовѣряетъ пріемъ имъ всего сдѣланнаго по счету и подписываетъ счетъ, чѣмъ удостовѣряетъ пригодность для его нуждъ исполненной работы, и указываетъ, для какой цѣли была исполнена работа, послѣ чего отдѣленіе, къ которому принадлежитъ учрежденіе, акцептуетъ счетъ надлежащими подписями, указывая тотъ бюджетъ, на который долженъ быть отнесенъ расходъ, и передаетъ разсчетъ въ счетное отдѣленіе. Но возможенъ иной порядокъ: придварительный учетъ всѣхъ разсчетовъ съ отсроченною акцептаціею ихъ; въ этомъ случаѣ разсчеты представляются учрежденіями, исполнившими работы.

747. Для учета всѣхъ взаимныхъ разсчетовъ между учрежденіями послѣ провѣрки правильности ихъ съ формальной стороны и по существу, служитъ одинъ общій счетъ, называемый счетомъ общественныхъ учрежденій, который играетъ по отношенію къ этого рода документамъ роль такую же, какъ счетъ кассы по отношенію къ разсчетамъ съ третьими лицами. Запись каждаго разсчета въ этотъ счетъ дѣлается текущимъ образомъ въ доходъ тѣхъ бюджетовъ, которые указаны учрежденіями, исполнившими работы, а распредѣленіе по расходамъ тѣхъ бюджетовъ, которые указаны учрежденіями, принявшими работы, дѣлается обыкновенно разъ въ мѣсяцъ, на основаніи докладовъ счетнаго отдѣла, согласно опредѣленій управы, которыми утверждаются эти разсчеты. Слѣдовательно, приходъ этой кассы внутреннихъ оборотовъ устанавливается текущимъ образомъ, а расходъ — разъ въ мѣсяцъ; послѣ окончательной ревизіи этихъ документовъ счетнымъ отдѣломъ, каковая ревизія удостовѣряется докладами счетнаго отдѣла, актъ этой ревизіи утверждается опредѣленіемъ управы.

748. Отчетъ тѣмъ отличается отъ разсчета, что въ отчетѣ, форма котораго должна быть предварительно согласована со счетнымъ отдѣломъ, содержаніе какого либо общаго счета періодически—ежедневно, ежемѣсячно и, во всякомъ случаѣ, разъ въ годъ, распредѣляется по разнымъ бюджетамъ тѣмъ отдѣломъ хозяйства, который ведетъ общую операцію, совершаемую для нуждъ различныхъ учрежденій. Распредѣленіе дѣлается на основаніи предварительныхъ заказовъ, или согласно текущихъ требованій учрежденій—потребителей, или на основаніи напередъ установленныхъ квотъ (коэфиціентовъ распредѣленія). Разсчеты не требуютъ акцептаціи учрежденій—потребителей, въ оцѣнку правильности распредѣленія общихъ расходовъ между учрежденіями счетный органъ можетъ не входить, если по ревизіи отчета съ формальной стороны онъ оказывается правиленъ и по существу не возбуждаетъ сомнѣній.

749. Извѣщеніе учрежденій—потребителей о поставленныхъ на ихъ счетъ суммахъ лежитъ на обязанности того отдѣленія, которое завѣдуетъ производствомъ какой-либо общей операціи, а протесты учрежденій противъ суммъ поставленныхъ на ихъ счетъ, должны быть сообщаемы ими къ опредѣленному сроку въ счетный отдѣлъ, отъ котораго идутъ и доклады объ утвержденіи отчетовъ опредѣленіями управы. На основаніи этихъ опредѣленій управы производится распредѣленіе содержанія общихъ счетовъ по подлежащимъ бюджетамъ. Равнымъ образомъ, опредѣленіями управы утверждаются остатки по этимъ общимъ операціямъ, представляемые отдѣленіями, завѣдующими этими операціями, при заключеніи отчетности въ установленные сроки; остатки переносятся на слѣдующій годъ, послѣ фактической провѣрки правильности вывода этихъ остатковъ административнымъ контролемъ.

750. Формы отчетовъ могутъ быть различны, въ зависимости отъ содержанія той операціи, къ которой они относятся, но всякій отчетъ долженъ содержать слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія, совершившаго операцію, б) наименованіе операцій, по которой дается отчетъ, в) время, за которое представляется отчетъ, г) день представленія отчета, д) день утвержденія отчета опредѣленіемъ управы и номеръ послѣдняго. Всѣ эти свѣдѣнія помѣщаются на лицевой сторонѣ отчета. Внутри отчета должны быть указаны въ особыхъ графахъ слѣдующія данныя: а) наименованіе учрежденія, для нуждъ котораго исполнена операція, б) наименованіе бюджета, за счетъ котораго удовлетворяются эти нужды, в) параграфъ, статья и очередной номеръ этого бюджета, г) назначеніе произведеннаго расхода, на основаніи указаній

учрежденій, для которыхъ онъ исполненъ, д) родъ исполненныхъ работъ или поставленныхъ предметовъ, е) количество, цѣна и стоимость каждой работы или предмета, ж) итогъ расхода по очереднымъ номерамъ бюджета и з) итогъ по бюджету. Отчетъ заканчиваеся выводомъ общаго итога и подписями лицъ, отвѣтственныхъ за правильность веденія той операціи, по которой представленъ отчетъ. Въ концѣ отчета дѣлается сводъ расходовъ по учрежденіямъ, на основаніи данныхъ отчета, общимъ итогомъ по каждому учрежденію.

751. Если въ требованіяхъ на работу и матеріалы учрежденія не указываютъ назначенія требуемаго ими, т.-е. не даютъ распредѣленія работъ и матеріаловъ по статьямъ своего бюджета, то отчеты должны составляться самими учрежденіями по каждому бюджету и каждой хозяйственной операціи отдѣльно. Эти отчеты называются техническими и представляются каждымъ учрежденіемъ, за установленный отчетный періодъ, непосредственно въ счетный отдѣлъ, на всю сумму, въ которой оно должно отсчитаться по данной операціи за данный періодъ, отдѣленіе же, производящее общую хозяйственную операцію, представляетъ отъ себя непосредственно въ счетный отдѣлъ за тотъ же періодъ только общій приходо-расходный отчетъ по данной операціи, съ распредѣленіемъ расхода по учрежденіямъ—потребителямъ.

752. Форма техническихъ отчетовъ та же, что указана для общихъ расходовъ, только графа съ наименованіемъ учрежденій, для нуждъ которыхъ производится операція, выпускается и ставится въ титулѣ на лицевой сторонѣ на мѣсто наименованія отдѣленія, производящаго общую операцію; конечно, сводъ по учрежденіямъ въ данномъ случаѣ не можетъ имѣть мѣста. Что же касается до приходо-расходнаго отчета по общей операціи, представляемаго отдѣленіемъ, производящимъ эту операцію, то онъ долженъ содержать: а) остатокъ отъ прошлаго отчетнаго періода, б) приходъ за отчетный періодъ, в) расходъ за отчетный періодъ, распредѣленный въ особыхъ графахъ по каждому учрежденію, для нуждъ котораго производится операція, и г) выводъ остатка на слѣдующій отчетный періодъ. Въ особой графѣ показывается наименованіе работъ или предметовъ, причемъ остатки, приходъ и расходъ, выводятся по каждой работѣ или каждому предмету. Итогъ расхода за отчетный годъ по каждому учрежденію въ приходо-расходномъ отчетѣ долженъ быть равенъ итогу техническаго отчета этого учрежденія за тотъ же періодъ.

753. Послѣ свѣрки съ одной стороны приходо-расходнаго отчета—съ расходнымъ техническимъ отчетомъ учрежденій, съ

другой стороны приходо-расходнаго отчета въ отношеніи прихода—со счетомъ общей операціи, содержаніе котораго подлежитъ распредѣленію по даннымъ техническихъ отчетовъ, техническіе отчеты утверждаются опредѣленіемъ управы по докладамъ, идущимъ отъ счетнаго отдѣла. Согласно этихъ опредѣленій, содержаніе счета общей операціи распредѣляется по подлежащимъ бюджетамъ, послѣ чего остатокъ счета долженъ быть равенъ остатку приходо-расходнаго отчета, который представляетъ, такимъ образомъ, инвентарную вѣдомость по счету общей операціи. При заключеніи годичной отчетности, на основаніи приходо-расходнаго отчета за послѣдній періодъ отчетнаго года, остатокъ по счету каждой общей операціи передается счету генеральнаго баланса, т.-е. переносится на слѣдующій годъ. Такимъ образомъ, учетное значеніе всегда имѣютъ только техническіе отчеты, составляемые или каждымъ учрежденіемъ, для нуждъ котораго совершается общая операція, или отдѣленіемъ, производящимъ самую операцію, а приходо-расходные отчеты всегда имѣютъ только контрольное значеніе, въ теченіе отчетнаго года, и ревизіонное значеніе, при заключеніи годичной отчетности.

754. Кромѣ отчетовъ по счетамъ распредѣлительнымъ, строительные отдѣлы должны представлять инвентарные отчеты, или оцѣночныя вѣдомости по счетамъ оцѣночнымъ, на которыхъ учитывается стоимость новаго оборудованія и новыхъ сооруженій. Эти отчеты должны составляться по мѣрѣ передачи оборудованія и сооруженій въ эксплуатацію и должны состоять изъ акта пріемки оборудованія и сооруженій отъ строительнаго отдѣла отдѣломъ эксплуатаціи. На лицевой сторонѣ инвентарнаго отчета или оцѣночной вѣдомости помѣщается актъ, который долженъ содержать: а) титулъ отдѣленія, принимающаго оборудованіе или сооруженіе, б) дату акта пріемки, в) ссылку на опредѣленіе распорядительнаго органа, разрѣшившаго работы, г) стоимость всѣхъ разрѣшенныхъ работъ по предварительнымъ смѣтамъ, д) ссылка на акты, по которымъ состоялась уже ранѣе частичная передача оборудованія или сооруженій, е) общая стоимость по отчету оборудованія или сооруженій, передаваемыхъ по данному акту, ж) мѣсто нахожденія, общее описаніе, назначеніе оборудованія и обмѣръ сооруженія, з) качественная оцѣнка оборудованія и сооруженій, и) подписи лицъ, принимающихъ и сдающихъ оборудованіе и сооруженія. На внутреннихъ листахъ инвентарнаго отчета или оцѣночной вѣдомости долженъ быть рядъ графъ, содержащихъ: а) номеръ по порядку предметовъ, изъ которыхъ состоитъ оборудованіе или сооруженіе, б) наименованіе предметовъ и техническое

описаніе ихъ, в) мѣсто нахожденія каждаго предмета, г) назначеніе предмета, д) количество, измѣряющее предметъ, е) единичная расцѣнка и ж) общая стоимость каждаго предмета.

755. Каждый предметъ, состоящій изъ нѣсколькихъ отдѣльныхъ частей, долженъ быть расцѣненъ по составнымъ частямъ въ томъ случаѣ, если составная часть не представляетъ неотъемлемой принадлежности предмета и допускаетъ замѣну ея такою же новою частью. Оцѣнка называется оцѣночнымъ или интентарнымъ отчетомъ, если стоимость предмета выведена по дѣйствительной стоимости, и оцѣночною вѣдомостью, если оцѣнка производится на какихъ либо иныхъ основаніяхъ—по техническимъ разсчетамъ, фактическому обмѣру, натуральной оцѣнкѣ—при самой пріемкѣ; послѣдняя оцѣнка должна быть по возможности близка къ дѣйствительной и должна производиться безъ учета накладныхъ расходовъ; окончательное уравненіе съ дѣйствительною стоимостью дѣлается при сдачѣ послѣдней части оборудованія или сооруженій. Несписанная стоимость неоконченнаго оборудованія или сооруженій передается по оцѣночнымъ счетамъ счету генеральнаго баланса, т.-е. переносится остаткомъ на слѣдующій годъ. Частныя оцѣночныя вѣдомости, составляемыя по окончаніи каждой работы, пока онѣ не даютъ цѣлаго сооруженія или предмета оцѣнки, называются исполнительными смѣтами.

756. Третья группа распредѣлительныхъ документовъ, на основаніи которыхъ производятся внутренніе разсчеты уже не между учрежденіями, а между самыми счетами ревизіоннаго учета, служитъ для учета тѣхъ случайныхъ оборотовъ, которые необходимо произвести для исправленія какихъ либо счетныхъ ошибокъ, сдѣланныхъ при учетѣ или учрежденіями или самимъ счетнымъ отдѣломъ, т.-е. посредствомъ этихъ документовъ производятся корректурныя исправленія тѣхъ ошибокъ въ счетахъ, которыя замѣчены послѣ записи ихъ въ книги ревизіоннаго учета на основаніи данныхъ послѣдующей ревизіи ихъ. Этого рода документы носятъ общее наименованіе справокъ, въ которыхъ должны быть слѣдующія данныя: а) указаніе титула счетнаго отдѣла, б) номеръ справки въ порядкѣ послѣдовательной общей нумераціи ихъ, в) дата справки, г) указаніе счетовъ, между которыми совершается корректурный оборотъ, д) указаніе документа, къ которому относится исправленіе, е) изложеніе причины исправленія, ж) сумма корректурнаго оборота, з) подпись лица, завѣдующаго счетнымъ отдѣломъ.

757. Справки считаются корректурными документами, а потому въ нихъ обязательно указаніе тѣхъ оправдательныхъ докумен-

товъ, при записи оборота которыхъ была сдѣлана ошибочная запись. Если же оборотъ былъ записанъ по документу правильно, но ошибочно былъ составленъ подлежащимъ исполнительнымъ отдѣленіемъ самый документъ, то въ этомъ случаѣ исправленіе должно дѣлать по разсчетному документу, исходящему отъ подлежащаго исполнительнаго отдѣленія и не можетъ быть допущено на основаніи справокъ счетнаго отдѣла. Вообще, счетный отдѣлъ долженъ строго держаться того правила, чтобы ни одна запись въ книгахъ ревизіоннаго учета не была основана на документѣ, составленномъ счетнымъ отдѣломъ, а чтобы всякая запись въ этихъ книгахъ была основана на документѣ, идущемъ извнѣ, т.-е. отъ распорядительныхъ и исполнительныхъ органовъ.

*758. Правильнѣе всего каждый оборотъ по справкѣ проводить не между двумя исправляемыми счетами непосредственно, а всегда черезъ особый счетъ корректурныхъ оборотовъ или черезъ счетъ собственныхъ учрежденій, вслѣдствіе чего такіе обороты въ каждомъ счетѣ будутъ надлежащимъ образомъ оттѣнены, т.-е. отдѣлены отъ прочихъ дѣйствительныхъ оборотовъ. Кромѣ того, возможно первый оборотъ, дебитующій счетъ корректурныхъ оборотовъ и кредитующій счетъ, подлежащій исправленію, проводить текущимъ образомъ, по мѣрѣ выясненія неправильныхъ оборотовъ, а второй сопряженный оборотъ, дебитующій счетъ, подлежащій исправленію, и кредитующій счетъ корректурныхъ оборотовъ, откладывать проведеніемъ или до конца мѣсяца, или даже до конца года, когда отчетъ по счету корректурныхъ оборотовъ, прежде закрытія этого счета, представляется на просмотръ Ревизіонной Комиссіи, и согласно ея опредѣленія счетъ корректурныхъ оборотовъ заключается распредѣленіемъ его оборотовъ по надлежащимъ счетамъ.

## 6. Сводные документы.

Преимущество первоначальной регистраціи документовъ сводными документами, а не книгами. Перечни. Описи. Документы, которыми долженъ заканчиваться синтетическій учетъ. Вѣдомости. Значеніе сводныхъ документовъ.

759. Масса документовъ, идущихъ отъ исполнительныхъ отдѣловъ въ счетный отдѣлъ требуетъ текущей регистраціи ихъ по роду документовъ или въ особыхъ книгахъ или особыми сборными документами. Регистрація однородныхъ документовъ должна происходить по мѣрѣ ихъ сдачи или по мѣрѣ поступленія ихъ въ счетный отдѣлъ, такъ сказать на границѣ между совершеніемъ

операціи и пріемомъ ея къ учету. Предварительная регистрація документовъ съ помощью книгъ представляетъ много неудобствъ: ходъ регистраціи въ этомъ случаѣ слишкомъ медленный, стоитъ такая регистрація дорого, нельзя ускорить регистрацію при наплывѣ документовъ, занявъ ею большее число служащихъ. Предварительная регистрація въ книгахъ имѣетъ значеніе только тогда, когда обороты между счетами устанавливаются не до пріема документовъ къ учету—на каждомъ документѣ, а устанавливаются самимъ счетнымъ отдѣломъ послѣ пріема и записи документовъ въ книги предварительной регистраціи, что не допустимо въ общественныхъ хозяйствахъ, но что имѣетъ мѣсто въ практикѣ частныхъ хозяйствъ, гдѣ и рекомендуется вести такіе, такъ называемые, аналитическіе журналы, или журналы первоначальной регистраціи.

760. Въ общественномъ хозяйствѣ, гдѣ каждая операція должна вытекать изъ опредѣленной смѣты, т.-е. должна быть напередъ связана съ опредѣленнымъ бюджетомъ, гдѣ каждый документъ, поступающій въ счетный отдѣлъ, заключаетъ вполнѣ опредѣленныя указанія относительно того, между какими счетами надлежитъ, согласно этого документа, произвести оборотъ,—въ предварительной книжной регистраціи нѣтъ необходимости; даже болѣе того, такая регистрація нежелательна и опасна вслѣдствіе той отсрочки въ записяхъ, какая необходимо связана съ книжною регистраціею и какая даетъ возможность производить въ документахъ позднѣйшія исправленія, если не въ суммѣ по документу, что, вообще, затруднительно, то въ установленіи оборотовъ между счетами, что не представляетъ уже никакихъ затрудненій, тогда какъ позднѣйшее исправленіе записей въ основныхъ книгахъ, особенно бюджетныхъ счетахъ, очень затруднительно, если счетъ расходовъ не отдѣленъ отъ счета доходовъ. Такимъ образомъ, наиболѣе раціональный пріемъ первоначальной регистраціи въ бюджетномъ хозяйствѣ заключается въ регистраціи посредствомъ сводныхъ документовъ. Напротивъ, журналы первоначальной регистраціи очень желательны и полезны на мѣстахъ—въ учрежденіяхъ и отдѣленіяхъ, для учета документовъ аналитическаго учета, каковы счета поставщиковъ, акты пріемки матеріаловъ, требованія на матеріалы и т. п.

761. Въ сводныхъ документахъ регистрируются всегда однородные по формѣ документы: опредѣленіе управы, ордера, платежныя квитанціи, списки на жалованье, авансовые отчеты и т. п. Если масса однородныхъ документовъ, напр. ордеровъ, платежныхъ квитанцій, списковъ на жалованье и т. п., идетъ отъ ис-

полнительныхъ отдѣленій, то регистрація производится этими послѣдними; напротивъ, если однородные документы накапливаются въ достаточномъ количествѣ только въ самомъ счетномъ отдѣлѣ по мѣрѣ поступленія ихъ отъ разныхъ исполнительныхъ отдѣленій, напр. опредѣленія управы, авансовые отчеты и т. п., то регистрація производится самимъ отчетнымъ отдѣломъ.

762. Если регистрація совершается только въ цѣляхъ порядка или контроля, то она производится съ помощью перечней, которые имѣютъ контрольное значеніе, но не имѣютъ ревизіоннаго значенія и не служатъ для цѣлей ревизіоннаго учета, т.-е. не записываются ни въ одну изъ книгъ ревизіоннаго учета. Эти перечни представляютъ собою только препроводительныя вѣдомости: итогами перечней иногда пользуются въ цѣляхъ контрольныхъ, причемъ исключительно въ цѣляхъ текущаго контроля, напр. посредствомъ перечней ордеровъ и, вообще, перечней кассовыхъ документовъ, контролируются ежедневные обороты кассы по отдѣленіямъ.

763. Если регистрація совершается въ цѣляхъ порядка и метода, то она производится съ помощью описей, которыя имѣютъ и контрольное значеніе, и ревизіонное значеніе, служа для ускоренія ревизіоннаго учета, т.-е. на основаніи ихъ дѣлаются записи въ книгахъ ревизіоннаго учета. Описи можно считать сводными документами, и онѣ представляютъ переходъ отъ элементарныхъ отчетовъ, каковыми являются всѣ первоначальные документы, къ тѣмъ окончательнымъ отчетамъ,—коллективнымъ документамъ, какіе даются въ формѣ книгъ и счетовъ ревизіоннаго учета.

764. Перечень долженъ заключать въ себѣ слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣла и учрежденія, отъ котораго онъ исходитъ, б) номеръ по порядку общей нумераціи, в) дату составленія перечня, г) родъ регистрируемыхъ имъ документовъ, и рядъ графъ, заключающихъ: д) номера зарегистрированныхъ документовъ, е) сумму по каждому документу. Перечень ведется и подписывается лицомъ, отвѣтственнымъ за составленіе регистрируемыхъ документовъ; это лицо собственноручно, послѣ подписи документа, заноситъ документъ въ перечень, подсчитываетъ итогъ и, не сообщая итога перечня, требуетъ, чтобы лица, составлявшія документъ, сообщили ему всю сумму составленныхъ ими документовъ; послѣ свѣрки этой суммы съ суммою перечня, лицо, завѣдующее составленіемъ документовъ, подписываетъ перечень. Если перечни составляются по документамъ, которые одновременно регистрируются въ книгахъ отдѣленій, то итогъ перечня свѣряется съ ито-

томъ документовъ, внесенныхъ въ книгу. Первый порядокъ примѣняется, напр., для всѣхъ перечней кассовыхъ документовъ, второй долженъ примѣняться, напр., для перечней, составляемыхъ лицами, расходующими авансы, при представленіи авансовыхъ документовъ для возмѣщенія расходовъ. Всѣ необходимые перечни были уже указаны при описаніи документовъ. Если желательно использовать предварительную регистрацію оправдательныхъ документовъ въ перечняхъ въ цѣляхъ ускоренія синтетическаго учета, то необходимо этой регистраціи придать форму не перечня, а описи.

765. Описи должны заключать слѣдующія данныя: а) указаніе отдѣленія, составляющаго опись, б) номеръ описи по порядку общей нумераціи, в) дата описи, г) родъ документовъ, на которые составляется опись, д) наименованіе бюджета, къ которому относятся документы описи; и затѣмъ, въ самой описи рядъ графъ, содержащихъ: е) наименованіе бюджетныхъ рубрикъ по смѣтѣ, ж) номера документовъ, з) краткое изложеніе содержанія документовъ, и) сумму по документу. Заканчивается опись выводомъ общаго итога по всѣмъ документамъ цифрами и прописью и подписью лица, отвѣтственнаго въ данномъ отдѣленіи за правильность составленія описи. Обыкновенно, счетъ, кредитуемый описью, опредѣляется или самою формою описи, или особымъ цвѣтомъ описи, или характеромъ самихъ документовъ, а потому наименованіе его въ самой описи можетъ и не указываться.

766. Въ небольшихъ общественныхъ хозяйствахъ, при незначительномъ числѣ документовъ, возможно, не внося замедленія въ учетъ, записывать всѣ документы въ синтетическомъ журналѣ подробно, т.-е. каждый документъ отдѣльно, не прибѣгая къ объединенію ихъ въ описяхъ. Въ сколько нибудь значительномъ общественномъ хозяйствѣ нѣтъ возможности записывать въ журналъ каждый документъ въ отдѣльности, а необходимо для ускоренія объединять однородные документы описями; въ этомъ случаѣ подробно записываются въ журналъ только такіе отдѣльные документы, которыми устанавливаются исключительные и случайные обороты между счетами. При обоснованіи журнала на описяхъ, нѣтъ надобности дѣлить веденіе журнала между нѣсколькими лицами, что всегда нежелательно съ точки зрѣнія ревизіи и контроля за всѣми оборотами. Записи же въ счетахъ синтетическихъ главной книги, при обоснованіи журнала на описяхъ, должны дѣлаться на основаніи оправдательныхъ документовъ, а не описей, которыми можно пользоваться при записяхъ въ главную книгу исключительно для установленія кредита счетовъ, а не дебета

ихъ. Главная книга легко можетъ быть раздѣлена на части по счетамъ, и учетъ каждаго счета или группы счетовъ можетъ быть порученъ отдѣльному лицу. Такая спеціализація учета желательна, такъ какъ позволяетъ вести всѣ записи въ главной книгѣ подробно, для полнаго выясненія содержанія счета и для надлежащей ревизіи его оборотовъ, а возможное въ этомъ случаѣ раздѣленіе работы позволяетъ вести этотъ подробный учетъ, не внося въ дѣло систематизаціи оборотовъ нежелательнаго замедленія.

**767*. Общее правило, котораго надо строго держаться при ревизіонномъ учетѣ, заключается въ слѣдующемъ: ревизіонный учетъ долженъ кончаться не прежде, чѣмъ въ немъ будутъ зарегистрированы всѣ основные документы: поэтому, если первая регистрація основана на регистраціи описей, вторая должна быть основана на регистраціи основныхъ документовъ; если во второй регистраціи какой-либо счетъ или всѣ счета обоснованы на регистраціи описей, регистрація по этому счету или по всѣмъ счетамъ должна требовать третьей регистраціи для записи основныхъ документовъ и т. д. Такимъ образомъ, книжный учетъ въ каждомъ счетѣ можетъ быть прекращенъ не прежде, чѣмъ въ немъ окажутся зарегистрированными основные документы, и книги ревизіоннаго учета послѣдняго порядка всегда должны содержать регистрацію основныхъ документовъ, если они не зарегистрированы уже книгами перваго порядка. Это правило опредѣляетъ, когда необходимы книги вторичнаго и болѣе порядка: онѣ необходимы всегда въ томъ случаѣ, если регистрація книгъ перваго порядка не содержитъ записей основныхъ документовъ, а основана на запискахъ сводныхъ документовъ второго и болѣе порядка.

**768*. Значеніе описей въ формахъ ревизіоннаго учета аналогично значенію коллективныхъ счетовъ въ системѣ счетовъ этого учета. Описи представляютъ коллективные своды, т.-е. устойчивую совокупность однородныхъ оправдательныхъ документовъ, подобно тому, какъ коллективный счетъ представляетъ устойчивую совокупность однородныхъ операцій даннаго хозяйства. Слѣдовательно, какъ правило, описями можно объединять только такіе однородные документы, которые постоянно и правильно повторяются; нельзя допускать объединенія описями разнородныхъ документовъ, или однородныхъ документовъ, которые не повторяются ежедневно или не повторяются періодически въ опредѣленные сроки. Какъ бы велико ни было число однородныхъ документовъ, каждый документъ долженъ быть записанъ отдѣльно, если совокупность этихъ документовъ неустойчива, т.-е. періодическое повтореніе ихъ необезпечено.

*769. Описи должны составляться лицами опытными и хорошо знакомыми съ системою счетовъ и значеніемъ документовъ: тогда дѣло составленія описей, которое предшествуетъ записи документовъ въ книги ревизіоннаго учета, можетъ стать актомъ предварительной ревизіи этихъ документовъ по существу, дополняя и въ то же время провѣряя ту ревизію этихъ документовъ съ формальной стороны, которая совершается текущимъ образомъ, во время самаго пріема документовъ. Такимъ образомъ, опись есть, можетъ и должна быть актомъ предварительной ревизіи документовъ, принятыхъ къ учету—по существу; эти акты дополняютъ пробный балансъ и составляются счетнымъ отдѣломъ прежде допущенія документовъ къ учету въ книгахъ. Слѣдовательно, при веденіи описей, всѣ документы, принимаемые къ учету въ книгахъ, оказываются обревизованными не только съ формальной стороны, но и по существу, въ порядкѣ предварительной ревизіи, что, конечно, въ значительной степени гарантируетъ правильность книжнаго учета и предупреждаетъ не только ошибки, но и пріемъ неправильно составленныхъ документовъ къ учету. Къ сожаленію, на практикѣ, по недостатку средствъ, отпускаемыхъ на счетоводство, допускается какъ разъ обратное—составленіе описей чисто формальное — начинающими конторщиками.

770. Если описи оправдательныхъ документовъ составляются не счетнымъ отдѣломъ, а исполнительными органами, то такія описи возможно разсматривать, какъ отчеты, и обосновывать учетъ въ основныхъ книгахъ на этихъ описяхъ, не записывая въ книги каждый документъ въ отдѣльности. Таковы описи списковъ на жалованье, которыя составляются подлежащими исполнительными отдѣленіями и при которыхъ передаются въ счетный отдѣлъ самые списки. Но надо всегда имѣть въ виду, что учетъ въ основныхъ книгахъ описей документовъ, вмѣсто самыхъ документовъ, дѣлаетъ учетъ болѣе поверхностнымъ и менѣе содержательнымъ; поэтому слѣдуетъ пользоваться описями только въ установленіи одной стороны счетовъ—кредитовой, а на дебетѣ допускать запись по описямъ лишь въ тѣхъ случаяхъ, когда расходы носятъ такой постоянный и мало измѣняющійся характеръ, какъ напр. расходы по уплатѣ жалованія служащимъ, обыкновенно, напередъ устанавливаемые штатами.

771. Вообще, большинство описей составляется счетнымъ отдѣломъ и служитъ, какъ сказано, для цѣлей предварительной ревизіи документовъ и для ускоренія хронологической регистраціи ихъ, рѣже для установленія по нимъ кредита нѣкоторыхъ

счетовъ, и никогда не должны служить для установленія дебета. Таковы описи опредѣленій управы на выдачи поставщикамъ, подрядчикамъ и разнымъ контрагентамъ, описи авансовыхъ документовъ, описи разсчетовъ между учрежденіями. Ордера и ассигновки, меморандумы, требованія на первоначальные авансы не требуютъ никакихъ описей, такъ какъ всегда региструются каждый въ отдѣльности только въ журналѣ эти кассовые документы региструются по кассовому расходному реестру. Но если желаютъ сократить и ускорить запись въ счетъ кассы, то это можетъ быть достигнуто составленіемъ описей ордеровъ.

772. Есть еще особый видъ сборныхъ документовъ—вѣдомости, которыя отличаются отъ описей тѣмъ, что въ нихъ не дается перечня документовъ, а только общіе итоги по статьямъ бюджета за тотъ періодъ времени, къ которому относится вѣдомость. Отъ перечня вѣдомость отличается тѣмъ, что въ ней указывается распредѣленіе по статьямъ бюджета, которое не дается въ перечнѣ, но за то въ вѣдомости не указываются документы. Ближе всего по формѣ вѣдомость подходитъ къ отчету и представляетъ особую форму ежедневнаго отчета, въ родѣ отмѣточнаго листка. Строго говоря, такіе документы должны считаться аналитическими, а не синтетическими, и въ синтетическомъ учетѣ встрѣчается только одинъ видъ вѣдомостей—приходныя вѣдомости кассы, посредствомъ которыхъ устанавливается приходъ кассы; съ теоретической точки зрѣнія надо считать болѣе правильнымъ замѣну ихъ и здѣсь описями исполнительныхъ отдѣловъ.

773. Описи составляются не только въ цѣляхъ ускоренія записей въ книгахъ ревизіоннаго учета и въ цѣляхъ регистраціи однородныхъ документовъ, но онѣ могутъ считаться документами, устанавливающими кредитъ счета, тогда какъ оправдательные документы должны считаться документами, устанавливающими дебетъ счета. При распредѣленіи документовъ по счетамъ, необходимо строго держаться того правила, чтобы по основнымъ документамъ устанавливать дебетъ каждаго счета, и эти основные документы всегда считать принадлежащими дебитуемому счету, поэтому, предварительнымъ объединеніемъ однородныхъ документовъ такими сводами, какъ описи, съ подборомъ ихъ по кредитуемымъ счетамъ, получается возможность дать особый документъ, хотя и вторичнаго происхожденія, каждому кредитуемому счету. При такомъ порядкѣ получается возможность одновременно производить запись въ счетахъ дебитуемыхъ на основаніи оправдательныхъ документовъ и въ счетахъ кредитуемыхъ—по описямъ, что является новымъ ускореніемъ учета. Наконецъ, всякаго рода

справки, при наличности описей для закредитованныхъ по нимъ счетовъ, облегчаются, иначе кредитованный счетъ долженъ былъ бы для провѣрки своего кредита искать и собирать всѣ документы въ цѣломъ рядѣ задебитованныхъ этими документами счетовъ.

## 7. Пробный балансъ.

Устойчивость въ ходѣ документовъ. Предварительное бюджетированіе и контрированіе документовъ. Требованіе бюджетнаго поручительства на каждомъ документѣ. Обязанность распорядительныхъ и исполнительныхъ органовъ бюджетировать документы. Право счетнаго отдѣла контрировать документы. Пробный балансъ, какъ актъ предварительной ревизіи, и контрольное значеніе его въ дѣлѣ учета всѣхъ оборотовъ.

774. Обороты общественнаго хозяйства всегда имѣютъ и должны имѣть устойчивый характеръ, и всѣ операціи, какъ правило, періодически и большею частью въ томъ же порядкѣ ежегодно повторяются; поэтому документы относятся или къ ежедневно повторяющимся операціямъ, или къ операціямъ, повторяющимся ежемѣсячно, или къ операціямъ, повторяющимся ежегодно, и составляютъ ряды, періодически возобновляющіеся. Всегда можно и должно ждать, если не къ извѣстному сроку, то въ теченіе извѣстнаго періода появленія вполнѣ опредѣленныхъ документовъ, относящихся къ тѣмъ операціямъ, которыя должны имѣть мѣсто въ этомъ періодѣ.

775. Весь ходъ документовъ въ общественномъ хозяйствѣ можетъ и долженъ совершаться ритмически правильно; отсутствіе въ извѣстномъ періодѣ тѣхъ же документовъ, какіе проходили за этотъ періодъ въ предыдущемъ году, есть необычное явленіе, которое требуетъ, какъ правило, изслѣдованія, ибо при повторяемости оборотовъ общественнаго хозяйства всегда, или чаще всего, можно ожидать не прекращенія какой-либо операціи, а или упущеніе въ своевременномъ производствѣ ея, или задержку въ своевременномъ оправданіи ея надлежащими документами. Такимъ образомъ, въ общественномъ хозяйствѣ, какъ правило, воспроизводятся ежегодно въ тѣхъ же документахъ, приблизительно въ тѣ же сроки, однѣ и тѣ же необходимыя въ хозяйствѣ операціи; мѣняются лица, мѣняются предметы, можетъ измѣниться темпъ всей хозяйственной дѣятельности, вслѣдствіе различныхъ, внѣшнихъ или внутреннихъ условій, но операціи и фотографирующіе ихъ документы въ цѣломъ мало или медленно измѣняются, какъ по существу, такъ даже и по формѣ; чаще

всего встрѣчаются измѣненія въ объемѣ каждой операціи, но это напередъ должно быть предвидѣно смѣтами. Слѣдовательно, предварительное установленіе принадлежности каждаго документа опредѣленному счету, какъ показано выше, не можетъ и не должно представлять никакихъ затрудненій, если система счетовъ правильно установлена, а хозяйственная дѣятельность протекаетъ нормально и совершается съ соблюденіемъ всѣхъ основныхъ счетныхъ принциповъ.

776. Какъ правило, всѣ обороты общественнаго хозяйства напередъ бюджетированы и контированы. Не только исполнительные, но и распорядительные органы не имѣютъ права производить операцій, принадлежность которыхъ опредѣленному бюджету они не могутъ установить въ самый моментъ зарожденія операціи; отсроченность бюджетированія есть только подготовительный процессъ, въ которомъ цѣль обязательнаго бюджетированія не можетъ быть упускаема изъ виду ни на минуту. Поэтому во всѣхъ оправдательныхъ документахъ обязанность опредѣлить надлежащій бюджетный счетъ и даже каждую установленную его смѣтою рубрику лежитъ на обязанности распорядительныхъ и исполнительныхъ органовъ; счетный отдѣлъ только провѣряетъ, насколько это для него возможно, правильность бюджетированія и не отказываетъ въ учетѣ только тѣхъ операцій, которыя или бюджетированы въ документѣ, или бюджетированіе которыхъ если и отсрочено, то все же гарантировано напередъ установленнымъ порядкомъ.

777. Вообще, всѣ счета общественнаго хозяйства, кромѣ бюджетныхъ счетовъ, есть слѣдствія тѣхъ или иныхъ бюджетныхъ операцій, почему всѣ обороты между этими счетами есть обороты, которые или вытекаютъ неизбѣжно изъ бюджетныхъ документовъ, или допустимы лишь постольку, поскольку правильность ихъ признаетъ счетный органъ, который обязанъ слѣдить за тѣмъ, чтобы причина каждой операціи, т.-е. бюджетный счетъ, была къ извѣстному сроку выяснена. Отсюда вытекаетъ необходимость такой постановки счетнаго органа общественнаго хозяйства, при которой было бы обезпечено полное его безпристрастіе, для чего онъ долженъ стоять какъ можно дальше отъ всякихъ хозяйственныхъ распоряженій и всякихъ исполнительныхъ функцій, и можетъ и долженъ выполнять только чисто счетныя функціи.

778. Дѣятельность счетнаго отдѣла въ общественномъ хозяйствѣ аналогична съ дѣятельностью учетнаго комитета въ банкахъ. Счетный отдѣлъ обязанъ, прежде пріема къ учету документа, убѣдиться, что документъ отвѣчаетъ распоряженіямъ установленной власти, и идетъ за несомнѣннымъ поручительствомъ опредѣлен-

наго напередъ бюджета: поэтому для счетнаго отдѣла должны быть законны только тѣ дѣйствія распорядительныхъ и исполнительныхъ органовъ, которыя не выходятъ за предѣлы опредѣляющихъ эти дѣйствія бюджетовъ. Само собою понятно, что если возникаютъ сомнѣнія въ бюджетной гарантіи какого-либо документа, необходимо отказать въ пріемѣ документа до учета его въ книгахъ, ибо послѣ учета документа представившія неправильный документъ лица оказываются такъ же мало заинтересованными въ бюджетированіи, какъ мало, обыкновенно, заинтересованы лица, представившія къ учету сомнительный вексель, въ оплатѣ учтеннаго векселя. Если учетъ сомнительныхъ векселей приводитъ къ банкротству, то учетъ сомнительныхъ въ бюджетномъ отношеніи документовъ приводитъ въ общественномъ хозяйствѣ къ дефицитамъ. Отсюда ясно, какъ важно въ общественномъ хозяйствѣ установленіе достаточно независимаго счетнаго отдѣла.

779. Прежде записи въ книги, счетный отдѣлъ обязанъ провѣрить всѣ документы, какъ въ формальномъ отношеніи, такъ и по существу, и убѣдиться въ томъ, что всѣ эти документы или принадлежатъ опредѣленнымъ бюджетамъ, причемъ принадлежность эта правильно установлена, или вытекаютъ изъ бюджетныхъ операцій, или, по крайней мѣрѣ, представляютъ достаточное ручательство въ томъ, что они будутъ поставлены на счетъ опредѣленнаго бюджета, какъ только операція, пройдя черезъ подготовительные ряды, закончится. Эта предварительная ревизія всѣхъ документовъ, подлежащихъ учету въ формальномъ отношеніи и по существу, видимо выражается въ установленіи принадлежности каждаго документа опредѣленному счету; причемъ, важно не только дебитовать опредѣленный счетъ, но одновременно и кредитировать опредѣленный счетъ по каждому документу.

780. Исполнительный органъ обязанъ указать бюджетный счетъ, всякій же другой, не бюджетный, счетъ, какъ дебитуемый, такъ и кредитуемый, не можетъ указываться счетному отдѣлу ни распорядительными, ни исполнительными органами, а долженъ быть устанавливаемъ имъ самимъ; обыкновенно, небюджетные счета напередъ опредѣляются видомъ документа, самая форма котораго, какъ правило, должна быть тѣсно связана съ опредѣленнымъ небюджетнымъ счетомъ; причемъ особенное вниманіе должно быть обращаемо на то, чтобы связать въ документѣ кромѣ бюджета, прежде всего, подлежащій пассивный счетъ, ибо принадлежащій активному счету документъ легко находится и, такъ или иначе, обезпеченъ, при сколько-нибудь правильномъ

веденіи хозяйства. При соблюденіи указаннаго условія требованіе проведенія всѣхъ законченныхъ операцій между тремя главными счетами, активомъ, пассивомъ и бюджетомъ, будетъ обезпечено.

781. Такъ какъ въ каждомъ документѣ должны быть достаточныя данныя, устанавливающія напередъ оба счета, между которыми по данному документу долженъ совершаться оборотъ, т.-е. счетъ дебитуемый и счетъ кредитуемый, то ясно, что прежде всякой записи документовъ въ книги возможно въ общественномъ хозяйствѣ составить балансъ оборотовъ за отчетный день, т.-е. показать въ общихъ суммахъ, какіе счета дебитуются и какіе кредитуются; такой балансъ называется пробнымъ балансомъ. Пробный балансъ составляется или самимъ завѣдующимъ счетнымъ отдѣломъ — главнымъ бухгалтеромъ, или его ближайшимъ помощникомъ, вообще, лицомъ, хорошо освѣдомленнымъ во всѣхъ оборотахъ даннаго хозяйства и хорошо знающимъ всѣ правила корреспонденціи между счетами дѣйствующей системы; обыкновенно, къ пробному балансу приступаютъ послѣ составленія всѣхъ необходимыхъ сводныхъ документовъ—описей, что облегчаетъ составленіе самаго пробнаго баланса. При составленіи пробнаго баланса всѣ документы еще разъ просматриваются и ревизуются, но уже не только со стороны формы, но, отчасти, и по существу; кромѣ того, посредствомъ пробнаго баланса всѣмъ документамъ съ самаго начала дается правильное направленіе, и всѣ дальнѣйшія записи въ книгахъ совершаются уже подъ контролемъ этого пробнаго баланса.

782. Пробный балансъ, который въ частномъ хозяйствѣ можетъ быть составленъ только послѣ завершенія книжнаго учета, въ общественномъ хозяйствѣ представляетъ какъ бы предварительную смѣту предстоящихъ оборотовъ и управляетъ записями въ книгахъ: всѣ эти записи не могутъ и не должны начинаться раньше, чѣмъ даны необходимыя предварительныя указанія, опредѣляющія порядокъ ихъ производства; причемъ пробный балансъ даетъ это направленіе непроизвольно, а самое направленіе каждаго документа диктуется назначеніемъ счетовъ и сообразуется съ характеромъ самыхъ документовъ, формальная правильность которыхъ и принадлежность къ бюджетамъ установлена и при составленіи баланса только провѣряется.

783. Пробнымъ балансомъ заканчивается ежедневно въ счетномъ отдѣлѣ пріемъ всѣхъ оправдательныхъ документовъ, подлежащихъ учету и поступившихъ за отчетный день, какъ отъ кассы, такъ и отъ разныхъ исполнительныхъ отдѣловъ, равнымъ образомъ, въ него включаются всѣ опредѣленія распорядительныхъ органовъ

за отчетный день. Распредѣлительные документы учитываются тѣмъ днемъ, когда они поступили. Форма пробнаго баланса одинакова съ формою пробнаго баланса заключительнаго, составляемаго изъ книгъ послѣ производства въ нихъ всѣхъ записей, и будетъ указана ниже.

784. Пробный балансъ есть актъ предварительной счетной ревизіи, опредѣляющій начало учета всѣхъ принятыхъ документовъ; въ немъ возможны поправки по даннымъ болѣе точной ревизіи, которая достигается фильтраціей всѣхъ документовъ черезъ принятую систему счетовъ, но такія измѣненія возможны лишь, какъ рѣдкое исключеніе, вслѣдствіе лишь того, что съ содержаніемъ каждаго счета, установленнымъ ранѣе, приходится считаться, или какъ съ нормою, напр., въ счетахъ дебиторовъ и кредиторовъ, или какъ съ прецедентами, если однородный расходъ уже ранѣе былъ признанъ принадлежащимъ какому-либо счету. Слѣдовательно, отступленія отъ пробнаго баланса диктуются сдѣланными раньше записями въ книгахъ и являются результатомъ текущей ревизіи каждаго счета, такъ какъ лицо, ведущее этотъ счетъ, обязано всегда считаться при пріемѣ новыхъ записей съ тѣмъ, чтобы онѣ соотвѣтствовали прежнимъ и не противорѣчили имъ; но, какъ правило, пробный балансъ есть окончательный актъ предварительной ревизіи, диктующій весь ходъ дальнѣйшаго учета во всѣхъ книгахъ, который и начинается и контролируется пробнымъ балансомъ.

---

# II. Счетныя книги.

## 1. Назначеніе счетныхъ книгъ.

Отчетное и ревизіонное значеніе счетныхъ книгъ. Подраздѣленіе счетныхъ книгъ на основныя, балансы и отчеты, ихъ назначеніе и взаимная связь.

785. При пробномъ балансѣ передаются всѣ документы, подлежащіе ревизіонному учету, который совершается посредствомъ книгъ и формуляровъ разнаго вида; причемъ книги надо считать только особымъ видомъ формуляровъ. Посредствомъ книгъ и формуляровъ съ одной стороны производится дальнѣйшая ревизія всѣхъ документовъ, устанавливающихъ и оправдывающихъ всѣ обороты общественнаго хозяйства, послѣ того какъ предварительною ревизіею и актомъ ея—пробнымъ балансомъ, документы признаны правильными съ формальной стороны и подлежащими учету;

съ другой стороны книгами же достигается ревизіонный учетъ всѣхъ операцій даннаго хозяйства по документамъ, что приводитъ къ составленію частныхъ отчетовъ по счетамъ баланса. Весь учетъ заканчивается годовымъ отчетомъ, который даетъ описаніе и документальную оцѣнку всѣхъ операцій даннаго хозяйства, и въ то же время является заключительнымъ актомъ счетной ревизіи и счетнымъ выраженіемъ баланса, т.-е. совокупности всѣхъ хозяйственныхъ явленій—операцій, допускающихъ денежное исчисленіе.

786. Всѣ книги и формуляры ревизіоннаго учета есть ничто иное, какъ коллективные отчеты. Въ этихъ отчетахъ систематизируются тѣ элементарные отчеты исполнительныхъ органовъ хозяйства, которые даются всею совокупностью оправдательныхъ документовъ, представляемыхъ исполнительными органами по мѣрѣ приведенія въ исполненіе опредѣленій распорядительнаго органа. Задача ревизіоннаго учета—установить каждый бюджетный счетъ на основаніи учета опредѣленій распорядительнаго органа и провѣрить правильность того распредѣленія операцій по бюджетамъ, которое дѣлается посредствомъ этихъ опредѣленій; затѣмъ, показать, что всѣ оправдательные документы вытекаютъ изъ опредѣленій распорядительнаго органа и дѣйствительно приводятся исполнительнымъ органомъ въ связь съ подлежащими опредѣленіями; наконецъ, распредѣлить конечные результаты всѣхъ хозяйственныхъ операцій по счетамъ, показавъ ихъ на надлежащихъ счетахъ той системы, которая принята для учета оборотовъ общественнаго хозяйства; всѣ эти задачи входятъ въ кругъ задачъ текущей ревизіи. Всѣ книги и формуляры представляютъ средства для рѣшенія основной задачи ревизіоннаго учета, состоящей въ составленіи отчета по всѣмъ внѣшнимъ операціямъ даннаго хозяйства въ постоянной связи съ задачами счетной ревизіи, которая должна составлять сущность всего синтетическаго учета, потому и названнаго нами ревизіоннымъ.

787. Всѣ книги и формуляры ревизіоннаго учета можно раздѣлить на три категоріи: основныя книги, балансы и отчеты. Въ основныхъ книгахъ регистрируется или отмѣчается каждая операція хозяйства въ той или иной ея фазѣ, всегда въ связи съ опредѣленнымъ счетомъ принятой системы счетовъ, т.-е. отмѣчается каждый хозяйственный оборотъ; счетными балансами контролируется связь всѣхъ оборотовъ съ установленною системою счетовъ, какъ главныхъ, такъ и детальныхъ, въ общихъ итогахъ по каждому счету, и даются цифровые отчеты по счетамъ даннаго хозяйства; въ отчетахъ дѣлается описаніе операцій въ полномъ объемѣ каждой операціи за извѣстный періодъ, т.-е. въ отчетѣ всѣ обороты по-

казываются распредѣленными по операціямъ съ изложеніемъ ихъ содержанія, со ссылками на документы и денежною оцѣнкою, причемъ отмѣчается законченность или незаконченность каждой операціи даннаго отчетнаго періода, поэтому, отчетъ есть счетное представленіе всего хозяйства—его хозяйственный балансъ.

788. Въ основныхъ книгахъ регистрація оборотовъ каждой хозяйственной операціи совершается всегда въ хронологическомъ порядкѣ, т.-е. каждый документъ записывается въ порядкѣ его поступленія, независимо отъ принадлежности его отъ той или иной операціи, но въ связи съ операціею, опредѣляя ее счетомъ. При правильномъ ходѣ документовъ всѣ фазы каждой операціи, отмѣченныя документомъ, должны пройти черезъ основныя книги въ той же послѣдовательности, въ какой онѣ совершаются въ дѣйствительности. Однако, обезпеченіе правильнаго хода документовъ должно лежать на обязанности распорядительныхъ и исполнительныхъ органовъ хозяйства, а счетный органъ не можетъ и не долженъ задерживать текущей регистраціи документовъ въ цѣляхъ подбора запоздавшихъ документовъ въ порядкѣ дѣйствительнаго хода операціи въ различныхъ ея фазахъ.

789. Всякій оборотъ въ основныхъ книгахъ долженъ быть всегда показанъ въ связи со счетами той системы, которая установлена для учета всѣхъ оборотовъ даннаго хозяйства, т.-е. въ записи каждаго оборота должно быть ясно и несомнѣнно указано, какой счетъ дебитуется этимъ оборотомъ и какой счетъ тѣмъ же оборотомъ кредитуется; причемъ, указаніе счетовъ, между которыми совершается оборотъ, должно предшествовать записи во всѣхъ основныхъ книгахъ, какъ тѣхъ, которыя назначены для учета главныхъ счетовъ, такъ и тѣхъ, посредствомъ которыхъ учитываются детальные счета какого-либо главнаго счета. Такъ называемыя вспомогательныя книги, въ которыхъ указаніе счетовъ дѣлается послѣ записи или вовсе пропускается, вообще, всѣ книги, записи въ которыхъ дѣлаются по простой системѣ, а не диграфически, есть книги, непринадлежащія къ порядку книгъ ревизіоннаго учета, и никакого ревизіоннаго значенія эти книги не имѣютъ, а потому и допускаться въ ревизіонный учетъ не могутъ.

790. Всѣ обороты въ основныхъ книгахъ должны быть записаны не только съ указаніемъ даты оборота, но и со ссылкою на документъ и изложеніемъ содержанія оборота, т.-е. съ подробнымъ описаніемъ его на основаніи данныхъ документа. Всѣ книги, въ которыхъ запись оборотовъ дѣлается общими итогами, диграфически, т.-е. въ связи со счетами, но безъ ссылки на документъ и

безъ изложенія содержанія ихъ, не могутъ считаться основными книгами ревизіоннаго учета, а представляютъ балансовые формуляры той или иной формы, переплетенные въ книгу; эти записи также имѣютъ только контрольное значеніе, но лишены всякаго ревизіоннаго значенія. Счетные балансы играютъ значительную роль въ ревизіонномъ учетѣ, но посредствующую между книгами и отчетомъ, дающимъ хозяйственный балансъ.

791. Балансы есть табличные или книжные формуляры, посредствомъ которыхъ, по даннымъ основныхъ книгъ или непосредственно изъ документовъ, регистрируются обороты за какой либо періодъ времени всей системы главныхъ счетовъ, или обороты какого либо главнаго счета со всѣми остальными главными счетами, или обороты всей системы детальныхъ счетовъ, на которые подраздѣляется главный счетъ; причемъ въ балансѣ даются только итоги оборотовъ по каждому счету, входящему въ совокупность тѣхъ счетовъ, которые составляютъ данный балансъ безъ ссылки на документы и безъ описанія содержанія оборотовъ.

792. Въ коммерческой бухгалтеріи всѣ первоначальныя записи дѣлаются въ книгахъ вспомогательныхъ по простой системѣ, только общіе итоги по счетамъ принятой системы диграфически переносятся въ другія книги и регистрируются въ нихъ; эти балансовыя книги, представляющія выборки изъ вспомогательныхъ книгъ, неправильно называются основными; основными книгами коммерческой бухгалтеріи надо считать въ дѣйствительности вспомогательныя книги, но онѣ ведутся по простой системѣ. Слѣдовательно, то, что принято называть въ коммерческой бухгалтеріи основными книгами, есть въ дѣйствительности только книжные формуляры балансовъ главныхъ счетовъ, составленные по двойной системѣ изъ настоящихъ основныхъ книгъ, которыя ведутся по простой системѣ. Въ общественномъ хозяйствѣ диграфически должны вестись основныя книги; причемъ балансы должны быть выборками не изъ вспомогательныхъ книгъ, а изъ тѣхъ основныхъ книгъ, которыя ведутся по двойной системѣ; балансы здѣсь имѣютъ контрольное значеніе, они могутъ имѣть форму табличныхъ формуляровъ; регистрація же этихъ балансовъ въ книгахъ имѣетъ второстепенное значеніе, такъ какъ въ основныхъ книгахъ регистрація всѣхъ оборотовъ диграфически дѣлается прежде составленія диграфическаго баланса.

793. Отчеты есть табличные или книжные формуляры, которые, подобно балансамъ, составляются также по даннымъ основныхъ книгъ; но они, какъ и основныя книги, содержатъ не только общіе итоги по какимъ либо счетамъ за извѣстный пері-

одъ, но и описаніе самыхъ оборотовъ и изложеніе содержанія ихъ, но, вообще говоря, безъ ссылки на документы. Группировка оборотовъ въ отчетахъ дѣлается по операціямъ, по предметамъ, по счетамъ, вообще, по тому или другому вещественному признаку; причемъ въ отчетахъ указаніе времени производства операціи или времени производства оборотовъ, изъ которыхъ состоитъ операція, описаніе отдѣльныхъ оборотовъ и ссылка на документы возможны, но не обязательны; напротивъ, указаніе на законченность или незаконченность операціи обязательно.

794. Каждая основная книга даетъ отчетъ, если содержаніе ея записей за извѣстный періодъ соединить по какому либо общему признаку, съ исчерпывающею полнотою, напр., по счетамъ, отдѣльнымъ предметамъ или отдѣльнымъ операціямъ; каждый балансъ въ свою очередь превращается въ отчетъ, если общіе итоги получаютъ, на основаніи книжныхъ записей или документовъ, матеріальное содержаніе, т.-е. допускаютъ описаніе по существу. Задача отчетовъ состоитъ въ томъ, чтобы дать представленіе о всѣхъ операціяхъ даннаго хозяйства въ полномъ объемѣ по плану, который напередъ устанавливается принятою системою счетовъ; матеріальное содержаніе каждой операціи должно быть описано, по возможности, посредствомъ вещественныхъ признаковъ, т.-е. каждая операція въ отчетѣ должна быть инвентаризирована указаніемъ опредѣленныхъ вещей, изъ которыхъ сложилось содержаніе операціи, или опредѣленныхъ лицъ, изъ отношеній къ которымъ вытекло содержаніе операцій, или опредѣленіе цѣли и назначенія каждаго оборота даннаго хозяйства. Въ основныхъ книгахъ должны быть всѣ данныя, необходимыя для такой инвентаризаціи операцій даннаго хозяйства, и эта инвентаризація всѣхъ операцій въ отчетахъ составляетъ сущность той послѣдующей счетной ревизіи, которою долженъ заканчиваться ревизіонный учетъ.

795. Посредствомъ основныхъ книгъ всѣ обороты хозяйства, отмѣченные документами, т.-е. элементарными отчетами, подвергаются текущей ревизіи по существу и распредѣляются по плану той системы счетовъ, которая установлена напередъ для учета даннаго хозяйства. Посредствомъ балансовъ контролируется и ревизуется наличность постоянной связи каждаго оборота даннаго хозяйства съ принятою системою счетовъ. Когда балансами наличность такой связи доказана, можно на основаніи данныхъ основныхъ книгъ и балансовъ составить отчетъ за извѣстный періодъ, напр., за мѣсяцъ, за годъ, или о всѣхъ оборотахъ даннаго хозяйства въ полномъ объемѣ, или объ оборотахъ какого либо

счета. Посредствомъ такихъ отчетовъ ревизуются окончательно и по существу уже не только отдѣльные обороты, изъ которыхъ слагается какая-либо хозяйственная операція, но и каждая операція въ томъ объемѣ, въ какомъ она произведена за отчетный періодъ, и опредѣляется все матеріальное содержаніе этой операціи и отмѣчается ея законченность или незаконченность.

## 2. Основныя книги.

Общая форма основныхъ книгъ.—Главныя правила записей въ основныхъ книгахъ. Порядокъ исправленія ошибокъ въ основныхъ книгахъ.—Основныя книги разныхъ порядковъ. Журналъ и главная книга каждаго порядка.—Подраздѣленіе главныхъ счетовъ на детальные счета. Контръ-балансы.

796. Всѣ основныя книги имѣютъ одну и ту же форму обыкновенныхъ книгъ, имѣющихъ рядъ вертикальныхъ линеекъ, которыми листъ каждой страницы раздѣляется на графы и имѣетъ рядъ горизонтальныхъ линеекъ, или строкъ. Ни графы, ни строки не имѣютъ, какъ правило, никакого наименованія и не содержатъ никакого текста, но значеніе каждой графы основной книги имѣетъ напередъ опредѣленное и точно установленное значеніе. Всѣхъ необходимыхъ графъ восемь: 1) для названія документа, 2) для указанія исполнительнаго отдѣла, 3) для указанія номера документа, 4) для отмѣтки деталей записи, на которую необходимо обратить, по тѣмъ или инымъ причинамъ, особенное вниманіе, или для отмѣтки детальныхъ счетовъ, на которые подраздѣляется счетъ данной книги, 5) для изложенія матеріальнаго содержанія документа, 6) для проставленія итога по документу, 7) для проставленія итога по счету и 8) для проставленія итога по счету, корреспондирующему съ первымъ, или для проставленія итоговъ дневныхъ оборотовъ.

Первыя три графы дѣлаются, обыкновенно, не шире полдюйма, четвертая графа въ $1^1/_2$ дюйма, шестая, седьмая и восьмая каждая раздѣляется на двѣ части — одна часть графы для проставленія рублей, вторая для проставленія копеекъ, причемъ та и другая тонкимъ графленіемъ подѣлены на мелкія графы, достаточныя для проставленія одной цифры, т.-е. въ графѣ копеекъ—двѣ отдѣльныя графы, въ графѣ шестой, обыкновенно, 4—5 графъ для цифръ рублей, а въ каждой слѣдующей графѣ для рублей дѣлается для цифръ графъ одною графою больше, чѣмъ въ предыдущей; все остающееся по срединѣ листа свободное пространство, незанятое правыми и лѣвыми графами, отхо-

дить подъ пятую графу, назначенную для изложенія содержанія каждаго документа. Въ этой же графѣ до строки, т.-е. передъ шестою графою, ставятся всѣ тѣ частныя суммы документа, которыя считается необходимымъ зарегистрировать и общая сумма которыхъ по документу ставится въ шестую графу. Цифры, нумерующія документы, и, вообще, цифры, неимѣющія денежнаго значенія, могутъ ставиться за вертикальною линейкою, или за четвертою графою передъ текстомъ. Слѣдовательно, какъ общее правило, при записяхъ въ основныя книги, всѣ цифры, неимѣющія денежнаго значенія, должны быть отдѣлены отъ денежныхъ суммъ текстомъ записей.

797. Во всѣхъ книгахъ послѣднія строки назначаются для переноса постраничныхъ итоговъ, или транспортовъ, что отмѣчено напередъ словомъ „транспортъ“, которое печатается въ пятой графѣ этихъ строкъ на мѣстѣ текста. Постраничный итогъ каждой графы имѣетъ опредѣленное значеніе: въ графѣ шестой, т.-е. въ первой денежной графѣ, транспортируется дневной итогъ, въ седьмой графѣ—мѣсячный итогъ, въ восьмой графѣ ведется непрерывный транспортъ всѣхъ оборотовъ отъ начала до конца года, т.-е. транспортируется годовой итогъ; въ шестой графѣ каждый день транспортъ начинается снова, въ седьмой графѣ новый транспортъ начинается съ начала новаго мѣсяца; поэтому каждый новый мѣсяцъ начинается съ новой страницы. Если обороты счета за день незначительны, то ежедневный транспортъ его оборотовъ является излишнимъ, и тогда въ шестой графѣ транспортируются, обыкновенно, только незаконченные обороты даннаго счета съ тѣмъ счетомъ, съ которымъ устанавливается его корреспонденція.

798. Во всѣхъ основныхъ книгахъ, прежде всякой записи, обязательно должны быть поименованы тѣ счета, между которыми производится оборотъ, опредѣляемый даннымъ документомъ, или, если всѣ записи относятся къ одному счету, указанному назначеніемъ книги или общимъ заголовкомъ на страницахъ данной книги, то, прежде изложенія оборотовъ, обязательно указывается наименованіе счета, съ которымъ, по этому обороту, корреспондируетъ данный счетъ. Наименованіе корреспондирующихъ счетовъ ставится въ пятой графѣ, передъ изложеніемъ содержанія оборота, и прописывается крупнымъ четкимъ почеркомъ въ предѣлахъ этой графы; дебитуемый счетъ отмѣчается впереди знакомъ „Д-тъ“ (дебетъ), кредитуемый—знакомъ „К-тъ“ (кредитъ); но, при учетѣ оборотовъ одного какого-либо напередъ указаннаго счета, дебетуемому счету предшествуетъ указаніе „С-тъ“ (счетъ), а кредитуемому—указаніе „С-ту“ (счету).

799. Если счетъ подраздѣляется на детальные счета, то противъ каждаго документа, прежде изложенія содержанія его, въ четвертой графѣ указывается названіе детальнаго счета прописью его наименованія или отмѣткою его тѣми цифрами, которыми онъ обозначенъ въ особой номенклатурѣ этихъ счетовъ. Указаніе детальнаго счета, какъ правило, не должно откладываться, а должно дѣлаться одновременно съ записью документа. Детальный счетъ прописывается почеркомъ четкимъ, крупнѣе остального текста, но мельче, чѣмъ пропись главнаго счета.

800. Всѣ записи, кромѣ наименованія счетовъ, дѣлаются, обыкновенно, ровнымъ связнымъ почеркомъ безъ какихъ-либо наддавливаній и росчерковъ. Съ особенною отчетливостью и ясностью должны прописываться въ надлежащихъ клѣткахъ цифры тѣхъ денежныхъ суммъ, которыя проставляются въ шестой, седьмой и восьмой графахъ и въ транспортахъ этихъ графъ. Образцовое начертаніе цифръ, можно найти въ логарифмическихъ таблицахъ.

801. Никакія подчистки и вытравливанія въ книгахъ не допускаются, и лица, допустившія подчистку или вытравливаніе записей, признаются неспособными вести книги. Столь нетерпимы должны быть и всякія переправки въ текстѣ и цифрахъ основныхъ книгъ, особенно книгъ перваго порядка записей. Возможныя ошибки исправляются зачеркиваніемъ всего невѣрно написаннаго слова или всѣхъ цифръ одной графы; зачеркиваніе дѣлается, обыкновенно, красными чернилами такъ, чтобы прежде написанное было ясно видно, а сверху надписывается вѣрный текстъ или вѣрныя цифры.

802. Исправленія должны быть оговорены въ первой же незаполненной строкѣ текста, для чего теченіе записей прерывается. Оговорка отмѣчается въ графѣ четвертой проставленіемъ обыкновеннымъ почеркомъ слова „корректура“, а въ графѣ пятой, т.-е. въ графѣ текста, перечисляются всѣ надписанныя слова и цифры, и свободное мѣсто строки прочеркивается до графы шестой, и въ этой послѣдней прочеркивается, какъ графа рублей, такъ и графа копеекъ. Если оговорку приходится сдѣлать не на той же страницѣ, на какой сдѣлана ошибка, то въ первой графѣ дѣлается противъ исправленія ссылка на ту страницу книги, гдѣ находится корректура; а противъ корректурной записи, въ той же первой графѣ, дѣлается ссылка на ту страницу книги, къ которой относится корректура. Корректура текущая всѣхъ ошибокъ, которыя имѣютъ мѣсто въ первыхъ шести графахъ, дѣлается лицомъ, ведущимъ книгу, безъ какой-либо подписи, если корректура не выходитъ за предѣлы записи одного числа; если же корректура

дѣлается въ слѣдующихъ числахъ, или если она относится къ ошибкамъ во второй графѣ суммъ, или къ дневному транспорту, то корректура должна быть подписана другимъ лицомъ, на обязанности котораго лежитъ контролировать правильность записей въ данныхъ книгахъ; если же корректура относится къ транспорту мѣсячному или къ цифрамъ третьей денежной графы, а также къ исправленію числа или наименованія главнаго счета, то корректура должна быть подписана завѣдующимъ счетнымъ отдѣломъ.

803. Нельзя считать случайными и возможными ошибками слѣдующія ошибки: запись оборота не въ ту книгу и не въ тотъ счетъ; запись не на ту страницу, напр., дебитоваго оборота на кредитовой страницѣ и наоборотъ; пропускъ документовъ какого-либо числа; отсутствіе отмѣтокъ числа, при переходѣ отъ одного числа къ другому; пропускъ наименованія счета; ошибочное наименованіе счета. Вообще, нетерпимы такія ошибки, которыя ведутъ къ зачеркиванію всей записи, перечеркиванію цѣлыхъ строкъ и даже страницъ, требуютъ вписыванія между строкъ, ведутъ къ исправленію уже исправленнаго; наконецъ, всѣ, вообще, ошибки въ транспортахъ и особенно въ годовомъ транспортѣ.

804. Для избѣжанія недопустимыхъ ошибокъ имѣется всегда рядъ контрольныхъ итоговъ, съ которыми должны провѣряться записи текущимъ образомъ, а также рядъ чисто практическихъ техническихъ пріемовъ, которые сообщаются каждому начинающему. При достаточномъ вниманіи, аккуратности и соблюденіи установленныхъ правилъ записи, всѣ указанныя важныя ошибки, портящія книги и свидѣтельствующія о небрежномъ веденіи ихъ, не могутъ и не должны имѣть мѣста. Повтореніе каждой такой ошибки можетъ вести къ устраненію отъ веденія книгъ.

805. Всѣ основныя книги образуютъ послѣдовательно порядковые ряды. Всѣ книги одного порядка всегда объединяются одною книгою, которая называется журналомъ книгъ даннаго порядка. Журналъ служитъ для хронологической записи всѣхъ оборотовъ, которые затѣмъ въ остальныхъ книгахъ даннаго порядка записываются систематически по счетамъ этого порядка. Книга, въ которой записи оборотовъ дѣлаются систематически по счетамъ даннаго порядка, называется главною книгою этого порядка.

806. Система счетовъ, между которыми прежде всего и съ самаго начала записей въ книги должны быть распредѣлены всѣ обороты даннаго хозяйства въ полномъ объемѣ, называется системою главныхъ счетовъ; основныя книги: журналъ и главная книга, въ которыхъ записи оборотовъ производятся въ постоянной и

непосредственной связи съ этими главными счетами, называются основными книгами перваго порядка.

*807. Если главный счетъ подраздѣляется на какіе-либо счета, въ предѣлахъ оборота даннаго главнаго счета, то журналъ и главная книга детальныхъ счетовъ одного главнаго счета составляютъ основныя книги второго порядка. Если деталированіе оборотовъ главнаго счета производится одновременно и параллельно съ установленіемъ оборотовъ самаго счета въ главной книгѣ, которой принадлежитъ этотъ счетъ, и между детальными счетами не допускаются обороты, даже въ предѣлахъ оборотовъ даннаго счета, то каждый детальный счетъ отмѣчается въ особой графѣ главнаго счета, и главный счетъ становится журналомъ хронологической записи оборотовъ его детальныхъ счетовъ, почему для учета этихъ детальныхъ счетовъ необходимо открыть только главную книгу второго порядка.

*808. Если какой-либо детальный счетъ, или счетъ второго порядка, въ свою очередь подраздѣляется на детальные счета второго порядка—по отношенію къ этому детальному счету, и третьяго порядка—по отношенію къ главному счету даннаго детальнаго счета, то, для учета этихъ детальныхъ счетовъ третьяго порядка, можно открыть книги: журналъ и главную третьяго порядка; а при указанныхъ выше условіяхъ, журналомъ главной книги третьяго порядка можно считать детальный счетъ второго порядка въ главной книгѣ того же порядка.

*809. Продолжая далѣе подраздѣленіе каждаго счета или нѣкоторыхъ счетовъ предыдущаго порядка на рядъ новыхъ счетовъ слѣдующаго порядка, можно по двойной системѣ, т.-е. строго диграфически, провести учетъ всѣхъ деталей до тѣхъ поръ, пока хватаетъ матеріальнаго содержанія для подраздѣленія счетовъ, пока это подраздѣленіе можетъ быть сдѣлано съ исчерпывающею въ каждомъ счетѣ полнотою, при условіи, чтобы границы каждой группы счетовъ новаго порядка могли быть точно проведены и не допускали смѣшенія оборотовъ одного счета съ другимъ счетомъ того же порядка.

810. На практикѣ матеріальнаго содержанія большей части счетовъ оказывается достаточнымъ только для учета самое большее второго порядка, а дальнѣйшее разграниченіе оборотовъ трудно провести съ достаточною точностью. Кромѣ того, обыкновенно, разграниченіе ведется параллельно съ установленіемъ оборотовъ главнаго счета, почему счетъ послѣдняго въ главной книгѣ вполнѣ замѣняетъ журналъ для главной книги счетовъ второго порядка. Мало того, большинство главныхъ счетовъ не можетъ требовать

ревизіоннаго учета второго порядка, если считаютъ возможнымъ ограничиться учетомъ второго порядка, такъ какъ для выясненія всѣхъ необходимыхъ деталей достаточно одной журнализаціи детальныхъ счетовъ въ главномъ счетѣ, а систематизація достигается посредствомъ баланса детальныхъ счетовъ изъ этого главнаго счета, если въ выясненіи деталей считаютъ возможнымъ ограничиться указаніемъ итоговъ по этимъ детальнымъ счетамъ, или посредствомъ отчетовъ по детальнымъ счетамъ, если находятъ необходимымъ описать подробно обороты, совершаемые въ предѣлахъ каждаго детальнаго счета. Безусловно необходимы основныя книги синтетическаго учета второго порядка: журналъ и главная книга второго порядка, или одна послѣдняя, только тогда, когда желаютъ систематически разработать детали третьяго порядка.

*811. Подраздѣленіе главныхъ счетовъ на детальные счета (счета второго порядка), можетъ совершаться по какому либо общему признаку для всѣхъ счетовъ перваго порядка, т.-е. система счетовъ второго порядка можетъ быть системою, параллельною системѣ главныхъ счетовъ, представляя въ этомъ случаѣ вторую систему главныхъ счетовъ. При такомъ построеніи учета второго порядка достигается возможность представленія баланса даннаго хозяйства съ какой либо иной точки зрѣнія, чѣмъ та точка зрѣнія, которая систематически и съ исчерпывающею полнотою проведена въ первой системѣ главныхъ счетовъ.

*812. Если затѣмъ не желаютъ или не могутъ освѣтить хозяйство съ какой либо третьей точки зрѣнія, посредствомъ указанія счетовъ третьей системы, параллельно регистраціи оборотовъ по второй системѣ, то, при учетѣ оборотовъ второй системы въ журналѣ и главной книгѣ этой второй системы, возможно ограничиться регистраціею оборотовъ въ журналѣ и главной книгѣ второй системы счетовъ безъ изложенія содержанія документовъ. Изъ счетовъ главной книги первой системы, общими итогами, переносятся въ журналъ второй системы выборки по счетамъ второй системы; выборки дѣлаются ежедневно или ежемѣсячно, а затѣмъ изъ этого журнала дѣлается систематическая разноска по счетамъ главной книги второй системы, также общими итогами, т.-е. весь учетъ по второй системѣ счетовъ можетъ вестись по пріемамъ коммерческой бухгалтеріи.

*813. Если же желаютъ представить балансъ даннаго хозяйства съ третьей точки зрѣнія, то учетъ всѣхъ оборотовъ по второй системѣ въ журналѣ и главной книгѣ этой системы долженъ быть подробный, т.-е. такой же, какъ въ журналѣ и главной книгѣ первой системы, а счета третьей системы должны отмѣчаться,

какъ детальные счета счетовъ второй системы въ каждомъ счетѣ главной книги этой системы; въ этомъ случаѣ по пріемамъ коммерческой бухгалтеріи можетъ заканчиваться учетъ оборотовъ хозяйства только на счетахъ третьей системы. Какъ правило, основная, или первая, система главныхъ счетовъ должна давать балансъ съ чисто счетной или научной точки зрѣнія, тогда какъ вторая система можетъ освѣтить его съ точки зрѣнія, напримѣръ, юридической, а третья съ точки зрѣнія чисто административной.

*814. Въ системѣ счетовъ, рисующей балансъ съ юридической точки точки зрѣнія, возможно учесть балансъ всего хозяйства, оцѣнивая интересы тѣхъ классовъ, или группъ, и учрежденій, которыя заинтересованы въ общественномъ хозяйствѣ и оказываютъ вліяніе на ходъ хозяйственной дѣятельности, поставивъ, напримѣръ, въ городскомъ хозяйствѣ на счетъ домовладѣльцевъ, какъ избирателей, какъ всѣ дефициты бюджетовъ, такъ и всѣ займы, которые выполнены не въ интересахъ развитія городского хозяйства, а въ интересахъ уменьшенія налоговъ; напротивъ, всѣ принудительные займы, напр., на казармы, полицейскіе дома и проч. и, вообще, все имущество, которымъ пользуется казна, поставить на счетъ послѣдней; можно выдѣлить также изъ бюджета тѣ средства, которыя расходуются на пособія казнѣ, и поставить ихъ на счетъ казны, а тѣ средства, которыя расходуются въ интересахъ домовладѣльцевъ, поставить на счетъ послѣднихъ и оставить въ бюджетѣ города только средства, которыя расходуются дѣйствительно для удовлетворенія общественныхъ нуждъ всѣхъ классовъ; наконецъ, въ счетѣ управленія надлежитъ показать недоимки неизбирателей, а недоимки за избирателями показать на счетѣ послѣднихъ, равнымъ образомъ на счетѣ казны показать недоимки за казною.

* *815*. Само собою разумѣется, что дать балансъ общественнаго хозяйства съ юридической точки зрѣнія не представляетъ затрудненій, но, конечно, въ построеніи этой системы счетовъ всегда можетъ быть много субъективнаго, если не произвольнаго. Поэтому, такая система не можетъ и не должна служить основною системою учета, такъ какъ содержаніе всѣхъ счетовъ такой системы всегда будетъ отличаться неустойчивостью; а главное, если бы даже данное общественное управленіе и согласилось на такую систематичекую оцѣнку всѣхъ его операцій съ соціальной точки зрѣнія, то едва ли бы оно дало возможность произвести ее правдиво. Систематическое проведеніе юридической точки зрѣнія приведетъ къ построенію логисмографической системы счетовъ, гдѣ активъ распредѣлится между агентами, бюджетъ обратится въ

счетъ корреспондентовъ, каковы избиратели, казна, третьи лица, а пассивъ сведется къ фондамъ общественнаго хозяйства.

* *816*. Въ системѣ счетовъ, рисующей балансъ общественнаго хозяйства съ чисто административной точки зрѣнія, всѣ обороты по счетамъ могутъ быть распредѣлены по отдѣльнымъ отраслямъ городского хозяйства и по его учрежденіямъ, и такой учетъ возможно провести систематически, причемъ онъ не можетъ встрѣтить никакихъ препятствій и со стороны управленія даннаго общественнаго хозяйства. Однако, эта система также не можетъ служить основною системою учета. Дѣйствительно, хотя распредѣленіе по этимъ реальнымъ счетамъ не можетъ вносить никакого произвола, но чѣмъ больше единства въ хозяйственой дѣятельности, тѣмъ труднѣе произвести полное расчлененіе оборотовъ по этой системѣ, и, кромѣ того, построеніе этой системы диктуется частнымъ строемъ даннаго хозяйства, всегда зависящимъ отъ тѣхъ или иныхъ взглядовъ администраціи. Такъ какъ достиженіе единства во всѣхъ операціяхъ общественнаго хозяйства должно быть коненною цѣлью, къ которой должна быть направлена вся хозяйственная дѣятельность, если она служитъ общественнымъ интересамъ, то класть въ основу учета систему расчлененія операцій по различнымъ отраслямъ и учрежденіямъ общественнаго хозяйства не слѣдуетъ; кромѣ того, организація общественнаго хозяйства можетъ мѣняться, а вмѣстѣ съ нею должна будетъ мѣняться система счетовъ этого рода: слѣдовательно, учетъ оборотовъ будетъ носить мало устойчивый, а потому и мало сравнимый характеръ, вслѣдствіе чего должна въ значительной степени затрудняться ревизія всѣхъ оборотовъ даннаго хозяйства; равнымъ образомъ, невозможно будетъ и превращеніе пассива общественнаго хозяйства въ общія нормы его хозяйственной дѣятельности, такъ какъ пассивъ въ этой системѣ распредѣляется между хозяйственными единицами. Поэтому, система счетовъ, построенная съ точки зрѣнія административной и приводящая къ учету каждой административной единицы, входящей въ составъ общественнаго хозяйства, можетъ быть только системою второго порядка. Систематическое примѣненіе административной точки зрѣнія приводитъ къ построенію камеральной системы счетовъ, состоящей изъ счетовъ отдѣльныхъ хозяйственныхъ единицъ, въ которой активъ и пассивъ распредѣляется между ними, а слѣдовательно, разлагается по бюджетамъ.

**817*. Только учетъ оборотовъ общественнаго хозяйства съ точки зрѣнія чисто счетной, которая вмѣстѣ съ тѣмъ есть точка зрѣнія политико-экономическая, даетъ наиболѣе объективное и, слѣдовательно, наиболѣе правильное представленіе о ходѣ хозяй-

ственной дѣятельности и легче всего допускаетъ строго научное обоснованіе. Въ построеніи учета съ этой точки зрѣнія есть рядъ счетовъ актива, на которыхъ учитываются экономическія отношенія въ полномъ объемѣ, затѣмъ рядъ счетовъ пассива, опредѣляющихъ юридическія отношенія, наконецъ, рядъ счетовъ бюджета, которые достаточно опредѣляютъ административныя отношенія, но въ той же схемѣ устанавливаются и чисто хозяйственныя отношенія — политико-экономическія, тогда какъ учетъ, съ юридической точки зрѣнія — логисмографическій, носитъ исключительно пассивный характеръ, а учетъ, съ административной точки зрѣнія — камеральный, пріобрѣтаетъ чисто бюджетный характеръ, причемъ бюджетъ утрачиваетъ въ немъ политико-экономическое значеніе. Какъ было показано при построеніи системы учета съ точки зрѣнія хозяйственной, или политико-экономической, являющейся настоящею двойною системою, она даетъ возможность учета всѣхъ операцій общественнаго хозяйства въ наиболѣе устойчивыхъ совокупностяхъ и приводитъ къ нормировкѣ всей хозяйственной дѣятельности во всѣхъ ея внѣшнихъ проявленіяхъ. За этой системою мы сохраняемъ названіе двойной описательной итальянской системы.

* *818.* Такъ какъ практически осуществимъ и не можетъ встрѣтить какихъ-либо затрудненій учетъ оборотовъ хозяйства съ точки зрѣнія чисто административной, который ведетъ къ построенію счетовъ тѣхъ хозяйственныхъ единицъ, каковыя входятъ въ составъ даннаго общественнаго хозяйства, то такая система — камеральная система, какъ менѣе устойчивая, чѣмъ двойная описательная итальянская система, и въ то же время менѣе отвѣчающая конечнымъ цѣлямъ общественнаго хозяйства, должна стоять на второмъ планѣ и можетъ быть только системою учета второго порядка. Наконецъ, такъ какъ практически трудно осуществимъ и даже съ теоретической точки зрѣнія довольно произволенъ всякій учетъ оборотовъ общественнаго хозяйства съ точки зрѣнія чисто юридической, дающей возможность построить систему изъ счетовъ, опредѣляющихъ юридическія отношенія соціальныхъ классовъ, группъ и третьихъ лицъ, которые прямо или косвенно участвуютъ и заинтересованы въ общественномъ хозяйствѣ, то такая система—логисмографическая система, если бы доже оказалось возможнымъ добиться проведенія ея на практикѣ, могла бы стоять только на третьемъ планѣ, какъ система учета третьяго порядка. Во всякомъ случаѣ, идея учета общественнаго хозяйства съ различныхъ точекъ зрѣнія пока имѣетъ только теоретическій интересъ и въ данное время не можетъ быть оформлена въ какихъ-

либо опредѣленныхъ положеніяхъ, такъ какъ на практикѣ она нигдѣ не получила надлежащаго развитія. На практикѣ встрѣчается лишь систематическое проведеніе учета, исходя изъ какой-либо одной точки зрѣнія. Итальянская школа пытается на практикѣ обосновать учетъ общественнаго хозяйства, проводя юридическую точку зрѣнія, т.-е. примѣняя логисмографію, причемъ результаты опытовъ этого рода не особенно удовлетворительны; нѣмецкая школа, напротивъ, придерживается въ учетѣ административной точки зрѣнія, т.-е. примѣняетъ камеральный учетъ, который, однако, оказывается недостаточнымъ и эволюціонируетъ явно въ направленіи учета по двойной описательной системѣ.

819. Детальнымъ счетомъ какого-либо счета можетъ быть и счетъ той же системы. Если счетъ дебитуется одними счетами, а кредитуется другими счетами, то можетъ представлять интересъ провѣрять обороты его кредита въ связи съ тѣми счетами, которыми данный счетъ былъ первоначально задебитованъ, или наоборотъ, провѣрять обороты дебета въ связи съ тѣми счетами, которыми данный счетъ былъ первоначально закредитованъ. Въ этомъ случаѣ на дебетѣ пассивнаго счета, кромѣ тѣхъ главныхъ счетовъ, которыми онъ дебитуется въ порядкѣ обычныхъ оборотовъ, отмѣчается, какъ детальный счетъ, также и тотъ счетъ, который далъ ему право дебитоваться; обороты даннаго счета сальдируются постоянно въ связи съ тѣми счетами, за счетъ которыхъ былъ установленъ его кредитъ; дебетъ даннаго счета долженъ оставаться не только въ предѣлахъ общаго кредита, но и въ предѣлахъ кредита по каждому счету, кредитовавшему данный счетъ; сальдо въ счетѣ оказывается, при такомъ способѣ учета, постоянно распредѣленнымъ по счетамъ, кредитующимъ данный счетъ. Такой же характеръ, но въ обратномъ смыслѣ, имѣетъ учетъ какого-либо активнаго счета, если на кредитѣ его отмѣчается не только счетъ, которымъ онъ кредитуется въ порядкѣ обычныхъ оборотовъ, но, въ видѣ детальнаго счета, отмѣчается тотъ счетъ, которымъ данный счетъ былъ первоначально задебитованъ. Въ обоихъ случаяхъ обороты одной стороны по главнымъ счетамъ сопоставляются въ детальномъ учетѣ съ оборотами другой стороны по тѣмъ же главнымъ счетамъ, которые на этой другой сторонѣ встрѣчаются уже въ роли детальныхъ счетовъ, такая провѣрка оборотовъ дебета изслѣдуемаго счета обратными оборотами по тѣмъ же счетамъ на кредитѣ имѣетъ только контрольное значеніе и не даетъ новаго освѣщенія содержанія счета, равно какъ и не углубляетъ учетъ учетомъ какихъ-либо подробностей: Въ практикѣ общественнаго хозяйства такая провѣрка имущественныхъ, капитальныхъ

и условныхъ счетовъ имѣетъ интересъ только въ отношеніи распредѣленія этихъ счетовъ по бюджетнымъ счетамъ, что ведетъ къ установленію непрерывной связи, а, слѣдовательно, и къ подраздѣленію актива и пассива по бюджетамъ, т.-е. къ полному разложенію оборотовъ между хозяйственными единицами, но уже во второмъ порядкѣ; слѣдовательно, указанный пріемъ даетъ контръ-балансъ по камеральной системѣ.

820. Наиболѣе обычный и чаще всего практикуемый пріемъ детализаціи заключается въ подраздѣленіи каждаго счета на рядъ детальныхъ счетовъ, содержаніе которыхъ не выходитъ за предѣлы подраздѣляемаго счета: бюджетные счета подраздѣляются по рубрикамъ ихъ смѣты, капитальные счета по роду обязательствъ или по личнымъ счетамъ кредиторовъ, имущественные счета—по роду имущества или по предметамъ. При такомъ подраздѣленіи каждаго главнаго счета получается возможность только углубить учетъ, не давая ему никакого новаго освѣщенія. Обыкновенно этимъ учетомъ второго порядка и заканчивается синтетическій учетъ, почему онъ какъ уже выше указано, достигается или посредствомъ балансовъ, или посредствомъ отчетовъ, не прибѣгая къ записямъ въ основныя книги второго порядка. Идея же построенія детальнаго учета посредствомъ книгъ второго и болѣе порядка на практикѣ еще не получила надлежащаго развитія, а потому для формулированія правилъ этого учета въ опредѣленныхъ положеніяхъ пока нѣтъ необходимыхъ практическихъ основаній.

## 3. Журналъ.

Хронологическая регистрація документовъ.—Контрольное и ревизіонное значеніе журнала.—Условія, при которыхъ журналъ можетъ получить ревизіонное значеніе.—Формулы журнальныхъ записей.—Порядокъ записи въ журналъ документовъ.—Транспортированіе итоговъ журнальныхъ оборотовъ.

821. Журналъ (перваго порядка) служитъ для записи всѣхъ оборотовъ общественнаго хозяйства въ хронологическомъ порядкѣ,—обыкновенно, въ хронологическомъ порядкѣ слѣдованія всѣхъ тѣхъ документовъ, посредствомъ которыхъ отмѣчаются эти обороты. Очень важно, чтобы единообразный ходъ документовъ былъ обезпеченъ для того, чтобы журналъ могъ быть не только средствомъ первоначальной регистраціи оборотовъ, но и средствомъ счетнаго контроля и ревизіи.

822. Журнальный контроль долженъ состоять въ наблюденіи за тѣмъ, чтобы всѣ обороты повторялись въ надлежащій срокъ,

обыкновенно, съ тою срочностью, какая имѣла мѣсто въ предыдущемъ году, и всѣ значительныя отступленія имѣли надлежащія объясненія. Журнальная ревизія должна состоять въ сравнительномъ изслѣдованіи всѣхъ оборотовъ, путемъ сопоставленія этихъ оборотовъ съ однородными оборотами предшествующаго года на тотъ же срокъ или за тотъ же періодъ времени.

823. Журнальный контроль и ревизія возможны только при томъ условіи, если всѣ операціи совершаются по особому напередъ составленному плану, или, по крайней мѣрѣ, придерживаясь хода операцій предыдущаго года. При современной организаціи общественнаго хозяйства, при отсутствіи въ немъ необходимой планомѣрности и достаточной распорядительности, при слабой или полной неурегулированности бюджетовъ, при неналаженности всѣхъ подготовительныхъ операцій, каковы: заготовка матеріаловъ, постройки, оборудованіе, авансовые расходы и т. п., пользоваться журналомъ для цѣлей контроля и ревизіи почти невозможно. Особенною же безпорядочностью отличается ходъ распредѣлительныхъ документовъ по взаимнымъ разсчетамъ между собственными учрежденіями и предпріятіями общественнаго хозяйства. Указанная причина, дѣйствующая въ частномъ хозяйствѣ еще болѣе, чѣмъ въ общественномъ, породила среди практиковъ мнѣніе о безполезности самаго журнала и допустимости систематизаціи оборотовъ безъ хронологической записи ихъ. Но такое мнѣніе есть лишь узаконеніе безпорядочности, о которой журналъ все же, по крайней мѣрѣ, напоминаетъ.

* *824.* Причина неправильнаго хода всѣхъ документовъ, особенно распредѣлительныхъ вездѣ одна и та же — отсутствіе сознанія обязанности и привычки давать текущимъ образомъ отчетъ о каждомъ распорядительномъ и исполнительномъ дѣйствіи, т.-е. стремленіе отдѣлаться отъ отчета,—стремленіе къ безпорядочности и уклоненію отъ отвѣтственности. Основной принципъ правильной отчетности обязываетъ каждаго распорядителя и исполнителя хозяйственныхъ дѣйствій давать полный отчетъ о его ежедневной дѣятельности, поскольку таковая ведетъ и связана съ такими хозяйственными операціями, которыя измѣримы деньгами, или, по крайней мѣрѣ, доставлять въ возможно краткій срокъ—не болѣе одного мѣсяца, слѣдующаго за отчетнымъ, полный отчетъ о хозяйственной дѣятельности за отчетный мѣсяцъ. Этотъ принципъ плохо усвоенъ и распорядителями и исполнителями хозяйственныхъ дѣйствій въ общественномъ хозяйствѣ, такъ какъ большинство ихъ вноситъ въ порядки управленія общественнымъ дѣломъ привычки частнаго хозяйства, гдѣ

воля хозяина ничѣмъ не ограничена и гдѣ не требуется сознательнаго отношенія къ дѣлу и нѣтъ надобности особенно настаивать на правильной отчетности, потому что въ самыхъ сложныхъ частныхъ предпріятіяхъ отчетность съ успѣхомъ замѣняется инстинктивнымъ чувствомъ выгодности предпринятаго дѣла.

*825. Въ частномъ хозяйствѣ не столь важно вести дѣло правильно и экономно, сколь важно вести его съ несомнѣнною для собственника выгодою, которая должна быть настолько осязательна, чтобы собственникъ чувствовалъ эту выгоду постоянно. Поэтому въ частномъ хозяйствѣ отъ администраціи требуется находчивость, изворотливость, умѣніе использовать всѣ благопріятныя условія и умѣніе переждать стеченіе неблагопріятныхъ условій; какая-либо отчетность, сознательность и строго научная обоснованность всѣхъ дѣйствій здѣсь не только не можетъ помочь дѣлу, а чаще можетъ только помѣшать проявить необходимую рѣшительность въ нужный моментъ. Естественно, что здѣсь, гдѣ гонятся только за результатомъ, спѣшатъ систематизировать обороты и не интересуются порядкомъ въ общемъ ходѣ дѣятельности, поэтому журнализація оборотовъ и кажется здѣсь излишнею докукою, тѣмъ болѣе, что порядокъ оборотовъ постоянно мѣняется.

*826. Въ общественномъ хозяйствѣ, если руководители и исполнители не преслѣдуютъ въ своей общественной дѣятельности чисто личныхъ интересовъ, а желаютъ, дѣйствительно, служить интересамъ общества, съ однимъ инстинктомъ выгоды, которымъ можно безошибочно руководиться въ самомъ большомъ частномъ предпріятіи, нечего дѣлать, какъ бы онъ обостренъ у нихъ ни былъ; напротивъ, внося привычную для частнаго хозяйства безотчетность и инстинктивность во всѣ дѣла общественнаго хозяйства, всѣ эти практики и дѣльцы въ лучшемъ случаѣ блуждаютъ вокругъ да около общественнаго дѣла, не зная, какъ за него приняться, и ничего, кромѣ безпорядка и нарушенія элементарныхъ требованій экономіи, столь необходимой въ общественномъ хозяйствѣ, они не вносятъ.

*827. Естественно, что, при господствѣ въ области общественнаго хозяйства привычекъ и навыковъ частной предпріимчивости, журнализація оборотовъ общественнаго хозяйства часто сводится къ простой регистраціи этихъ оборотовъ, и уловить какую либо руководящую нить въ этой хозяйственной дѣятельности довольно трудно. Однако развитіе научнаго учета даетъ надежду на внесеніе должнаго порядка въ учетъ общественнаго хозяйства и заставляетъ твердо держаться требованія регистраціи всѣхъ оборотовъ сначала въ хронологическомъ порядкѣ въ единомъ жур-

налѣ, добиваясь постепенно превращенія этой основной книги въ книгу, диктующую порядокъ и срочность всѣхъ хозяйственныхъ дѣйствій.

828. Зарегистрировать всѣ обороты общественнаго хозяйства по возможности въ обычный срокъ и въ обычныхъ формулахъ составляетъ основную задачу журнала, посредствомъ котораго совершается запись всѣхъ оборотовъ общественнаго хозяйства въ хронологическомъ порядкѣ. Чѣмъ ближе каждая запись по времени регистраціи ко времени производства самаго оборота, тѣмъ вѣрнѣе въ журналѣ отражается послѣдовательный ходъ всѣхъ операцій общественнаго хозяйства въ различныхъ фазахъ этихъ операцій.

829. Въ журналѣ регистрація должна производиться по роду регистрируемыхъ документовъ такъ, чтобы всѣ однородные документы были сгруппированы въ послѣдовательномъ порядкѣ съ исчерпывающею полнотою; поэтому предварительная регистрація однородныхъ документовъ въ описяхъ можетъ считаться вполнѣ отвѣчающею задачамъ журнальной регистраціи, которая не должна начинаться ранѣе подбора всѣхъ однородныхъ документовъ описями. Отдѣльно и подробно должны записываться въ журналъ единичные и необычные документы, а также документы особенной важности. Вообще, каждый документъ записывается въ журналѣ съ тѣми большими подробностями и тѣмъ болѣе обстоятельно, чѣмъ необычнѣе выражаемый этимъ документомъ оборотъ.

830. Обычныя записи слѣдуетъ дѣлать въ журналѣ подробно лишь постольку, поскольку ими возможно пользоваться впослѣдствіи для контроля и ревизіи записей слѣдующаго отчетнаго періода, напр. слѣдующаго мѣсяца или слѣдующаго года. Всѣ же подробности, имѣя чисто регистраціонное значеніе, должны излагаться въ отдѣльныхъ счетахъ главной книги, при записи въ нее отдѣльныхъ документовъ, и въ журнальныхъ записяхъ такія подробности только могутъ мѣшать пользоваться журналомъ, какъ руководящею нитью ревизіи и контроля. Всѣ записи журнала должны быть по возможности стереотипны и подобны одна другой во всѣхъ числахъ для однородныхъ документовъ, и порядокъ регистраціи самыхъ документовъ долженъ быть возможно болѣе однообразнымъ.

831. Журналъ не можетъ и не долженъ служить, какъ это имѣетъ мѣсто въ частномъ хозяйствѣ, матеріаломъ для записи въ главную книгу; вся задача журнала сводится къ распредѣленію по принадлежности документовъ тѣхъ счетовъ, къ которымъ они относятся, къ указанію каждому счету всей суммы его оборотовъ

за отчетный день, къ предотвращенію тѣхъ ошибокъ, которыя могутъ вытекать изъ неясности и необычности оборота.

832. Журналъ проводитъ обороты, прокладывая имъ путь и указывая главнымъ счетамъ общее направленіе оборотовъ; самъ журналъ долженъ держаться тѣхъ общихъ указаній, которыя даетъ пробный балансъ, а въ изложеніи содержанія оборотовъ журналъ не даетъ готовыхъ формулъ для дальнѣйшихъ записей въ счетахъ главной книги, ограничиваясь лишь тѣмъ, чтобы передать каждый документъ или совокупность однородныхъ документовъ, объединенныхъ описью, тѣмъ счетамъ, которымъ они принадлежатъ, т.-е. распредѣлить всѣ документы между счетами, которымъ и принадлежитъ контроль надъ оборотами журнала, поскольку онъ основанъ на ревизіи каждаго документа главнымъ счетомъ.

833. Изъ записи журнала должно быть ясно видно, между какими счетами и по какимъ именно документамъ долженъ быть произведенъ оборотъ. Но въ журналѣ должны быть также даны указанія относительно детальныхъ счетовъ каждаго главнаго счета во всѣхъ тѣхъ случаяхъ, когда такое деталированіе не вытекаетъ съ достаточною ясностью изъ самаго документа и детальный счетъ не установленъ въ документѣ напередъ; въ журнальной записи должна быть отмѣчена также всякая особенность и, вообще, необычная подробность, которая должна быть зарегистрирована въ счетѣ главной книги. Формулы же обычныхъ записей по каждому документу составляются при регистраціи каждаго документа по подлежащимъ счетамъ главной книги безъ какихъ-либо указаній со стороны журнальныхъ записей.

834. Въ журналѣ долженъ быть перечень всѣхъ документовъ или описей однородныхъ документовъ, съ указаніемъ по каждому документу или описи, кромѣ названія, отдѣленія и номера, также и значенія документа или описи и суммы по каждому документу или описи; но всякой записи документа или описи должно предшествовать указаніе въ текстѣ наименованія счета дебитуемаго и счета кредитуемаго даннымъ документомъ или описью по такому титулу: Д-тъ счета (такого-то), а на слѣдующей строчкѣ—К-тъ счета (такого-то), послѣ чего слѣдуетъ запись документа или ряда однородныхъ документовъ, описи или ряда однородныхъ описей, и общая сумма этихъ документовъ или описей, относящихся къ одному и тому же счетному титулу, выставляется по дебету противъ титула дебитуемаго счета во второй денежной графѣ (въ предпослѣдней графѣ журнала) и повторяется противъ

титула кредитуемаго счета въ третьей денежной графѣ журнала.

835. Для сокращенія титульныхъ записей по счетамъ можно рядъ однородныхъ документовъ или описей, кредитующихъ одинъ и тотъ же счетъ, записывать, употребляя формулу: Д-тъ счета (такого-то)—затѣмъ рядъ дебитующихъ этотъ счетъ документовъ и противъ титула дебитуемаго счета въ предпослѣдней графѣ журнала сумму этихъ документовъ, Д-тъ счета (такого-то)—затѣмъ рядъ дебитующихъ второй счетъ документовъ и противъ дебитуемаго счета во второй же графѣ сумму этихъ документовъ, Д-тъ счета (такого-то)—затѣмъ рядъ документовъ, дебитующихъ третій счетъ, и противъ дебитуемаго счетъ во второй графѣ сумму этихъ документовъ и т. д., К-тъ счета (такого-то), къ которому относятся всѣ ранѣе перечисленные документы, и противъ титула кредитуемаго счета ставится въ послѣдней графѣ журнала сумма всѣхъ документовъ или описей, кредитующихъ одинъ и тотъ же счетъ. Совершенно также записывается въ журналѣ рядъ документовъ или описей, относящихся къ одному дебитуемому счету и нѣсколькимъ кредитуемымъ счетамъ, придерживаясь тѣхъ же правилъ.

836. Однако, при группировкѣ документовъ и описей въ журналѣ, всегда слѣдуетъ отдавать предпочтеніе объединенію съ исчерпывающею полнотою однородныхъ документовъ и описей по счетамъ кредитуемымъ, а не по счетамъ дебитуемымъ, потому что опись считается документомъ, устанавливающимъ кредитъ, а не дебетъ счета, которому считаются принадлежащими отдѣльные документы, зарегистрированные описью. Вообще, въ журналѣ слѣдуетъ при записяхъ держаться того правила, чтобы кредитуемый счетъ повторялся какъ можно рѣже, и число повтореній точно соотвѣтствовало числу различныхъ документовъ и описей.

837. Запись въ журналѣ по формуламъ, гдѣ нѣсколько счетовъ дебитуются, кредитуя нѣсколько счетовъ, есть запись неправильная и противная принципу двойственности, надлежащимъ образомъ понимаемому, потому что въ такого рода сложныхъ записяхъ неясно соотношеніе между счетами и нельзя съ точностью сказать, между какими именно счетами производится оборотъ по данной журнальной записи. Въ такихъ записяхъ пропускается систематизація и дѣлается скачокъ къ балансу, а двойная система превращается въ простую.

838. Если запись оборотовъ по какимъ-либо, хотя бы и однороднымъ, документамъ переходитъ на слѣдующую страницу журнала, то титулованіе счетовъ должно быть повторено, и сумма оборотовъ по каждому счету всегда должна составляться изъ

суммы документовъ, записанныхъ на той страницѣ журнала, гдѣ находится титулъ счета; слѣдовательно, каждая новая страница журнала обязательно начинается титулованіемъ счетовъ, къ которымъ относятся документы этой страницы.

839. Каждое число начинается записью приходнаго оборота кассы по приходному реестру, съ распредѣленіемъ дебета кассы по разнымъ счетамъ, каковое распредѣленіе предшествуетъ записи итога приходнаго реестра и устанавливается пробнымъ балансомъ. Затѣмъ на другой страницѣ записывается расходный оборотъ кассы по расходному реестру, съ распредѣленіемъ кредита кассы по разнымъ счетамъ, каковое распредѣленіе также предшествуетъ записи итога расходнаго реестра и которое также берется изъ пробнаго баланса. Кассовые документы регистрируются подробно въ счетѣ кассы, и повтореніе ихъ въ журналѣ было бы лишнимъ удвоеніемъ работы и безъ нужды задерживало бы весь ходъ учета. Обыкновенно, итоги по счетамъ изъ пробнаго баланса заносятся въ журналъ послѣ записей документовъ въ счетъ кассы для того, чтобы дать возможность провѣрить итоги пробнаго баланса. Это отступленіе отъ теоріи есть отступленіе чисто формальное, а потому по существу принциповъ правильнаго учета не нарушаетъ.

840. Послѣ записей кассовыхъ оборотовъ въ журналѣ идутъ записи, дополняющія кассовые обороты другими оборотами, измѣняющими наличность имущественныхъ счетовъ; въ общественномъ хозяйствѣ такого рода обороты съ имущественными счетами текущимъ образомъ совершаются исключительно со счетами разнаго рода процентныхъ бумагъ.

841. Послѣ записи всѣхъ оборотовъ съ имуществомъ, въ журналѣ должны записываться обороты по тѣмъ описямъ и отдѣльнымъ документамъ, которыми устанавливается кредитъ счетовъ кредиторовъ и затѣмъ счетовъ депозитовъ; причемъ запись правильнѣе всего дѣлать въ томъ порядкѣ, въ какомъ счета каждой изъ указанныхъ группъ помѣщены въ балансѣ.

842. Послѣ записи всѣхъ описей, должны записываться въ журналѣ всѣ распредѣлительные документы: разсчеты между учрежденіями, отчеты по разнымъ условнымъ счетамъ; запись должна дѣлаться въ томъ порядкѣ, въ какомъ идутъ эти счета въ балансѣ.

843. Послѣ записи всѣхъ обыкновенныхъ документовъ, записываются особенные, случайные и, вообще, исключительные документы; причемъ всѣ записи по этимъ документамъ должны формулироваться въ журналѣ возможно подробнѣе, и особенно обстоятельно должны записываться всѣ тѣ счетныя справки, ко-

торыя составляются самимъ счетнымъ отдѣломъ. Запись всѣхъ такихъ корректурныхъ оборотовъ слѣдуетъ по возможности пріурочивать къ заключенію мѣсячной или годовой отчетности.

844. Всѣ документы, поступающіе въ счетъ отчетнаго года и номинально записываемые для учета 31-мъ числомъ послѣдняго мѣсяца отчетнаго года (обыкновенно декабря), слѣдуетъ заносить въ журналъ съ указаніемъ даты ихъ дѣйствительнаго поступленія въ теченіе льготнаго періода, назначеннаго для сдачи такихъ документовъ, чтобы по журналу можно было прослѣдить ходъ этихъ документовъ. Что же касается до заключительныхъ записей по каждому счету, которыя дѣлаются въ концѣ года послѣ учета всѣхъ оборотовъ каждаго счета, то такіе заключительные обороты слѣдуетъ совершать по мѣрѣ заключенія счетовъ, отмѣчая въ журналѣ дату ихъ заключенія, кромѣ той номинальной даты 31-го числа послѣдняго мѣсяца отчетнаго года, подъ которою эти обороты проводятся формально. О порядкѣ и времени заключенія счетовъ лица, ведущія счета ставятся въ извѣстность, почему ведущій счетъ не имѣетъ права заключать счета по своему усмотрѣнію; заключеніе счета самовольное влечетъ къ устраненію отъ веденія книгъ.

845. Что же касается до оборотовъ по передачѣ остатковъ по счетамъ отъ одного года другому, т.-е. оборотовъ которые совершаются съ номинальнымъ счетомъ—„счетомъ генеральнаго баланса“, то запись въ журналѣ оборотовъ съ этимъ номинальнымъ счетомъ нежелательна, такъ какъ въ дѣйствительности такого счета нѣтъ и быть не должно, а формулу такихъ оборотовъ надо считать условною формулою для диграфической записи остатковъ по главной книгѣ заключаемаго года. Посредствомъ этой условной формулы остатки каждаго счета главной книги передаются или переносятся въ одноименные счета главной книги слѣдующаго года. Никакого дѣйствительнаго оборота въ данномъ случаѣ не производится, а оборотъ по переносу остатковъ со страницы главной книги прошлаго года на страницы главной книги слѣдующаго года долженъ дѣлаться всегда съ одного счета на одноименный счетъ, и этотъ оборотъ по существу ничѣмъ не отличается отъ оборотовъ по переносу продолженія записей одного и того же счета съ одной страницы книги на другую. Счетъ генеральнаго баланса есть фигуральное выраженіе счетной терминологіи, равнозначащее словамъ: „остается на 1 января такого-то года на данномъ счетѣ“.

846. Настоящимъ счетомъ генеральнаго баланса долженъ считаться годовой отчетъ, если онъ содержитъ перечень всѣхъ

оборотовъ по каждому счету въ связи съ главными счетами и подробныя инвентарныя вѣдомости остатковъ по каждому счету. Если же въ печатномъ годовомъ отчетѣ нѣтъ всѣхъ этихъ необходимыхъ подробностей, то въ книгахъ долженъ быть подробный отчетъ, содержащій подробныя инвентарныя описи по каждому счету, каковыя книги и должны считаться генеральнымъ балансомъ; но содержаніе этихъ книгъ, поясняя остатки на счетахъ главной книги, не даетъ все же никакого права для производства какихъ-либо журнальныхъ оборотовъ между счетами принятой системы и счетомъ генеральнаго баланса.

847. Производство оборотовъ съ такимъ фиктивнымъ счетомъ, какъ счетъ генеральнаго баланса и особенно по двойной формулѣ, въ которой заключеніе книгъ дѣлается счетомъ исходящаго генеральнаго баланса и открытіе новыхъ книгъ совершается черезъ счетъ входящаго генеральнаго баланса, совершенно нежелательно еще и потому, что позволяетъ въ новыхъ книгахъ перераспредѣлять остатки по инымъ счетамъ, чѣмъ тѣ счета, по которымъ были распредѣлены эти остатки при заключеніи книгъ отчетнаго года, т.-е. позволяетъ показать остатки въ годовомъ отчетѣ на однихъ счетахъ, а принять ихъ въ дѣйствительности въ книгахъ слѣдующаго года совсѣмъ другими счетами. При такомъ порядкѣ записей легко сдѣлать исходящій балансъ показнымъ, и, вообще, нетрудно придать показной характеръ годовому балансу, если генеральный балансъ не отождествляется съ отчетомъ. Всѣ эти соображенія говорятъ противъ включенія генеральнаго баланса въ число счетовъ, съ которыми могутъ допускаться обороты по журналу, и обязываютъ считать его простою условною формулою для перехода отъ книгъ прошлаго года къ книгамъ слѣдующаго года.

848. Въ первой денежной графѣ журнала всегда транспортируется итогъ оборотовъ за отчетный день, во-второй денежной графѣ—итогъ оборотовъ за мѣсяцъ, въ третьей денежной графѣ—итогъ оборотовъ отъ начала года (безъ итога остатковъ). Транспортированіе прекращается въ первомъ транспортѣ съ переходомъ къ оборотамъ слѣдующаго числа, во-второмъ—съ переходомъ къ оборотамъ слѣдующаго мѣсяца, въ третьемъ—съ переходомъ къ оборотамъ слѣдующаго года.

849. Постраничный транспортъ ведется въ журналѣ въ первой графѣ непрерывно съ переходомъ отъ страницы къ страницѣ, но послѣдній транспортъ заключительной страницы оборотовъ какого-либо числа выставляется не прежде составленія генеральнаго баланса за отчетный день (не слѣдуетъ смѣшивать генераль-

ный балансъ съ счетомъ генеральнаго баланса). Только послѣ свѣрки дневного оборота журнала съ генеральнымъ балансомъ проставляются всѣ транспорты второй графы на всѣхъ страницахъ вплоть до страницы слѣдующаго отчетнаго дня; но при переходѣ къ слѣдующему мѣсяцу окончательный транспортъ за мѣсяцъ проставляется не ранѣе составленія генеральнаго баланса за мѣсяцъ. Послѣ свѣрки мѣсячнаго оборота журнала съ этимъ балансомъ, проставляются всѣ транспорты на всѣхъ страницахъ за весь мѣсяцъ въ третьей графѣ, ведущей непрерывный транспортъ отъ начала года; окончательная цифра третьей графы выставляется послѣ составленія генеральнаго баланса за годъ и свѣрки годового оборота журнала съ этимъ балансомъ.

* *850*. Если дополнить журналъ двумя денежными графами, кромѣ тѣхъ трехъ, значеніе которыхъ было указано выше, т.-е. внести въ журналъ пять денежныхъ графъ, то возможно въ четвертой графѣ вести непрерывное навертываніе всѣхъ оборотовъ по каждому счету отъ начала до конца года. Ежедневно противъ каждаго счета, съ которымъ имѣлись обороты за отчетный день, въ той записи, гдѣ этотъ счетъ повторяется въ послѣдній разъ, противъ титула этого счета, въ четвертой графѣ, проставляютъ всю сумму по дебету этого счета отъ начала года, т.-е. присоединяютъ къ дебету этого счета, показанному въ четвертой графѣ предыдущаго дня, дебетъ этого счета за отчетный день. Равнымъ образомъ, проставляютъ въ пятой графѣ всю сумму кредита каждаго счета отъ начала года тѣмъ же порядкомъ, т.-е. противъ титула этого счета въ томъ оборотѣ, гдѣ этотъ счетъ послѣдній разъ кредитованъ. Всѣ счета, съ которыми за отчетный день не было оборотовъ, выписываются или въ началѣ записи каждаго отчетнаго дня или въ концѣ записи; причемъ итогъ дебета каждаго счета отъ начала года проставляютъ въ этой записи противъ титула каждаго счета въ четвертой, а итогъ кредита—въ пятой графѣ.

* *851*. Транспортъ четвертой и пятой графы ведется только на страницахъ одного дня, и послѣ вывода его на послѣдней страницѣ записи за каждое число транспортъ четвертой графы долженъ оказаться всегда равнымъ транспорту пятой и въ то же время долженъ равняться транспорту третьей графы. Послѣ свѣрки этихъ транспортовъ между собою, переносъ транспорта дѣлается только по графѣ третьей, а транспорты четвертой и пятой графы по заключеніи числа не переносятся на первую страницу слѣдующаго числа, а начинаются новымъ выводомъ оборотовъ по каждому

счету, принимая во вниманіе тѣ измѣненія, которыя вносятся въ каждый счетъ новыми журнальными записями.

*852. При указанномъ порядкѣ является возможность текущимъ образомъ зарегистровать въ журналѣ полный балансъ оборотовъ, какъ по дебету, такъ и по кредиту каждаго счета ежедневно и отпадаетъ надобность вести заключительный балансъ въ отдѣльныхъ табличныхъ формулярахъ. Кромѣ того, возможно требовать, чтобы итоги оборотовъ по дебету и кредиту каждаго счета выставлялись лицомъ, который ведетъ этотъ счетъ въ главной книгѣ; тогда эти итоги дадутъ въ журналѣ регистрацію итоговъ главной книги по каждому счету, что, въ свою очередь дастъ возможность ежедневно контролировать всѣ записи главной книги, отъ начала года, съ записями журнала. Такая текущая регистрація въ журналѣ всѣхъ оборотовъ каждаго счета, казалось бы, требуетъ только добавленія въ журналѣ двухъ графъ и непрерывнаго, вполнѣ возможнаго, навертыванія всѣхъ оборотовъ по каждому счету на основаніи журнальныхъ записей или просто проставленія въ журналъ всегда имѣющихся итоговъ главной книги по дебету и кредиту каждаго счета; мало того, по теоретическимъ соображеніямъ, такая вполнѣ возможная регистрація баланса всѣхъ оборотовъ въ журналѣ очень желательна во всѣхъ отношеніяхъ и представляетъ важное средство непрерывнаго контроля за всѣми записями главной книги.

*853. Однако, операція навертыванія въ журналѣ итоговъ по оборотамъ съ каждымъ счетомъ практически очень трудно выполнима, такъ какъ представляетъ работу, требующую большого и напряженнаго вниманія, и должна стоить очень дорого, не говоря уже объ ея изнурительности въ томъ случаѣ, если она совершается непрерывнымъ навертываніемъ итоговъ по записямъ самаго журнала. Если же это навертываніе замѣнить болѣе легкою работою—проставленіемъ итоговъ изъ главной книги, т.-е. распредѣлить работу между всѣми лицами, ведущими счета главной книги, то такая операція требуетъ ежедневнаго подсчета всѣхъ счетовъ главной книги, которыя даютъ, вообще говоря, непрерывный годовой транспортъ по днямъ только въ исключительныхъ случаяхъ—въ счетахъ, имѣющихъ значительные ежедневные обороты, каковы, напр. счетъ, кассы, счетъ обыкновеннаго бюджета; при отсутствіи же такихъ транспортовъ, проставленіе оборотовъ по счетамъ, безъ сводки ихъ въ табличномъ формулярѣ, всегда можетъ быть связано со множествомъ ошибокъ, накопленіе исправленій которыхъ въ самомъ журналѣ не можетъ быть желательно.

854. Хотя составленіе балансовъ въ формѣ табличныхъ формуляровъ представляетъ способъ, теоретически менѣе правильный, чѣмъ ежедневная регистрація этихъ балансовъ въ самомъ журналѣ по указанному способу непрерывнаго навертыванія, тѣмъ не менѣе такимъ балансамъ въ формѣ табличныхъ формуляровъ по практическимъ соображеніямъ слѣдуетъ отдать предпочтеніе— цѣль достигается та же, но операція учета обходится дешевле, а, главное, не требуетъ той изнурительной работы, съ которою связана всегда ежедневная книжная регистрація балансовъ большого хозяйства съ милліонными оборотами.

## 4. Главная книга.

Названіе главной книги и обязательность записей въ ней по документамъ.— Порядокъ производства записей въ главной книгѣ.—Порядокъ веденія транспортовъ въ главной книгѣ.—Порядокъ заключенія счетовъ главной книги.—Обязательность заключенія книгъ инвентарными вѣдомостями остатковъ.—Возможность регистраціи въ главной книгѣ генеральнаго баланса.—Учетъ детальныхъ счетовъ въ главной книгѣ.

855. Послѣ регистраціи въ журналѣ всѣхъ оборотовъ между счетами и всѣхъ документовъ въ хронологическомъ порядкѣ приступаютъ къ систематическому учету этихъ оборотовъ и документовъ въ главной книгѣ. Всѣ обороты каждаго счета должны быть выписаны изъ журнала лицомъ, ведущимъ этотъ счетъ, въ общихъ итогахъ по каждому счету; дебитуемые счета должны отобрать всѣ документы, относящіеся къ каждому счету, а кредитуемые счета получаютъ всѣ описи этихъ документовъ. Какъ правило, большинство документовъ не содержитъ больше одного дебитуемаго счета; документы, устанавливающіе дебетъ нѣсколькихъ счетовъ, встрѣчаются рѣдко, и суммы, относящіяся къ каждому счету такого документа, записываются изъ журнала, для памяти, лицами, ведущими эти счета, но затѣмъ каждый документъ этого рода передается отъ одного счета къ другому по очереди, обыкновенно, сначала тому счету, которому принадлежитъ наибольшая сумма. Кредитуемые счета, если кредитъ ихъ не установленъ особою описью, какъ правило, должны, для записи кредитуемой имъ суммы, ждать передачи документовъ отъ задебитованныхъ счетовъ послѣ записи ихъ въ этихъ послѣднихъ.

856. Всѣ записи въ главной книгѣ должны дѣлаться обязательно съ документовъ, и запись въ эти книги на основаніи журнальной формулы не должна имѣть мѣста, особенно это недо-

пустимо въ отношеніи дебитовыхъ записей. Дебитуемый счетъ не можетъ и не долженъ записывать никакого оборота, не имѣя въ рукахъ подлиннаго документа, который всегда считается принадлежащимъ задебитованному счету.

857. Главная книга (перваго порядка) есть книга для ревизіоннаго учета всѣхъ оборотовъ даннаго хозяйства по главнымъ счетамъ принятой системы, на основаніи подлинныхъ документовъ, каковыми, какъ правило, не могутъ быть описи; послѣдними можно пользоваться въ главной книгѣ исключительно для установленія кредита счета. Въ главной книгѣ каждому главному счету отдѣляется рядъ страницъ, по разсчету предполагаемыхъ записей; причемъ значительные счета выдѣляются особыми книгами, но всѣ страницы главной книги имѣютъ одну непрерывную нумерацію, а на переплетѣ каждой книги долженъ быть указанъ титулъ главной книги, число всѣхъ страницъ, названіе счетовъ, помѣщенныхъ въ книгѣ, и указаніе числа страницъ, занимаемыхъ каждымъ счетомъ.

858. Главная книга есть книга двухстраничная; на лѣвыхъ страницахъ, назначенныхъ для учета какого-либо счета, записывается дебетъ этого счета, на правыхъ страницахъ—кредитъ того же счета, и каждыя двѣ страницы имѣютъ одну и ту же пагинацію, т.-е. листъ дебета и кредита считается одною страницею главной книги. Каждый счетъ долженъ содержать документально обоснованное, подробное, изъ документовъ взятое и словами документовъ изложенное описаніе всѣхъ оборотовъ даннаго счета со всѣми другими счетами; это описаніе должно совершаться въ порядкѣ производства оборотовъ, съ сохраненіемъ послѣдовательнаго хода документовъ; причемъ хронологическій порядокъ записей въ книгѣ долженъ по возможности соотвѣтствовать хронологическому порядку дѣйствительнаго производства оборотовъ.

859. Запись въ главной книгѣ не можетъ быть сдѣлана безъ документа и, кромѣ того, должна производиться безотлагательно по поступленіи каждаго документа, а потому послѣдовательность записи можетъ вполнѣ соотвѣтствовать послѣдовательности производства оборотовъ лишь въ томъ случаѣ, если обезпеченъ правильный ходъ документовъ, и строго соблюдаются напередъ установленные сроки представленія документовъ къ учету. Само собою разумѣется, что вполнѣ урегулировать поступленіе документовъ до полнаго соотвѣтствія порядка ихъ записи съ порядкомъ производства самыхъ оборотовъ невозможно уже по одному тому, что нѣкоторые документы требуютъ большаго времени для

составленія и представленія, чѣмъ другіе документы, несмотря на одновременность производства описанныхъ въ документахъ операцій.

860. Надо имѣть въ виду, что въ счетныхъ записяхъ важнѣе всего то, чтобы обороты одной и той же операціи какого-либо счета шли въ послѣдовательномъ порядкѣ, что, конечно, вполнѣ возможно и практически осуществимо, такъ какъ каждая операція всегда находится въ данное время въ одной какой-либо фазѣ своего производства и всегда возможно представить документъ, отмѣчающій это фазу, прежде представленія документа, отмѣчающаго слѣдующую фазу той же операціи. Рѣдко можетъ имѣть мѣсто такой случай, когда доставленіе документа о первой фазѣ какой-либо операціи требуетъ больше времени, чѣмъ то, которое необходимо для доставленія документа о второй, и, вообще, слѣдующей фазѣ той же операціи.

861. Когда правильный ходъ документовъ достаточно обезпеченъ, то счетъ главной книги, при подробной записи въ немъ каждаго документа, представляетъ документальную исторію операцій этого счета, или хронологическій отчетъ по этому счету, гдѣ фазы разныхъ операцій перебиваютъ другъ друга, но, тѣмъ не менѣе, идутъ по каждой операціи въ послѣдовательномъ порядкѣ. Все вниманіе при регистраціи надо обратить на то, чтобы связь различныхъ фазъ одной и той же операціи была въ записяхъ достаточно оттѣнена, что и достигается тѣмъ, что въ особой графѣ, назначенной для учета детальныхъ счетовъ, отмѣчается противъ каждаго оборота наименованіемъ той операціи или фазы ея, къ которой относится этотъ оборотъ.

862. Вообще, при изложеніи содержанія документа счетный отдѣлъ вставляетъ отъ себя только тѣ слова, которыя опредѣляютъ операціи и связываютъ между собою различные обороты одной и той же операціи, только этими связующими словами и должно дополняться содержаніе текста документовъ. Но эти дополнительныя связующія слова должны быть въ записи ясно отдѣлены отъ тѣхъ словъ, которыя встрѣчаются въ самомъ текстѣ документовъ, для чего въ главной книгѣ и служитъ особая графа детальныхъ счетовъ и первая строка текста, назначаемая для указанія наименованія главнаго счета, причемъ детальные и главные счета выдѣляются написаніемъ ихъ наименованія болѣе крупнымъ почеркомъ, тогда какъ остальныя графы текста содержатъ записи, составляющіяся исключительно изъ словъ документа.

863. Въ записяхъ по счетамъ главной книги въ каждомъ счетѣ ея, какъ на дебетѣ, такъ и на кредитѣ, прежде записи до-

кумента и изложенія содержанія его, долженъ быть всегда указанъ счетъ, съ которымъ производится оборотъ, съ каковою цѣлью и не допускается въ этой книгѣ особой графы для наименованія главнаго счета, а послѣдній указывается въ текстѣ; кромѣ того, всѣ документы, относящіеся къ обороту даннаго счета съ какимъ-либо другимъ счетомъ, должны быть перечислены подъ рядъ, и, какъ правило, одинъ и тотъ же счетъ въ записи за одно число не долженъ повторяться болѣе одного раза; слѣдовательно, при записяхъ въ главную книгу всѣ документы группируются въ каждомъ счетѣ по тѣмъ счетамъ, съ которыми этотъ счетъ имѣетъ свои обороты за отчетный день.

864. Порядокъ записи слѣдующій: послѣ указанія въ графѣ текста, посрединѣ строки, числа, къ которому относятся обороты, указывается крупнымъ почеркомъ наименованіе счета, съ которымъ совершается оборотъ по дебету или по кредиту, затѣмъ въ надлежащихъ графахъ проставляется названіе документа, отдѣленіе, давшее документъ, номеръ документа, детальный счетъ или наименованіе операціи, къ которой относится оборотъ, излагается содержаніе документа, проставляется сумма по документу въ первой денежной графѣ, а частныя суммы, если необходимо ихъ отмѣтить, пишутся до графы. Послѣ записи перваго документа, записываются слѣдующіе однородные документы того же счета и того же отдѣленія; затѣмъ пишутся однородные документы слѣдующаго по порядку отдѣленія; послѣ записи одного рода документовъ такимъ образомъ, переходятъ въ записи другого рода документовъ того же счета, затѣмъ третьяго рода документовъ и такъ далѣе—до тѣхъ поръ, пока не будутъ записаны всѣ документы одного счета, съ которыми совершаетъ свои обороты данный счетъ; итогъ всѣхъ этихъ документовъ одного счета проставляется во второй денежной графѣ противъ титула счета, послѣ предварительной свѣрки съ тою выпискою по счетамъ, которая берется каждымъ счетомъ изъ журнала. Когда записаны всѣ документы по оборотамъ съ однимъ счетомъ, переходятъ къ записямъ документовъ по оборотамъ даннаго счета со слѣдующимъ счетомъ—по документамъ этого счета, каковая запись дѣлается съ тою же исчерпывающею полнотою и тѣмъ же порядкомъ, причемъ запись также провѣряется съ выпискою, взятою изъ журнала, и т. д. Наконецъ, когда записаны обороты даннаго счета со всѣми счетами на дебетъ этого счета или на кредитъ счета, то подсчитываются итоги по счетамъ, провѣряются съ итогомъ всѣхъ документовъ, съ итогомъ всѣхъ, какъ дебитовыхъ, такъ и кредитовыхъ оборотовъ по этому счету въ пробномъ балансѣ, и получен-

ный итогъ оборота за день по дебету или оборотъ за день по кредиту даннаго счета проставляется въ третьей денежной графѣ, но, какъ правило, проставленіе отстрочивается до составленія генеральнаго баланса по всѣмъ счетамъ за день. Запись всѣхъ счетовъ, съ которыми корреспондируетъ данный счетъ, совершается, какъ на дебетѣ, такъ и на кредитѣ каждаго счета ежедневно въ томъ порядкѣ, въ какомъ счета значатся въ балансѣ.

865. Такимъ образомъ, въ главной книгѣ записываются документы каждаго числа по всѣмъ главнымъ счетамъ, и запись въ каждомъ числѣ заканчивается только послѣ составленія генеральнаго баланса за предыдущій день и начинается не прежде записи въ журналѣ документа слѣдующаго отчетнаго дня. Произвольный переходъ къ слѣдующему числу, до сведенія генеральнаго баланса отчетнаго дня, можетъ вести къ устраненію отъ веденія книгъ.

866. При переходѣ съ каждой страницы главной книги на слѣдующую одноименную, т.-е. съ дебитовой на дебитовую или съ кредитовой на кредитовую, въ первой графѣ транспортируется только итогъ документовъ незаконченнаго на предыдущей страницѣ счета: титулъ счета не повторяется на слѣдующей страницѣ, а общій итогъ по счету проставляется въ титулѣ его на предыдущей страницѣ. Во второй графѣ транспортируется мѣсячный итогъ; если же на страницѣ умѣщаются обороты нѣсколькихъ мѣсяцевъ, то транспортъ во второй графѣ вовсе не ведется. Въ третьей графѣ транспортируются итоги оборотовъ отъ начала года.

867. Всѣ транспорты должны дѣлаться въ каждомъ счетѣ во всѣхъ графахъ при переходѣ отъ одной страницы къ слѣдующей, прежде какихъ-либо записей на слѣдующей страницѣ. Каждый транспортъ долженъ быть проконтролированъ предыдущимъ транспортомъ; транспортъ третьей графы провѣряется прибавленіемъ къ предыдущему транспорту этой графы итоговъ отдѣльныхъ счетовъ второй графы, входящихъ въ составъ всѣхъ законченныхъ чиселъ, итогами которыхъ измѣняется транспортъ третьей графы; транспортъ предпослѣдней графы провѣряется прибавленіемъ къ предыдущему транспорту этой графы итоговъ по отдѣльнымъ документамъ первой графы, входящихъ въ итоги тѣхъ счетовъ, которые измѣняютъ транспортъ второй графы. Кромѣ того, годовой транспортъ каждаго счета по дебету и кредиту провѣряется прибавленіемъ къ итогамъ оборотовъ каждаго счета по заключительному балансу предыдущаго дня итога оборотовъ того же счета по пробному балансу отчетнаго дня.

868. Обыкновенно дебитовыя и кредитовыя записи за каждое число въ счетахъ начинаются на одномъ уровнѣ соотвѣтствующихъ страницъ дебета и кредита, для чего пробѣлы въ постраничныхъ записяхъ и цѣлыя незаконченныя страницы пролиновываютъ косою чертою, идущею къ нижнему транспорту черезъ всѣ пробѣлы графы текста. Но если записей въ какомъ-либо счетѣ за каждое число немного, то уравниваютъ указаннымъ способомъ только страницы мѣсячныхъ оборотовъ по счету. Залиновка пробѣловъ въ страницахъ должна дѣлаться при переходѣ отъ записей на одной страницѣ къ записямъ на другую страницу такъ, чтобы между сдѣланными на одной страницѣ записями никакихъ незалинованныхъ пробѣловъ не было.

869. Каждый счетъ начинается выпискою остатковъ по счету, согласно генеральнаго баланса за предыдущій отчетный годъ, т.-е. согласно отчета за этотъ годъ. Этотъ остатокъ записывается на дебетовой сторонѣ со счета генеральнаго баланса, если остатокъ счета активный или представляетъ расходы бюджета или дебетъ какого-либо условнаго счета, и обратно на кредитовой сторонѣ запись дѣлается на счетъ генеральнаго баланса, если остатокъ пассивный или представляетъ доходъ бюджета или кредитъ какого-либо условнаго счета. Остатки, принимаемые счетомъ отъ прошлаго года, записываются однимъ общимъ итогомъ безъ всякихъ подробностей, чтобы не допускать какого-либо новаго истолкованія содержанія ихъ, чѣмъ то, которое было дано въ отчетѣ.

870. При заключеніи книгъ, т.-е. послѣ записи всѣхъ оборотовъ каждаго счета за отчетный годъ, выставляется итогъ дебитовыхъ и кредитовыхъ годовыхъ оборотовъ въ послѣдней графѣ соотвѣтствующей страницы—подъ чертою, захватывающею три денежныя графы. Затѣмъ, если дебетъ счета превышаетъ кредитъ, то разница или остатокъ, переходящій по дебету счета на слѣдующій годъ, записывается на кредитовой сторонѣ счета—на счетъ генеральнаго баланса, а сумма его ставится подъ итогомъ годового кредитоваго оборота даннаго счета; наоборотъ, превышеніе кредита надъ дебетомъ, или кредитовый остатокъ счета, переходящій по кредиту счету на слѣдующій годъ, записывается на дебитовой сторонѣ счета—со счета генеральнаго баланса, а сумма его ставится подъ итогомъ годового дебитового оборота даннаго счета. Соотвѣтствующимъ остаткомъ на той или другой страницѣ счетъ уравнивается, или балансируется, что наглядно иллюстрируется новымъ и окончательнымъ подсчетомъ—„заитоживаніемъ“ счета: подсчитывается итогъ кредита или дебета, вмѣстѣ

съ остаткомъ, каковой итогъ выставляется въ послѣдней графѣ—подъ чертою, захватывающею три денежныя графы, а въ текстѣ, противъ этого итога, пишется—„балансъ“; на противоположной страницѣ на томъ уровнѣ проводится такая же другая черта, а въ текстѣ пишется то же слово „балансъ“, противъ котораго повторяется итогъ этой страницы. Послѣ подведенія этихъ итоговъ счетъ считается законченнымъ или „заитоженнымъ“, и обороты его за годъ и остатокъ могутъ быть прописаны связнымъ текстомъ, проходящимъ черезъ обѣ страницы. Заключеніе книгъ дѣлается послѣ сведенія годового баланса. Самовольное заключеніе счета ведетъ къ устаненію отъ веденія книгъ и должно разсматриваться, какъ сугубое нарушеніе счетной дисциплины.

871. Остатки, переходящіе на слѣдующій годъ въ каждомъ счетѣ, должны быть записаны подробно, т.-е. въ счетахъ имущественныхъ съ перечнемъ всего рода имущества, въ счетахъ капитала—съ перечнемъ обязательствъ по отношенію къ каждому третьему лицу, а въ своихъ капиталахъ — съ перечнемъ каждаго рода обязательствъ; въ счетахъ дебиторовъ—съ перечнемъ обязательствъ каждаго третьяго лица; въ бюджетныхъ счетахъ переходящіе доходы и расходы должны быть записаны со ссылкою на документы; въ условныхъ счетахъ остатки должны содержать перечень имущества, напр., каждаго рода матеріаловъ, или именной перечень дебиторовъ, напр. перечень служащихъ, за которыми остаются несданные авансы, или указаніе незаконченныхъ работъ, оправданныхъ надлежащими актами.

Вообще, остатки должны быть представлены въ видѣ инвентарныхъ вѣдомостей. Подробная запись этихъ остатковъ по инвентарнымъ вѣдомостямъ въ счетахъ главной книги не требуется только въ томъ случаѣ, если эти остатки печатаются въ годовомъ отчетѣ, какъ приложенія къ подлежащему счету, или если они записываются въ инвентарную книгу, представляющую счетъ баланса даннаго хозяйства, веденіе которой позволяетъ не дѣлать подробныхъ записей остатковъ въ главной книгѣ. Во всякомъ случаѣ, при записи остатка въ главной книгѣ, должно быть сдѣлано указаніе на то, гдѣ значится подробная запись остатковъ по инвентарнымъ вѣдомостямъ.

* *872.* Подобно тому, какъ дополненіе журнала двумя денежными графами даетъ возможность регистрировать ежедневно журнальными записями заключительный балансъ, дающій общими итогами оборотъ отъ начала года по каждому счету, какъ дебитовый, такъ и кредитовый, такъ же точно дополненіе главной книги двумя денежными графами, изъ которыхъ одна служитъ

четвертою денежною графою на дебетѣ, а другая—четвертою денежною графою на кредитѣ, позволяетъ текущимъ образомъ зарегистрировать въ главной книгѣ генеральный балансъ всѣхъ счетовъ, дающій общіе итоги оборотовъ каждаго счета со всѣми счетами отъ начала года, съ которыми данный счетъ корреспондируетъ по дебету или по кредиту. Послѣ записи всѣхъ оборотовъ за день или, по крайней мѣрѣ, всѣхъ оборотовъ за мѣсяцъ, въ четвертой графѣ, противъ титула каждаго счета, проставляется общій итогъ оборотовъ даннаго счета съ титулуемымъ счетомъ, а всѣ счета, неимѣвшіе за день или за мѣсяцъ оборота съ даннымъ счетомъ на дебетѣ или на кредитѣ, титулуются, и противъ ихъ титула повторяются обороты съ этими счетами за предыдущій отчетный день или предыдущій мѣсяцъ. Этимъ способомъ непрерывно навертываются итоги всѣхъ оборотовъ даннаго счета со всѣми корреспондирующими счетами, какъ на дебетѣ, такъ и на кредитѣ счета, вслѣдствіе чего генеральный балансъ этого счета оказывается постоянно зарегистрированнымъ въ главной книгѣ. Такая регистрація вполнѣ замѣняетъ генеральный балансъ табличной формы.

* *873*. Однако, какъ ни проста съ точки зрѣнія теоріи такая книжная регистрація генеральнаго баланса въ постоянной связи съ оборотами главной книги и какъ ни желательна такая регистрація въ контрольныхъ цѣляхъ, практически эта операція также трудно выполнима, какъ подобная же регистрація въ журналѣ заключительнаго баланса. Противъ такого способа учета генеральнаго баланса можно привести тѣ же соображенія, какія были приведены выше по отношенію аналогичной журнальной операціи. Поэтому регистраціи генеральныхъ балансовъ посредствомъ табличныхъ формуляровъ, а не посредствомъ книжныхъ записей въ главной книгѣ, по практическимъ соображеніямъ надо отдать предпочтеніе.

* *874*. Въ каждомъ счетѣ главной книги, какъ сказано, въ общей графѣ указываются детальные счета; ссылки на детальные счета могутъ дѣлаться простымъ указаніемъ на номеръ детальнаго счета, но тогда перечень этихъ детальныхъ счетовъ, съ присвоенными имъ номерами и наименованіемъ каждаго детальнаго счета, долженъ быть данъ въ началѣ каждаго главнаго счета. Если же счета имѣютъ смѣту, то, обыкновенно, детальными счетами счета служатъ рубрики смѣты, которая и указывается посредствомъ тѣхъ же обозначеній, какія приняты для этихъ рубрикъ въ самой смѣтѣ, и тогда приводить перечень этихъ рубрикъ въ началѣ главнаго счета нѣтъ надобности.

* *875*. На дебетѣ и кредитѣ кассы, если они устанавливаются непосредственными оборотами кассы съ бюджетами, никакихъ детальныхъ счетовъ не указывается. Если же дебетъ или только кредитъ кассы устанавливается черезъ посредство другихъ ликвидаціонныхъ счетовъ, каковъ на дебетѣ счетъ недоимщиковъ, а на кредитѣ счета кредиторовъ, то счета подлежащихъ бюджетовъ въ каждомъ документальномъ оборотѣ указываются, какъ детальные счета. Бюджетные счета играютъ роль детальныхъ счетовъ: а) въ счетѣ имущества предпріятій; б) во всѣхъ распредѣлительныхъ условныхъ счетахъ, каковы: счетъ подотчетныхъ лицъ, счетъ матеріаловъ, если эти распредѣлительные счета не обезпечены спеціальными фондами и не имѣютъ спеціальныхъ смѣтъ; в) на кредитѣ счета недоимокъ и на дебетѣ счетовъ кредиторовъ.

* *876*. Смѣтныя рубрики служатъ детальными счетами во всѣхъ бюджетныхъ счетахъ, если онѣ могутъ быть установлены при самомъ производствѣ операцій съ третьими лицами, а не требуютъ, для своего установленія, аналитическаго учета, или если, для установленія содержанія этихъ рубрикъ въ порядкѣ ревизіоннаго учета, въ систему введены необходимые распредѣлительные счета, посредствомъ которыхъ распредѣленіе операцій по бюджетамъ отсрочивается до составленія надлежащихъ отчетовъ.

877. Всѣ остальные счета подраздѣляются на детальные счета въ зависимости отъ содержанія и назначенія каждаго счета: въ счетѣ процентныхъ бумагъ детальными счетами являются счета каждаго рода процентныхъ бумагъ, въ счетѣ движимаго имущества—счета учрежденій, гдѣ находится движимое имущество, въ счетѣ недвижимаго имущества—каждый видъ недвижимости. Въ неприкосновенныхъ и спеціальныхъ капиталахъ детальными счетами должны считаться отдѣльные капиталы, ихъ составляющіе. Счета депозитные подраздѣляются по роду депозитовъ. Въ счетѣ срочныхъ купоновъ детальными счетами служатъ купоны каждаго срока, а въ счетѣ выкупа тиражныхъ облигацій—облигаціи каждаго тиража.

878. Нельзя указать никакихъ общихъ правилъ для подраздѣленія главныхъ счетовъ на детальные счета, такъ какъ любая система детальныхъ счетовъ, кромѣ смѣтныхъ рубрикъ бюджетныхъ счетовъ, должна считаться системою условныхъ счетовъ. Установленіе такой системы, если счетъ не имѣетъ напередъ данной смѣты, зависитъ отъ тѣхъ цѣлей и задачъ, какія ставитъ себѣ счетный отдѣлъ въ данное время, или тѣхъ требованій, которыя къ нему предъявляются распорядительными органами, каковыя

требованія, впрочемъ, не должны противорѣчить твебованіямъ правильнаго учета.

879. При установленіи системы детальныхъ счетовъ въ каждомъ главномъ счетѣ слѣдуетъ, вообще, держаться тѣхъ же общихъ правилъ, которыя были указаны при установленіи системы главныхъ счетовъ, и особенно надлежитъ соблюдать законъ устойчивости, т.-е. заботиться, чтобы система детальныхъ счетовъ въ каждомъ счетѣ носила устойчивый характеръ. Что же касается до цѣли подраздѣленія главныхъ счетовъ на детальные счета, то всегда слѣдуетъ считать конечною цѣлью нормировку всѣхъ опецій даннаго счета и возможное углубленіе этой нормировки, а также не упускать изъ виду постоянней задачи ревизіоннаго учета, заключающейся въ изслѣдованіи всѣхъ операцій, почему подраздѣленіе на детальные счета каждаго счета должно содѣйствовать болѣе успѣшному изслѣдованію его оборотовъ по существу.

## 5. Балансы.

Назначеніе балансовъ.—Синоптическая и шахматная форма балансовъ; односторонняя и двухсторонняя форма баланса.—Балансы главныхъ счетовъ: пробный, генеральный, заключительный и частные. —Балансы детальныхъ счетовъ. — Контръ-балансы, въ которыхъ главные счета играютъ роль главныхъ и детальныхъ счетовъ.

880. Балансъ, какъ форма учета, есть табличный формуляръ, содержащій: съ одной стороны—перечень опредѣленной совокупности какихъ-либо счетовъ, съ другой стороны—обороты или результаты этихъ оборотовъ, т.-е. остатки по каждому счету, общими итогами по каждому счету за извѣстный періодъ времени или къ опредѣленному моменту.

881. Совокупность счетовъ, входящихъ въ балансъ, можетъ быть совокупностью всѣхъ главныхъ счетовъ, входящихъ въ систему, принятую для учета оборотовъ даннаго хозяйства; каковы всѣ общіе балансы: пробный, генеральный и заключительный. Совокупность счетовъ, входящихъ въ балансъ можетъ состоять изъ совокупности всѣхъ главныхъ счетовъ, съ которыми можетъ совершать свои обороты, по дебету или по кредиту какой-либо одинъ изъ главныхъ счетовъ; таковы всѣ частные балансы изъ счета въ главной книгѣ. Совокупность счетовъ, входящихъ въ балансъ можетъ состоять изъ совокупности всѣхъ детальныхъ счетовъ, на которые подраздѣляется какой-либо главный счетъ; таковы балансы детальныхъ счетовъ какого-либо главнаго счета, напр., балансъ счетовъ,

состоящихъ изъ рубрикъ расходной или доходной смѣты, на которыя дѣлится какой-либо бюджетъ, устанавливаемый этою смѣтою; балансъ какого-либо счета кредиторовъ, состоящій изъ именного перечня всѣхъ кредиторовъ этого счета и т. п.

882. Совокупность счетовъ, входящихъ въ балансъ, можетъ состоять съ одной стороны изъ главныхъ счетовъ, съ которыми какой-либо данный главный счетъ совершаетъ свои обороты по дебету или по кредиту, съ другой стороны изъ тѣхъ же главныхъ счетовъ, но уже въ роли детальныхъ счетовъ на кредитѣ или дебетѣ, т.-е. на сторонѣ даннаго счета, противоположной той, на которой тѣ же счета играютъ роль главныхъ счетовъ; таковы всѣ контрольные балансы какого-либо главнаго счета, называемые контръ-балансами. Напр., кредитъ какого-либо счета кредиторовъ, хотя бы поставщиковъ, уставливается оборотами этого счета съ разными бюджетными счетами; но дебетъ, какъ правило, устанавливается оборотами со счетомъ кассы, но можно въ этихъ оборотахъ съ кассою отмѣчать на дебетѣ же счета поставщиковъ каждый оборотъ въ связи съ подлежащимъ бюджетомъ, который въ этомъ случаѣ уже будетъ играть роль детальнаго счета дебитовой стороны. Наконецъ, возможна какая-либо иная частная комбинація главныхъ или детальныхъ счетовъ по извѣстному плану, съ какою либо опредѣленною цѣлью—контрольною или ревизіонною; всякая такая комбинація различныхъ оборотовъ, если она можетъ быть такъ или иначе уравновѣшена во взаимныхъ оборотахъ по счетамъ данной комбинаціи, представляетъ собою балансъ счетовъ этой комбинаціи за извѣстный періодъ времени или на извѣстный срокъ.

883. Каково бы ни было назначеніе баланса, форма баланса имѣетъ слѣдующій общій видъ: въ балансѣ имѣется графа, содержащая перечень всѣхъ счетовъ, тѣ или иные итоги которыхъ учитываются въ этомъ балансѣ, и двѣ графы для итоговъ: въ одной выставляются противъ каждаго счета итоги оборотовъ по дебету счета, въ другой, итоги оборотовъ по кредиту, такова синоптическая, или табличная, форма баланса. Но, вмѣсто такой формы, всѣ счета, содержащіеся въ вертикальной графѣ баланса, могутъ быть повторены въ томъ же порядкѣ въ заголовкахъ вертикальныхъ графъ, и при такой формѣ счета вертикальной графы есть счета дебитуемые, а счета, перечисленные въ горизонтальномъ направленіи таблицы, т.-е. въ заголовкахъ вертикальныхъ графъ, есть счета кредитуемые: каждая цифра, поставленная на горизонтальной строкѣ, пересѣкающей какую-либо вертикальную графу, есть цифра, выражающая дебетъ счета, поименованнаго на этой строкѣ, и кре-

дитъ счета, стоящаго въ заголовкѣ вертикальной графы; такова шахматная форма баланса.

884. Какъ табличный,—синоптическій, такъ и шахматный балансъ, можетъ быть дополненъ двумя графами, въ которыхъ показываются: вначалѣ—остатки или дебитовые, или активные, а въ концѣ—остатки или кредитовые, или пассивные. Но въ шахматной формѣ остатки на дебетѣ какого-либо счета къ началу какого.либо періода показываются въ первой вертикальной графѣ, а остатки къ концу того же періода, за который составленъ балансъ, показываются въ послѣдней вертикальной графѣ; напротивъ, первый кредитовый остатокъ какого-либо счета показывается на первой горизонтальной строкѣ, а послѣдній кредитовый остатокъ—въ послѣдней горизонтальной строкѣ; каждому послѣднему остатку предшествуетъ вертикальная графа, содержащая итоги дебитовыхъ оборотовъ, и горизонтальная строка, содержащая итоги кредитовыхъ оборотовъ за данный періодъ времени по каждому счету, входящему въ балансъ.

885. Наконецъ, табличные балансы могутъ быть односторонніе, если графы, содержащія остатки—начальные и конечные, подраздѣлены каждая на графу, содержащую дебитовые, и графу, содержащую кредитовые остатки по каждому счету. Но, вмѣсто односторонней формы, можно напередъ отдѣлить счета съ остатками дебитовыми отъ счетовъ съ остатками кредитовыми, показавъ первые, какъ активные счета, на лѣвой страницѣ развернутаго листа, а вторые счета съ кредитовымъ остаткомъ, какъ пассивные, на правой страницѣ того же листа, и тогда для каждаго начальнаго и конечнаго остатка на каждой сторонѣ достаточно одной графы.

886. Полные балансы всей совокупности главныхъ счетовъ имѣютъ двоякое значеніе во первыхъ, посредствомъ ихъ контролируются обороты, и во вторыхъ, они показываютъ эти обороты по каждому счету общими итогами, т.-е. представляютъ краткіе цифровые отчеты по главнымъ счетамъ. Полные балансы бываютъ трехъ родовъ: пробный балансъ, генеральный балансъ и заключительный балансъ.

887. Значеніе пробнаго баланса было указано выше. Этотъ балансъ составляется непосредственно по документамъ, прежде записи въ книги, даетъ обороты по каждому счету общими итогами—по дебету и кредиту. Балансъ имѣетъ табличную двухстраничную форму; активные счета, счета условнаго актива, расходы бюджтеныхъ счетовъ и дебитовые условные счета перечисляются на лѣвой, а пассивные счета, доходы бюджетныхъ счетовъ, и кре-

дитовые условные счета перечисляются на правой страницѣ; кассовые обороты отдѣляются отъ некассовыхъ, и остатки по счетамъ въ этомъ балансѣ, обыкновенно, не выводятся. Пробные балансы имѣютъ исключительно контрольное значеніе и служатъ руководящими балансами для записи въ журналѣ.

888. Генеральный балансъ имѣетъ шахматную форму; обыкновенно, не содержитъ вывода остатковъ; въ немъ показываются обороты по каждому счету за извѣстный періодъ, за день, за мѣсяцъ, за годъ, но по каждому счету эти обороты распредѣлены по тѣмъ счетамъ, съ которыми совершены эти обороты. Этотъ балансъ составляется ежедневно изъ главной книги: дебитовые итоги оборотовъ каждаго счета со всѣми тѣми счетами которые кредитуются даннымъ счетомъ, вносятся въ подлежащія графы генеральнаго баланса, и правильность всѣхъ оборотовъ провѣряется сопоставленіемъ общихъ итоговъ оборотовъ по каждому счету съ пробнымъ или заключительнымъ балансомъ. При такомъ способѣ составленія баланса, всѣ обороты между счетами устанавливаются только на основаніи дебитовыхъ записей главной книги.

889. Разъ въ мѣсяцъ составляется встрѣчный балансъ на основаніи учета всѣхъ оборотовъ кредитуемой стороны каждаго счета, съ распредѣленіемъ этихъ оборотовъ на основаніи записей въ главной книгѣ по дебету подлежащихъ счетовъ; съ другой стороны подсчитываются итоги всѣхъ ежедневныхъ генеральныхъ балансовъ, и составляется изъ нихъ мѣсячный генеральный балансъ, дающій сводъ оборотовъ дебитуемой стороны каждаго счета. Обыкновенно цифры перваго баланса проставляются красными, а второго—черными чернилами; всѣ цифры обоихъ балансовъ, проставленныя въ любой графѣ баланса, должны быть тождественны, если не было сдѣлано ошибки при записяхъ въ главную книгу, такое тождество двухъ генеральныхъ балансовъ есть необходимое слѣдствіе принципа двойственности всѣхъ записей. При ежедневномъ составленіи генеральнаго баланса разногласіе двухъ встрѣчныхъ балансовъ мало вѣроятно и даже почти невозможно.

890. Заключительный балансъ правильнѣе всего составлять изъ журнала, свѣряя его съ одной стороны съ пробнымъ, а съ другой стороны съ генеральнымъ балансомъ; послѣ свѣрки, въ заключительномъ балансѣ выводятся остатки къ слѣдующему числу, если заключительный балансъ составляется ежедневно, или къ первому числу слѣдующаго мѣсяца, если заключительный балансъ составляется разъ въ мѣсяцъ, что, вообще говоря, нежелательно, при сколько нибудь значительныхъ оборотахъ. Форма этого баланса совершенно одинакова съ формою пробнаго

баланса; въ немъ возможно уже не отдѣлять некассовые обороты отъ кассовыхъ, но должно быть выведено сальдо каждаго счета. Въ заключительномъ балансѣ слѣдуетъ выводить только сальдо заключительное, а начальное сальдо всѣхъ счетовъ должно быть дано предыдущимъ балансомъ; соблюденіе этого правила очень важно, какъ во избѣжаніе возможныхъ механическихъ ошибокъ— при перепискѣ заключительнаго сальдо въ слѣдующій балансъ, а, главнымъ образомъ, въ предупрежденіе какихъ-либо намѣренныхъ отступленій отъ сальдо послѣдняго заключительнаго баланса во входящемъ балансѣ, которымъ открывается новый періодъ учета.

891. По каждому главному счету можетъ быть составленъ: съ одной стороны, —частный балансъ, съ другой стороны—балансъ его детальныхъ счетовъ, если счетъ допускаетъ или требуетъ какого-либо деталированія его оборотовъ. Какъ тотъ, такъ и другой балансъ имѣетъ табличную синоптическую форму; первый, вообще, говоря, двухсторонній, второй, какъ правило, во всѣхъ счетахъ односторонній, кромѣ бюджетныхъ счетовъ, гдѣ онъ можетъ быть двухстороннимъ, если дѣленіе доходовъ не совпадаетъ, что всегда возможно, съ дѣленіемъ расходовъ.

892. Частный балансъ какого-либо главнаго счета содержитъ на одной сторонѣ перечень всѣхъ счетовъ, съ которыми допустимы обороты, дебитующіе данный счетъ, и рядъ графъ для ежедневнаго или ежемѣсячнаго учета этихъ оборотовъ общими итогами по каждому счету—кредитору. Вертикальная графа, въ которой перечисляются счета-кредиторы, помѣщается на лѣвой страницѣ— первою отъ перегиба листа, а хронологическія графы, напр., мѣсячныхъ итоговъ, идутъ справа налѣво. На другой сторонѣ дается перечень всѣхъ счетовъ, съ которыми допустимы обороты, кредитующіе данный счетъ, и рядъ графъ для ежедневнаго или ежемѣсячнаго учета этихъ оборотовъ общими итогами по каждому счету-дебитору; вертикальная графа, въ которой перечисляются счета-дебиторы, помѣщается на правой страницѣ первою отъ перегиба листа, а хронологическія графы идутъ слѣва направо. Вмѣсто того, чтобы именовать названіемъ счетовъ отдѣльныя строчки, можно переименовывать названіями счетовъ графы, а строки обозначать числами или мѣсяцами; на лѣвой страницѣ числа и мѣсяца ставятся въ первой, а на правой въ послѣдней графѣ. Первая форма баланса удобна при мѣсячномъ, вторая при ежедневномъ составленіи баланса какого-либо счета. Названію счетовъ въ каждой формѣ баланса должны предшествовать остатки, а заканчиваться перечень счетовъ долженъ также остатками; этими

остатками въ первой формѣ балансируются обороты даннаго счета ежедневно или ежемѣсячно, во второй формѣ—только ежемѣсячно. Можно мѣсячные итоги изъ баланса второй формы переносить для наглядности въ балансъ первой формы.

* *893.* Частный балансъ главнаго счета служитъ переходнымъ балансомъ отъ этого счета къ счету генеральнаго баланса; онъ необходимъ во всѣхъ счетахъ со значительнымъ числомъ оборотовъ. Когда записи по какому-либо счету занимаютъ ежедневно не менѣе страницы главной книги, необходимо веденіе ежедневнаго баланса этого счета, такъ какъ безъ такого баланса трудно составить мѣсячный генеральный балансъ. Цифры дебитовой стороны частнаго баланса вносятся ежедневно въ генеральный балансъ, а цифры кредитовой стороны частнаго баланса проставляются ежемѣсячно во встрѣчный мѣсячный генеральный балансъ.

* *894.* Ясно, что сумма всѣхъ генеральныхъ балансовъ, т.-е. совокупность частныхъ балансовъ по всѣмъ главнымъ счетамъ, даетъ въ нѣсколько иной табличной и раздѣльной формѣ тотъ же генеральный балансъ, который наглядно изображается въ шахматной формѣ генеральнаго баланса. Если общіе итоги за мѣсяцъ или за годъ вносить въ особый балансъ табличной или синоптической формы, гдѣ каждому главному счету отведена особая вертикальная графа, подраздѣленная на двѣ графы: одна—для дебета, другая—для кредита, а въ первой вертикальной графѣ поименованы всѣ главные счета въ томъ же порядкѣ, то такой синоптическій балансъ даетъ въ нѣсколько иной формѣ тѣ же итоги, которые должны быть за тотъ же періодъ времени въ генеральномъ балансѣ шахматной формы, и представляетъ генеральный балансъ синоптической формы. Оба баланса могутъ служить для провѣрки одного другимъ; но синоптическая форма для ежедневнаго учета неудобна.

* *895.* Балансъ детальныхъ счетовъ какого-либо главнаго счета содержитъ въ текстѣ, вмѣсто главныхъ счетовъ частнаго баланса, детальные счета главнаго счета; этотъ балансъ по формѣ всегда односторонній, но за то каждая графа вертикальная должна быть раздѣлена на двѣ, изъ которыхъ первая графа именуется „дебетомъ“, а вторая „кредитомъ“, и служитъ: первая для проставленія итоговъ, которыми каждый детальный счетъ задебитованъ, а вторая для проставленія итоговъ, которыми онъ закредитованъ. Что же касается до формы, то, за указанными измѣненіями, каждый балансъ детальныхъ счетовъ можетъ, подобно частному, представлять таблицу, гдѣ детальными счетами именуются строки или именуются графы; причемъ и въ этомъ случаѣ первая форма

удобна при мѣсячной сводкѣ баланса, а вторая при ежедневной сводкѣ его.

* *896*. Детальные счета каждаго главнаго счета отмѣчаются въ особой графѣ этого счета, и каждая сумма первой денежной графы относится всегда къ тому детальному счету, который ставится противъ документа, къ которому относится эта сумма: документы, обыкновенно, подбираются въ каждомъ главномъ счетѣ по детальнымъ счетамъ, но, конечно, по одному и тому же детальному счету можетъ быть нѣсколько документовъ и притомъ въ нѣсколькихъ главныхъ счетахъ; общая сумма, какъ на дебетѣ, такъ и на кредитѣ счета по каждому детальному счету получается подсчетомъ всѣхъ документовъ, къ нему относящихся, и проставляется въ балансъ детальныхъ счетовъ. Если имѣются отчеты по детальнымъ счетамъ, то въ нихъ даются и ежедневные итоги по оборотамъ этого счета, и въ этомъ случаѣ итоги этихъ оборотовъ проставляются въ балансъ детальныхъ счетовъ изъ отчетовъ по каждому детальному счету, а общій итогъ оборотовъ баланса детальныхъ счетовъ ежедневно или ежемѣсячно свѣряется съ общимъ итогомъ частнаго баланса деталированнаго главнаго счета, чѣмъ провѣряется также и то, что распредѣленіе всѣхъ оборотовъ главнаго счета по детальнымъ счетамъ за извѣстный періодъ сдѣлано съ исчерпывающею полнотою.

897. Детальные балансы могутъ составлятся ежедневно, ежемѣсячно или даже разъ въ годъ—въ зависимости отъ размѣровъ оборотовъ по каждому счету. Если составленіе детальнаго баланса за какой либо періодъ времени не представляетъ затрудненія, то учащеніе въ составленіи этихъ балансовъ производится только тогда, когда болѣе частые балансы по детальнымъ счетамъ необходимы въ цѣляхъ ревизіи оборотовъ даннаго счета или для контроля за правильностью ихъ.

**898*. Детальные балансы составляются по шахматной формѣ только въ томъ случаѣ, если желательно учесть не только обороты по детальнымъ счетамъ, но и привести ихъ въ связь съ учрежденіями; въ этомъ случаѣ вертикальныя графы назначаются для учрежденій, а строки отводятся для учета оборотовъ по детальнымъ счетамъ или наоборотъ. Вообще обыкновенная форма детальныхъ балансовъ, если не требуется при учетѣ этихъ оборотовъ какой либо параллельной разработки, есть форма синоптическая, или табличная.

* *899*. Контръ-балансы какого либо главнаго счета, или балансы, въ которыхъ главные счета, съ которыми совершаетъ свои обороты данный счетъ, служатъ на одной сторонѣ этого счета

главными счетами, а на другой являются въ роли детальныхъ счетовъ, имѣютъ форму синоптическую, если учетъ деталированной стороны главнаго счета ведется безъ связи съ главными счетами этой стороны, или шахматную форму, если желательно поставить въ связь обороты деталируемой стороны также съ оборотами по каждому главному счету этой стороны; какъ правило, послѣднее имѣетъ второстепенное значеніе. Обыкновенно, въ бюджетномъ хозяйствѣ такой смѣшанный учетъ, гдѣ главные счета являются и въ роли детальныхъ счетовъ и въ роли главныхъ счетовъ, имѣетъ значеніе только для установленія всѣхъ его оборотовъ и по дебету, и по кредиту какого-либо счета—въ постоянной связи съ бюджетами.

900. Если на кредитѣ какого либо счета, какъ напр., въ какомъ либо счетѣ кредиторовъ, связь всѣхъ оборотовъ съ бюджетами установлена непосредственно указаніемъ бюджета, какъ главнаго счета, кредитующаго данный счетъ кредиторовъ, то тѣ же бюджеты въ роли детальныхъ счетовъ указываются противъ каждаго оборота на дебетѣ даннаго счета кредиторовъ, потому что дебетъ не распредѣляется непосредственно по бюджетамъ главными счетами, такъ какъ на этой сторонѣ въ роли главныхъ счетовъ являются счетъ кассы и другіе не бюджетные счета. Обратное имѣетъ мѣсто въ счетахъ недоимщиковъ, дебиторовъ, подотчетныхъ лицъ и въ разныхъ условныхъ счетахъ, гдѣ, наоборотъ, дебитуются счета со счета кассы или другихъ счетовъ, и, слѣдовательно, связь съ бюджетами можетъ быть отмѣчена только при условіи деталированія дебитовой стороны посредствомъ бюджетныхъ счетовъ, а кредитовая сторона, обыкновенно, распредѣляется по бюджетамъ такъ какъ на этой сторонѣ бюджеты являются въ роли главныхъ счетовъ. Наконецъ, возможны и такіе счета, гдѣ ни дебетъ, ни кредитъ не находятся въ прямой связи съ бюджетомъ, поэтому связь оборотовъ такого счета съ бюджетомъ на той и другой сторонѣ можетъ быть установлена только путемъ деталированія счета посредствомъ бюджетныхъ счетовъ; однако, такое явленіе въ общественномъ хозяйствѣ можетъ имѣть мѣсто въ счетахъ имущественныхъ и капитальныхъ искючительно тогда, когда есть какія либо реальныя условія, препятствующія установленію правильной корреспонденціи между счетами.

901. Контръ-балансъ каждаго главнаго счета, въ которомъ желательно провести полное распредѣленіе оборотовъ въ связи съ бюджетами, имѣетъ форму табличнаго, или синоптическаго, баланса, совершенно сходную съ формою баланса детальныхъ счетовъ и описанную выше, только детальные счета здѣсь замѣняются

счетами бюджетовъ; кромѣ того, обыкновенно, детализируются по бюджетамъ только обороты отчетнаго года, а не остатки, которые считаются уже не за счетомъ отдѣльныхъ бюджетовъ, а за счетомъ особаго детальнаго счета—счета кредиторовъ прежнихъ лѣтъ. Контръ балансъ даетъ возможность въ общихъ суммахъ по каждому счету установить отношенія даннаго счета къ бюджетамъ; напр., въ счетѣ кредиторовъ контръ—балансъ позволяетъ текущимъ образомъ опредѣлять остатокъ кредиторовъ по каждому бюджету, въ счетѣ недоимщиковъ — остатокъ недоимщиковъ по каждому бюджету, въ счетѣ подотчетныхъ лицъ — остатки авансовъ по каждому бюджету, въ счетѣ матеріаловъ—остатки запасовъ матеріаловъ каждаго бюджета и т. п.; вообще, контръ—балансъ есть ничто иное, какъ особый пріемъ суммарнаго распредѣленія оборотовъ и остатковъ каждаго счета по бюджетамъ.

* *902.* Если контръ-балансы имѣются только для отдѣльныхъ счетовъ, каковы счета ликвидаціонные, т. е. счета недоимокъ и кредиторовъ, то такіе частные балансы служатъ исключительно для контрольныхъ цѣлей и въ концѣ года остатки по каждому бюджету провѣряются: во-первыхъ именными списками кредиторовъ или недоимокъ каждаго бюджета, которые составляются изъ частныхъ отчетовъ по каждому ликвидаціонному счету, во-вторыхъ встрѣчными именными списками кредиторовъ и недоимокъ, которые представляются подлежащими отдѣленіями при заключеніи счетовъ и составляются на основаніи разсчетныхъ книгъ отдѣленій.

903. Если контръ-балансъ проведенъ систематически черезъ всѣ счета, то полная система контръ-балансовъ приводитъ къ подраздѣленію оборотовъ каждаго главнаго счета по бюджетамъ, и, слѣдовательно, даетъ возможность перегруппировать всѣ обороты по бюджетамъ и возстановить бюджетные циклы, т. е. даетъ возможность представить балансъ разложеннымъ по бюджетнымъ группамъ такъ, что по каждому бюджету даются общими итогами всѣ обороты даннаго бюджета со всѣми главными счетами, и въ общихъ же итогахъ устанавливается активъ и пассивъ каждаго бюджета, съ распредѣленіемъ всего имущества и обязательствъ каждаго бюджета по счетамъ принятой системы. Слѣдовательно, систематическое контръ-балансированіе позволяетъ дать балансъ по каждому бюджету отдѣльно, показавъ въ этомъ балансѣ активъ и пассивъ каждаго бюджета. Полный генеральный контръ-балансъ имѣетъ въ общественномъ хозяйствѣ контрольное и ревизіонное значеніе, но успѣшное выполненіе его зависитъ отъ соблюденія нѣкоторыхъ правилъ, изъ которыхъ главнѣйшее состоитъ въ требованіи проведенія всѣхъ удержаній черезъ кассу.

## 6. Отчеты.

Сводка счетнаго матеріала и правила ея. Отчеты, представляющіе результаты сводки и ихъ назначенія. Формы отчетовъ. Коммерческая форма отчетовъ. Камеральная форма отчетовъ. Статистическая форма отчетовъ. Примѣненіе различныхъ формъ отчетовъ. Комбинаціи различныхъ частныхъ отчетовъ, ведущія къ составленію полныхъ отчетовъ по главнымъ счетамъ. Непригодность книжной формы для частныхъ отчетовъ.

904. Отъ простого суммированія, состоящаго въ подсчетѣ выраженныхъ въ цифрахъ оборотовъ и совершаемаго посредствомъ балансовъ, переходятъ къ группировкѣ, состоящей въ подсчетѣ счетныхъ элементовъ по тѣмъ или инымъ признакамъ; такой групповой подсчетъ достигается посредствомъ отчетовъ.

905. Отчеты есть табличные формуляры, содержащіе перечень всѣхъ операцій какого-либо счета за извѣстный періодъ времени съ изложеніемъ содержанія, описаніемъ важнѣйшихъ признаковъ операцій, оцѣнкою денежной стоимости каждой операціи, причемъ эта оцѣнка должна быть основана на тѣхъ документахъ, посредствомъ которыхъ устанавливается каждая операція въ различныхъ ея фазахъ или оборотахъ. Что касается до фазъ и самыхъ документовъ, то въ отчетахъ отдѣльныя фазы и опредѣляющіе ихъ документы могутъ указываться, но указаніе этихъ фазъ и документовъ необязательно, если допущенная въ отчеты группировка можетъ быть легко провѣрена документальными записями основныхъ книгъ.

* *906*. Въ счетоводствѣ, какъ въ статистикѣ, задача сводки счетнаго матеріала, т. е. задача отчетности заключается въ томъ, чтобы изъ массы индивидуальныхъ записей получить массовыя явленія даннаго хозяйства — его операціи и, вообще, общіе итоги. Основная идея сводки заключается въ дифференціаціи всего матеріала посредствомъ ряда частныхъ отчетовъ для того, чтобы посредствомъ слѣдующей за тѣмъ интеграціи этихъ частныхъ отчетовъ достичь полной сводки счетнаго матеріала, т. е. дать годовой отчетъ, или, вообще, отчетъ за какой либо опредѣленный періодъ времени. Индивидуальныя показанія классифицируются по извѣстнымъ признакамъ, и затѣмъ, показанія, отнесенныя въ одну группу или рубрику подвергаются суммированію или подсчету. Въ результатѣ единичные факты и отдѣльныя разрозненныя части хозяйственныхъ операцій превращаются въ общіе итоги и въ такія типичныя явленія, какъ хозяйственныя операціи. Основныя книги даютъ хронологическій перечень хозяйственныхъ

явленій: журналъ записываетъ всѣ хозяйственныя явленія безъ всякой группировки въ ихъ послѣдовательномъ ходѣ, а главные счета доставляютъ разсортированное матеріальное содержаніе всѣхъ оборотовъ, но также въ порядкѣ послѣдовательнаго хода этихъ оборотовъ; напротивъ, ревизіонные (синтетическіе) отчеты должны дать понятіе о свойствахъ массы хозяйственныхъ явленій, сгруппированныхъ въ опредѣленныя совокупности по опредѣленнымъ естественнымъ признакамъ, характеризующимъ весь строй даннаго хозяйства.

* *907.* Самыя основанія группировки индивидуальныхъ показаній, въ цѣляхъ полученія изъ нихъ общихъ итоговъ, крайне разнообразны, и выборъ этихъ основаній всецѣло зависитъ, съ одной стороны, отъ задачъ, которымъ долженъ служить подвергнутый сводкѣ матеріалъ, съ другой,—и отъ чисто техническихъ условій, въ связи съ размѣрами тѣхъ личныхъ силъ и матеріальныхъ средствъ, которыми можетъ располагать производящій сводку счетный отдѣлъ.

* *908.* Возможно только въ общихъ чертахъ опредѣлить тѣ условія, которымъ должны удовлетворять отчеты, или своды, посредствомъ которыхъ производится счетное изслѣдованіе всего матеріала, учтеннаго въ основныхъ книгахъ. Необходимымъ условіемъ успѣшнаго хода всякой сводки, вообще, является наличность строго выработанной цѣлесообразной системы сводки, въ организаціи которой никогда не слѣдуетъ упускать изъ виду ни цѣлей ревизіи, которая составляетъ сущность всего ревизіоннаго (синтетическаго) учета, ни той формы, въ которой необходимо воплотить эту сущность, давъ полное описаніе всѣхъ хозяйственныхъ операцій въ годовомъ отчетѣ, представляющемъ окончательный сводъ всѣхъ частныхъ отчетовъ. Результатомъ сводки является превращеніе массы единичныхъ показаній въ общіе итоги, которые въ свою очередь группируются въ счетныя таблицы, или отчеты.

909. Отчетная таблица, или отчетъ, по существу своему,—это цѣлесообразная форма группировки матеріала, и она постольку отвѣчаетъ этой своей основной идеѣ, поскольку она обрисовываетъ типичныя особенности хозяйственныхъ явленій, даетъ наглядное представленіе о нихъ, даетъ возможность по ряду признаковъ уловить эти особенности, при помощи, такъ сказать, одного взгляда на таблицу. Поэтому отъ каждаго отчета прежде всего требуется, чтобы онъ былъ не простымъ собраніемъ итоговъ, размѣщенныхъ въ какомъ угодно порядкѣ, но чтобы онъ заключалъ въ себѣ аналитическое изложеніе результатовъ наблюденія, чтобы

въ послѣдовательномъ порядкѣ столбцовъ и графъ и самыхъ отчетовъ постепенно развертывалась передъ глазами изслѣдователя цифровая картина тѣхъ свойствъ и качествъ, какія составляютъ предметъ наблюденія, и тѣхъ отношеній, въ какихъ стоятъ другъ къ другу и къ сопутствующимъ условіямъ отдѣльныя части цѣлаго.

* *910.* Отсюда слѣдуетъ, что счетный матеріалъ то объединяется въ цѣломъ — въ журналѣ; то расчленяется — въ главной книгѣ, по главнѣйшимъ совокупностямъ; то снова объединяется въ массовыхъ цифрахъ разнаго рода балансовъ, чтобы уловить законы или признаки дальнѣйшей и болѣе глубокой группировки, которую должны подсказать общіе итоги; то снова, слѣдуя даннымъ наведенія балансовъ, производится дальнѣйшее и окончательное расчлененіе—въ частныхъ отчетахъ по детальнымъ счетамъ, гдѣ счетный матеріалъ дѣлится на такія части, въ которыхъ всѣ особенности выступаютъ достатачно ясно и ярко и могутъ быть безъ труда уловлены. Наконецъ, всѣ эти части счетнаго матеріала, объединенныя въ отчетахъ, по уловленнымъ въ нихъ естественнымъ и характернымъ признакамъ, снова объединяются въ окончательномъ и полномъ сводѣ, называемомъ годовымъ отчетомъ, который представляетъ годовой генеральный балансъ, даетъ исторію даннаго хозяйства, рисуетъ картину его строя—словомъ, въ цѣломъ является актомъ счетной ревизіи, задача которой — проникнуть возможно глубже во всѣ отношенія даннаго хозяйства, особенно, внѣшнія.

* *911.* Для достиженія указанной цѣли надо заботиться о томъ, чтобы раздѣленіе матеріала, на группы было строго сообразованно съ характеромъ самаго матеріала, качество котораго измѣнить не во власти счетнаго органа; причемъ слѣдуетъ имѣть въ виду, что обычныя и шаблонныя рубрики, принятыя въ той или иной системѣ счетоводства, могутъ оказаться непригодными для того счетнаго матеріала, который, при данныхъ реальныхъ условіяхъ, можетъ доставить данное хозяйство, и для подсчета котораго поэтому всегда можетъ потребоваться особая группировка, препятствующая затушевыванію реальныхъ особенностей даннаго хозяйства.

912. Разгруппировка хозяйственныхъ массъ по рубрикамъ должна быть выполнена въ каждомъ случаѣ по одному общему признаку и притомъ такимъ образомъ, чтобы рубрики другъ друга исключали, а взятыя въ совокупности исчерпывали все содержаніе даннаго хозяйственнаго явленія. Далѣе, отчеты, дающіе картину той или иной хозяйственной операціи и той или иной

части цѣлаго хозяйства, какой-либо его реальной или отвлеченной единицы, должны быть согласованы съ отчетами, въ которыхъ воплотились результаты болѣе раннихъ изслѣдованій того же явленія или тѣхъ же хозяйственныхъ единицъ. Если же измѣнившіяся научныя или практическія требованія, а также реальныя условія новой хозяйственой организаціи заставляютъ измѣнить распредѣленіе матеріала по рубрикамъ, то, по возможности, удерживаются въ основной группировкѣ старыя рубрики, присоединяя къ нимъ новыя въ видѣ дополненій и подраздѣленій. Словомъ, надлежитъ, насколько возможно, въ цѣляхъ сравнимости отчетовъ, не допускать всего того, что дѣлаетъ новый матеріалъ трудно сравнимымъ или вовсе несравнимымъ съ прежнимъ, такъ какъ сравнительное изслѣдованіе есть главная руководящая нить всякой ревизіи.

* *913.* Наконецъ, необходимо частные подсчеты производить съ возможными подробностями, по мельчайшимъ распредѣленіямъ, а отчеты составлять также въ видѣ возможно болѣе дробныхъ частей цѣлаго, допускающихъ самое разнообразное комбинированіе ихъ, при составленіи полнаго отчета. Детально подсчитанный матеріалъ даетъ возможность судить о томъ, что можно извлечь изъ этого матеріала и что въ немъ представляетъ наибольшій интересъ; а дробность частныхъ отчетовъ облегчаетъ утилизацію ихъ при дальнѣйшей обработкѣ и позволяетъ производить дальнѣйшую сводку, такъ сказать, шагъ за шагомъ, съ наибольшею послѣдовательностью и во всѣхъ возможныхъ направленіяхъ. Поэтому отчеты по различнымъ частямъ хозяйства и различнымъ операціямъ его не должны имѣть книжной формы, а должны состоять изъ раздѣльныхъ формуляровъ, раздѣльность которыхъ даетъ возможность комбинировать эти отчеты, какъ угодно, что невозможно при книжной формѣ; въ книги отчеты возможно переплетать по окончаніи всей сводки, т. е. послѣ составленія годового отчета.

914. Для производства правильной сводки счетнаго матеріала въ отчетахъ недостаточно исходить изъ тѣхъ или другихъ общихъ положеній, соблюдая тѣ или иные теоретическія требованія и устанавливая напередъ, что тѣ или иныя признаки являются характерными для обрисовки даннаго финансоваго и экономическаго положенія хозяйства. Нужно, на основаніи знакомства съ самимъ доставляемымъ матеріаломъ—документами, съ реальными условіями даннаго хозяйства, съ его историческимъ складомъ и дѣйствующими традиціями, вообще, со всѣми особенностями даннаго хо-

зяйства, выработать правильное представленіе о томъ, что сама дѣйствительность въ данное время опредѣляетъ, какъ характерное.

**915.* Только тогда, когда научное теоретическое обоснованіе учета соединяется съ практическимъ знаніемъ дѣйствительности, достигается конечная цѣль счетной ревизіи, состоящая въ выясненіи, какъ постоянно дѣйствующихъ, такъ и случайныхъ причинъ. Причемъ первыя причины отдѣляются отъ вторыхъ. Примѣненіе теоретическихъ обоснованій къ массѣ хозяйственныхъ явленій, открывающихъ просторъ дѣйствію закона большихъ чиселъ, приводитъ къ установленію нормъ хозяйственной дѣятельности, какъ постоянныхъ причинъ ея; а практическое приспособленіе учета къ дѣйствительнымъ условіямъ хозяйственной организаціи и хозяйственной дѣятельности даетъ возможность открыть случайныя причины и, въ практическихъ цѣляхъ, фотографировать дѣйствительность.

916. Всѣ отчеты или своды представляютъ выписки, или выборки, изъ главныхъ счетовъ, каковыя выборки дѣлаются съ исчерпывающею полнотою, по извѣстному плану, который осуществляется въ годовомъ отчетѣ и который намѣчается въ общихъ чертахъ балансами. Всѣ формы отчетовъ, несмотря на ихъ внѣшнее разнообразіе, можно свести къ тремъ основнымъ типамъ: 1) операціонные отчеты, 2) ревизіонные отчеты и 3) контрольные отчеты.

917. Операціонный отчетъ по формѣ есть обыкновенная приходо-расходная вѣдомость, заключающая въ себѣ описательное изложеніе оборотовъ и представляющая текущій счетъ какой-либо операціи, причемъ каждый такой отчетъ представляетъ простую выписку изъ главнаго счета всѣхъ оборотовъ, относящихся къ данной операціи, напр., контокоррентъ плательщика какого-либо сбора, поставщика, подрядчика, контокоррентъ смѣтной рубрики какого-либо бюджета, контокоррентъ какого-либо учрежденія—частнаго или собственнаго и т. д. Операціонный отчетъ можетъ содержать указаніе документовъ и графу для указанія корреспонденціи съ другими счетами и всегда заключаетъ графу, содержащую изложеніе оборотовъ, а также графу для учета денежныхъ суммъ.

918. Форма операціонныхъ, или описательныхъ, отчетовъ наиболѣе пригодна въ томъ случаѣ, когда обороты, кредитующіе счетъ, текутъ непрерывно и независимо отъ теченія оборотовъ, дебитующихъ счетъ, т.-е. лѣвая и правая стороны счета связаны между собою взаимно въ цѣломъ, но не связаны въ частностяхъ. Кромѣ того, такіе счета полезны лишь въ томъ случаѣ, если обѣ стороны содержательны и обѣ представляютъ значительную массу оборотовъ. Типичнымъ примѣромъ этого рода отчетовъ можетъ

служить чей-либо текущій счетъ въ банкахъ или вообще счетъ какого-либо корреспондента въ частномъ хозяйствѣ. Въ общественномъ хозяйствѣ такіе описательные отчеты пригодны не столько для учета какихъ-либо личныхъ отношеній, каковыя въ общественномъ хозяйствѣ систематически ликвидируются, сколько для учета подраздѣленій бюджета—отчеты по отдѣльнымъ статьямъ бюджета.

919. Ревизіонные, или ликвидаціонные отчеты, по формѣ есть таблицы, въ которыхъ какія-либо напередъ сдѣланныя назначенія или отчисленія затѣмъ исполняются или ликвидируются по назначенію въ одинъ пріемъ или по частямъ, но всегда съ исчерпывающею полнотою. Эти отчеты содержатъ рядъ графъ, опредѣляющихъ тѣ документы, которыми устанавливаются назначенія или отчисленія, графу, излагающую содержаніе тѣхъ же документовъ, затѣмъ графу, устанавливающую назначенныя или отчисленныя суммы, и, наконецъ, рядъ графъ, въ которыхъ указывается исполненіе или выдача противъ каждаго назначенія или отчисленія, въ счетъ котораго производится исполненіе или выдача; каждая изъ распредѣлительныхъ графъ относится или къ опредѣленному числу или къ опредѣленному мѣсяцу; документы, на основаніи которыхъ производится исполненіе или выдача, могутъ указываться, но ссылка на документъ можетъ и не дѣлаться, если по данному числу или мѣсяцу документъ легко находится въ подлежащемъ счетѣ главной книги, къ которому относится данный отчетъ; заканчивается отчетъ выводомъ итога всѣхъ исполненій или выдачъ и выводомъ неликвидированнаго остатка. Назначенія или отчисленія при записи въ отчетахъ этой формы идутъ въ хронологическомъ порядкѣ, и записи въ каждомъ отчетѣ начинаются перечнемъ остатковъ, выведенныхъ въ такомъ же отчетѣ за предыдущій періодъ времени; причемъ суммы остатковъ или выставляются въ особой графѣ, предшествующей графѣ текущихъ назначеній и отчисленій, или выставляются въ этой послѣдней, прежде перехода къ учету текущихъ назначеній и отчисленій. Систематическое примѣненіе этого рода отчеты нашли себѣ въ такъ называемой камеральной бухгалтеріи, гдѣ они примѣняются для учета распоряженій, идущихъ въ счетъ какихъ-либо смѣтныхъ назначеній или кредитовъ, и гдѣ эти распоряженія учитываются въ связи со всѣми исполненіями, идущими въ счетъ этихъ распоряженій.

920. Ревизіонная форма отчетовъ пригодна во всѣхъ случаяхъ, когда суммы, отчисленныя въ дебетъ счета, затѣмъ поступаютъ на кредитъ счета въ размѣрѣ сдѣланнаго по дебету назначенія

по частямъ или единовременно; напр., если выданные по счету подотчетныхъ лицъ авансы сдаются затѣмъ въ кассу въ первоначальной суммѣ или если въ счетъ назначенныхъ по счету недоимщиковъ окладовъ идутъ затѣмъ отъ плательщиковъ поступленія въ установленные сроки. Та же форма пригодна во всѣхъ случаяхъ, когда, обратно, суммы, отчисленныя въ кредитъ счета, выдаются затѣмъ въ размѣрѣ сдѣланнаго отчисленія по частямъ или полностью по дебету того же счета; напр., суммы, отчисленныя по счету срочныхъ купоновъ на оплату срочныхъ купоновъ опредѣленнаго срока, выдаются по мѣрѣ предъявленія купоновъ, и выдачи отмѣчаются противъ отчисленій, сдѣланныхъ на оплату купоновъ соотвѣтствующихъ сроковъ, или суммы, отчисленныя, согласно опредѣленію управы, на уплату какимъ-либо кредиторамъ, напр., подрядчикамъ, записываются въ этомъ отчетѣ съ указаніемъ лицъ, которымъ подлежатъ выдачѣ отчисленныя суммы, и затѣмъ, при оплатѣ суммы, уплаченныя въ счетъ сдѣланныхъ отчисленій, отмѣчаются противъ этихъ отчисленій. Наконецъ, та же форма удобна для учета депозитовъ всякаго рода, залоговъ и спеціальныхъ капиталовъ.

921. Однако, надо имѣть въ виду, что ревизіонная форма не даетъ возможности систематизировать обороты по опредѣленнымъ лицамъ или по опредѣленнымъ операціямъ, если только самый отчетъ не представляетъ личнаго счета или счета какой-либо одной операціи; поэтому особенно удобна эта форма тогда, когда отчисленныя по назначенію суммы въ отчетѣ не повторяются, т.-е. всѣ эти суммы разнородны, или по какимъ-либо основаніямъ группировки повторяющихся однородныхъ суммъ не требуется.

922. Контрольные, или распредѣлительные, отчеты представляютъ таблицы, въ которыхъ производится не текущая запись какихъ-либо оборотовъ, относящихся къ какому-либо объекту или субъекту, какъ въ операціонныхъ отчетахъ, и не сопоставленіе дебитованныхъ суммъ съ кредитованными или, обратно, кредитованныхъ съ дебитованными, какъ въ ревизіонныхъ отчетахъ, а систематическое распредѣленіе дебета или кредита какого-либо счета по какимъ-либо главнымъ или детальнымъ счетамъ. Текстъ отчета содержитъ указаніе и изложеніе документовъ, которые записываются въ хронологическомъ порядкѣ, и для записи отводится рядъ первыхъ графъ, кончающихся суммою по документу, которая затѣмъ проставляется или распредѣляется въ рядѣ отдѣльныхъ графъ, изъ которыхъ каждая назначена для учета какого-либо счета и, вообще, имѣетъ какое-либо опредѣленное групповое значеніе. Систематическое примѣненіе этого рода отчеты нашли въ

такъ называемой американской бухгалтеріи, представляющей соединеніе журнала съ главною книгою, и, затѣмъ, въ счетахъ различнаго порядка логисмографіи; хронологическая запись документовъ соединяется съ систематическимъ распредѣленіемъ ихъ: въ американской системѣ—по главнымъ счетамъ, а въ логисмографіи—по счетамъ различнаго порядка.

923. Контрольная форма отчетовъ наиболѣе удобна въ томъ случаѣ, когда дебетъ или кредитъ какого-либо счета надо распредѣлить по детальнымъ счетамъ, если важно знать конечные суммарные результаты, но нѣтъ надобности описывать и наглядно представлять содержаніе оборотовъ каждаго счета, причемъ число счетовъ не должно быть велико, хотя въ логисмографіи послѣднее не имѣетъ значенія и устраняется развитіемъ счетовъ различныхъ порядковъ. Кромѣ того, эта форма является единственно примѣнимою въ томъ случаѣ, если система детальныхъ счетовъ напередъ не можетъ быть установлена, потому ли, что содержаніе счета не достаточно изучено, или потому, что содержаніе его мало устойчиво и годъ отъ года мѣняется, требуя всякій разъ новаго подраздѣленія, сообразно съ новымъ его содержаніемъ, каковое подраздѣленіе можетъ устанавливаться посредствомъ этой формы параллельно съ выясненіемъ содержанія счета, чего нельзя сдѣлать ни въ описательной формѣ, ни въ ревизіонной формѣ отчетовъ. Построеніе контрольныхъ отчетовъ аналогично построенію статистическихъ таблицъ.

924. Этимъ контрольнымъ отчетамъ можно придать и другую форму, которая примѣнима къ систематизаціи мало изученныхъ счетовъ даже въ томъ случаѣ, когда число счетовъ очень значительно; но въ этомъ случаѣ въ вертикальныхъ графахъ указываются всѣ главные счета, съ которыми деталируемый главный счетъ дѣлаетъ свои обороты по дебету или по кредиту, а группировка содержанія счета—дебитовой или кредитовой стороны его—дѣлается за извѣстный періодъ, и детальные счета указываются въ горизонтальныхъ строкахъ. Непосредственной связи съ документами и временемъ производства операцій, при такомъ способѣ учета, въ этихъ отчетахъ не устанавливается, а матеріальное содержаніе счета за извѣстный періодъ, къ которому относится данный отчетъ, распредѣляется, съ одной стороны, въ горизонтальномъ направленіи по детальнымъ счетамъ, итоги которыхъ даются послѣднею вертикальною графою, съ другой стороны—по главнымъ счетамъ, итоги которыхъ даются въ послѣдней горизонтальной строкѣ. Слѣдовательно, въ такомъ видѣ эта форма отчетовъ близко подходитъ къ балансамъ шахматной формы, отличаясь отъ послѣд-

нихъ тѣмъ, что группы счетовъ устанавливаются параллельно съ систематизаціею содержанія счета, и не даются напередъ, какъ это всегда должно имѣть мѣсто въ балансахъ.

925. Всѣ три формы отчетовъ взаимно дополняютъ одна другую; въ разработкѣ содержанія одного и того же главнаго счета могутъ находить примѣненіе всѣ три формы; причемъ разработка можетъ вестись параллельно по нѣсколькимъ формамъ, или къ однимъ детальнымъ счетамъ можетъ примѣняться одна форма, къ другимъ—другая форма, къ третьимъ—третья форма, смотря по содержанію детальнаго счета. Если, съ одной стороны, желаютъ распредѣлить содержаніе какого-либо счета по какимъ-либо текущимъ счетамъ, напр., по бюджетнымъ рубрикамъ, то примѣняютъ описательную форму; если, съ другой стороны, желательно въ то же время провѣрить, напр., въ счетѣ кредиторовъ, исполненія съ распоряженіями и установить списокъ кредиторовъ, то составляютъ, кромѣ того, по каждой бюджетной рубрикѣ ревизіонный отчетъ. Наконецъ, если желательно, кромѣ того, учесть различнаго рода контрагентовъ какого-либо счета кредиторовъ, напр., подрядчиковъ, указавъ родъ подрядовъ по каждому бюджету, то составляютъ по счету подрядчиковъ отчеты по статистической формѣ, гдѣ родъ подрядовъ устанавливается въ особомъ отчетѣ по каждому бюджету по первой формѣ контрольныхъ отчетовъ или въ общемъ отчетѣ по всѣмъ бюджетамъ—по второй формѣ контрольныхъ отчетовъ.

926. Возможенъ и такой случай, что одни детальные счета требуютъ одной формы, другіе—другой формы отчета, напр., въ счетѣ депозитовъ могутъ быть текущіе счета нѣкоторыхъ учрежденій требующіе операціонныхъ, или описательныхъ, отчетовъ; но въ томъ же счетѣ депозитовъ можетъ быть рядъ поступленій спорадическихъ и возвращаемыхъ по назначенію всегда точно въ томъ размѣрѣ, въ какомъ они первоначально поступили; такія однородныя поступленія могутъ быть объединены въ детальныхъ счетахъ, для которыхъ наиболѣе подходящею формою отчета будетъ форма ревизіоннаго, или ликвидаціоннаго, отчета. Наконецъ, въ томъ же счетѣ депозитовъ могутъ быть поступленія непредвидѣннаго характера, порядокъ систематизаціи которыхъ напередъ указанъ быть не можетъ; этого рода поступленія составляютъ детальный счетъ разныхъ депозитовъ, который можетъ быть, по мѣрѣ опредѣленія его содержанія, систематизированъ посредствомъ отчетовъ контрольной, или распредѣлительной, формы.

927. Изъ приведенныхъ примѣровъ легко понять, какъ важно въ каждомъ отдѣльномъ случаѣ приспособить форму отчета къ учету тѣхъ или иныхъ деталей, варіируя форму отчета, сообразно

съ характеромъ матеріальнаго содержанія того или иного детальнаго счета или сообразно съ тѣми цѣлями, которыя надо имѣть въ виду, при учетѣ даннаго счетнаго матеріала. Каждая изъ трехъ указанныхъ типичныхъ формъ отчетовъ видоизмѣняется и приспособляется къ содержанію подлежащаго учету матеріала внесеніемъ въ отчетъ тѣхъ или иныхъ спеціальныхъ графъ, назначеніе которыхъ указывается ихъ названіемъ; поэтому всѣ графы частныхъ отчетовъ, въ противность графамъ основныхъ книгъ, должны быть всегда именованы.

928. Съ наибольшею подробностью въ общественномъ хозяйствѣ производится и долженъ производиться учетъ бюджетовъ. Въ порядкѣ ревизіоннаго учета, учетъ бюджетныхъ рубрикъ можетъ быть осуществленъ въ полномъ объемѣ слѣдующимъ способомъ. Всѣ распорядительные документы, т.-е. опредѣленія управы, вносятся въ частные отчеты, которые ведутся отдѣльно по каждой смѣтной рубрикѣ какого-либо бюджета—по формѣ операціонной или описательной; затѣмъ, каждая смѣтная рубрика подраздѣляется на отдѣльные отчеты по каждому ликвидаціонному счету: расходныя рубрики—по счетамъ кредиторовъ, доходныя рубрики—по счетамъ недоимокъ, если имѣются ликвидаціонные счета недоимокъ; слѣдовательно, каждая смѣтная рубрика имѣетъ особый отчетъ по важнѣйшимъ ликвидаціоннымъ счетамъ, напр., имѣется особый отчетъ по поставкамъ, подрядчикамъ и контрагентамъ. Затѣмъ, общій отчетъ составляется по всѣмъ другимъ, кредитованнымъ бюджетомъ, счетамъ; этотъ общій отчетъ ведется такъ, чтобы обороты этого счета были распредѣлены по отдѣльнымъ главнымъ счетамъ, т.-е. при составленіи этого отчета примѣняется контрольная, или распредѣлительная, форма отчета. Наконецъ, эти отчеты дополняются отчетомъ по счету собственныхъ учрежденій, въ которомъ указываются обороты данной смѣтной рубрики съ другими бюджетами и отчетами по условнымъ счетамъ, которые, при слабомъ развитіи условныхъ счетовъ, могутъ соединяться съ первымъ.

929. Форма отчетовъ каждой смѣтной рубрики по счетамъ кредиторовъ и, вообще, по ликвидаціоннымъ счетамъ—двухсторонняя: въ расходныхъ отчетахъ—на кредитѣ, въ доходныхъ—на дебетѣ записываются всѣ опредѣленія управы, а затѣмъ въ расходныхъ отчетахъ—на дебетѣ записываются всѣ уплаты въ счетъ указанныхъ на кредитѣ опредѣленій, а въ доходныхъ—на кредитѣ записываются всѣ поступленія въ счетъ указанныхъ въ дебетѣ опредѣленій. Отчеты по разсчетамъ съ другими бюджетами и условными счетами односторонніе. На наружномъ листѣ каждаго счета указывается главный счетъ, къ которому относится отчетъ,

бюджетная рубрика, которой онъ принадлежитъ, и дается рядъ общихъ мѣсячныхъ итоговъ по дебету и кредиту каждаго счета съ выводомъ сальдо счета за каждый мѣсяцъ.

930. Если комбинировать всѣ отчеты, относящіеся къ одной бюджетной рубрикѣ, напримѣръ, расходной, т.-е. взять всѣ отчеты этой рубрики изъ всѣхъ счетовъ кредиторовъ, то сумма всѣхъ итоговъ по кредиту этихъ счетовъ, дополненная итогомъ по отчету той же бюджетной рубрики, взятому изъ тѣхъ отчетовъ, которые относятся къ кредиту счета собственныхъ учрежденій, дастъ общій итогъ расходовъ по данной бюджетной рубрикѣ за тотъ періодъ времени, къ которому относятся взятые итоги по отдѣльнымъ счетамъ. Слѣдовательно, если итоги указанныхъ отчетовъ есть итоги годовые, то сумма ихъ дастъ годовой итогъ по данной бюджетной рубрикѣ. Подобравъ указаннымъ способомъ всѣ отчеты по всѣмъ расходнымъ рубрикамъ каждаго бюджета, получимъ годовой итогъ расходовъ каждаго бюджета, распредѣленный по всѣмъ смѣтнымъ рубрикамъ даннаго бюджета. Такимъ же образомъ изъ отдѣльныхъ отчетовъ можно составить общій итогъ доходовъ каждаго бюджета, распредѣленный по смѣтнымъ рубрикамъ этого бюджета; если же ликвидаціонныхъ счетовъ по доходамъ не имѣется, и доходы записываются въ бюджетъ непосредственно по счету кассы, то отчетъ по доходамъ по контрольной формѣ можетъ быть легко составленъ непосредственно по записямъ, сдѣланнымъ въ главной книгѣ на кредитѣ даннаго бюджета.

931. Если итоги всѣхъ расходныхъ и доходныхъ статей какого-либо бюджета, полученные указаннымъ способомъ, показать въ сопоставленіи со смѣтными назначеніями, а на основаніи данныхъ частныхъ отчетовъ, дать подробное объясненіе по содержанію каждой бюджетной статьи, то получается полное описаніе доходовъ и расходовъ каждаго бюджета, т.-е. годовой отчетъ по этому бюджету; причемъ сумма всѣхъ частныхъ отчетовъ по каждой бюджетной рубрикѣ даетъ полный перечень всѣхъ опредѣленій, которыя были даны въ счетъ этой рубрики, всѣхъ выданныхъ въ счетъ смѣты этой рубрики ордеровъ, кромѣ того, остатокъ показываетъ—въ расходахъ—сумму, подлежащую выдачѣ въ счетъ сдѣланныхъ опредѣленій за истекшій годъ, и представляетъ поименный списокъ кредиторовъ этой расходной рубрики, а въ доходахъ—остатокъ показываетъ сумму, подлежащую поступленію въ счетъ установленныхъ окладовъ, и представляетъ поименный списокъ недоимщиковъ этой доходной рубрики. Итакъ, возможность составленія полнаго годового отчета по каждому бюджету въ порядкѣ ревизіоннаго учета можетъ считаться доказанною и осу-

ществляется эта задача безъ всякихъ вспомогательныхъ книгъ, съ помощью однѣхъ основныхъ книгъ, балансовъ и частныхъ отчетовъ.

932. Если сдѣлать другую комбинацію тѣхъ же частныхъ отчетовъ, по всѣмъ счетамъ кредиторовъ, напр., взять комбинацію всѣхъ детальныхъ отчетовъ уже не въ предѣлахъ одного бюджета, но во всѣхъ бюджетахъ частными отчетами по одному изъ ликвидаціонныхъ счетовъ, напр., по счету подрядчиковъ, и дополнить ее частнымъ отчетомъ кредиторовъ прежнихъ лѣтъ по тому же счету подрядчиковъ, то сумма всѣхъ оборотовъ, при такой комбинаціи частныхъ отчетовъ, даетъ весь оборотъ по счету подрядчиковъ: сумма кредита частныхъ отчетовъ даетъ кредитъ всего счета подрядчиковъ, а сумма дебета частныхъ отчетовъ составитъ дебетъ всего счета подрядчиковъ. Въ каждомъ частномъ отчетѣ обороты относятся къ опредѣленнымъ рубрикамъ каждаго бюджета; слѣдовательно, сопоставленіе дебета каждаго детальнаго отчета съ его кредитомъ приводитъ къ установленію кредиторовъ каждой рубрики даннаго бюджета. На основаніи всѣхъ частныхъ отчетовъ даннаго бюджета по всѣмъ его рубрикамъ, могутъ быть установлены всѣ кредиторы даннаго бюджета; такимъ же образомъ могутъ быть установлены кредиторы каждаго бюджета; сумма кредиторовъ всѣхъ бюджетовъ, вмѣстѣ съ кредиторами прежнихъ лѣтъ, даетъ всѣхъ кредиторовъ, напр., счета подрядчиковъ.

933. Такимъ образомъ, путемъ простой комбинаціи частныхъ отчетовъ, можно достичь вывода сальдо по счетамъ кредиторовъ, съ распредѣленіемъ этого сальдо, во-первыхъ, по бюджетамъ; во-вторыхъ, въ каждомъ бюджетѣ—по рубрикамъ этого бюджета; въ третьихъ, въ каждой рубрикѣ—по фамиліямъ кредиторовъ. Слѣдовательно, указаннымъ способомъ, безъ вспомогательныхъ книгъ, возможно на любой моментъ времени составить, на основаніи полной комбинаціи частныхъ отчетовъ, относящихся къ какому-либо счету кредиторовъ, полный именной списокъ этихъ кредиторовъ, съ распредѣленіемъ ихъ не только по бюджетамъ, но и съ распредѣленіемъ ихъ въ каждомъ бюджетѣ по рубрикамъ послѣдняго; поэтому возможность составленія полнаго отчета по каждому счету кредиторовъ съ помощью частныхъ отчеговъ можетъ считаться доказанною.

934. Что касается до самой техники выясненія кредиторовъ по каждому частному отчету, то, при достаточной обозримости каждаго частнаго отчета, кредиторы могутъ быть выяснены въ каждой бюджетной рубрикѣ, безъ особаго затрудненія обычнымъ пріемомъ, такъ называемаго пунктированія („крыженія“) счета.

Такое пунктированіе уже по одному тому не представляетъ никакого затрудненія, что въ каждомъ ордерѣ должно быть указано то опредѣленіе управы, которымъ предварительно былъ кредитованъ какой либо изъ счетовъ кредиторовъ и въ счетъ котораго выдается ордеръ, поэтому оплата кредиторовъ совершается постоянно въ связи со сдѣланными отчисленіями и въ предѣлахъ этихъ отчисленій.

935. Но для выясненія суммъ, остающихся неуплаченными, можно также указать пріемъ систематическаго погашенія сдѣланныхъ отчисленій. Этотъ пріемъ состоитъ въ томъ, что каждой статьѣ кредита какого либо частнаго отчета дается на кредитовой сторонѣ послѣдовательный порядковый номеръ, а при оплатѣ, т.-е. при записи оборотовъ дебета, каждой статьѣ на дебетѣ дается, съ одной стороны, порядковый номеръ; съ другой стороны, подъ этимъ номеромъ, какъ числителемъ, ставится въ видѣ знаменателя номеръ той статьи кредита, въ счетъ которой производится оплата, и обратно, подъ номеромъ послѣдней, какъ числителемъ, ставится въ видѣ знаменателя номеръ соотвѣтствующей статьи дебета. На дебетѣ всегда всѣ статьи, если не было допущено переплаты, будутъ имѣть дробный номеръ, на кредитѣ однѣ статьи, какъ погашенныя уплатою, будутъ имѣть дробный номеръ, другія же статьи съ ординарными номерами будутъ показывать неуплаченныя суммы, т.-е. кредиторовъ по данному частному отчету. Такое систематическое погашеніе или систематическое пунктированіе въ каждомъ частномъ отчетѣ, если оно производится текущимъ образомъ, даетъ возможность во всякое время знать всѣ неуплаченныя суммы, т.-е. позволяетъ составить списокъ кредиторовъ любой бюджетной рубрики, а, слѣдовательно, списокъ кредиторовъ каждаго бюджета и, затѣмъ, всѣхъ бюджетовъ на любой моментъ времени.

936. Съ нѣкоторыми особенностями, но въ общемъ сходнымъ порядкомъ, могутъ быть выясняемы посредствомъ частныхъ отчетовъ какъ операціи, такъ и остатки всѣхъ другихъ счетовъ: имущественныхъ, дебиторовъ, недоимокъ, капиталовъ и условныхъ счетовъ. Частные отчеты, въ цѣляхъ самоконтроля, надлежитъ составлять непосредственно по документамъ, а не путемъ выписки изъ главныхъ книгъ, такъ какъ при такомъ способѣ всѣ записи въ основныхъ книгахъ еще разъ провѣряются отчетомъ.

937. При подробныхъ записяхъ въ основныхъ книгахъ и при надлежащемъ контролѣ за всѣми этими записями посредствомъ балансовъ, свѣрка отчетовъ съ книгами не можетъ представлять никакихъ затрудненій. Кромѣ того, составленіе отчетовъ непо-

средственно изъ документовъ позволяетъ, при дробности отчетовъ, распредѣлять работу по составленію этихъ отчетовъ между многими лицами. Наконецъ, составленіе отчетовъ непосредственно изъ документовъ важно для устраненія какой-либо задержки въ записяхъ по основнымъ книгамъ, что неизбѣжно должно имѣть мѣсто въ томъ случаѣ, если допустить производство отчетныхъ выписокъ непосредственно изъ основныхъ книгъ; основныя книги, при надлежащемъ текущемъ веденіи ихъ, всегда заняты производствомъ текущихъ записей и, обыкновенно, въ большомъ хозяйствѣ заняты безъ всякаго перерыва.

938. Изъ приведенныхъ примѣровъ, рисующихъ достаточно ясно пользу составленія различныхъ комбинацій изъ отчетовъ, позволяющихъ пользоваться однимъ и тѣмъ же отчетомъ для составленія отчетовъ по различнымъ счетамъ, напр., по счетамъ бюджетнымъ и по счетамъ кредиторовъ, очевидно, что преждевременное соединеніе отчетовъ въ какія-либо книги можетъ только затруднить полное и всестороннее использованіе частныхъ отчетовъ въ различныхъ отчетныхъ цѣляхъ, такъ какъ препятствуетъ комбинированію частныхъ отчетовъ и затрудняетъ ревизію въ томъ или иномъ направленіи, вынуждая ее итти пройденнымъ путемъ, опредѣляемымъ вспомогательными книгами; тогда какъ раздѣленіе частныхъ отчетовъ, допускающее различныя комбинаціи, позволяетъ выбрать комбинированіе, отличное отъ даннаго въ общемъ отчетѣ и произвести ревизію, если не въ любомъ, то въ иномъ направленіи.

## 7. Годовой отчетъ.

Комбинаціонные своды.—Годовой отчетъ, какъ заключительный и генеральный балансъ; описаніе всѣхъ операцій хозяйства въ годовомъ отчетѣ.—Ревизіонное значеніе годового отчета.—Граница между синтетическимъ и аналитическимъ учетомъ и противоположность задачъ того и другого.

939. При составленіи годового отчета, различныя комбинаціи частныхъ отчетовъ могутъ быть оформлены особыми сводами, въ которыхъ даются перечни отчетовъ, комбинація которыхъ устанавливаетъ содержаніе того или иного счета. Напримѣръ, можетъ быть составленъ комбинаціонный сводъ всѣхъ отчетовъ по обыкновенному бюджету по шахматной формѣ; въ этомъ сводѣ дается перечень всѣхъ рубрикъ этого бюджета въ рядѣ горизонтальныхъ строкъ таблицы; а въ рядѣ вертикальныхъ графъ указываются тѣ главные счета, съ которыми совершались обороты каждой главной

статьи, т.-е. въ рядѣ этихъ вертикальныхъ графъ должны быть переименованы по расходному своду всѣ счета—кредиторы, съ которыми совершаетъ свои расходные обороты данный бюджетъ, а по доходному своду всѣ счета—дебиторы, съ которыми совершаетъ свои доходные обороты тотъ же бюджетъ. Изъ частныхъ отчетовъ, относящихся къ каждому отдѣльному главному счету, съ которыми совершаются бюджетные обороты, итоги по каждой бюджетной рубрикѣ проставляются въ сводъ—противъ этой статьи въ той вертикальной графѣ, которая назначена въ сводѣ для учета оборотовъ бюджета съ этимъ главнымъ счетомъ. Каждая вертикальная графа, кромѣ послѣдней, можетъ быть двойная, и въ первой графѣ красными чернилами можетъ проставляться номеръ частнаго отчета, а во второй графѣ черными чернилами—годовой итогъ этого частнаго отчета. Въ послѣдней вертикальной графѣ дается распредѣленіе годового итога оборотовъ даннаго бюджета по каждой смѣтной рубрикѣ послѣдняго, и каждый итогъ этой послѣдней графы равняется суммѣ итоговъ по обороту каждой бюджетной рубрики со всѣми главными счетами. Горизонтальные итоги подъ каждою вертикальною графою дадутъ итогъ годового оборота даннаго бюджета (его расходовъ или его доходовъ) съ тѣмъ главнымъ счетомъ, которому принадлежитъ эта графа, и этотъ итогъ можетъ быть проконтролированъ генеральнымъ балансомъ, гдѣ даются тѣ же итоги непосредственно изъ главной книги. Общее распредѣленіе провѣряется тождествомъ общей суммы горизонтальныхъ итоговъ по главнымъ счетамъ съ вертикальнымъ итогомъ по рубрикамъ бюджета; причемъ эта сумма должна быть равна: въ сводѣ расходовъ бюджета—итогу годового дебета бюджета, а въ сводѣ доходовъ бюджета—итогу годового кредита бюджета, каковые итоги даются заключительнымъ годовымъ балансомъ и свѣряются съ нимъ.

940. Сущность ревизіоннаго учета, въ задачу котораго входитъ прежде всего установленіе нормъ хозяйственной дѣятельности для всѣхъ ея внѣшнихъ отношеній, есть ревизія. Почему ревизіонный учетъ заканчивается тѣмъ актомъ, который называется годовымъ отчетомъ. Переходъ отъ частныхъ отчетовъ къ годовому совершается посредствомъ комбинаціонныхъ сводовъ, аналогично съ тѣмъ, какъ переходъ отъ основныхъ книгъ къ частнымъ отчетамъ совершается посредствомъ балансовъ, а отъ документовъ къ основнымъ книгамъ посредствомъ пробнаго баланса. Слѣдовательно, общій ходъ ревизіоннаго учета слѣдующій: документы—пробные балансы, комбинирующіе документы общими итогами по главнымъ счетамъ,—журналъ, разлагающій скомбинированные

описями документы по главнымъ счетамъ,—главная книга, соединяющая документы въ главныхъ счетахъ,—балансы, разлагающіе итоги всего оборота по главнымъ счетамъ и счетамъ слѣдующихъ порядковъ,—частные отчеты, разлагающіе документы по счетамъ различныхъ порядковъ,—годовой отчетъ, комбинирующій частные отчеты въ общіе отчеты по главнымъ счетамъ.

941. Годовой отчетъ есть: а) прежде всего, заключительный балансъ отчетнаго года, въ которомъ представляются результаты хозяйственной дѣятельности отчетнаго года, б) затѣмъ, генеральный балансъ, въ которомъ должны быть даны годовые обороты по каждому счету, в) далѣе, описаніе всѣхъ главнѣйшихъ хозяйственныхъ операцій, по каждому счету, въ которомъ излагается матеріальное содержаніе каждаго счета, и г) наконецъ, актъ счетной ревизіи всѣхъ операцій даннаго хозяйства, какъ въ формальномъ отношеніи, такъ и по существу, въ которомъ всѣ операціи, оформленныя надлежащими документами, должны быть приведены въ связь съ бюджетомъ, какъ причиною всей хозяйственной дѣятельности въ общественномъ хозяйствѣ, и всѣ нарушенія законовъ бюджетнаго хозяйства должны быть поставлены на видъ.

942. Если всѣ счетные законы бюджетнаго хозяйства строго соблюдаются, то каждый бюджетный счетъ будетъ представлять собою чистый бюджетный счетъ, а потому заключительный балансъ послѣдняго отчетнаго дня, послѣ производства заключительныхъ оборотовъ съ имущественными счетами и счетами капиталовъ, даетъ заключительный балансъ отчетнаго года, и заключеніе счетовъ можетъ обойтись безъ какой-либо инвентаризаціи въ натурѣ. Въ этомъ случаѣ фактическая ревизія необходима только для свѣрки книжныхъ результатовъ съ дѣйствительностью. Напротивъ, чѣмъ больше допускается отступленій отъ законовъ бюджетнаго хозяйства и нарушеніе ихъ, тѣмъ болѣе каждый бюджетный счетъ становится смѣшаннымъ счетомъ; поэтому для выясненія содержанія его въ концѣ года требуется предварительная инвентаризація въ натурѣ, т.-е. составленіе ряда инвентарныхъ описей.

943. При ежедневномъ составленіи генеральныхъ балансовъ и ежемѣсячной сводкѣ ихъ, простой подсчетъ всѣхъ мѣсячныхъ балансовъ даетъ генеральный балансъ отчетнаго года, т.-е. сводъ оборотовъ каждаго счета общими итогами со всѣми счетами, съ которыми каждый счетъ корреспондировалъ въ теченіе года; а балансы детальныхъ счетовъ даютъ распредѣленіе оборотовъ каждаго счета по детальнымъ счетамъ, въ общихъ итогахъ по каждому детальному счету даннаго главнаго счета. Въ совокуп-

ности всѣ эти балансы даютъ возможность представить въ общихъ цифрахъ отчетъ по каждому главному счету, а совокупность всѣхъ этихъ цифровыхъ отчетовъ по главнымъ счетамъ даетъ полный цифровой годовой отчетъ.

944. Чѣмъ планомѣрнѣе и предусмотрительнѣе совершается хозяйственная дѣятельность, чѣмъ больше въ ней сознательной распорядительности, тѣмъ болѣе общіе итоги оборотовъ каждаго счета, какъ съ главными счетами, такъ и по детальнымъ счетамъ, становятся сравнимыми съ соотвѣтственными итогами оборотовъ прошлаго года и тѣмъ менѣе они требуютъ изслѣдованія и поясненія. Напротивъ, чѣмъ менѣе планомѣрна и предусмотрительна хозяйственная дѣятельность, тѣмъ болѣе надо затратить труда, для объясненія всѣхъ возможныхъ отклоненій отъ соотвѣтственныхъ оборотовъ по каждому счету въ отчетномъ году по сравненію съ прошлымъ, т.-е. тѣмъ труднѣе задача счетной ревизіи и въ формальномъ отношеніи и по существу и тѣмъ труднѣе по одному краткому цифровому отчету составить правильное общее представленіе о всей хозяйственной дѣятельности за отчетный годъ.

945. Когда имѣется генеральный балансъ всѣхъ главныхъ счетовъ, когда содержаніе каждаго счета съ помощью детальныхъ балансовъ разложено на главнѣйшія операціи по каждому главному счету въ общихъ итогахъ,—дать матеріальное описаніе каждой цифры генеральнаго или детальнаго баланса не представляетъ затрудненій, если имѣется рядъ частныхъ отчетовъ по каждому счету, въ которыхъ изложено содержаніе оборотовъ каждаго детальнаго счета въ хронологическомъ порядкѣ и со ссылкою на оправдательные и распредѣлительные документы. Пользуясь этими частными отчетами и годовымъ отчетомъ предыдущаго года, составляется описаніе содержанія каждой цифры баланса съ такою подробностью, чтобы всѣ обычныя операціи по каждому главному и детальному счету были сравнимы съ однородными операціями прошлаго года, а всѣ особенности, отступленія и, вообще, всѣ необычные и случайные обороты, въ цѣляхъ ревизіонныхъ, должны быть подробно изложены и поставлены на видъ.

946. Самое деталированіе содержанія каждаго главнаго счета посредствомъ частныхъ отчетовъ всегда производится съ такимъ разсчетомъ, чтобы обезпечить возможность сравненія операцій даннаго года съ предшествующимъ годомъ, и поэтому надобность въ этихъ частныхъ отчетахъ всегда тѣмъ больше, чѣмъ безпорядочнѣе ведется хозяйство и чѣмъ, поэтому, труднѣе произвести сравненіе операцій даннаго года съ предшествующимъ, на осно-

ваніи простого сопоставленія содержанія одноименныхъ главныхъ счетовъ, а также, чѣмъ сложнѣе содержаніе самыхъ счетовъ.

947. Актомъ ревизіи годовой отчетъ является уже въ силу всего построенія ревизіоннаго учета, въ которомъ вся система главныхъ счетовъ и каждая система детальныхъ счетовъ какого-либо главнаго счета должны отвѣчать задачамъ счетной ревизіи, для завершенія которой необходима только фактическая ревизія, если независимость счетнаго органа отъ воздѣйствія на него распорядительныхъ и исполнительныхъ органовъ фактически достаточно обезпечена.

948. Независимость счетнаго органа достаточно обезпечена, если и распорядительные органы (включая собранія гласныхъ), и исполнительные органы (включая управу) лишены права предписывать счетному органу формы учета и формулы корреспонденціи между счетами; если распорядительные и исполнительные органы обязаны бюджетировать всѣ свои операціи, т.-е. если распорядительные органы не имѣютъ права давать своихъ распоряженій иначе, какъ въ счетъ опредѣленнаго напередъ бюджета, а исполнительные органы не имѣютъ права совершать никакихъ дѣйствій, связанныхъ съ денежными операціями иначе, какъ въ счетъ бюджетированныхъ распоряженій. Счетный органъ долженъ имѣть право и обязанъ отказывать въ учетѣ, какъ небюджетированныхъ распоряженій, такъ и небюджетированныхъ денежныхъ операцій, отъ кого бы такія распоряженія и дѣйствія въ общественномъ хозяйствѣ ни исходили. Только при этомъ условіи отчетъ можетъ стать безспорнымъ актомъ ревизіи и только при этомъ условіи хозяйственная дѣятельность подвергается дѣйствительной ревизіи. При отсутствіи же независимаго счетнаго органа, при отсутствіи необходимой гарантіи его независимости, всякая ревизія общественнаго хозяйства, кѣмъ бы она ни производилась, хотя бы и ревизіонной комиссіею изъ гласныхъ, должна считаться номинальною, и въ сколько-нибудь сложномъ общественномъ хозяйствѣ придать такой ревизіи реальное значеніе практически почти невозможно, такъ какъ ревизіонная комиссія изъ гласныхъ безсильна выполнить всѣ требованія строгой ревизіи и зачастую въ качествѣ представителей высшей распорядительной инстанціи не меньше управы повинна въ цѣломъ рядѣ неправильныхъ распорядительныхъ актовъ.

949. То, чѣмъ кончается ревизіонный учетъ, т.-е. совокупность его частныхъ отчетовъ, по внѣшней формѣ, есть то, съ чего начинается контрольный учетъ, гдѣ мы встрѣчаемся съ тѣми же отчетами, но въ формѣ уже разнаго рода такъ называемыхъ вспомогатель-

ныхъ книгъ, которыя правильнѣе называть контрольными (аналитическими) книгами первоначальныхъ записей. Типы вспомогательныхъ книгъ тѣ же, что и типы отчетовъ: описательныя вспомогательныя книги, къ которымъ относятся всякаго рода ресконтро, конто-корренты, приходо-расходныя книги и т. п.; затѣмъ, ликвидаціонныя вспомогательныя книги, къ которымъ относятся всякаго рода окладныя книги, книги оброчныхъ и арендныхъ статей, книги бюджетныя, если онѣ правильно ведутся и не превращены въ простыя приходо-расходныя книги; наконецъ, распредѣлительныя вспомогательныя книги, къ которымъ относятся всякаго рода калькуляціонныя книги и разныя такъ называемыя внѣсистемныя книги.

950. Однако, какъ назначеніе, такъ и цѣли этихъ вспомогательныхъ книгъ въ контрольномъ учетѣ не имѣютъ ничего общаго съ назначеніями и цѣлями ревизіонныхъ отчетовъ, хотя тѣ и другіе приводятъ разными путями къ одному и тому же результату, т.-е. на основаніи этихъ вспомогательныхъ книгъ такъ же возможно составить годовой отчетъ, какъ на основаніи ревизіонныхъ отчетовъ, хотя отчеты контрольные (аналитическіе) имѣютъ исключительно контрольное значеніе—наблюденіе за ходомъ хозяйственной дѣятельности, тогда какъ отчеты ревизіонные (синтетическіе) исключительно ревизіонное значеніе — изслѣдованіе хода хозяйственной дѣятельности. Результаты того и другого учета могутъ совпадать, хотя и не всегда, и, во всякомъ случаѣ, не во всѣхъ своихъ составныхъ частяхъ, потому что цѣли контроля, т.-е. наблюденія, и ревизіи, т.-е. изслѣдованія—прямо противоположны. Хотя сѣть контрольнаго учета и сѣть ревизіоннаго учета могутъ перекрещиваться между собою, и тамъ, гдѣ онѣ перекрещиваются, теоретически должно имѣть мѣсто совпаденіе результатовъ, но практически, даже въ этихъ пунктахъ, можетъ не быть тождества, и отсутствіе его должно требовать фактической ревизіи; только посредствомъ этой фактической ревизіи можно установить съ точностью, чѣмъ вызывается несовпаденіе результатовъ: несовершенствомъ ли учета или представленіемъ со стороны администраціи невѣрныхъ свѣдѣній, искажающихъ факты.

951. Во всякомъ случаѣ, смѣшеніе задачъ контроля, состоящаго въ наблюденіи за хозяйственной дѣятельностью, съ задачами ревизіи, состоящей въ изслѣдованіи хозяйственной дѣятельности, имѣетъ за себя не больше основанія, чѣмъ замѣна координированія по двумъ направленіямъ координированіемъ въ одномъ направленіи; какъ въ послѣднемъ случаѣ не достигаютъ цѣли координированія, также точно, при смѣшеніи задачъ контроля и

ревизіи, нельзя обезпечить необходимыхъ условій правильной координаціи хозяйственной дѣятельности. Мало того, цѣль полной координаціи хозяйственной дѣятельности достигается не только при томъ условіи, когда задачи счетнаго контроля не смѣшиваются съ задачами счетной ревизіи, но когда задачи счетнаго контроля отдѣлены отъ задачъ административнаго контроля, сущность котораго заключается въ развитіи необходимой и достаточной распорядительности. Задачи аналитическаго и синтетическаго учета настолько противоположны, что размежеваніе ихъ есть conditio sine qua non правильнаго учета.

952. Сущность ревизіоннаго (синтетическаго) учета есть ревизія — синтезъ, сущность контрольнаго (аналитическаго) учета есть контроль — анализъ и притомъ только счетный контроль, а не административный контроль. Задача ревизіоннаго учета — дать нормы внѣшней хозяйственной дѣятельности, задача контрольнаго учета — дать нормы внутренней хозяйственной дѣятельности. Бюджетъ есть субъектъ, т.-е. причина всей хозяйственной дѣятельности, съ точки зрѣнія ревизіоннаго учета, объектомъ котораго является балансъ, какъ совокупность всего, допускающаго денежное исчисленіе въ хозяйствѣ, и наоборотъ, съ точки зрѣнія контрольнаго учета, бюджетъ есть объектъ — необходимое слѣдствіе совокупности всѣхъ внутреннихъ причинъ, допускающихъ денежное исчисленіе, т.-е. баланса даннаго хозяйства, являющагося здѣсь субъектомъ.

953. Методы ревизіоннаго учета сводятся къ интегрированію, или суммированію, хозяйственныхъ операцій, тогда какъ методы контрольнаго учета состоятъ въ дифференцированіи, или подраздѣленіи, хозяйственныхъ операцій. Систематизація ревизіоннаго учета приводитъ къ установленію интегральныхъ счетовъ, или устойчивыхъ совокупностей хозяйственныхъ массъ, имѣющихъ устойчивую денежную валюту, тогда какъ систематизація контрольнаго учета состоитъ въ установленіи дифференціальныхъ счетовъ, или рубрикъ, въ которыхъ устойчивы только отношенія денежной валюты хозяйственныхъ массъ къ объему хозяйственныхъ массъ или измѣрителямъ хозяйственныхъ операцій.

954. Формы ревизіоннаго учета есть интегральныя формы — основныя книги, изъ которыхъ выводятся такія дифференціальныя формы, какъ частные отчеты; тогда какъ въ контрольномъ учетѣ именно эти дифференціальныя формы — въ видѣ разнаго рода вспомогательныхъ книгъ — являются основными книгами контрольнаго учета, а въ развитомъ видѣ контрольный учетъ приводитъ къ еще большей дифференціаціи формъ, которая осуще-

ствляется въ разныхъ табличныхъ формулярахъ, каковы ежедневные матеріальные отчеты, отмѣточные листки, статистическія свѣдѣнія и т. п. Мало того, самые документы ревизіоннаго и контрольнаго учета различны: документы ревизіонного учета есть своего рода акты, которые прежде принятія къ учету требуютъ предварительной ревизіи ихъ въ формальномъ отношеніи; тогда какъ документы контрольнаго учета не требуютъ никакой предварительной ревизіи, а иногда и не допускаютъ возможности ея, такъ какъ представляютъ свидѣтельскія показанія, надъ которыми необходимъ контроль, но по отношенію къ которымъ невозможна счетная ревизія, и возможна только, въ нѣкоторыхъ случаяхъ, но не всегда, фактическая ревизія.

955. Наконецъ, цѣль ревизіоннаго (синтетическаго) учета внести единство, какъ идеальную устойчивость, во всѣ части общественнаго хозяйства, связавъ всѣ его средства и нужды въ одно коллективное цѣлое; напротивъ, цѣль контрольнаго (аналитическаго) учета—проникнуть возможно глубже во всѣ взаимныя отношенія между отдѣльными частями цѣлаго и нормировать эти отношенія такъ, чтобы они получили наибольшую внутреннюю устойчивость.

956. Какъ правило, ревизіонный учетъ устанавливаетъ внѣшніе, тогда какъ контрольный учетъ — внутренніе законы хозяйственной дѣятельности; поэтому, отъ точнаго разграниченія задачъ того и другого зависитъ успѣхъ не только дальнѣйшаго развитія правильнаго учета, но и твердое обоснованіе всякой хозяйственной организаціи, а, слѣдовательно, и правильный ходъ всей хозяйственной дѣятельности, поскольку правильное направленіе хозяйственной дѣятельности зависитъ отъ организаціи надлежащаго счетнаго контроля и счетной ревизіи.

957. Необходимо твердо помнить, что счетная ревизія, составляющая сущность синтетическаго (ревизіоннаго) учета, и счетный контроль, составляющій сущность аналитическаго (контрольнаго) учета, осуществимы и даже мыслимы лишь постольку, поскольку обезпечена независимость счетнаго органа отъ давленія администраціи общественнаго хозяйства, какъ высшей, такъ и низшей. Отсюда слѣдуетъ, что въ томъ хозяйствѣ, гдѣ независимость счетнаго органа не имѣетъ мѣста, нельзя разсчитывать ни на успѣшное развитіе счетоводства, ни на правильную постановку его; контроль и ревизія въ этомъ хозяйствѣ должны считаться тѣмъ болѣе номинальными и тѣмъ менѣе совершенными, чѣмъ менѣе обезпечена независимость счетнаго органа отъ давленія администраціи этого хозяйства, относя къ послѣдней, какъ собра-

нія гласныхъ, такъ и всякаго рода комиссіи изъ нихъ, включая и ревизіонную.

958. Вся практическая дѣятельность каждаго счетовода, если онъ дорожитъ успѣхомъ, дальнѣйшимъ развитіемъ и усовершенствованіемъ счетоводства, должна быть направлена на отстаиваніе независимости счетнаго отдѣла и несмѣняемости его состава, такъ какъ только при этихъ условіяхъ счетоводство изъ ремесла обратится въ науку, а счетная дѣятельность отрѣшится отъ келейнаго и угодливаго служенія частнымъ интересамъ, направится на служеніе общимъ интересамъ и пріобрѣтетъ общественное значеніе.

# ВАЖНѢЙШІЯ ЗАМѢЧЕННЫЯ ОПЕЧАТКИ.

| | | | | | Напечатано: | Слѣдуетъ: |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Стр. | XI | строка | 1 | сверху | регистраціей | регистраціи |
| „ | XIII | „ | 4—5 | снизу | при-ложеніи | при-мѣненіи |
| „ | XXVI | „ | 17 | сверху | , то- | и |
| „ | 5 | „ | 13 | „ | выражетъ | выражается |
| „ | 5 | „ | 13 | „ | причинной | причинною |
| „ | 5 | „ | 14 | „ | зависимости | зависимостью |
| „ | 7 | „ | 16 | „ | указывалобы | указывало бы |
| „ | 9 | „ | 5 | „ | каковыя | каковое |
| „ | 9 | „ | 5 | „ | называются | называется |
| „ | 9 | „ | 6 | „ | статическими | статическимъ |
| „ | 14 | „ | 8 | снизу | приводить | приводитъ |
| „ | 16 | „ | 18 | сверху | нечто | ничто |
| „ | 19 | „ | 21 | „ | правильной | предѣльной |
| „ | 25 | „ | 14 | „ | узазаны | указаны |
| „ | 26 | „ | 12 | сверху | распорядительнымъ | исполнительнымъ |
| „ | 26 | „ | 9 | снизу | Смѣшаніе | Смѣшеніе |
| „ | 32 | „ | 12 | сверху | установленія | установленіи |
| „ | 33 | „ | 15 | „ | выясненія | установленія |
| „ | 33 | „ | 16 | „ | пріемѣ | пріемахъ |
| „ | 49 | „ | 12 | снизу | ɗасходовъ | расходовъ |
| „ | 53 | „ | 6 | сверху | не устойчиво | устойчиво |
| „ | 56 | „ | 3—4 | снизу | оказываются установившимися и опредѣлившимися | оказывается установившимся и опредѣлившимся |
| „ | 57 | „ | 1 | сверху | должны | долженъ |
| „ | 61 | „ | 14—15 | „ | пассив-сивную | пассив-ную |
| „ | 65 | „ | 18 | „ | пассивнымъ | активнымъ |
| „ | 67 | „ | 14 | „ | причинѣ | причины |
| „ | 68 | „ | 19 | „ | на учетѣ | только |
| „ | 68 | „ | 20 | „ | самаго бюджета | самый бюджетъ |
| „ | 72 | „ | 9 | снизу | взятъ | взять |
| „ | 74 | „ | 17 | „ | подраздѣляемъ | подраздѣляется |
| „ | 104 | „ | 8 | „ | счетамъ | счетамъ |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Стр. 114 | строка | 1—2 | снизу | бюджета | условнаго счета |
| „ 115 | „ | 2 | сверху | системы | систему |
| „ 134 | „ | 19 | „ | не требуетъ | требуетъ |
| „ 147 | „ | 11 | „ | счетовъ | счетовъ, |
| „ 163 | „ | 23 | снизу | какимъ | такимъ |
| „ 169 | „ | 14 | сверху | займовъ, | займовъ, при этомъ не затрогивается |
| „ 178 | „ | 11 | „ | контролеромъ | контролемъ |
| „ 190 | „ | 4 | снизу | практика осуществила | практически осуществимо |
| „ 191 | „ | 9 | сверху | учетовъ | учета |
| „ 203 | „ | 5—6 | „ | синтетическаго учета | синтетическій учетъ |
| „ 204 | „ | 9 | „ | высокія | вѣрныя |
| „ 209 | „ | 6 | снизу | операцій | облигацій |
| „ 216 | „ | 4—5 | „ | могутъ | можетъ |
| „ 246 | „ | 4 | сверху | утетомъ | учетомъ |
| „ 253 | „ | 16 | снизу | опредѣляющіе | опредѣляющіеся |
| „ 255 | „ | 7 | „ | отчетнаго | смѣтнаго |
| „ 262 | „ | 20 | снизу | остатками суммы | суммы остатковъ |
| „ 291 | „ | 6 | „ | того, какъ | чего |
| „ 291 | „ | 5 | „ | удостовѣрена | удостовѣряется |
| „ 298 | „ | 14 | „ | общественныхъ | собственныхъ |
| „ 326 | „ | 17 | сверху | коненною | конечною |
| „ 340 | „ | 12 | „ | Названіе | Назначеніе |
| „ 349 | „ | 1 | „ | твебованіямъ | требованіямъ |
| „ 356 | „ | 20 | снизу | дебитуются | кредитуются |
| „ 356 | „ | 17 | „ | дебитовой | кредитовой |
| „ 356 | „ | 16 | „ | кредитовая | дебитовая |

# Отъ Издательской Комиссіи студентовъ Московскаго Коммерческаго Института.

Издательская Комиссія студентовъ Московскаго Коммерческаго Института въ основѣ своей дѣятельности ставитъ стремленіе предоставить своимъ товарищамъ по возможно дешевой цѣнѣ учебныя пособія. Съ этой цѣлью Комиссія продаетъ учебныя руководства, рекомендованныя профессорами, со скидкой отъ 5 до 20%, издаетъ программы, а также лекціи и научные труды тѣхъ профессоровъ, которые изъявляютъ на то свое согласіе.

Сообразно съ характеромъ своимъ функцій, Комиссія раздѣляется на отдѣлы: книжный, лекціонный и программный; кромѣ того существуетъ еще такъ называемый отдѣлъ комиссіонный, который имѣетъ своею задачею облегчить товарищамъ какъ покупку, такъ и продажу подержанныхъ книгъ и лекцій, причемъ за означенную операцію Комиссія взимаетъ въ свою пользу 5%.

Кассовая организація торговли въ Комиссіи—**марочная**. Товарищей просятъ, справившись въ соотвѣтственномъ отдѣлѣ о стоимости своей покупки, покупать въ кассѣ марокъ того отдѣла, по которому совершается покупка. Марки отдѣловъ различны по цвѣту.

Комиссія открыта въ лекціонные дни отъ $4^{10}$ до $7^{10}$ вечера, а въ экзаменаціонные—отъ 5 до $6^{1}/_{2}$ ч. вечера.

Дѣятельность Комиссіи не прекращается и лѣтомъ, причемъ торговля производится въ опредѣленные, особо указываемые заранѣе, дни недѣли.

Комиссіею исполняются какъ иногородніе, такъ и мѣстные заказы наложеннымъ платежомъ.

Книгопродавцамъ отпускъ товаровъ производится на особыхъ условіяхъ.

При перепискѣ, требующей отвѣта отъ Издательской Комиссіи, необходимо прилагать на отвѣтъ марки.

Всякаго рода заявленія просятъ вносить въ особую книгу, имѣющуюся въ Комиссіи.

Адресъ Комиссіи для писемъ и телеграммъ:
**Москва, Коммерческій Институтъ, студенческой Издательской Комиссіи.**

# Изданія Издательской Комис. студентовъ Моск. Коммерч. Институт.

## I. Печатныя.

1. **Н. І. Боголюбскій**, проф.-прот., Богословіе въ апологетическихъ чтеніяхъ.
2. **Я. А. Липшицъ**. Курсъ машиновѣдѣнія, читан. въ М. К. И. въ 1908/9 акад. году. Конспективное изданіе подъ редакціей автора.
3. **Н. С. Лунскій**. Дополненіе къ учебнику Н. С. Лунскаго: „Счетоводство общее и коммерческое", ч. I.
4. Deutsch-russisches Wörterbuch zu ausgewählteh Abschnitten aus dem Lesebuch für Fach—und Gewerbeschulen Herausgegeben unter der Redaction **d. Herrn. Ch. Osoling.**
5. **А. П. Рудановскій**. Принципы общественнаго счетовѣдѣнія.
6. **Н. Г. Филимоновъ**. Дополненіе къ учебнику Вейцмана по курсу Общаго счетовѣдѣнія.
7. **Программы** для экзаменовъ по всѣмъ предметамъ Московскаго Коммерческаго Института.

## II. Литографированныя.

Лекціи, читанныя нижепоименованными профессорами въ Московскомъ Коммерч. Институт.

8. **В. И. Анисимовъ**. Экономическая географія Россіи. (Изданіе не окончено).
9. **Н. І. Боголюбскій**. Записки по Богословію. (Изданіе распродано).
10. **М. И. Брунъ**. Международное частное право. (Изд. 2-е, распродано).
11. **С. Н. Булгаковъ**. Аграрный вопросъ.
12. „ „ Истор. экономич. ученій. (Изд. 3-ье, распродано).
13. „ „ Истор. соціальныхъ ученій XIX в. (Изд. 2-ое).
14. **С. П. Виноградовъ**. Краткій курсъ аналитическій геометріи въ пространствѣ.
15. **Д. Н. Егоровъ**. „Всеобщая исторія", курсъ 1911—12 уч. г.
16. „ „ „ „Имперіализмъ", к. 1910—11 г.
17. „ „ Эпоха крестовыхъ походовъ, к. 1909—10 г.
18. **Б. А. Кистяковскій**. Государственное право (общее и русское). (Изданіе не окончено).
19. **А. А. Мануиловъ**. Ученіе о деньгахъ. Въ 2-хъ част. (Спец. к. политич. эк.) (Изданіе 3-е).
20. **А. А. Мануиловъ**. Дополненіе къ общему курсу политич. эконом. (Изд. 2-ое).
21. **Я. Я. Никитинскій**. Техническая микологія.
22. **П. И. Новгородцевъ**. Лекціи по ист. фил. права. Ученія новаго времени. (Изд. 2-ое, дополн.).
23. **А. П. Рудановскій**. Принципы общественнаго счетовѣдѣнія. (Изд. распрод.).
24. **Л. Д. Синицній**. Ист. педагогики, древн. міръ, средн. в. (Изд. 2-ое, расп.).
25. „ „ Землевѣдѣніе.
26. **Б. И. Сыромятниковъ**. Исторія русскаго государствен. права. (Изд. распрод.).
27. „ „ „ „ торг. и русск. тор. права. (Печатает.).
28. **Н. Г. Филимоновъ**. Фабричное счетовѣдѣніе.
29. **М. И. Фридманъ**. Государственныя предпріятія (Спеціальный курсъ по наукѣ о финансахъ). (Изданіе распродано).
30. **С. А. Чаплыгинъ**. Теоретическая механика.
31. **Г. Ф. Шершеневичъ**. Общая теорія права. (Изд. распродано).
32. „ „ Дополненіе къ кур. общ. теоріи права.
33. **Н. Н. Щепкинъ**. Страховое дѣло. (2-ое изданіе).
34. **Е. М. Эпштейнъ**. Банковое дѣло. (Изд. 2-ое).

**На складѣ Комиссіи имѣются всѣ пособія по предметамъ Московскаго Коммерческаго Института.**