

БИБЛИОТЕКА БУХГАЛТЕРА И СЧЕТОВОДА

Проф. А. М. ГАЛАГАН

СОДЕРЖАНИЕ

ОБЩЕЕ СЧЕТОВОДСТВО

ВТОРОЕ ИЗДАНИЕ.



ИЗДАТЕЛЬСТВО „ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЖИЗНЬ“
МОСКВА—1925

СОДЕРЖАНИЕ.

ГЛАВА I.

Счетоведение и счетоводство.

Стр.

- | | |
|--|---|
| § 1. Учет, счетоведение и счетоводство | 5 |
| § 2. Система счетоведения, как науки | 6 |

ГЛАВА II.

Учение о методах счетоведения.

- | | |
|---|----|
| § 3. Основные методы счетоведения | 8 |
| § 4. Инвентарь, его значение | 8 |
| § 5. Виды и формы инвентаря | 14 |
| § 6. Баланс, его значение | 15 |
| § 7. Разложение балансов, счета | 19 |
| § 8. Виды и формы счетов | 21 |
| § 9. Закон двойственности | 23 |
| § 10. Метод двойной записи | 29 |
| § 11. Проверочный баланс | 35 |

ГЛАВА III.

Учение о средствах счетоведения.

- | | |
|---|-----|
| § 12. Общее понятие о средствах счетоведения; счетные документы и книги | 40 |
| § 13. Счетные документы, их виды | 42 |
| § 14. Счетные книги, их виды | 50 |
| § 15. Аналитические книги | 51 |
| § 16. Синтетические книги | 63 |
| § 17. Открытие книг | 72 |
| § 18. Ведение книг | 82 |
| § 19. Проверка записей | 88 |
| § 20. Определение результатов деятельности хозяйства | 92 |
| § 21. Заключение книг | 104 |
| § 22. Составление годового отчета | 108 |
| § 23. Ошибки и способы их исправления | 114 |

ГЛАВА IV.

Системы и формы счетоводства.

- | | |
|--|-----|
| § 24. Понятие о системах и формах счетоводства | 118 |
| § 25. Системы счетоводства | 118 |
| § 26. Формы счетоводства | 122 |

ГЛАВА V.

Особенности счетоводства в зависимости от структуры и организации хозяйства.

27. Закон счетного приспособления, его сущность	137
28. Товарищества, их виды	139
29. Единоличные хозяйства	141
30. Полные товарищества	141
31. Товарищества на вере	145
32. Товарищества с ограниченной ответственностью	148



ГЛАВА I

Счетоведение и счетоводство

§ 1. Учет, счетоведение и хозяйственных операций или хозяйственных процессов, носит название счетоведения. Цель счетоведения состоит в том, чтобы путем записи всего того, что совершается в хозяйстве, дать картину работы данного хозяйства и картину хода и развития каждого отдельного процесса, совершающегося в хозяйстве. Осуществлять хозяйственное управление, естественно, возможно лишь в том случае, если известны ход и развитие каждого отдельного процесса, выполняемого в хозяйстве. Счетоведение, пользуясь выработанными им методами, дает возможность получить полную, точную и ясную картину хода и развития всех хозяйственных процессов, выполняемых определенным хозяйством. Значение счетоведения состоит в том, что оно, помогая делу хозяйственного управления тем или иным предприятием или хозяйством, дает точные сведения о том, как развивается каждый отдельный процесс, выполняемый хозяйством. Счетоведение доставляет материал, на основании которого управляющий орган хозяйства может принять те или иные меры, направленные в целях хозяйственного управления предприятием, следовательно, счетоведение является средством управления хозяйством. Значение счетоведения особенно велико в крупных предприятиях и хозяйствах. Счетоводство или бухгалтерия пользуется методами, выработанными счетоведением, как теоретической наукой, и применяет эти методы на практике; таким образом, счетоводство или бухгалтерия есть искусство применять на практике методы, выработанные наукой счетоведения, в целях получения точных и ясных данных о работе определенного хозяйства.

**§ 2. Система
счетоведения,
как науки.**

Счетоведение, как теоретическая дисциплина, делится на два отдела, а именно: 1) общее счетоведение и 2) прикладное счетоведение. В задачи общего счетоведения входит выработка методов учета операций, общих для всех хозяйств, вне зависимости от характера деятельности и конечной цели работы этих хозяйств. В самом деле, существует ряд операций, общих для всякого рода хозяйств, как, например, операции с наличными деньгами, с имуществом, операции по расчетам с третьими лицами и проч.; помимо того в сферу ведения общего счетоведения входит выработка методов работы, одинаково применяемых при учете деятельности каких бы то ни было хозяйств, а потому имеющих принципиальное значение, одинаково важное для хозяйств любого типа.

Хозяйства отличаются друг от друга тем отношением, какое проявляют лица к вещам в отдельных хозяйствах; различием отношений человека к вещи в отдельных хозяйствах обусловливается наличность в отдельных хозяйствах операций, характерных для того или иного вида хозяйств. Отсюда возникает необходимость выработки приемов и методов учета операций, характерных для определенных типов и видов хозяйств; тот отдел счетоведения, в задачу которого входит выработка методов учета операций специфического характера, носит название прикладного счетоведения. Существует три основных типа хозяйств: производственные, меновые и потребительные хозяйства; следовательно, прикладное счетоведение естественно подразделяется на три части, а именно: а) счетоведение, как наука, вырабатывающая методы учета операций производственных хозяйств, — фабричное или промышленное счетоведение; б) счетоведение, как наука, вырабатывающая методы учета операций меновых хозяйств, — торговое счетоведение и в) счетоведение, как наука, вырабатывающая методы учета потребительных хозяйств, — финансовое или общественное счетоведение. Счетоводство, как было указано выше, есть искусство применять на практике методы, выработанные счетоведением; отсюда естественно подразделение счетоводства на те же отделы и разновидности, на которые делится счетоведение; таким образом, на практике имеет место фабричное или промышлен-

ное счетоводство (с такими деталями, как счетоводство текстильных предприятий, металлургических, сахарных заводов, машиностроительных заводов и проч.), торговое счетоводство (товарное, банковое, страховое, транспортное и проч.), финансовое счетоводство (государственное, коммунальное и проч.).

Счетоведение и счетоводство, вырабатывая и применяя на практике определенные методы учета хозяйственных операций и хозяйственных процессов, пользуются присущей им терминологией; с особенностями этой терминологии мы познакомимся ниже, при изложении основных вопросов счетоведения.

ГЛАВА II

Учение о методах счетоведения

§ 3. Основные методы счетоведения. Методом в науке называется определенный порядок расположения суждений, преследующий цель исследования определенного факта или познания искомой истины. Практическое значение каких-либо методов состоит в том, что выполнение работы по определенному методу всегда является в то же самое время и выполнением той же работы по известному плану; планомерность какой бы то ни было работы всегда способствует более успешному достижению цели, поставленной для данной работы; отсюда, выполнение работы по известному методу также является средством более быстрого достижения поставленной заранее цели. По отношению к счетоведению вопросы методов работы имеют особо важное значение, ввиду того, что основными целями счетоведения являются задачи совершенно практического значения, поэтому методическое выполнение счетоведением входящих к его сфере работ является лучшей гарантией достижения поставленных перед счетоведением целей; кроме того, разработка и изучение основных методов работы счетоведения имеет ту полезность, что эти методы по существу остаются неизменными по отношению к какому бы то ни было виду или типу хозяйств, и все искусство практического счетоводства состоит лишь в том чтобы умело использовать тот или иной метод, в зависимости от специфических условий работы данного конкретного хозяйства.

§ 4. Инвентарь, его значение. Результатом применения в счетоведении метода наблюдения и описания является документ, называемый инвентарем. Инвентарем называется описание всего того, что имеется в распоряжении хозяйства на определенное время. Составление инвентаря, как документа, содержащего перечень всех частей имущества хозяйства, предстает

является необходимым для того, чтобы иметь точные сведения, с каким именно составом имущества хозяйство начинает свою работу. Вся работа по составлению инвентаря распадается на три части, а именно: а) описание имущества, б) оценка и в) приведение инвентаря в удобообозримую форму. Описание имущества ставит своей целью выяснение всего того, что находится в распоряжении хозяйства на определенный момент времени работы хозяйства; при описании имущества каждая часть последнего описывается особо, с указанием характерных сведений относительно данной части имущества; так, например, при выяснении количества наличных денег, составляется особая ведомость, с указанием общей суммы наличных денег, способов их хранения и иных данных, представляющих для хозяйства тот или иной интерес; при описании и выяснении движимого имущества составляется ведомость, содержащая в себе перечень отдельных предметов, с указанием количества этих предметов, стоимости каждого отдельного предмета, общей суммы стоимости всех предметов данной группы, года приобретения каждого отдельного предмета и того лица, которое является ответственным за целостность и сохранность того или иного предмета, входящего в состав движимого имущества; при описании недвижимого имущества указывается год постройки имущества, общая его стоимость, кубатура имущества, площадь земли, занятой имуществом, и другие данные; при выяснении и описании товаров необходимо показывать отдельно каждый сорт товаров, с обозначением наименования этого сорта, отличительных его признаков, напр., фабричных марок и знаков, количества данного сорта товара, цену за единицу и общую стоимость каждого в отдельности сорта товаров; при описании материалов и иных материальных ценностей необходимо указывать те же данные, которые имеют место при описании товаров; для выяснения расчетов хозяйства с третьими лицами необходимо составлять особые ведомости в зависимости от характера и юридической природы отношений хозяйства к его контрагентам; так, на практике составляются особые ведомости дебиторов по открытым счетам (таких дебиторов, права требования к которым не подтверждены официальными документами), дебиторов по векселям (находящимся в портфеле

и протестованным), кредиторов по открытым счетам и по векселям; при наличии в хозяйстве ценностей, имеющих специфический характер (как, например, ценностей, полученных на комиссию, в залог и т. д.), надлежит составить для этих ценностей особые ведомости.

Совокупность разного рода ведомостей дает ясное представление о составе имущества данного хозяйства на определенный момент работы этого хозяйства. В целях выяснения экономического положения хозяйства представляется совершенно необходимым оценить отдельные части всего имущества хозяйства по таким ценам, при которых получилась бы точная и верная картина экономического положения хозяйства; обычно принятыми методами оценки являются такие, при которых наличные деньги принимаются в оценке, равной их номинальной стоимости; имущество движимое и недвижимое оценивается по ценам его приобретения со скидкой некоторой суммы, в зависимости от степени использования данного имущества; такая скидка с первоначальной стоимости имущества, зависящая от степени изношенности и использования имущества, называется погашением или амортизацией; товары и материалы оцениваются по одной из двух цен, по цене приобретения или по рыночной цене на те же предметы в момент составления инвентаря, при чем оценка производится по низшей из указанных двух оценок; оценка прав требования к дебиторам хозяйства обычно выполняется по номинальной стоимости этих прав; в тех же случаях, когда существуют некоторые сомнения в получении полностью причитающейся с дебиторов суммы, производится скидка с номинальной стоимости, в зависимости от степени вероятности получения денег от дебитора; так, например, протестованные векселя оцениваются в минимальной сумме, доходящей в отдельных случаях до одного рубля за каждый протестованный вексель; оценка обязательств хозяйства выполняется в номинальной стоимости этих обязательств.

Составление инвентаря преследует цель выявления экономического положения того хозяйства, инвентарь которого составляется; для выявления экономического положения хозяйства необходимо все имущество хозяйства рассмотреть с двух точек

зрения, а именно: а) что имеется в распоряжении хозяйства и б) откуда имеющееся в распоряжении хозяйства имущество получено хозяйством; другими словами, для выявления экономического положения хозяйства необходимо применить принцип двойственности точки зрения на имущество данного хозяйства. Для того, чтобы иметь возможность совершенно точно и ясно представить себе экономическое положение хозяйства, все полученные при описании имущества ведомости объединяются в один документ, носящий название собственно инвентаря, при чем инвентарь составляется в такой форме, которая позволила бы с наибольшей легкостью получить полное и ясное представление об экономическом положении хозяйства; для этой цели инвентарь, как документ, делится на две части: а) актив, б) пассив; активом называется та часть инвентаря, в которой дается перечень отдельных частей имущества хозяйства; в пассиве инвентаря дается перечень источников получения имущества хозяйством. При составлении актива каждая отдельная часть актива показывается особо, с указанием всех деталей, относящихся к данной части; так, например, при записи товаров дается перечень всех сортов товаров, с указанием количества цены и стоимости как каждого сорта, так и всех товаров в целом при описании прав хозяйства по отношению к третьим лицам необходимо дать поименный перечень всех должников хозяйства; при описании движимого имущества необходимо привести полный перечень всех предметов, входящих в состав этой части актива; при описании наличных денег необходимо указать количество последних, оказавшееся на момент составления инвентаря; после записи всех элементов актива подводится общий итог, представляющий собою общую стоимость ценностей, находящихся в распоряжении хозяйства.

При составлении пассива необходимо указать отдельно обязательства хозяйства по отношению к его кредиторам, при чем необходимо разделить эти обязательства на группы, в зависимости от юридической природы обязательств; так, например, в пассиве необходимо указать особо обязательства по открытым счетам (с поименным перечнем кредиторов), обязательства по векселям (с поименным перечнем векселедержателей), обязательства по отношению к залогодателям, комитентам (с поимен-

ным перечнем). После записи всех элементов пассива выводится итог пассива, каковой итог сравнивается с итогом актива. При сравнении итогов актива и пассива может быть три случая: 1) итог актива больше итога пассива; это означает, что ценности, принадлежащие хозяйству, получены последним как от третьих лиц (на сумму итога пассива), так и от собственника хозяйства (на разность между итогом актива и итогом пассива); 2) итог актива равен итогу пассива; это означает, что ценности, находящиеся в хозяйстве, получены исключительно от третьих лиц, и собственник хозяйства не вложил в данное хозяйство никаких ценностей; 3) итог актива менее итога пассива; это означает, что ценности, находящиеся в распоряжении хозяйства, получены исключительно от третьих лиц и частично использованы хозяйством; таким образом, наличных ценностей недостаточно для погашения всех обязательств хозяйства; в том случае, если итог актива менее итога пассива, разность между итогом пассива и итогом актива носит название дефицита.

В том случае, если итог актива превышает итог пассива, разность между этими двумя итогами представляет собою сумму ценностей, вложенных собственником в состав имущества данного хозяйства; получение ценностей от собственника хозяйства является одним из источников получения средств этим хозяйством, а потому эта разность записывается в пассив инвентаря и носит название чистого капитала хозяйства. После записи чистого капитала в пассив инвентаря итоги актива и пассива уравниваются; равенство итогов актива и пассива носит название баланса. В случае равенства актива и пассива (понимая пассив, как совокупность обязательств хозяйства по отношению к третьим лицам) чистого капитала не будет и итоги актива и пассива уравниваются и дают баланс сами по себе. В том случае, если актив по своей сумме менее пассива, получается дефицит, экономическая природа которого такова, что этот дефицит представляет собою право хозяйства требовать от его собственника сумму дефицита, необходимую для покрытия обязательств хозяйства; поэтому дефицит записывается в состав актива, после чего итоги актива и пассива уравниваются и дают баланс. (Форма инвентаря см. таблицу № 1).

ТАБЛИЦА № 1.
Инвентарь на 1 октября 19.....года.

АКТИВ.					
Движимое имущество.					
	Стол письменный 1 ценой 40 руб.	40	—		
	Столы конторские 4 по 15 руб.	60	—		
	Конторки 2 по 35 руб.	70	—		
	Пишущая машина 1 ценой 350 руб.	350	—		
	Весы десятичные 1 ценой 250 руб.	250	—		
	Весы настольные 1 ценой 25 руб.	25	—		
	Прилавки и полки в магаз. 6 по 15 р.	90	—		
	Счеты конторские 5 шт. по 10 руб.	50	—		
	Письменные принадлеж. на сумму	40	—	975	—
Векселя полученные.					
№ 1.	„Центросоюза“, ср. 1 дек. с/г.	1.200	—		
№ 2.	Госторга, ср. 15 янв. б/г.	2.500	—		
№ 3.	Кооператива „Дружба“ ср. 20 апр. б/г.	4.300	—	8.000	—
Должники.					
	Кооператив „Дружба“	5.000	—		
	„Винсиндикат“	7.000	—		
	Т-во „Пайторг“, зд.	8.000	—	20.000	—
Товары.					
	Пшеница 40.000 кг. по Рб. 3.50 за 50 кг.	2.800	—		
	Овес 24.000 кг. по Рб. 2.50 за 50 кг.	1.200	—		
	Рожь 18.000 кг. по Рб. 2.20 за 50 кг.	792	—	4.792	—
Касса.					
	Наличные деньги в кассе			2.500	—
				36.267	—
ПАССИВ.					
Векселя выданные.					
№ 5.	Акц. О-во „Хлебопродукт“ ср. 15 окт. с/г.	7.500	—		
№ 6.	„Сельскосоюз“ ср. 20 янв. б/г.	2.500	—	10.000	—
Кредиторы.					
	Акц. О-во „Хлебопродукт“	8.200	—		
	Кубанск. Союз Кооперат.	2.800	—		
	Т-во „Хлебороб“	3.000	—	14.000	—
				24.000	—
	Чистый капитал			12.267	—
				36.267	—

Б. Виды и формы инвентаря. По своему содержанию инвентари делятся на: 1) общие и 2) частные. Общими инвентарями называются такие, в которых приводится перечень всего актива и пассива хозяйства; образец общего инвентаря приведен в таблице 1-ой. Частными инвентарями называются такие, в которых содержится перечень лишь одной или нескольких частей общего имущества хозяйства; частные инвентари носят название описей. Описи составляются в тех случаях, когда количество предметов, входящих в состав какой-либо группы актива или пассива, представляется весьма значительным; в этом случае все детали указываются в описи, в инвентаре же представляется общая сумма описей и делается ссылка на последнюю, при чем самая опись прилагается к инвентарю; на практике имеет место составление описей в тех случаях, когда представляется необходимым установить количество и стоимость предметов, находящихся в определенном помещении или на ответственности определенного лица (см. табл. 2).

ТАБЛИЦА № 2.

Опись движимого имущества в конторе на 1 октября 19.....г.

№	Название предметов.	Количество.	Цена.	Стоимость.
1.	Столы письменные	2	40 —	80 —
2.	Столы конторские	8	20 —	160 —
3.	Конторки	6	30 —	180 —
4.	Пишущая машина	1	350 —	350 —
5.	Арифмометр Однера	1	220 —	220 —
6.	Часы настольные	1	125 —	125 —
7.	Письменные приборы	2	25 —	50 —
8.	Счеты конторские	15	10 —	150 —
9.	Кресла к столам	2	15 —	30 —
10.	Стулья венские	12	5 —	60 —
11.	Разн. конторск. принадл.	—	30 —	30 —
	Всего рублей	—	—	1.435 —

С точки зрения целей, для которых составляются инвентари, последние делятся на: 1) начальные, 2) проверочные и 3) заключительные. Начальным инвентарем называется такой, который составляется при возникновении хозяйства; проверочные инвентари составляются периодически, обычно по истечении определенного времени, за которое представляется необходимым выяснить результат работы хозяйства; заключительными инвентарями называются такие, которые составляются при ликвидации хозяйства.

С точки зрения формы инвентари составляются: 1) по двусторонней форме и 2) по односторонней форме. Двусторонней формой называется такая, при которой актив помещается на одной странице разворота листа (обычно на левой) и пассив—на другой стороне (обычно на правой). Односторонней формой называется такая, при которой актив и пассив помещаются на одной странице, при чем актив помещается в первую очередь и пассив во вторую очередь вслед за активом образец инвентаря двусторонней формы представлен на табл. 3.

§ 6. Баланс. В практике счетной работы применяется два его значения. В практике счетной работы применяется два вида документов: а) документы описательные и б) документы синоптические. Под описательными документами понимаются такие, в которых все необходимые данные излагаются весьма подробно со всеми деталями. Образцом описательного документа может служить представленный на таблице 1-ой инвентарь и опись имущества, представленная на таблице 2-ой.

Синоптическими документами называются такие, в которых повествовательная часть записей сводится к минимуму и все записи ограничиваются проставлением наиболее важных частей текста и денежных сумм, характерных для излагаемых операций. Представленный на таблице 1-ой инвентарь может быть изложен в синоптической форме; в этом случае вместо всех подробных данных, находящихся в инвентаре, вполне достаточно ограничиться указанием наименования основных групп актива и пассива и проставлением денежных сумм по каждой отдельной группе актива и пассива (таблица 4).

ТАБЛИЦА № 3.

Инвентарь на 1 октября 19.....г.

ПАССИВ

АКТИВ

1.	Движимое имущество.	2.	3.	1.	Векселя выданные:	2.	3.
	Имущество по особой описи.	975	—		№ 5. Акц. О-ву „Хлебпродукт“ ср. 15 окт. с/г.	7.500	—
	Векселя полученные:				№ 6. Сельскохозяйств. ср. 20 янв. б/г.	2.500	10.000
2.	№ 1. Центросоюза, ср. 1 дек. с/г.	1.200	—		Кредиторы:		
	№ 2. Посторга, ср. 15 января б/г.	2.500	—		Акц. О-во „Хлебпродукт“, здесь	8.200	—
	№ 3. Кооператива „Дружба“, ср. 20 апр. б/г.	4.300	—		Кубанский Союз Кооперативов .	2.800	—
	Должники:	5.000	—		Т-во „Хлебобороб“	3.000	14.000
3.	Кооператив „Дружба“, здесь	7.000	—		Капитал		24.000
	„Виннидкат“, здесь	8.000	—				12.267
	Т-во „Пайгорт“, Ленинград	8.000	—				36.267
	Товары:						
4.	Пшеница 40.000 кв. по Рб. 3,50 за 50 кв.	2.800	—				
	Овес 24.000 кв. по Рб. 2,50 за 50 кв.	1.200	—				
	Рожь 18.000 кв. по Рб. 2,50 за 50 кв. Касса	4.792	—				
5.	Наличные деньги в кассе на 1 окт.	2.500	—				
		36.267	—				

ТАБЛИЦА № 4.

Баланс на 1 октября 19.....г.

АКТИВ			ПАССИВ				
1.	Движимое имущ.	975	—	1.	Векселя выдан.	10.000	—
2.	Векселя получен.	8.000	—	2.	Кредиторы	14.000	—
3.	Должники	20.000	—	3.	Чистый капитал	12.267	—
4.	Товары	4.792	—				
5.	Касса	2.500	—				
		36.267	—			36.267	—

Представленный в синоптической форме инвентарь называется балансом. Отличия между инвентарем и балансом по существу нет, инвентарь отличается от баланса только внешней формой.

Как было указано выше, инвентарь содержит отдельные указания по активу и пассиву и дает полную, точную и ясную картину экономического положения хозяйства; по существу разницы между инвентарем и балансом нет, а потому баланс также является картиной имущественного положения хозяйства на определенный момент работы этого хозяйства. Такое состояние какого-либо явления, при котором изучаемое явление пребывает в покое, носит название статического состояния данного явления. Баланс дает картину состояния хозяйства на определенный момент времени, при чем предполагается, что в этот момент времени хозяйство пребывает в состоянии покоя; таким образом, баланс можно определить, как таблицу, дающую картину статического состояния хозяйства, или другими словами, картину статики хозяйства.

Происходящие в хозяйстве отдельные операции и процессы, естественно, отражаются на имущественном положении этого хозяйства; такое отражение операций и хозяйственных процессов на имущественном положении хозяйства заключается в том, что каждая отдельная операция и каждый отдельный хозяй-

ственный процесс вызывает те или иные видоизменения в отдельных частях актива или пассива баланса. В самом деле, при наличии баланса, указанного в таблице 4-й, и в том случае, если бы в хозяйстве имела место покупка товаров за наличные деньги, на сумму 1.200 руб., общая стоимость товаров хозяйства выразилась бы в сумме 5.992 рубля, наличность денежных средств, показанная под рубрикой „касса“, также изменилась бы и выразилась бы в сумме 1.300 рублей; само собою разумеется, что после выполнения приведенной выше операции общая совокупность актива и пассива хозяйства станет отличной от той, которая показана в таблице 4-й; в результате баланс изменится и примет вид, указанный в таблице 5-й.

ТАБЛИЦА № 5.

Баланс на 5 октября 19..... г.

АКТИВ				ПАССИВ			
1.	Движимое имущ.	975	—	1.	Векселя выдан.	10.000	—
2.	Векселя получен.	8.000	—	2.	Кредиторы	14 000	—
3.	Должники	20.000	—	3.	Чистый капитал	12.267	—
4.	Товары	5.992	—				
5.	Касса	1.300	—				
		36.267	—			36.267	—

Состояние какого бы то ни было явления, при котором данное явление рассматривается со всеми процессами, внутри его происходящими, носит название динамического состояния данного явления или, другими словами, динамики этого явления. По отношению к хозяйству надлежит указать, что совокупность отдельных операций и отдельных процессов, совершающихся в данном хозяйстве, является динамикой этого хозяйства. Отдельные операции и хозяйственные процессы отражаются, как выше было указано, на балансе хозяйства, при чем это отражение заключается в том, что после каждой отдельной операции представляется возможным составить новый баланс, отличный от предыдущего; совершенно ясно, что ряд балансов,

составленных после каждой отдельной операции хозяйства, может и должен дать картину тех хозяйственных процессов, которые совершаются внутри данного хозяйства. Таким образом, при помощи балансов представляется возможность выявить совокупность операций и хозяйственных процессов, выполняемых в хозяйстве, другими словами, выявить динамику хозяйства.

Объектом счетоведения, как науки об учете хозяйственной деятельности, является совокупность операций и отдельных хозяйственных процессов того или другого предприятия или хозяйства; но, как было указано выше, вся совокупность операций и отдельных хозяйственных процессов полностью отражается в балансе и может быть установлена при помощи баланса этого хозяйства; таким образом, баланс можно рассматривать как графическое изображение не только совокупности имущественных средств хозяйства, но и всех процессов, выполняемых в хозяйстве; следовательно, поскольку объектом счетоведения является хозяйственная деятельность и поскольку эта деятельность целиком и полностью отражается в балансе, постольку сам баланс может рассматриваться как объект счетоведения и как совокупность данных, подлежащих дальнейшему изучению со стороны счетоведения. С точки зрения счетоводства, как прикладного знания, баланс также является объектом наблюдения и изучения, так как цель практического счетоводства состоит в том, чтобы выяснять и фиксировать все изменения, происходящие в отдельных частях актива и пассива баланса и тем самым получать необходимые данные для составления картины хода и развития каждого в отдельности процесса, выполняемого в хозяйстве.

§ 7. Разложение балансов, счета. При помощи баланса, как было указано выше представляется возможность давать картину как статики, так и динамики хозяйства. Баланс, как средство иметь картину статики хозяйства, является вполне пригодным; но для того, чтобы получить картину динамики хозяйства, необходимо после каждой отдельной операции, выполненной в хозяйстве, составлять новый баланс; теоретически такой метод работы является вполне возможным, но на практике такой метод работы неизбежно должен встретить целый ряд технических затруднений. Дело в том, что каждая отдельная операция,

совершенная в хозяйстве, вызывает изменения только в некоторых частях актива и пассива баланса; следовательно, если после выполнения какой-либо операции составлять новый баланс, то это свелось бы к тому, что пришлось бы из предыдущего баланса переписывать все данные, изменяя только данные тех элементов актива или пассива, по отношению к которым выполненная операция произвела те или иные изменения; далее, количество операций, выполняемых в хозяйстве, является часто весьма значительным, а потому технически невозможно после каждой отдельной операции составлять новый баланс; наконец, основной целью счетоводства является то, чтобы дать картину того или иного процесса, выполненного в данном хозяйстве; получить представление о каком-либо хозяйственном процессе при помощи отдельных балансов представляется возможным только таким путем, при котором ряд отдельных балансов рассматривался бы одновременно, так как только путем сопоставления цифровых данных отдельных балансов представляется возможным установить характер изменения тех или иных элементов актива и пассива, а тем самым выяснить сущность тех хозяйственных процессов, которые вызвали установленные балансом изменения актива или пассива. Само собою разумеется, что такой метод изучения динамики хозяйства, при помощи рассмотрения ряда балансов в последовательном порядке, является практически нецелесообразным, а потому практика счетоводства была поставлена в необходимость применить для изучения динамики хозяйства иные методы работы. Сущность этих методов состоит в том, что для выявления картины отдельных хозяйственных процессов необходимо и достаточно следить за изменением каждой отдельной части актива и пассива баланса. В целях практической целесообразности, все изменения каждой отдельной части актива или пассива баланса записываются в особых таблицах, при чем в таблице, отведенной для записи изменений какой-либо части актива или пассива баланса, отмечаются изменения только этой части. Таблица, на которой отмечаются изменения какой-либо определенной части актива или пассива баланса, называется счетом.

Счета открываются для записей изменений отдельных частей актива и пассива баланса; поэтому баланс своим содержа-

нием дает точное указание на то, какие именно счета являются необходимыми для записи в них изменений отдельных частей актива или пассива; при помощи счетов баланс как бы разлагается на его составные части, что дает основание к тому, что счета являются таблицами, полученными в результате разложения баланса.

При помощи счетов отмечаются изменения каждой отдельной части актива и пассива баланса; для этой цели необходимо прежде всего выяснить, на какую часть актива или пассива оказала влияние та или иная операция, выполненная в хозяйстве, и уже после этого записать операцию в соответствующий счет; таким образом, при помощи счетов представляется возможным распределить операции по их принадлежности к определенным частям актива или пассива хозяйства: распределение тех или иных фактов на группы по определенным признакам есть метод классификации; следовательно, при помощи счетов в практическом счетоводстве имеет применение метод классификации, путем распределения выполняемых в хозяйстве операций по их принадлежности к определенным частям актива и пассива баланса.

§ 8. Виды и формы счетов. Счетом называется таблица, в которой систематически записываются изменения отдельных частей актива и пассива баланса. При записи изменений частей актива и пассива баланса необходимо организовать работу так, чтобы данные отдельных счетов представлялись бы наиболее наглядными и удобообозримыми. Для этой цели счет, как единая таблица, вертикальной чертой делится на части на одной из которых записываются операции, увеличивающие данную часть актива или пассива, на другой стороне отмечаются операции, уменьшающие ту же часть актива или пассива. В счетах, открываемых для записей изменений отдельных частей актива, увеличения этих частей записываются на левой стороне счета, носящей название дебета; уменьшения частей актива записываются на правой стороне счета, носящей название кредита. В счетах, открываемых для записей изменений отдельных частей пассива, увеличения этих частей отмечаются в кредите, а уменьшения этих же частей записываются в дебете счета. Таким образом, счет, как определенная таблица, получает

двустороннюю форму, в дебете и кредите которой соответственно записываются увеличения и уменьшения подлежащих частей актива и пассива баланса.

С точки зрения содержания счета делятся на: а) вещные или материальные, б) личные и в) результатные. Вещными или материальными счетами называются такие, в которых записываются изменения материальных благ хозяйства; примером вещных счетов являются такие, как счет кассы, счет товаров, счет движимого имущества, счет недвижимого имущества и проч.; к личным счетам относятся такие в которых записываются изменения прав и обязательств хозяйства, как, напр., счет дебиторов, счет полученных векселей, счет кредиторов, счет выданных векселей и друг.; результатными счетами называются такие, в которых отмечаются причины увеличения или уменьшения вложенного в хозяйство капитала собственника этого хозяйства; отсюда результатными счетами могут явиться такие, как счет торговых расходов, счет процентов, счет комиссии, счет аренды и проч.

С точки зрения содержания счета делятся также на: а) общие или коллективные и б) частные или индивидуальные. Общими или коллективными счетами называются такие, которые служат для записи изменений определенной группы каких-либо однородных благ; так, например, счет товаров является счетом общим или коллективным, так как он служит для записи изменений всех товаров, находящихся в хозяйстве; счет дебиторов и счет кредиторов также являются счетами общими или коллективными, так как в этих счетах отмечаются изменения хозяйственных отношений данного предприятия со всей группой дебиторов или кредиторов. Частными или индивидуальными счетами называются такие, в которых записываются изменения какого-либо отдельного вида или сорта хозяйственных благ; так, например, счет муки, счет ржи, счет овса являются частными счетами отдельных сортов товаров; если Иванов, Петров и Сидоров являются отдельными дебиторами хозяйства, то счет Иванова, счет Сидорова суть частные индивидуальные счета, служащие для записи изменений в отношениях хозяйства к этим именно лицам.

Соотношение между общими и частными счетами таково, что сумма данных определенной группы частных счетов всегда равняется данным общего счета, объединяющего все эти частные счета; так, например, если в хозяйстве имеются такие товары, как сукно, трико, драп, то счет сукна, счет трико, счет драпа являются частными счетами; счет товаров, как таблица, содержащая в себе запись изменений сукна, трико и драпа, является общим счетом; итог записей, содержащихся в счете сукна, счете драпа и счете трико, всегда должен быть равен итогу записей, содержащихся в счете товаров. Отсюда частные или индивидуальные счета можно рассматривать, как составные части определенного общего счета, полученные в результате разложения этого общего счета; в свою очередь, общий счет можно рассматривать как результат суммирования отдельных частных индивидуальных счетов.

С точки зрения порядка производства записей по счетам, счета делятся на: а) счета описательной формы и б) счета синоптической формы; счетами описательной формы называются такие, в которых сильно развита повествовательная часть записей, то-есть записи выполняются возможно более подробно, с указанием всех деталей; счетами синоптической формы называются такие, в которых повествовательная часть записей либо вовсе отсутствует, либо сводится к минимуму; в счетах синоптической формы часто все записи сводятся к указанию даты совершения операции и суммы по операции.

§ 9. Закон двойственности. Основной целью записей по счетам является составление ясной и точной картины всех тех изменений, которые имеют место по отношению к определенным частям актива и пассива хозяйства. Для того, чтобы записи были бы вполне ясны и точны, необходимо выполнять записи с соблюдением двух условий, а именно: а) записи должны быть верными и б) записи должны отличаться полнотой.

Верность записей состоит в том, чтобы отмечать записываемые операции и факты без искажения действительности; для этой цели необходимо совершенно точно и ясно записать и отметить то, что имело место в действительности, не искажая тех фактов, которыми определяется выполненная хозяйством операция. Свойство полноты записей состоит в том, чтобы при

ТАБЛИЦА № 6.
А. Счет описательной формы.

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
Октябрь 15	Продано Вам по счету № 675 товаров . . .	1.547	25
	Провоз товаров за Ваш счет	13	50
Ноябрь 14	Выдано Вам наличными сроком на 6 месяцев из 6% годовых . . .	1.560	75
		1.000	—
		560	75
		1.560	75

Б. Счет синоптической формы.

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
Октябрь 10	Счету касса	1.200	—
" 15	" выданных векс.	800	—
" 25	" кредиторов	1.500	—
" 30	" кредиторов	2.500	—
Октябрь 16	Счет Дебиторов	—	1.400
" 20	" Касса	—	600
" 27	" Получен. векселей	—	850

записи операций отмечать все те влияния, которые оказала выполненная операция на отдельные части актива или пассива хозяйства.

Рассматривая какую угодно операцию хозяйства, нетрудно установить, что каждая без исключения операция хозяйства всегда оказывает двойное влияние на имущество того хозяйства, в котором она совершилась; с одной стороны, каждая без исключения операция всегда оказывает на какую-либо часть актива или пассива хозяйства положительное влияние, с другой стороны, та же операция оказывает на другую часть актива или пассива того же хозяйства отрицательное влияние. Если рассматривать отдельные части актива хозяйства, то положительным влиянием на эти части можно считать увеличение этих частей; так, например, если увеличивается наличность кассы в хозяйстве, или увеличивается наличность товаров, движимого имущества, или, наконец, увеличиваются права требования хозяйства к его дебиторам, то все это можно рассматривать как нечто благоприятное для хозяйства, как какое-то положительное влияние выполненной хозяйством операции; уменьшение кассовой наличности, уменьшение запасов товаров, запаса материалов, уменьшение прав требования к третьим лицам,— все это можно рассматривать как неблагоприятные для хозяйства факторы, как какое-то отрицательное влияние выполненных в хозяйстве операций. По отношению к частям пассива необходимо указать, что увеличение этих частей можно рассматривать как благоприятный для хозяйства фактор; так, например, увеличение обязательств по отношению к кредиторам, является благоприятным для хозяйства обстоятельством, отрицательным результатом выполненной хозяйством операции. Особое место занимает та часть пассива, в которой указывается вложенный собственником в хозяйство капитал; капитал собственника рассматривается как часть пассива, исходя из того соображения, что хозяйство является юридическим лицом, отличным от личности предпринимателя; рассматривая хозяйство, как юридическое лицо, нетрудно установить, что капитал, вложенный предпринимателем в хозяйство, является обязательством хозяйства перед предпринимателем; поэтому, увеличение капитала, вложенного в хозяйство, является фактором, благоприятным для пред-

принимателя, но с точки зрения хозяйства такое увеличение капитала есть увеличение его обязательств, а потому увеличение предпринимательского капитала является с точки зрения хозяйства отрицательным влиянием какой бы то ни было операции, выполненной этим хозяйством. Таким образом, нетрудно установить, что увеличение какой бы то ни было части пассива, включая в состав пассива и предпринимательский капитал, всегда является отрицательным влиянием какой-либо операции на имущественное положение хозяйства. Путем рассуждений, указанных выше, нетрудно установить, что уменьшение какой бы то ни было части пассива, можно рассматривать, как благоприятное влияние какой-либо операции на имущество хозяйства; в самом деле, уменьшение обязательств хозяйства к его кредиторам, равно как и уменьшение обязательств хозяйства к его собственнику, являются положительным влиянием какой-либо операции на имущество хозяйства. В частности, говоря о капитале, необходимо отметить, что с точки зрения предпринимателя уменьшение вложенного в хозяйство капитала является неблагоприятным для предпринимателя фактором, с точки же зрения хозяйства уменьшение этого же капитала является вместе с тем уменьшением обязательств хозяйства к его собственнику, а потому может быть рассматриваемо, как фактор, благоприятный для хозяйства.

Выше было указано, что каждая без исключения операция всегда производит в одно и то же время и положительное и отрицательное влияние на имущество хозяйства; для доказательства этого положения представляется возможным строить свои рассуждения индуктивным методом, рассматривая ряд отдельных операций. Предположим, что хозяйство приобретает за наличные деньги движимое имущество; в этом случае кассовая наличность хозяйства уменьшается, наличность же движимого имущества увеличивается; таким образом, при покупке имущества за наличные деньги имеет место положительное влияние выполненной операции по отношению к движимому имуществу и отрицательное влияние ее же по отношению к кассовой наличности. Допустим, что в хозяйстве произошла операция по продаже товаров за наличные деньги; в этом случае увеличивается запас кассовой наличности и уменьшается запас това-

ров; операция произвела положительное влияние на запас кассовой наличности и отрицательное влияние на запас товаров. Предположим, что хозяйство уплатило одному из своих кредиторов некоторую сумму денег; при выполнении этой операции обязательства хозяйства по отношению к его кредиторам уменьшаются, что является положительным влиянием операции на расчеты хозяйства с его кредиторами; при той же операции кассовая наличность хозяйства уменьшается и такое уменьшение кассовой наличности можно рассматривать, как отрицательное влияние данной операции на запас наличных денег в хозяйстве. Допустим, что хозяйство выполнило операцию по уплате вознаграждения своим служащим; такие операции, при которых хозяйство выдает некоторые ценности и взамен выданных ценностей не получает других материальных ценностей и не приобретает прав требований к третьим лицам, являются для хозяйства убытком; обратно — такие операции, при которых хозяйство получает определенные ценности или приобретает права требования к третьим лицам и не выдает других ценностей и не берет на себя обязательств по отношению к другим лицам, являются для хозяйства прибылью; прибыль и убыток являются факторами, отражающимися на размере вложенного в хозяйство капитала; при наличности прибыли капитал увеличивается, при наличности убытка капитал уменьшается. С точки зрения предпринимателя прибыль является фактором, вполне благоприятным, но с точки зрения хозяйства прибыль повышает размер вложенного в хозяйство капитала, а следовательно, повышает сумму обязательств хозяйства перед предпринимателем; убыток для предпринимателя является неблагоприятным обстоятельством, но с точки зрения хозяйства убыток понижает размер обязательств хозяйства перед предпринимателем, а потому является положительным влиянием выполненной в этом хозяйстве операции.

Исходя из изложенных выше соображений относительно природы убытков и прибылей, рассмотрим несколько операций, по записи операций, дающих убыток или прибыль, в частности, операцию по выдаче вознаграждения служащим хозяйства. Выдавая вознаграждение своим служащим, хозяйство должно отметить эту операцию, как убыток; при выдаче вознаграждения

служащим уменьшается кассовая наличность хозяйства и в то же самое время уменьшается обязательство хозяйства перед предпринимателем; таким образом, операция по выдаче вознаграждения служащим также оказывает двойное влияние на имущественное положение хозяйства: по отношению к кассовой наличности влияние этой операции является отрицательным, по отношению к расчетам хозяйства с его собственником влияние этой же операции является положительным. Допустим, что хозяйство получило вознаграждение за отданный им в ссуду капитал; такое вознаграждение носит название процентного вознаграждения за пользование капиталом. Операция по получению процентов за отданный в пользование капитал является операцией, приносящей прибыль для предпринимателя; при получении процентов имеет место двойное влияние выполненной операции на имущественное положение хозяйства; с одной стороны, кассовая наличность увеличивается, что представляет собою положительное влияние данной операции; с другой стороны, прибыль увеличивает капитал предпринимателя и, следовательно, увеличивает обязательства хозяйства перед его собственником; это есть отрицательное влияние той же операции.

Изложенных выше примеров достаточно для того, чтобы от отдельных частных случаев перейти к общему выводу и установить нижеследующее положение, одинаково применимое ко всем без исключения операциям хозяйства: каждая без исключения операция хозяйства всегда оказывает в одно и то же время на отдельные части актива и пассива хозяйства двойного рода влияние, положительное и отрицательное. Свойство операции оказывать двойного рода влияние на имущество хозяйств является универсальным свойством всех без исключения хозяйственных операций, не знающим никаких исключений; такое положение, которое является универсальным и не имеет исключений, носит название закона; отсюда указанное выше свойство хозяйственных операций может быть названо законом; этот закон является основным в теории счетоведения и носит название закона двойственности.

Не следует думать, что закон двойственности является законом, единственно имеющим место в счетоведении; закон

двойственности является универсальным законом, как закон противоположения, применяемый и в иных научных дисциплинах. В счетоведении закон двойственности выявляется наиболее ярко, что объясняется необходимостью для счетоведения возможно большей полноты в освещении изучаемых фактов и явлений; требование полноты в изучении отдельных фактов и явлений хозяйственной деятельности ставит в необходимость использования закона двойственности во всем его объеме, так как закон двойственности дает возможность полностью и всесторонне изучить те факты и те явления, из суммы которых составляет хозяйственная деятельность предприятия; так, при выяснении имущественного положения хозяйства, другими словами, при составлении инвентаря, уже был применен принцип двойственности, как принцип, в силу которого все имущество хозяйства рассматривалось с двойкой точки зрения, с точки зрения его наличности и с точки зрения источников его происхождения; то же требование полноты обязывает к тому, чтобы при рассмотрении отдельных операций также применять закон двойственности и всесторонне выявлять то влияние, которое какая бы то ни была операция оказывает на имущество хозяйства.

§ 10. **Метод** Счета обычно имеют двустороннюю форму, двойной при чем на дебет и на кредит счетов соответственно записи. записывается увеличение или уменьшение той или иной части актива или пассива хозяйства. В силу закона двойственности одна и та же операция оказывает положительное и отрицательное влияние на имущество хозяйства. Опираясь на изложенное выше соображение, нетрудно установить практические методы производства записей по отдельным счетам. Необходимо еще раз отметить, что положительные влияния каких бы то ни было операций на отдельные части актива должны быть отмечены в дебете счетов соответствующих частей актива, так как увеличение активных частей хозяйства является положительным влиянием операций на эти части; уменьшение активных частей является отрицательным влиянием выполненных хозяйством операций, а потому должно быть отмечено в кредите соответствующих частей актива; по отношению к пассиву увеличение отдельных его частей рассматривается как неблагоприятное, отрицательное влияние выполненных опе-

раций и должно быть отмечено в кредите соответствующей части пассива; уменьшение какой-либо части пассива есть положительный результат выполненных хозяйством операций и должно быть отмечено в дебете счета этой части пассива.

Исходя из указанных выше соображений, нетрудно установить, что каждая без исключения операция должна быть одновременно записана в дебет и кредит счетов отдельных частей актива и пассива хозяйства; такой прием записей, при котором каждая без исключения операция должна быть отмечена одновременно в дебет и кредит отдельных счетов, носит название метода двойной записи. По отношению к методу двойной записи необходимо указать, что он является лишь практическим приемом, логически вытекающим из сущности закона двойственности; метод двойной записи есть следствие из закона двойственности. В русской счетной литературе очень часто метод двойной записи носит название закона, именуемого в отдельных случаях законом двойной записи, либо законом двойного счета, либо иным наименованием. В этом случае мы имеем дело с характерным фактом, в силу которого часто смешивают причину со следствием и следствие часто принимают за причину; рассуждая методом смешения причины со следствием, можно было бы формулировать закон земного притяжения хотя бы таким положением, в силу которого чайный стакан, свалившийся со стола, непременно падает на пол, а не на потолок; факт падения чайного стакана со стола на пол является следствием закона земного притяжения точно так же как метод двойной записи является следствием закона двойственности, а не самим законом.

Для объяснения способа записи операций по методу двойной записи, необходимо рассмотреть несколько практических примеров; при рассмотрении этих примеров вполне достаточно представить образцы схематической записи по счетам отдельных частей актива и пассива. Для этой цели каждый в отдельности счет может быть представлен небольшой таблицей, разделенной в вертикальном направлении на две части, дебет и кредит (таблица № 7).

1) Получено от кредитора в долг 100.000 руб.; эта операция производит двойное влияние за имущество хозяйства; с од-

ной стороны, кассовая наличность увеличивается от 0 до 100.000 р., что представляет собою положительное влияние этой операции и должно быть отмечено в дебет счета кассы; с другой стороны, эта же операция увеличивает обязательства хозяйства по отношению к его кредиторам, повышая эти обязательства от нуля до 100.000 руб.; в этом заключается отрицательное влияние операции, каковое должно быть отмечено в кредит счета кредиторов (запись № 1).

ТАБЛИЦА № 7.

Счет Кассы.		Счет Кредиторов.		Счет Товаров.	
Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
(1) 100.000	20.000 (2)	(7) 80.000	100.000 (1)	(2) 20.000	10.000 (3)
(3) 10.000	80.000 (7)	(9) 50.000	50.000 (4)	(4) 50.000	30.000 (5)
(6) 200.000	3.000 (11)				15.000 (12)
(8) 20.000	20.000 (13)				
(12) 15.000	15.000 (14)				
(15) 3.000					
Счет Дебиторов.		Сч. Капитала.		Сч. Выд. векселей.	
Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
(5) 30.000	20.000 (8)		200.000 (6)	(13) 20.000	50.000 (9)
	5.000 (10)				
Сч. Получ. векс.		Сч. Аренды.		Сч. Жалования.	
Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
(10) 5.000	3.000 (15)	(11) 3.000		(14) 15.000	

2) Куплен товар и заплачены деньги в сумме 20.000 руб., запас товаров увеличивается, повышаясь от 0 до 20.000 руб., в чем и состоит положительное влияние рассматриваемой операции; запас наличных денег уменьшается на 20.000 рублей, в чем и состоит отрицательное влияние операции на имущество хозяйства; положительное влияние операции отмечается в дебете счета товаров, отрицательное влияние записывается в кредит счета кассы (запись № 2).

3) Продан товар и получены деньги в сумме 10.000 руб.; при выполнении этой операции имеет место положительное влияние на запас кассовой наличности и отрицательное влияние на запас товаров; операция должна быть записана в дебет счета кассы и в кредит счета товаров (запись № 3).

4) Получен товар от кредитора на 50.000 руб., деньги за товар не уплачены; здесь имеют место положительное влияние операции на запас товаров и отрицательное влияние той же операции на расчеты хозяйства с его кредиторами (запись № 4).

5) Продан товар в кредит на 30.000 руб., деньги не получены; операция имеет положительное влияние, увеличивая права требования хозяйства к его дебиторам, и должна быть записана на дебет счета дебиторов; отрицательное влияние операции выражается в форме уменьшения запасов товара и отмечается на кредите счета товаров (запись № 5).

6) Получено от собственника и внесено в кассу 200.000 р.; операция увеличивает запас денежной наличности и отмечается в дебете счета кассы (положительное влияние); та же операция увеличивает обязательства хозяйства перед его собственником, повышая эти обязательства от нуля до 200.000 руб.; для записи расчетов между хозяйством и его собственником открывается особый счет, который обычно носит название счета капитала (основного, оборотного, капитала погашения, запасного и т. д.); операция должна быть записана в кредит счета капитала (отрицательное влияние) (запись № 6).

7) Уплачено кредитору 80.000 руб.; здесь имеет место уменьшение обязательств хозяйства по отношению к его кредиторам (положительное влияние) и уменьшение кассовой наличности (отрицательное влияние); операция должна быть записана в дебет счета кредиторов и в кредит счета кассы (запись № 7).

8) Получено от дебитора 20.000 руб.; операция имеет своим следствием увеличение кассовой наличности (положительное влияние) и уменьшение прав требований по отношению к дебиторам (отрицательное влияние); операция записывается в дебет счета кассы и в кредит счета дебиторов (запись № 8).

9) Выдан вексель кредитору на 50.000 руб.; в результате выполненной операции уменьшаются обязательства хозяйства по отношению к кредиторам по открытым счетам (положительное влияние) и увеличиваются обязательства по выданным векселям; для учета обязательств по выданным векселям открывается счет выданных векселей; операция записывается в дебет счета кредиторов и в кредит счета выданных векселей (запись № 9).

10) Получен вексель от дебитора на 5.000 руб.; права требования к дебиторам уменьшаются (отрицательное влияние); права требования на основании векселей увеличиваются (положительное влияние); для учета прав хозяйства по полученным векселям открывается счет полученных векселей; операция записывается в дебет счета полученных векселей и в кредит счета дебиторов (запись № 10).

11) Уплачено за аренду помещения 3.000 руб.; кассовая наличность уменьшается (отрицательное влияние), обязательства хозяйства перед его собственником также уменьшаются (положительное влияние); операция по уплате за аренду помещения, являясь убытком для собственника, уменьшает вложенный собственником в хозяйство капитал, а потому должна быть записана в кредит счета кассы и в дебет счета капитала. Попутно необходимо указать, что запись всякого рода операций, являющихся прибылью или убытком, на счет капитала представляется вполне правильной, но практически нецелесообразной. Дело в том, что по счету капитала записывается полная сумма внесенного предпринимателем в хозяйство капитала; если по этому же счету записывать все изменения чистого капитала, происходящие вследствие убытков и прибылей, то на основании записей по счету капитала представится весьма затруднительным определить размер первоначально внесенного капитала; в целях практической целесообразности применяются такие приемы записей, при которых для каждой отдельной причины убытков и прибы-

лей открываются особые счета, называемые, как выше было указано, результатными; запись по этим счетам производится таким же порядком, как по счету капитала, так как результатные счета только временно заменяют собою счет капитала. В том случае, если операция приносит убыток, вложенный в хозяйство капитал предпринимателя уменьшается, а, следовательно, уменьшаются и обязательства хозяйства перед собственником; следовательно, всякого рода убытки должны быть отмечены в дебете счета капитала; но, так как результатные счета заменяют собою счет капитала, то убытки записываются в дебет соответствующих результатных счетов. Аналогичные рассуждения можно применить для объяснения порядка записей прибылей; прибыли увеличивают вложенный в предприятие капитал и должны быть записаны в кредит счета капитала; результатные счета заменяют счет капитала, а потому прибыли в результатных счетах должны быть записаны в кредит.

Обращаясь к рассмотрению порядка записей указанной выше операции по уплате аренды, необходимо отметить, что для записи расходов по уплате аренды нужно открыть особый счет аренды; операция по уплате аренды должна быть записана в дебет счета аренды и в кредит счета кассы (запись № 11).

12) Продан товар и получены деньги 15.000 руб.; запись производится порядком, указанным в п. 3 (запись № 12).

13) Уплачено по выданным векселям 20 000 руб.; в результате этой операции уменьшается кассовая наличность (отрицательное влияние) и уменьшаются обязательства по векселям (положительное влияние); запись производится в дебет счета выданных векселей и в кредит счета кассы (запись № 13).

14) Уплачено жалование рабочим и служащим 15.000 руб., кассовая наличность уменьшается (отрицательное влияние) уменьшаются также обязательства хозяйства перед его собственником (положительное влияние); для записи расходов по уплате жалования открывается особый результатный счет жалования и запись производится в дебет счета жалования (убыток) и в кредит счета кассы (запись № 14).

15) Получено по векселю 3.000 руб.; кассовая наличность увеличивается (положительное влияние), права хозяйства, под-

твержденные векселями, уменьшаются (отрицательное влияние); операция записывается в дебет счета кассы, в кредит счета полученных векселей (запись № 15).

Метод двойной записи по счетам является следствием закона двойственности; исходя из закона двойственности, устанавливается тот порядок записи по счетам, который носит название метода двойной записи; таким образом, при пользовании методом двойной записи исходят из определенного общего положения (закон двойственности) и устанавливают способ записи каждой отдельной операции; такой порядок рассуждений, при котором исходят из определенного общего положения, и делают из него выводы применительно к каждому отдельному частному случаю, носит название дедуктивного метода; таким образом, пользование методом двойной записи является в то же самое время применением дедуктивного метода при разрешении отдельных вопросов, входящих в сферу ведения счетоводства.

§ 11. Проведенный баланс. Закон двойственности и вытекающий из этого закона метод двойной записи имеет чрезвычайно важное значение в практике счетоводства. В самом деле, задачей практического счетоводства, как указано было выше является представление управляющему органу точных и верных сведений, касающихся деятельности определенного хозяйства но при выполнении какой бы то ни было работы, в том числе и счетной работы, всегда возможны ошибки; само собой разумеется, что при наличности ошибок все данные и выводы практического счетоводства не будут иметь никакой цены, и пользоваться этими данными безусловно невозможно; поэтому представляется необходимым установить такие приемы работы, при помощи которых можно было бы проверить все данные счетоводства, вскрыть имеющиеся в них ошибки и удостовериться в правильности этих данных. Закон двойственности и метод двойной записи являются полезными именно потому, что при помощи этого закона и этого метода есть полная возможность проверить правильность записей по счетам и вскрыть вкравшиеся в эти записи ошибки. В самом деле, на основании метода двойной записи каждая цифра по той или иной операции непременно записывается в два разные счета,

при чем в один счет эта цифра записывается в дебет, в другой счет та же цифра заносится в кредит. Если сложить все цифры, записанные в дебет всех счетов, получится какой-то итог; если сложить цифры, записанные в кредит всех счетов, получится итог, равный итогу цифр дебета; это происходит потому, что складывая цифры, записанные в дебет, и цифры, записанные в кредит всех счетов, мы в сущности складываем одни и те же цифры, изменяя только порядок слагаемых; но, как известно из арифметики, от порядка слагаемых сумма не меняется, а потому совершенно естественно, что итог дебета всех счетов должен быть обязательно равным итогу кредита тех же счетов. Если в результате сложения сумм дебета и сумм кредита получатся разные итоги, то это означает, что записи были произведены неправильно и что необходимо выяснить ошибку и ее исправить.

Проверка правильности записи по счетам производится путем составления особой ведомости, называемой проверочным балансом (таблица № 8).

ТАБЛИЦА № 8.

Проверочный баланс.

Название счетов.	Оборот.		Сальдо.	
	Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
Счет Кассы	348.000	— 138.000	— 210.000	—
„ Кредиторов	130.000	— 150.000	—	— 20.000
„ Товаров	70.000	— 55.000	— 15.000	—
„ Дебиторов	30.000	— 25.000	— 5.000	—
„ Капитала	—	— 200.000	—	— 200.000
„ Выданных векселей	20.000	— 50.000	—	— 30.000
„ Получ. векселей	5.000	— 3.000	— 2.000	—
„ Аренды	3.000	—	— 3.000	—
„ Жалованья	15.000	—	— 15.000	—
	621.000	— 621.000	— 250.000	— 250.000

Как видно из таблицы № 8, внешняя форма проверочного баланса состоит в том, что в проверочном балансе вписываются все счета и по отношению к каждому счету записывается итог его записей по дебету и по кредиту; итог записей по дебету и по кредиту какого-либо счета носит название оборота этого счета. Сведения об обороте по какому-либо счету и по всем счетам в целом представляются весьма важными для суждения о характере деятельности хозяйства; в самом деле, размер оборота по какому-либо счету свидетельствует о степени развития хозяйственного процесса с теми именно ценностями, которые учитываются по данному счету; отсюда сопоставление данных оборота отдельных счетов может дать достаточно точную картину того направления, которое имеет место в работе данного хозяйства; так, например, из таблицы № 8 видно, что то хозяйство, операции которого учитывались по счетам, указанным в таблице № 7, выполняло свои операции преимущественно в кредит, так как сумма оборота по счету кредиторов является весьма значительной, как равным образом и сумма оборота по счету выданных векселей; операции по продаже товаров также в значительной мере выполнялись в кредит, причем хозяйство не обеспечивало векселями своих прав требования к дебиторам; это видно из того, что оборот по счету дебиторов является весьма значительным по сравнению с оборотом по счету полученных векселей. Из рассмотрения оборотов по отдельным счетам представляется возможность выяснить ряд иных вопросов хозяйственного порядка, представляющих интерес для управляющего органа этого хозяйства; так, например, из таблицы № 8 усматривается, что вложенный в хозяйство капитал равняется 200.000 руб., выполненные расходы определяются в сумме 18.000 руб. (аренда и жалованье), что представляет собою 9% к сумме вложенного в предприятие капитала; другими словами, проверочный баланс цифрами показанного в нем оборота по отдельным счетам может дать достаточный материал для суждения о характере работы хозяйства. Если цифры оборота дают возможность получить сведения о характере и объеме деятельности хозяйства, то этого еще недостаточно для суждения об успешности работы того же хозяйства; для последней цели является необходимым выявить

результат деятельности хозяйства с теми ценностями, для которых имеются особые счета; этот результат, с большим или меньшим приближением к действительности, может быть выявлен путем сравнения цифры по дебету и по кредиту каждого отдельного счета. По отношению к счетам материальных ценностей итог дебета этих счетов дает сведения о стоимости материальных благ, поступивших в хозяйство; итог кредита тех же счетов показывает стоимость материальных благ, выбывших из хозяйства; таким образом, разность между итогом дебета и итогом кредита покажет ценность и стоимость остатка тех материальных благ, для которых открыт данный счет; так, например, по счету кассы (таблица № 8) по дебету значится 348.000 руб., по кредиту значится 138.000 руб., остаток 210.000 руб. означает наличность денежных средств на момент составления проверочного баланса. Разность между итогом дебета и кредита, или между итогом кредита и дебета носит название сальдо; сальдо можно определить, как превышение итога записей на одной стороне счета над итогом записей на другой стороне того же счета; отсюда сальдо может быть как дебета, так и кредита. Сальдо по каждому отдельному счету в отдельных случаях совершенно точно, в некоторых случаях с некоторым приближением дает сведения о ценности и стоимости остатков материальных и нематериальных благ хозяйства; таким образом, цифры сальдо, вместе взятые, дают сведения о стоимости остатков материальных или нематериальных благ хозяйства, что дает основание уподобить общую сумму всех сальдо инвентарю; если инвентарь дает совершенно точную картину имущественного положения хозяйства, то сумма сальдо по каждому отдельному счету дает менее точную, но все же до известной степени правильную картину имущественного положения хозяйства; вот почему в проверочный баланс, помимо данных об обороте отдельных счетов, включаются также данные, касающиеся сальдо этих счетов (таблица № 8).

Все суммы как оборота, так и сальдо отдельных счетов подсчитываются в вертикальном направлении и внизу каждой отдельной графы проверочного баланса проставляется итог сумм, записанных в эту графу; итоги сумм оборота по дебету и по кредиту должны быть равны друг другу, по основаниям, изло-

женным выше; итоги сумм сальдо по каждому счету по дебету и по кредиту также должны быть равны друг другу, так как итог сумм дебета сальдо аналогичен итогу актива инвентаря, итог сумм кредита сальдо аналогичен итогу пассива инвентаря; так как итог актива инвентаря должен быть равен итогу пассива того же инвентаря, то отсюда вытекает необходимость равенства итога дебета сальдо и итога кредита сальдо.

ГЛАВА III

Учение о средствах счетоведения

§ 12. **Общее понятие о средствах счетоведения; счетные документы и книги.** Каждая научная работа должна всегда строиться по определенному плану; выполнение работы по определенному плану есть в то же самое время выполнение ее по определенным методам. Счетоведение и счетоводство при выполнении своей работы пользуются особыми средствами, являющимися характерными для этих дисциплин; совокупность разного рода приспособлений, при помощи которых выполняется счетная работа, носит название средств счетоведения. Основной характеристикой всякого рода средств счетоведения является то, что при помощи этих средств производится систематическая запись отдельных операций и иных фактов, характеризующих работу какого-либо хозяйства; систематическая запись операций, явлений и отдельных фактов деятельности хозяйства называется регистрацией этих операций, явлений и фактов; таким образом, общая совокупность средств счетоведения получает название регистрации.

Регистрация имеет целью установить наблюдение за всеми операциями и иными фактами и явлениями, выполняемыми хозяйством; с другой стороны, в задачу той же регистрации входит обработка полученных первичных материалов с целью представить управляющему органу в наглядном и удобообозримом виде общую картину работы хозяйства. Ввиду того, что регистрация преследует двоякого рода цели, общая совокупность средств счетоведения делится на две группы: а) счетные документы и б) счетные книги. Под счетными документами понимаются такие средства счетоведения, при помощи которых производится наблюдение и получаются сведения об отдельных операциях, фактах и явлениях работы хозяйства;

при помощи счетных документов представляется возможным иметь сведения о каких бы то ни было операциях и иных действиях, происходящих в хозяйстве и находящихся вне поля зрения органа, управляющего хозяйством; значение счетных документов состоит именно в том, что они не только являются актами, удостоверяющими выполнение той или иной операции, но и средством, при помощи которого возможно получить полные сведения об операциях, выполненных вне поля зрения управляющего органа хозяйства.

Счетными книгами называются такие средства выполнения счетной работы, при помощи которых систематизируются и приводятся в наглядную и удобообозримую форму все данные, заключающиеся в счетных документах. Цель и значение счетных книг состоит в том, что при помощи книг представляется возможным систематизировать данные отдельных счетных документов; такая систематизация производится путем классификации операций по их принадлежности к определенным хозяйственным процессам. Счетные документы, давая сведения об определенных хозяйственных операциях, отдельно взятых, можно рассматривать, как отчеты по каждой отдельной хозяйственной операции; счетные книги, систематизируя документы так, что из совокупности данных отдельных документов получается картина определенного хозяйственного процесса, являются отчетами по отдельным хозяйственным процессам; таким образом, существенным отличием счетных документов от счетных книг является то, что счетные документы являются отчетами по выполнению отдельных операций, рассматриваемых изолированно и независимо друг от друга; счетные книги суть такие средства счетоведения, при помощи которых получают отчеты об отдельных хозяйственных процессах, причем для получения отчета о каком-либо хозяйственном процессе необходимо получить сведения об операциях, принадлежащих к данному хозяйственному процессу и логически связанных друг с другом общей для данных операций целью; таким образом, счетные книги рассматривают операции в их полной зависимости друг от друга и тем самым действительно являются отчетами по отдельным хозяйственным процессам. Так как сведения о каком бы то ни было хозяйственном процессе можно получить только

путем систематизации данных об отдельных операциях, входящих в данный процесс, то отсюда следует, что все записи в счетных книгах могут выполняться только на основании соответствующих документов; запись в счетных книгах, выполненная не на основании какого-либо документа, должна рассматриваться как ничем не обоснованная и не заслуживающая никакого к ней доверия.

Счетным документом называется письменный акт, удостоверяющий выполнение какой-либо хозяйственной операции. Так как счетными документами удостоверяется выполнение определенной хозяйственной операции и оправдываются действия лиц, выполнивших эту операцию, то счетные документы часто носят название оправдательных документов. При пользовании счетными документами всегда нужно иметь в виду ту основную цель, которая ставится аппаратом, выполняющим счетную работу. Эта цель состоит в том, чтобы своевременно и с надлежащей полнотой получать сведения о всех операциях, фактах и иных действиях, совершающихся в хозяйстве. Для достижения основной цели пользования счетными документами необходимо принять ряд мер, при наличии которых счетный аппарат был бы обеспечен необходимыми ему документами; это тем более необходимо, что основной трудностью счетной работы является не выполнение записей по счетным книгам, а именно своевременное получение счетным аппаратом необходимых для последнего документов; весьма часто счетная работа страдает именно потому, что аппарат, выполняющий эту работу, не обеспечен своевременным и регулярным поступлением к нему документов; счетные книги могут питаться только счетными документами, а потому вопрос снабжения счетными документами является исключительно важным и требующим усиленного к себе внимания со стороны руководителей счетным органом.

Роль счетных документов аналогична роли статистических анкет; при помощи анкет статистик, сидя у себя в кабинете, получает все необходимые для него данные, являющиеся ответами на интересующие его вопросы; для этой цели статистические анкеты составляются так, что в них указываются интересующие статистика вопросы и дается место для ответа на эти

вопросы; составленные в соответствующей форме статистические анкеты выпускаются в пространство и получают обратно со всеми необходимыми для той или иной цели ответами. Счетные документы могут быть полностью уподоблены статистическим анкетам; руководитель счетного органа должен отдавать себе точный отчет в том, что именно, какие именно сведения он желает получить при помощи счетных документов; для каждой категории сведений на практике представляется необходимым разработать особую форму счетных документов, причем форма документов строится так, что в документе печатается определенный текст, представляющий собою как бы вопросы, ответы на которые ожидаются при помощи счетных документов; для того, чтобы получить необходимые для счетного органа сведения при помощи счетных документов, в печатном тексте этих документов оставляются пробелы, в которые и вписываются необходимые для счетоводства сведения. Таким образом, важнейшей задачей того, кто руководит всей счетной работой, является выработка практически целесообразных форм счетных документов; при выработке форм счетных документов необходимо всегда иметь в виду все те сведения, которые необходимы для счетоводства, и строить эти формы так, чтобы получить исчерпывающий материал относительно той или иной хозяйственной операции или того или иного действия, выполненного в хозяйстве. При составлении форм оправдательных документов надлежит иметь в виду, что в каждом документе должны иметь место следующие данные: а) дата составления документа, б) указание на тех лиц, которые принимали участие в выполнении удостоверенной документом операции, в) условия выполнения операции, г) краткая сущность операции, д) сумма операции и е) подпись лица, ответственного за правильность указанных в документе данных. Примером форм оправдательных документов могут служить формы расходных и приходных кассовых ордеров, формы счетов, чеков и т. д. (таблица № 9, 10, 11).

Второй задачей лица, ответственного за правильность выполнения всей счетной работы хозяйства, является принятие мер к тому, чтобы счетные документы во-время и регулярно поступали в счетный аппарат хозяйства. Регулярное и планомерное поступление счетных документов в счетный аппарат хозяйства

ФОРМА № 10.

СЧЕТ

Кому: Счетоводно-Финансовым Курсам Совета Съездов Промышленности, Торговли и Транспорта.

От Акц. О-ва «ГЛОБУС».

Москва, 5 октября 1924 года.

	Колич.	Цена.	Сумма.
Продаю и доставлено Вам:			
1. Бумаги линованной	5 ст.	7 —	35 —
2. Счеты конторские	100 шт.	3 —	300 —
3. Приборы письменные	3 „	5 —	15 —
4. Линейки конторские	100 „	— 20	20 —
Всего на сумму Рб.			370 —

Подписи:

ФОРМА № 11.

Счетоводно-Финансовые Курсы Совета Съездов
Промышленности, Торговли и Транспорта.

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ БАНК.

№.....

Рб.....

Кому

Дата „.....“ чис.....

.....мес. 192 г.

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ БАНК

№..... Рб.....

.....192...года. Прошу уплатить

пред'явителю сего

и списать сумму с моего текущего
счета.

является существенно важным условием правильной работы счетоводства хозяйства; самая организация счетного аппарата хозяйства может быть выполнена идеально, во главе счетного аппарата может стоять, в качестве руководителя, весьма знающее и опытное лицо, сотрудники счетного аппарата могут быть исключительно ценными и полезными работниками, но вся работа счетного аппарата может выполняться в высшей степени неправильно и несвоевременно как раз вследствие недостаточно правильного и несвоевременного поступления счетных документов. Имея в виду чрезвычайную важность вопроса о своевременном и регулярном поступлении счетных документов в счетный аппарат хозяйства, практика счетоводства выработала ряд мер к тому, чтобы обеспечить регулярное и планомерное получение счетным аппаратом всех необходимых последнему документов. Для этой цели обычно принято использовать те взаимоотношения, которые создаются между отдельными лицами, принимающими участие в работе хозяйства; эти взаимоотношения в большинстве случаев сводятся к противоположности интересов лиц, принимающих участие в совершении той или иной операции; такая противоположность характеризуется тем, что часто то, что выгодно одному, является невыгодным для другого; так, например, при выдаче денег постороннему лицу кассиру необходимо получить от последнего расписки в получении денег, тогда как получателю давать такую расписку совершенно невыгодно; поэтому никакого соглашения между отдельными лицами, от которых зависит составление или несоставление счетного документа, быть не может, и документ будет выполнен в той именно форме, в какой это предписывается распоряжением счетного аппарата хозяйства. Другим условием, которое можно использовать в целях обязательного составления счетных документов, является то, в силу которого каждый хранитель ценностей является ответственным за то количество находящихся на его ответственности предметов, которое установлено соответствующими документами; поэтому всякий документ об израсходовании предметов, находящихся на ответственности определенного лица, немедленно будет представлен в счетный аппарат, так как своевременное и аккуратное представление такого рода документов всецело в интересах хранителя ценностей. Одинаково

с указанными выше случаями, то лицо, которому поручено сдать те или иные ценности, непременно постарается получить оправдательный документ в том, что ценности им действительно сданы и приняты уполномоченным на то лицом.

Не останавливаясь на отдельных случаях использования взаимоотношений между людьми в целях установления своевременного и регулярного поступления документов, необходимо указать, что такое использование всецело зависит от искусства руководителя счетным аппаратом; руководитель счетным аппаратом должен внимательно познакомиться со структурой хозяйства, с теми отдельными частями, из которых состоит все хозяйство в целом; он должен внимательно изучить все операции, выполняемые каждой отдельной частью хозяйства, и точно установить взаимоотношения отдельных лиц при выполнении этих операций; далее он обязан выработать формы счетных документов и порядок их составления, точно определить, какие лица и какое именно участие должны принимать в составлении того или иного документа; наконец, на руководителя счетного аппарата возлагается установление пути движения счетных документов от места их составления до счетного аппарата; при установлении хода документов и их пути необходимо совершенно точно и ясно выяснить те инстанции, через которые будет проходить тот или иной документ, и принять меры к тому, чтобы количество этих инстанций было по возможности сокращено и чтобы при прохождении документа через необходимые инстанции не имели бы места задержки документа той или иной инстанцией. Установление правильного и разумного пути прохождения счетных документов от места составления до центра зависит всецело от знаний и искусства администратора, поэтому конкретных указаний по этому вопросу дать нельзя; все зависит от структуры хозяйства, характера выполняемых хозяйством операций и взаимоотношений как отдельных лиц, так и отдельных органов хозяйства; но после того, как установлены формы документов и твердо установлен порядок их составления и путь прохождения этих документов, надлежит зафиксировать все в форме особого наставления или инструкции о порядке составления и прохождения документов и придать этой инструкции обязательную силу для всех орга-

нов хозяйства; обязательная сила инструкции или наставления сообщается этим последним путем утверждения инструкции или наставления подлежащим высшим управляющим органом в хозяйстве; поэтому все вырабатываемые счетным аппаратом инструкции и наставления обязательно должны содержать в себе указания на формы документов, порядок составления, порядок их прохождения и должны непременно утверждаться к обязательному исполнению высшим управляющим органом хозяйства.

С точки зрения содержания, счетные документы делятся на: а) аналитические документы и б) синтетические документы. Аналитическим документом называется такой, который по существу является отчетом по выполнению одной какой-либо операции. Примером аналитического документа может служить кассовый ордер (форма № 9), чек (форма № 11) и счет (форма № 10).

Синтетическими документами называются такие, которые представляют собою перечень однородных аналитических документов; особенностью синтетических документов является то, что синтетические документы являются описями или перечнями непременно однородных документов; примером аналитических документов может служить опись расходных кассовых ордеров (форма № 12), опись выданных чеков (форма № 13) и друг. В практике счетоводства применяются как аналитические, так и синтетические счетные документы; цель применения документов аналитических и синтетических состоит в том, что в этом случае вполне достигаются цели контроля правильности счетных записей. При пользовании аналитическими и синтетическими документами вся работа должна быть организована так, чтобы одни лица, выполняющие записи, пользовались аналитическими документами, другие же — документами синтетическими. Так как каждый синтетический документ содержит в себе перечень определенного количества аналитических документов, то общий итог сумм синтетических документов должен быть равен итогу сумм, значащихся в документах аналитических. Отсюда следует, что денежные итоги записей, выполненных на основании аналитических документов, должны быть равны денежным суммам записей, выполненных на основании документов синтетических, чем и достигается цель контроля счетных записей.

ТАБЛИЦА № 12.

Опись расходных ордеров
за 15 октября 1924 г.

№№	Кому выдан.	За что.	Сумма.	Примечание.
722	Т-ву „Пайторг“	В уплату за товары	750	—
723	А. И. Ковалеву	Аванс на расходы	250	—
724	О-ву „Хлебопрод.“	По выдан. векселю	1.400	—

ТАБЛИЦА № 13.

Выписка из текущего счета Счетоводно-Финансовых Курсов
Совета С'ездов Пром., Торг. и Трансп.

Дата.	Получено.	Сумма.	Дата.	Выдано.	Сумма.
Окт. 15	Внесено	1.500	—	Окт. 20	По чеку № 155 200
„ 30	То же	1.800	—	Нояб. 12	„ „ № 156 750
Нояб. 15	То же	3.000	—	„ 30	„ „ № 157 600

§ 14. Счетные книги, их виды. Счетными книгами, как известно, называются такие средства счетоводства, при помощи которых получают отчеты об отдельных хозяйственных процессах. Счетные книги содержат в себе записи, подтвержденные подлежащими оправдательными документами, при чем при помощи счетных книг оправдательные счетные документы группируются в определенные совокупности, дающие в конечном результате картину выполнения того или иного хозяйственного процесса.

Счетные книги делятся на: а) аналитические, и б) синтетические. Аналитическими или вспомогательными счетными книгами называются такие, в которых ведутся записи,

дающие картину одного какого-либо хозяйственного процесса. Синтетическими счетными книгами называются такие, в которых содержатся записи, дающие в конечном результате картину всех процессов, выполняемых в хозяйстве.

Как аналитические, так и синтетические книги делятся на: а) хронологические и б) систематические. Хронологическими книгами, которые носят название журналов, называются такие, в которых все записываемые операции отмечаются в порядке последовательности по времени их совершения. Систематическими счетными книгами называются такие, в которых записываются операции после распределения их по отдельным хозяйственным процессам. Отличием хронологических книг от систематических является то, что в систематических книгах имеются отдельные счета, которые в конечном счете и дают картину хода и развития того или иного хозяйственного процесса; само собою разумеется, что при записи операций в тот или иной счет систематической книги самая запись производится в хронологической последовательности выполнения операций, относящихся к данному хозяйственному процессу. В хронологических книгах или журналах производится запись операций в хронологической последовательности их выполнения, хотя бы и относящихся к отдельным хозяйственным процессам; такого рода запись дает картину общего процесса деятельности хозяйства.

§ 15. Аналитические книги. Выше было указано, что аналитические книги делятся на хронологические и систематические. Из числа хронологических аналитических книг в практике счетоводства наиболее часто встречаются следующие, 1) кассовая книга, 2) вексельные книги, 3) срочная книга, 4) книга наложенных платежей и 5) книга имущества (движимого и недвижимого).

1. Кассовая книга. Кассовая книга или кассовый журнал служит для записей всех операций хозяйства с наличными деньгами; в эту книгу записываются исключительно операции, выполняемые с денежной наличностью, находящейся в кассе хозяйства; иногда в кассовую книгу записываются также операции с той денежной наличностью, которая находится на текущих счетах в банках, но это является совершенно

ТАБЛИЦА № 18.

С р о ч н а я к н и г а.
Месяц январь 192 г.

УПЛАТИТЬ		ПОЛУЧИТЬ									
Число.	Документ.	Кредитор.	Место платежа.	Сумма.	Отметка о платеже.	Число.	Документ.	Должник.	Место платежа.	Сумма.	Отметка о получении.
28	Вексель.	Вс. Текст. Сидд.	Здесь.	1.300	4	1	Вексель.	Пайторг.	Здесь.	2.000	—
16	"	Госторг.	"	1.800	25	2	"	Технокт.	Ленингр.	1.500	—

недвижимого имущества открывается обычно на ряд лет (форма № 21).

К числу аналитических книг систематического вида относятся следующие: 1) товарная книга, 2) ресконтро, 3) книга торговых расходов и проч.

ТАБЛИЦА № 19.

Книга наложенных платежей.

Дата.	Название товара.	Плательщик.	№ свидетельства.	Станция назначения.	Сумма.	Отметка о получении.

1. Товарная книга. Товарная книга служит для учета операций с отдельными сортами товаров. Товарная книга ведется по двусторонней форме; в ней для каждого отдельного сорта товаров открывается особый счет; на левую сторону счета (дебет) записывается приход товаров, на правую сторону (кредит)—расход товаров. При записи прихода и расхода товаров необходимо отмечать все характерные признаки той или иной операции товаров, как то: а) дату совершения операции, б) краткое описание операции, в) номер оправдательного документа, г) отличительный признак (марка) товара, д) количество товара, е) цену товара и ж) общую сумму по операции (форма № 22).

2. Ресконтро. Ресконтро или расчетной книгой называется такая, в которой производятся записи операций, влияющих на состояние расчетов хозяйства с его дебиторами и кредиторами. Иногда в отдельных хозяйствах имеются две книги ресконтро, одна для дебиторов и другая для кредиторов;

ТАБЛИЦА № 22.

Счет пшеницы Гарновки.

ДЕБЕТ		КРЕДИТ										
Дата.	От кого полу- чено.	Доку- мент.	Фабр. марка.	Колги- чество.	Цена.	Сумма.	Кому выдано.	Доку- мент.	Фабр. марка.	Колги- чество.	Цена.	Сумма.

ТАБЛИЦА № 23.

Счет Богородско-Щелковского Треста.

ДЕБЕТ		КРЕДИТ							
Дата.	Содержание оборота.	Доку- мент.	Частная сумма.	Общая сумма.	Дата.	Содержание записи.	Доку- мент.	Частная сумма.	Общая сумма.

контрагентам; все это заставляет особенно внимательно следить за размером того или иного вида торговых расходов и принимать меры к тому, чтобы или вовсе устранять определенные категории торговых расходов, или уменьшать размер расходов, неизбежных при нормальной работе в хозяйстве. Для записи торговых расходов ведется особая книга торговых расходов; в книге торговых расходов для каждого отдельного вида расходов открывается особый счет, в дебет которого записываются суммы произведенных расходов, в кредит — суммы, уменьшающие размер выполненных хозяйством расходов. В большинстве случаев записи по кредиту отдельных счетов являются весьма малочисленными, а потому отдельные счета, открываемые в книге торговых расходов, ведутся по односторонней форме (форма № 25).

ТАБЛИЦА № 24.

Счет Всероссийск. Текстильн. Синдиката.

Дата.	Содержание записи.	Оправ. докум.	Дебет.	Кредит.	Сальдо.

Книгу торговых расходов можно вести и по иной форме, несколько напоминающей реестровую форму; для этой цели вся площадь развернутого листа делится на ряд вертикальных колонн, в каждой из которых записываются суммы определенного вида торговых расходов; графа для текстовой части записи является общей для всех колонн, в которые записываются денежные суммы; таким образом, с точки зрения содержания графы для текста, такая форма книги торговых расходов является формой хронологической книги, вся же площадь листа, вправо от графы для текста, представляет собою форму систематическую; таким образом, книга торговых расходов, с записями по изложенной выше форме, является одновременно хронологической и систематической книгой (форма № 26).

ТАБЛИЦА № 25.

Книга торговых расходов:

Счет арендной платы.

Дата.	Содержание оборота.			Кредит.
	Документ.	Дебет.		

ТАБЛИЦА № 26.

Книга торговых расходов.

Дата.	Содержание записи.	Документ.	Жагопанье.	Разъем.	Суточные.	Отопление.	Свещение.	Почтовые.	Телеграфные.	Транспортные.	Ремонт.	Аренда.	Итого.	

§ 16. Синтетические книги.

Синтетическими книгами называются, как известно, такие, в которые производятся записи всех без исключения операций и хозяйственных процессов, выполняемых в данном хозяйстве; синтетические книги носят название основных. Синтетические или основные книги делятся на: а) хронологические и б) систематические; к числу хронологических книг относятся: 1) мемориал и 2) журнал; основной систематической книгой является главная книга.

1) Мемориал. Мемориалом или памятной книгой называется такая книга, в которой записываются все без исключения операции хозяйства в том порядке, в каком эти операции были совершены; мемориал или памятная книга иногда носит название дневника. Запись в мемориал совершается обычным повествовательным текстом на основании соответствующих оправдательных документов. Обычно запись в мемориал представляет собою краткое извлечение из подлежащего оправдательного документа, а потому в последнее время в практике счетной работы мемориал почти повсюду выходит из употребления и заменяется подлинными оправдательными документами; такая замена мемориала подлинными оправдательными документами достигается тем, что документы, свидетельствующие о выполненных операциях, подбираются в хронологическом порядке совершения самих операций и переплетаются, образуя особого рода книгу, по существу и представляющую собою мемориал. В том же случае, если мемориал в действительности имеется, записи в эту книгу производятся таким образом, что для каждого дня отводится особое место в мемориале; после записи операций, относящихся к данному дню, подсчитываются итоги всех записанных документов и таким образом в результате получается сумма оборота за каждый день особо (форма № 27).

2) Журнал. Одной из самых важных книг является журнал; назначение журнала двойное, а именно: а) журнал должен давать историю деятельности хозяйства за определенный период времени и б) журнал должен давать указания на порядок записей операций по счетам главной книги.

Так как журнал должен дать историю деятельности хозяйства за определенный период времени, то в журнале выполняется запись всех операций данного хозяйства в той последо-

ТАБЛИЦА № 27.

М е м о р и а л

Месяц октябрь 1924 года.

2.				
Получено от Акц. О-ва „Хлебопродукт“ счет № 675 на купленные у них товары	5.479	20		
Уплачено за доставку товаров	125	—	5.604	20
3.				
Продано Т-ву „Пайторг“, здесь по счету № 75 товаров, ср. уплаты 15 ян- варя б/г.	—	—	1.525	—
5.				
Получен от Кооператива „Солидар- ность“ вексель ср. 25 декабря с/г.	—	—	1.200	—
7.				
Выдан Акц. О-ву „Хлебопродукт“ век- сель сроком 15 марта б/г.	5.000	—		
Уплачено ему же наличными	400	—	5.400	—

вательности, в какой эти операции совершались в действительности; в этом отношении журнал является такой же хронологической книгой, как и мемориал. С другой стороны, журнал должен давать сведения о размере оборота хозяйства за тот или иной промежуток времени; для этой цели все суммы, записанные в журнал, подсчитываются сверху вниз и внизу страницы, во второй графе, проставляется полученный таким образом итог; в графе для текста на той строчке, на которой проставляется итог записей, пишется слово «перенос» или «транспорт»; в начале следующей страницы, на первой же строчке, снова повторяется слово «перенос» или «транспорт» и во вторую графу записывается итог предыдущей страницы; этот итог складывается со всеми суммами, записанными на вторую страницу, и внизу 2-ой страницы выводится новая сумма переноса, каковая сумма записывается в начале третьей страницы и присчитывается ко всем суммам, записанным на этой странице; таким образом, выводится итог внизу 3-й страницы, каковой итог представляет собою итог всех 3-х страниц и переносится на 4-ю страницу и т. д.; в результате представляется возможным получить итог записей какого угодно количества страниц журнала и, следовательно, получить в конечном счете итог оборота хозяйства за определенный период времени работы этого хозяйства.

При помощи указанных выше приемов журнал дает возможность получить полные сведения о характере работы хозяйства как с качественной стороны, так и со стороны количественной; качественная сторона работы хозяйства выясняется путем ознакомления с текстом записей в журнал; количественная сторона определяется посредством итога оборота хозяйства за интересующий хозяйство период времени его работы.

Для того, чтобы удобно было отмечать, на какие счета и на какую именно сторону каждого счета необходимо записать операцию, уже отмеченную в журнале, применяются различные способы; сущность этих способов состоит в том, что условными выражениями обозначают, в какие именно счета и на какую сторону каждого счета должна быть записана рассматриваемая операция. Наиболее употребительным способом такого условного обозначения является такой, при котором тот счет, в дебет

которого должна быть записана операция, показывается в именительном падеже; тот счет, в кредит которого должна быть записана та же операция, показывается в дательном падеже; так, например, если в журнале производится запись о том, что хозяйством куплены товары и уплачены наличные деньги, то такого рода операция должна быть записана на дебет счета товаров и на кредит счета кассы; условное обозначение того, что данная операция должна быть записана на дебет счета товаров и на кредит счета кассы, состоит в том, что в журнале пишут:

Счет Товаров:

Счету Кассы.

Обычно название дебетуемого счета проставляется на особой строке и ниже, на следующей строке, несколько отступая слева направо, записывается название кредитуемого счета. Эта часть записей в журнал, состоящая из названия дебетуемого и кредитуемого счетов, носит название журнальной формулы. После записи журнальной формулы пишется краткое содержание операции, при чем сущность операции излагается в возможно более сжатой форме, с обязательной ссылкой на соответствующий оправдательный документ; на той строчке, на которой заканчивается изложение пояснительной части записи, проставляется денежная сумма операции. В том случае, если при записи операции необходимо указать несколько денежных сумм, каждая сумма проставляется в первую графу журнала, последняя сумма подчеркивается только через первую графу и на той строчке, на которой значится последняя цифра, во второй графе записывается общий итог всех цифр, представленных в первой графе.

Журнальная запись производится таким порядком, что каждая отдельная запись отделяется от предыдущей цифрой, показывающей число месяца, когда выполнена операция; таким образом, журнальная запись состоит из следующих элементов: а) число месяца, б) формула, в) пояснительный текст и г) сумма; журнальная запись, состоящая из четырех указанных выше элементов, называется журнальной статьей.

Журнальные статьи делятся на: а) простые, б) сложные и в) сборные. Простой журнальной статьей называется такая, в которой указывается один дебетуемый счет и один кредитуемый счет (таблица № 28 статьи № 1,2).

В том случае, если в журнальной статье имеется один дебетуемый счет и несколько кредитуемых счетов или, наоборот, несколько дебетуемых счетов и один кредитуемый счет, журнальная статья называется сложной. При записи сложных статей по отношению к каждому дебетуемому счету, если их несколько, или по отношению к каждому кредитуемому счету, если их несколько, приводится соответствующее пояснение и проставляется в первой графе сумма, относящаяся к данному счету; во второй графе записывается общий итог этих сумм (форма № 28 статьи № 3 и 4).

Если в журнальной статье имеется несколько счетов дебетуемых и несколько счетов кредитуемых, то такая статья называется сборной. При записи сборной статьи на первой строчке указывается количество дебетуемых и кредитуемых счетов. После этого делается перечень дебетуемых счетов и по отношению к каждому записывается в первой графе относящаяся к каждому отдельному счету сумма; итог сумм дебетуемых счетов записывается в первой же графе; после этого записываются кредитуемые счета с соответствующими суммами в первой графе и итог сумм, записанных в первой графе, переносится во вторую графу; на основании закона двойственности общий итог сумм по дебетуемым счетам, разумеется, должен быть равен итогу сумм по счетам кредитуемым (форма № 28, запись № 5).

Все статьи журнала нумеруются в последовательном порядке, для чего в журнале имеется особая графа, обычно с левой стороны страницы; журнал ведется по односторонней форме, то-есть каждая страница журнала нумеруется особой цифрой.

3) Главная книга. Главная книга является книгой систематической записи всех операций хозяйства. Для систематической записи всех операций хозяйства в главной книге открываются коллективные счета, служащие для выявления деятельности хозяйства по основным его процессам. В зависимости от предполагаемого количества записей по счету для каждого от-

ТАБЛИЦА № 28.

Журнал

Месяц октябрь 1924 года.

1.	2.				
	Счет товаров				
	Счету Кредиторов				
	Получено по счету № 675 О-ва «Хлебо- продукт» товаров разных . . .		5.479	20	
2.	2.				
	Счет Товаров				
	Счету Кассы				
	Уплачено за провоз товаров		125	—	
3.	3.				
	2 дебитора				
	Счету Товаров				
	Счет Кассы		275	—	
	Получено от продажи товаров орд. № 154				
	Счет Дебиторов		570	—	845
	Продаи товар в кредит по счету № 125				
4.	7.				
	Счет Товаров				
	2 кредиторам				
	Счету Кассы		1.250	—	
	Уплачено за товар по орд. № 176 . .				
	Счету Выданных векселей				
	Выдан наш вексель № 14, ср. 15 дек. с/г.		750	—	2.000
5.	9.				
	2 дебитора—3 кредиторам				
	Счет Товаров				
	Куплен товар по счету № 674		1.520	—	
	Счет Движимого имущества				
	Куплено разное имущ. по счету № 675		480	—	
			2.000	—	
	Счету Кассы				
	Уплачено наличными		500	—	
	Счету Выданных векселей				
	Выдан наш вексель № 15, ср. 25 апр. 6/г.		1.000	—	
	Счету Кредиторов				
	Остаток долга продавцу		500	—	2.000
	Транспорт				10.449 20

дельного счета в главной книге отводятся несколько двойных страниц; сверху, посередине разворота книги, пишется название счета; страницы главной книги обязательно нумеруются. Согласно инструкции о порядке регистрации торговых книг, изданной на основании статьи 6 постановления Совнаркома СССР от 18 сентября 1923 года, п. 3, главная книга хозяйства должна обязательно иметь пронумерованные страницы, должна быть прошнурована и пропечатана на последней странице путем наложения сургучной подписи учреждения, регистрирующего книги; такими учреждениями, на которые возлагается регистрация торговых книг, являются Президиумы губисполкомов или Губернские Экономические Сопещания; на последней странице главной книги производится запись о выполненной регистрации; в этой записи указывается, сколько именно страниц находится в регистрируемой книге; регистрация является обязательной для главной книги и для ресконтро.

Записи по счетам главной книги производятся двумя способами: 1) описательным и 2) синоптическим. При выполнении записей описательным способом в главной книге указывается: а) дата записи, б) счет, корреспондирующий с тем, в который производится запись, в) краткое содержание операций и г) сумма по операциям (таблица № 29, счет товаров, счет кассы); при выполнении записи по счетам главной книги в особой графе счета главной книги записывается тот номер, под которым эта же операция отмечена в журнале. В журнале против названия соответствующего счета в особой графе проставляется та страница главной книги, на которой этот счет находится; таким образом, достигается возможность быстрых справок по главной книге на основании данных журнала и, обратно, возможность справок в журнале на основании данных главной книги.

В том случае, если записи по счетам главной книги производятся синоптическим способом, при записях указываются: а) дата записи, б) если запись производится на дебет какого-либо счета, то указание на тот счет, в кредит которого записывается эта же операция; обратно, если запись производится на кредит счета, то указание на тот счет, в дебет которого записывается эта операция и в) денежная сумма по операции (таблица 29, счет векселей выданных, счет кредиторов).

ТАБЛИЦА

1. Счет

			№ статьи		
Январь.	2	Счету Кредиторов. Получено от В. Т. С. товар по счету № 145	1	180	60
"	2	Счету Кассы. Уплачено за провоз товара по ордеру № 247	2	15	—

2. Счет

Январь.	4	Счету Товаров. Получено за товар по ордеру № 541	4	70	—
"	10	Счету Товаров. Получено от Синд. Швейи. Пром.	6	130	—

3. Счет Движимого

Январь.	3	Счету Кассы. Куплено за наличные равное движимое имущество по счету № 68	3	120	—
---------	---	---	---	-----	---

4. Счет Векселей

--	--	--	--	--	--

5. Счет

--	--	--	--	--	--

№ 29.

Товаров.

			№ статьи		
Январь.	*4	Счет Кассы. Продано за наличные по счету № 75 Пшеницы Гарновки	4	70	—
"	10	Счет Кассы.			
"	10	Получено от Синд. Шв. Промышлен. за Овес Экономический	6	130	—
"	10	Счет Дебиторов. Причитается к получению	6	350	—

Кассы.

Январь.	2	Счет Товаров. Уплачено за провоз товаров, ордер № 247	2	15	—
"	3	Счет Движимого имущества. Уплачено по счету № 68 за движи- мое имущество	3	120	—

имущества.

--	--	--	--	--	--

выданных.

Январь.	8	Счет Товаров	5	400	—
---------	---	------------------------	---	-----	---

Кредиторов.

Январь.	2	Счет Товаров	2	180	60
---------	---	------------------------	---	-----	----

Обычно, в течение месяца все суммы по счетам главной книги записываются только в первую графу; по истечении месяца общий итог сумм, записанных в первую графу, переносится во вторую графу; таким образом, во второй графе главной книги проставляются только месячные итоги, что в значительной степени облегчает подсчет всех цифровых данных главной книги. В том случае, если записи на одной странице счета заполняют всю площадь этой страницы, на другой же странице остается незаполненное место, цифры обеих страниц подсчитываются и полученные итоги проставляются внизу каждой страницы, при чем незаполненное записями место прочеркивается диагональной линией; после этого итоги правой и левой страницы переносятся на следующий разворот главной книги.

Работа каждого хозяйства обычно выполняется в течение неопределенного времени, продолжительность которого заранее предусмотреть невозможно; тем не менее, представляется необходимым периодически выяснять результаты деятельности хозяйства. Для удобства наблюдения за работой хозяйства и в целях получения возможности периодически выяснять результаты работы хозяйства за определенный промежуток времени, вся продолжительность работы существования хозяйства делится на части, называемые отчетными периодами. Отчетные периоды обычно устанавливаются продолжительностью в один год, при чем начало и конец отчетного периода может совпадать или не совпадать с началом и концом гражданского года. В настоящее время отчетный период русских государственных учреждений и предприятий установлен продолжительностью в один год, с 1 октября по 30 сентября следующего года включительно; на основании постановления Совета Труда и Обороны Союза ССР от 10 марта 1924 года все государственные предприятия, действующие на началах коммерческого расчета, обязаны составлять годовые балансы на 1 октября каждого года; таким образом, отчетный период государственных предприятий устанавливается продолжительностью в один год, и, следовательно, результат деятельности этих предприятий периодически выясняется за время с 1 октября по 30 сентября следующего года включительно. Для того, чтобы можно было наиболее точно выяснить результат работы хозяйства за отчет-

ный период, необходимо записи операций данного отчетного периода вести отдельно от записей операций других отчетных периодов; с этой целью для каждого отчетного периода организуется особый комплект счетных или бухгалтерских книг. Организовать или завести для каждого отчетного периода особый комплект счетных книг называется открыть книги для данного отчетного периода.

Вся работа по открытию книг состоит из нескольких отдельных операций, а именно: 1) составление инвентаря, 2) определение того, какие именно книги нужны и 3) собственно открытие книг, то-есть выполнение начальных записей в этих книгах.

1) Инвентарь, составляемый в начале каждого отчетного периода, выполняется способом, указанным выше (§ 4); при составлении инвентаря подробно описывается вся наличность имущества или иных ценностей хозяйства к началу отчетного периода, при чем принимаются те остатки ценностей, которые оказались в хозяйстве на первый день отчетного периода (в русских государственных хозяйствах на 1 октября каждого года); составленный к началу отчетного периода инвентарь далее представляется в форме баланса.

2) На основании инвентаря и баланса, составленных к началу отчетного периода, уже не трудно определить, какие именно счетные книги окажутся необходимыми для записи операций в течение предстоящего отчетного периода. Пользуясь данными инвентаря, устанавливают, какие именно аналитические книги необходимо завести для записи операций предстоящего отчетного периода. Допустим, что начальный инвентарь на 1 октября составлен в виде, представленном на таблице № 30; из обозрения этого инвентаря видно, что актив хозяйства состоит из кассы, движимого имущества, товаров, векселей полученных и должников; совершенно ясно, что в течение предстоящего отчетного периода в хозяйстве несомненно будут выполняться разного рода операции с наличными деньгами, а потому надлежит иметь для учета этих операций кассовую книгу; в том же хозяйстве будут выполняться разного рода операции с движимым имуществом и товарами, а потому необходимо завести особую книгу для записей операций с движимым имуществом и особую книгу для

ТАБЛИЦА № 30.

Инвентарь на 1 октября 19.....года.

АКТИВ.				
Касса.				
	Кассовая наличность на 1 октября 19.....года .	—	—	5.000 —
Движимое имущество.				
	Движимость по особой описи	—	—	1.000 —
Товары.				
1	Сорт А 1.200 едн. а Рб. 7. —	8.400	—	
2	Сорт Б 130 едн. а Рб. 25. —	3.250	—	11.650 —
Векселя полученные.				
1	Акц. О-во «Шерсть», ср. I/I б/г.	2.000	—	
2	Москуст. ср. 15, II б/г.	1.500	—	
3	Бабанин К. В., зд., ср. I/IV б/г.	500	—	4.000 —
Должники.				
1	Кооператив «Дружба»	2.000	—	
2	Акц. О-во «Пайторг»	3.000	—	5.000 —
				26.500 —
ПАССИВ.				
Векселя выданные.				
1	Бог.-Щелк. Трест, ср. I/XII с/г.	3.000	—	
5	Ковровский Трест, ср. 20/I б/г.	1.800	—	
7	Моссукино, ср. I/IV б/г.	200	—	5.000 —
Кредиторы.				
1	Серпуховской Трест	2.000	—	
2	Всер. Текст. Синд.	4.000	—	6.000 —
				11.000 —
				15.650 —
Чистый капитал.				26.650 —

записи операций с товарами; наконец, в активе инвентаря указаны полученные векселя и должники, следовательно, есть основание предполагать, что в предстоящем отчетном периоде, несомненно, произойдет ряд операций как с полученными векселями, так и по изменению расчетов хозяйства с его дебиторами; отсюда ясно, что необходимо иметь особую книгу полученных векселей и особое ресконтро дебиторов. Таким образом, на основании данных инвентаря нетрудно установить, что на предстоящий отчетный период необходимо завести кассовую книгу, книгу движимого имущества, товарную книгу, книгу полученных векселей и ресконтро дебиторов. Тот же инвентарь дает указание на те счета, которые должны быть открыты в товарной книге, так как в товарной книге открываются особые счета для каждого отдельного сорта товаров, указанных в инвентаре; точно так же на основании инвентаря нетрудно установить, какие счета должны быть открыты в ресконтро дебиторов, так как для каждого отдельного дебитора нужно открыть в ресконтро особый счет, именной же список дебиторов как раз имеется в активе инвентаря. Пассив инвентаря состоит из выданных векселей и кредиторов; в состав пассива же включен и чистый капитал хозяйства. На основании данных пассива инвентаря нетрудно установить, что для записей операций предстоящего отчетного периода необходимо иметь книгу выданных векселей и ресконтро кредиторов; на основании того же инвентаря представляется возможность установить, какие именно счета необходимо иметь в ресконтро кредиторов; для записей операций, относящихся к чистому капиталу, обычно пользуются книгой торговых расходов, так как эта книга дает сведения о всякого рода операциях по уменьшению чистого капитала, всякого же рода увеличение этого же капитала отмечается в особых результатных счетах в главной книге. Таким образом, представляется совершенно достаточным установить в инвентаре начальный размер капитала и особой книги для учета чистого капитала и всех изменений не заводить.

При производстве записей в отдельные аналитические книги, или, по принятому в практике счетоводства выражению, при открытии аналитических книг, остатки ценностей, показанных в

ТАБЛИ

ПРИХОД

Октябрь

Кас

Окт.	1.	Остаток на с/ч.					5000	—
------	----	-------------------------	--	--	--	--	------	---

ДЕБЕТ

Счет то

			Док.	Мар.	Колич.	Цена.	Сумма.	
Окт.	1	Остаток на с/ч.			1.200	7	8400	—

ДЕБЕТ

Счет то

			Док.	Мар.	Колич.	Цена.	Сумма.	
Окт.	1	Остаток на с/ч.			130	25	3.250	—

ДЕБЕТ

Счет Кооперати

Окт.	1	Остаток на с/ч.					2.000	—
------	---	-------------------------	--	--	--	--	-------	---

ДЕБЕТ

Счет Акционерного Об

Окт.	1	Остаток на с/ч.					3.000	—
------	---	-------------------------	--	--	--	--	-------	---

ДЕБЕТ

Счет Серпухов

--	--	--	--	--	--	--	--	--

ДЕБЕТ

Счет Всероссийского Тек

--	--	--	--	--	--	--	--	--

ЦА № 31.

са 192 г.



вара А.

КРЕДИТ

			Док.	Мар.	Колич.	Цена.	Сумма.	

вара Б.

КРЕДИТ

			Док.	Мар.	Колич.	Цена.	Сумма.	

ва «Дружба».

КРЕДИТ

--	--	--	--	--	--	--	--	--

щества «Пайторг».

КРЕДИТ

--	--	--	--	--	--	--	--	--

ского Треста.

КРЕДИТ

Окт.	1	Остаток на с/ч.					2.000	2
------	---	-------------------------	--	--	--	--	-------	---

стильного Синдиката.

КРЕДИТ

Окт.	1	Остаток на с/ч.					4.000	—
------	---	-------------------------	--	--	--	--	-------	---

активе инвентаря, записываются на дебет подлежащих книг или счетов, открытых в этих книгах; остатки, показанные в пассиве инвентаря, записываются на кредит соответствующих книг или открытых в этих книгах счетов (таблица № 31, кассовая книга, товарная книга, ресконтро).

Открытие синтетических книг, то-есть журнала и главной книги, производится тремя способами, а именно: а) при помощи счета баланса начинательного, б) при помощи счета капитала и в) посредством остатков.

При открытии синтетических книг необходимо прежде всего установить, какие именно счета должны иметь место в главной книге. При разрешении вопроса о том, какие счета надлежит открыть в главной книге, обычно пользуются балансом, составленным на основании инвентаря к началу отчетного периода; пользуясь балансом, открывают в главной книге счета под таким именно наименованием, под каким отдельные части актива и пассива значатся в балансе. Так, на основании инвентаря, представленного на таблице № 30, представляется возможным составить баланс (таблица № 32); теперь уже, на основании баланса, нетрудно установить, что в главной книге должны быть открыты следующие счета: счет кассы, счет движимого имущества, счет товаров, счет векселей полученных, счет дебиторов, счет векселей выданных, счет кредиторов и счет чистого капитала.

При открытии счетов при помощи счета баланса начинательного в главной книге открывается в дополнение к счетам, установленным на основании баланса, особый счет баланса начинательного. Для открытия счетов при помощи счета баланса начинательного в журнале составляются две сложные статьи, особо для актива и особо для пассива. Запись актива по инвентарю производится сложной статьей, в которой дебиторами показываются отдельные счета, открытые в главной книге для учета частей актива, и кредитором показывается счет баланса начинательного; таким образом, если пользоваться балансом, указанным на таблице № 32, то в журнале необходимо для записи актива составить следующую сложную статью:

ТАБЛИЦА № 32.
Баланс на 1 окт. 192.....года.

АКТИВ		ПАССИВ	
Касса	5.000	Векселя выданные	5.000
Движимое имущество	1.000	Кредиторы	6.000
Товары	11.650	Капитал	15.650
Векселя полученные	4.000		
Должники	5.000		
	26.650		26.650

5 дебиторов.

Счету Баланса начинательного	
Актив по инвентарю на 1 октября 19... года	
Счет Кассы	Рб. 5.000.—
» Движимого имущества »	1.000.—
» Товаров	» 11.650.—
» Векселей полученных »	4.000.—
» Дебиторов	» <u>5.000.—</u> Рб. 26.650.—

Для записей пассива в журнале составляется следующая сложная статья:

Счет Баланса начинательного	
3 кредиторам	
Пассив по инвентарю на 1 октября 19... года.	
Счету Выданных векселей	Рб. 5.000.—
» Кредиторов	» 6.000.—
» Капитала	» <u>15.650.—</u> Рб. 26.650.—

При открытии счетов при помощи счета капитала актив хозяйства записывается в дебет подлежащих счетов и в кредит счета капитала; пассив баланса, за исключением цифры чистого капитала, записывается в дебет счета капитала и в кредит подлежащих счетов; таким образом, при открытии счетов посредством счета капитала в журнале составляются две сложных статьи, а именно:

1) Для записи актива:

5 дебиторов	
Счету Капитала:	
Счет Кассы	Рб. 5.000.—
» Движимого имущества	» 1.000.—
» Товаров	» 11.650.—
» Векселей полученных	» 4.000.—
» Дебиторов	» <u>5.000.—</u> Рб. 26.650.—

2) Для записи пассива:

Счет Капитала	
2 кредиторам:	
Счету Выданных векселей	Рб. 5.000.—
» Кредиторов	» 6.000.— Рб. 11.000.—

При записи актива и пассива посредством счета капитала на кредитовой стороне счета капитала, открытого в главной книге, окажется итог актива баланса; на дебитовой стороне того же счета окажется итог пассива, за исключением суммы чистого капитала; таким образом, сальдо счета капитала главной книги как раз окажется равным сумме чистого капитала по балансу; тем не менее открытие счетов при помощи счета капитала представляет некоторые неудобства именно потому, что по счету капитала в главной книге размер чистого капитала не выражается в окончательной сумме, а может быть выяснен лишь путем сравнения итогов записей по дебету и по кредиту этого счета.

При открытии счетов посредством остатков в журнале составляется одна сборная статья; дебитуемыми счетами этой статьи показываются счета актива баланса и кредитуемыми—счета пассива баланса; таким образом, при записи остатков посредством остатков в журнале составляется одна сборная статья:

5 дебиторов—3 кредиторам	
Актив и пассив по инвентарю	
Счет Кассы	Рб. 5.000.—
» Движимого имущества	» 1.000.—
» Товаров	» 11.650.—
» Векселей полученных	» 4.000.—
» Дебиторов	» <u>5.000.—</u> Рб. 26.650.—

Счету Выданных векселей . . .	Рб. 5.000.—
„ Кредиторов	„ 6.000.—
„ Капитала	„ <u>15.650.—</u> Рб. 26.650.—

Открытие синтетических книг при помощи остатков является наиболее простым и правильным способом; при этом способе, прежде всего, устраняется необходимость открытия в главной книге лишнего счета, как это имеет место при открытии счетов при помощи счета баланса начинательного; далее, при открытии счетов остатками по счету капитала записывается сумма чистого капитала, чем этот способ выгодно отличается от способа открытия счетов при помощи счета капитала.

По счетам главной книги запись производится таким образом, что на дебет и на кредит каждого счета отмечается дата записи, ссылка на корреспондирующий счет и сумма (таблица № 33).

§ 18. Ведение книг. После того, как закончены записи по открытию аналитических и синтетических книг, в течение отчетного периода производятся текущим порядком записи операций, выполненных в этом периоде. Обычно в счетных работах по производству записей в книги принимает участие определенная группа лиц, под общим руководством бухгалтера хозяйства. Одним из условий правильного и своевременного выполнения текущих записей является правильное распределение работы между всеми сотрудниками счетного аппарата хозяйства; для этой цели менее квалифицированным сотрудникам обычно поручается ведение записей по аналитическим книгам, сотрудникам же высшей квалификации поручается ведение записей по синтетическим книгам. При распределении работы между сотрудниками, ведущими записи по аналитическим книгам, часто одному и тому же сотруднику поручается ведение нескольких книг; в этом случае необходимо наблюдать за тем, чтобы одному и тому же сотруднику было поручено ведение более или менее однородных книг; так, например, можно одному сотруднику поручить ведение ресконтро дебиторов, ресконтро кредиторов

и книги выданных и полученных векселей; другому сотруднику может быть поручено производство записей в кассовую книгу и в книгу или ресконтро открытых счетов в банке. Особенное внимание надлежит уделить вопросу о том, какому именно сотруднику следует поручить ведение записей в журнале; производство записей в журнале является наиболее сложной и ответственной работой, так как на основании записей в журнале производятся записи по счетам главной книги; следовательно, ошибка в записях по журналу неизбежно повлечет за собой ошибку в записях по счетам в главной книге; так как записи по счетам главной книги производятся для того, чтобы получить картину определенных хозяйственных процессов, то всякого рода ошибки в записях главной книги неизбежно искажают точную картину работы хозяйства, а потому руководствоваться такого рода записями не представляется возможным; отсюда следует, что всякого рода ошибки в журнале могут иметь чрезвычайно серьезные последствия и могут в значительной мере опорочить все данные счетной работы.

Практически вся работа по ведению книг сводится к тому, что на основании полученных счетным аппаратом документов выполняются те или иные отметки по отдельным книгам и по счетам, открытым в этих книгах. Часто применяется следующий порядок выполнения счетных работ; все полученные счетным аппаратом документы прежде всего поступают на просмотр руководителю счетного аппарата; руководитель счетного аппарата, при просмотре поступающих к нему документов, на каждом документе делает отметку о том, в какие книги операция должна быть записана и по каким счетам главной книги эта операция должна быть отмечена; после этого документы передаются лицам, ведущим записи по вспомогательным книгам; каждое лицо, ведущее записи по вспомогательным книгам, выполняет соответствующую отметку или запись в той книге, которая ему поручена, и о произведенной записи делает отметку на самом документе; после того, как на основании документов выполнены записи во все аналитические книги, самые документы передаются лицу, ведущему записи по журналу; на основании того же документа составляется подлежащая журнальная статья, о чем на оборотной стороне документа делается соответствующая

ТАБЛИ

Дебет		Счет					
Окт.	1	Счету Баланса начинательного	1	5.000	—		
Дебет		Счет Движимого					
Окт.	1	Счету Баланса начинательного	1	1.000	—		
Дебет		Счет					
Окт.	1	Счету Баланса начинательного	1	11.650	—		
Дебет		Счет Векселей					
Окт.	1	Счету Баланса начинательного	1	4.000	—		
Дебет		Счет					
Окт.	1	Счету Баланса начинательного	1	5.000	—		
Дебет		Счет Вексе					
Дебет		Счет					
Дебет		Счет					
Дебет		Счет Баланса					
Окт.	1	Счету Векселей выданных . . .	1	5.000	—		
		„ Кредиторов	1	6.000	—		
		„ Капитала	1	15.650	—		

ЦА № 33.

Кассы.		Кредит					
Имущества.		Кредит					
Товаров.		Кредит					
полученных.		Кредит					
Дебиторов.		Кредит					
лей выданных.		Кредит					
Окт.	1	Счет Баланса начинательного	1	5.000	—		
Кредиторов.		Кредит					
Окт.	1	Счет Баланса начинательного	1	6.000	—		
Капитала.		Кредит					
Окт.	1	Счет Баланса начинательного	1	11.650	—		
начинательного.		Кредит					
Окт.	1	Счет Кассы	1	5.000	—		
		„ Движимого имущества	1	1.000	—		
		„ Товаров	1	11.650	—		
		„ Векселей полученных	1	4.000	—		
		„ Дебиторов	1	5.000	—		

щая отметка, обычно путем указания номера журнальной статьи. После записи операции в журнал, документ, удостоверяющий эту операцию, передается руководителю счетного аппарата, который на основании имеющихся на документе отметок удостоверяется в том, что операция записана правильно и в те именно книги и на те именно счета, куда эта операция должна быть действительно записана. После просмотра руководителем счетного аппарата документов последние направляются в архив и хранятся там в установленном порядке.

В крупных хозяйствах, при наличности большого количества операций и документов, является физически невозможным производить в журнале записи на основании первичных документов; в этом случае в последнее время, в целях облегчения и ускорения счетных работ, применяется система так называемых мемориальных ордеров. Сущность этой системы состоит в том, что ряд однородных документов, подлежащих записи в одни и те же счета главной книги, объединяются в один синтетический документ, называемый мемориальным ордера; обычно мемориальные ордера составляются только для тех операций, которые выполняются без участия наличных денег, потому что такие именно операции в практике счетоводства носят название мемориальных операций. Часто мемориальные ордера составляются и на каждый отдельный первичный документ, если этот документ не имеет однородных ему в числе остальных документов, полученных за какой-нибудь определенный день. Мемориальные ордера имеют форму, указанную в таблице № 34; мемориальные ордера обычно составляются или самим руководителем счетного аппарата или кем-нибудь из ответственных сотрудников этого аппарата и обязательно подписываются лицом, составившим этот ордер, и руководителем или главным бухгалтером хозяйства. Полезность применения в практике мемориальных ордеров состоит в том, что: 1) система мемориальных ордеров в значительной степени ускоряет выполнение счетных работ и 2) система мемориальных ордеров дает возможность полного контроля бухгалтерских записей.

Ускорение производства счетных работ при помощи мемориальных ордеров состоит в том, что записи по аналитиче-

ским книгам производятся на основании подлинных первичных документов, записи же по журналу производятся на основании мемориальных ордеров; таким образом, тому, кто ведет записи по журналу, нет необходимости ожидать, пока к нему поступят подлинные первичные документы, чем и ускоряется выполнение счетных работ.

ТАБЛИЦА № 34.

Мемориальный ордер №

5 октября 1925 года.

Счет дебитор.	Стр. Гл. Кн.	Изложение операции.	Стр. Гл. Кн.	Счет кредитор.	Дебет.	Кредит.
Товаров .	17	Получен товар по счету № 675 от Акцион. О-ва „Хлебопродукт“.	15	Кредитор.	5.600 —	5.600 —
То же . .	17	Причисляется за провоз по счету О-ва „Транспорт“	15	То же . .	125 —	125 —

Подписи:

Возможность контроля при помощи системы мемориальных ордеров вытекает из того, что записи по аналитическим книгам производятся на основании первичных документов, записи же по журналу и по счетам главной книги производятся на основании мемориальных ордеров; так как итоги первичных документов обязательно должны равняться итогам денежных сумм мемориальных ордеров, то, следовательно, итоги записи по аналитическим книгам обязательно должны равняться итогам записей по журналу и по счетам главной книги. Это происходит потому, что каждая аналитическая книга непременно примыкает к определенному счету главной книги; записи по такой аналитической книге являются детализацией записей по тому счету главной книги, к которому примыкает данная аналитическая книга; так, например, товарная книга является книгой, в которой детализируются и развиваются записи, имеющиеся в счете товаров главной книги; поэтому, если записи в товар-

ной книге производятся на основании первичных оправдательных документов, записи же по счету товаров главной книги производятся на основании мемориальных ордеров, составленных по тем же первичным документам, то, естественно, итог записей по товарной книге всегда должен быть равным итогу записей по счету товаров главной книги.

§ 19. Проверка При выполнении записей по аналитическим и синтетическим книгам всегда могут иметь место ошибки, причиной которых является или небрежность сотрудников или их утомленность. Так как всякого рода ошибки в значительной степени искажают картину работы хозяйства, то необходимо периодически проверять записи по всем аналитическим и синтетическим книгам. Проверка записей, в целях выяснения допущенных ошибок, обычно производится не реже одного раза в месяц; практикой счетоводства выработаны особые приемы проверки синтетических и аналитических книг.

Для проверки синтетических книг (журнала и главной книги) составляется проверочный баланс счетов главной книги; проверочный баланс составляется по обычной форме, с указанием для каждого счета дебета и кредита его оборота и дебитового или кредитового сальдо.

Для проверки журнала подсчитываются все суммы, записанные в журнал с начала отчетного периода до последнего числа того месяца, к концу которого проверяются записи. После подсчета сумм, записанных в журнал, полученная путем подсчета сумма итога проставляется во второй графе журнала и повторяется прописью на первой свободной строчке журнала; оставшееся пустое место той страницы журнала, на которой записан итог, заполняется диагональной чертой. Итог журнала должен быть равен итогу дебета или, что все равно, итогу кредита проверочного баланса счетов главной книги; это происходит потому, что каждая цифра обязательно записывается в журнал, в дебет какого-либо счета главной книги и в кредит какого-либо иного счета той же главной книги; отсюда ясно, что итог журнала, итог дебета всех счетов главной книги и итог кредита счетов той же главной книги должны быть равны между собою. Подсчет журнала и проставление ежемесячного

итога журнальных записей носит название заключение журнала (табл. 35).

ТАБЛИЦА № 35.

Январь 19.....года.

	Перенос . . .			29.700	—
	31.				
58	Счет Векселей полученных	10			
	Счету Разных лиц	8			
	Получен от Серпуховского Треста вексель срочн. 25 марта с. г.			400	—
	31.				
59	Счет Жалованья служащим	13			
	Счету Кассы	1			
	Уплачено жалованье служащим за январь по ведомости № 26			200	—
	Итого . . .			30.300	—

Итого за январь месяц 19.....года тридцать тысяч триста рублей.

Бухгалтер (подпись).

Для проверки записей по аналитическим книгам для каждой из этих книг составляется особая ведомость, называемая оборотной ведомостью. Оборотные ведомости составляются по форме проверочного баланса; в оборотные ведомости выписываются данные по каждому счету, открытому в соответствующей аналитической книге. Само собою разумеется, что оборотные ведомости при подсчете всех записанных в них данных не могут показать того равенства итогов оборота по дебету и по кредиту и равенства итогов сальдо по дебету и кредиту, которое непременно должно иметь место в проверочном

балансе счетов главной книги; это происходит потому, что записи по аналитическим книгам производятся не методом двойной записи; каждая цифра операций, при записи этой цифры по соответствующей аналитической книге, записывается либо только в дебет, либо только в кредит подлежащего счета; поэтому при подсчете денежных сумм по всем счетам какой-либо аналитической книги не имеет места равенство итогов дебета и кредита всех счетов этой книги.

После составления оборотных ведомостей по всем аналитическим книгам производится проверка этих книг; проверка состоит в том, что итоги оборота и итоги сальдо оборотных ведомостей сравниваются с итогами подлежащих счетов проверочного баланса; так, например, для проверки товарной книги нужно сравнить итог оборота оборотной ведомости товарной книги с итогом оборота счета товаров главной книги (таблицы №№ 36 и 37).

ТАБЛИЦА № 36.

Проверочный баланс Главной Книги на 1 февраля 1914 г.

Стр. Гл. Книги.	Название счетов.	Оборот.		Сальдо.	
		Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
1	Счет Кассы	14.000	— 8.700	— 5.300	— —
4	„ Товаров	9.800	— 6.000	— 3.800	— —
7	„ Капитала	—	— 10.000	— —	— 10.000
8	„ Разных лиц	1.300	— 2.300	— 500	— 1.500
10	„ Векселей получен.	4.500	— 3.000	— 1.500	— —
11	„ Векселей выдан.	—	— 300	— —	— 3.000
12	„ Аренды помещен.	500	— —	— 500	— —
13	„ Жалованья служащ.	200	— —	— 200	— —
		30 300	— 30.300	— 11.800	— 11.800

ТАБЛИЦА № 37.

Оборотная ведомость товарной книги на 1 февраля 1914 г.

Стр. Гл. Книги.	Название счетов.	Оборот.		Сальдо.	
		Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
1	Счет Муки	2.000	— 1.500	— 500	— —
2	„ Сахара	3.800	— 3.000	— 800	— —
3	„ Кофе	3.000	— 1.500	— 1.500	— —
4	„ Чаю	1.000	— —	— 1.000	— —
		9.800	— 6.000	— 3.800	— —

Для проверки правильности записей по ресконтро необходимо составить оборотные ведомости ресконтро и сравнить итоги этих оборотных ведомостей с итогами счета дебиторов и счета кредиторов проверочного баланса главной книги (таблицы №№ 36 и 38).

ТАБЛИЦА № 38.

Оборотная Ведомость Ресконтро на 1 февраля 192 г.

	Название счетов.	Оборот.		Сальдо.	
		Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
1	Счет Всер. Текст. Сндик.	300	— 100	— 200	— —
2	„ Госторга	700	— 400	— 300	— —
3	„ Серпух. Треста	200	— 1.100	— —	— 900
4	„ Богор.-Щелк. Треста	100	— 700	— —	— 600
		1.300	— 2.300	— 500	— 1.500

По отношению к кассовой книге необходимо отметить, что для этой книги оборотная ведомость не составляется; проверка кассовой книги состоит в том, что подсчитываются итоги дебета и кредита этой книги и сравниваются с итогами оборота счета кассы проверочного баланса. Практикой установлен порядок ежемесячного заключения кассовой книги; в крупных хозяйствах заключение кассовой книги производится за более короткий промежуток времени, часто ежедневно. Заключение кассовой книги состоит в том, что подсчитываются итог дебета и итог кредита; после этого определяется сальдо дебета и производится фактический подсчет денег, хранящихся в кассе хозяйства. Если в записях кассовой книги нет никаких ошибок, то полученное сальдо сумм, записанных в кассовой книге, в точности равняется сумме наличных денег, хранящихся в кассе хозяйства. После проверки сальдо последнее записывается на странице кредита, после чего выводится новый итог дебета или кредита кассовой книги. Совершенно очевидно, что итоги дебета и кредита кассовой книги, полученные после записей на кредитовую сторону сальдо, должны быть равны друг другу; поэтому заключение кассовой книги носит название за баланси-рования этой книги (таблица № 39).

§ 20. Опреде-
ление резуль-
татов деятель-
ности хозяй-
ства.

По истечении каждого отчетного периода производится выяснение результатов работы хозяйства. Вся работа по определению результатов деятельности хозяйства распадается на отдельные части, а именно: 1) составление проверочного баланса, 2) составление проверочного инвентаря, 3) определение общих результатов по счетам главной книги и 4) определение частных результатов по счетам аналитических книг.

1) Составление проверочного баланса. Проверочный баланс счетов главной книги составляется обычным порядком; при составлении проверочного баланса необходимо наблюдать за тем, чтобы по счетам главной книги были записаны все без исключения операции за данный отчетный период.

2) Составление проверочного инвентаря. Проверочный инвентарь составляется обычным порядком, путем фактической описи всего имущества хозяйства, оказавшегося в наличности к концу отчетного периода. Проверочный инвентарь

составленный к концу отчетного периода, в то же самое время является начальным инвентарем для следующего отчетного периода.

При составлении проверочного инвентаря необходимо совершенно точно и определенно выяснить остатки по отдельным частям актива и пассива хозяйства; для этой цели составляется ряд ведомостей, указанных выше (§ 4), при чем в каждой ведомости показывается количество и стоимость материальных ценностей, оказавшихся в натуре в день составления ведомости. При составлении ведомости для движимого и недвижимого имущества принимается во внимание погашение этого имущества; погашение имущества производится в зависимости от степени изношенности этого имущества, но в пределах, установленных соответствующими распоряжениями и законодательными постановлениями; так, например, для государственных производственных предприятий приказом по В. С. Н. Х. от 3 мая 1923 года, № 303, погашение имущества производится в следующих размерах: а) для каменных построек и других капитальных сооружений от 3% до 5% с их инвентарной стоимости; б) для деревянных построек, машин и оборудования — от 5% до 10% их первоначальной стоимости и в) для прочего имущества — от 10% до 15% первоначальной его стоимости. Указанные выше проценты погашения имущества являются так называемыми годовыми процентами, а потому действительный процент погашения имущества определяется в зависимости от времени пользования этим имуществом; так, например, если погашение движимого имущества установлено в размере 12% годовых, и если этим имуществом хозяйство пользовалось в течение 6 месяцев, то погашение должно быть сделано в размере $(12 \times 6) : 12 = 6\%$.

Для точного определения остатков по расчетам с дебиторами и кредиторами хозяйства обычно применяется следующий прием: из каждого счета ресконтро дебиторов и кредиторов делаются выписки, то-есть составляется точная копия всех записей, имеющих в личном счете дебитора или кредитора; такого рода выписки посылаются каждому дебитору и кредитору хозяйства с просьбой проверить правильность их и удостоверить правильность определенного на основании записей сальдо личного счета; для проверки правильности выписок дается опреде-

ТАБЛИ

Январь

ПРИХОД.

Янв.	2	Остаток на с/ч.	—	—	8.000
"	8	Получено от продажи товара	25	—	3.000
"	20	Получено по векселю	26	—	3.000
— — 14.000					

ЦА № 39.

192.....г.

РАСХОД.

Янв.	2	Уплачено за товар по счету В. Т. С.	15	—	2.000
"	2	За провоз товара	16	—	50
"	5	Уплачено за аренду лавки	17	—	500
"	10	Выдано Месткому в долг	18	—	300
"	15	Уплачено за товар по счету Госторга.	19	—	3.000
"	20	Уплачено за провоз товара	20	—	50
"	20	Уплачено за страх. товара по квит. 075241	21	—	100
"	28	Уплачено за товар по счету Хлебопродукта	22	—	2.500
"	31	Выдано жалование служащим по вед. № 24	24	—	200
— — 8.700					
"	31	Остаток на 1 февраля с/г.	—	—	5.300
— — 14.000					

ленный срок, о чем и сообщается в письменном уведомлении соответствующему дебитору и кредитору, с указанием, что неполучение подтверждения к определенному сроку будет считаться хозяйством, как удостоверение правильности всей выписки и сальдо счета. После получения подтверждения от дебиторов и кредиторов хозяйства или по истечении обусловленного срока для ответа все сальдо личных счетов дебиторов и кредиторов вписывается в инвентарь.

При записи в инвентарь дебиторов хозяйства следует обращать особое внимание на степень вероятности получения от того или иного дебитора причитающейся в пользу хозяйства суммы; те дебиторы, по отношению к которым получение от них полностью причитающихся хозяйству сумм являются сомнительными, в инвентаре выделяются в особую группу сомнительных дебиторов; при записи сумм, следуемых к получению от сомнительных дебиторов, эти суммы показываются в размере наиболее вероятном к получению.

При составлении инвентаря следует иметь в виду, что некоторые расходы и доходы хозяйства могут быть выполнены или получены не только за истекший отчетный период, но также и за счет будущего отчетного периода; так, например, если отчетный период заканчивается 1 октября, сумма арендной платы может быть уплачена 1 сентября за 4 месяца вперед в размере 400 рублей; совершенно ясно, что из уплаченных 400 руб. на истекший отчетный период падает лишь 100 руб., остальные же 300 рублей являются расходами будущего отчетного периода; допустим, что хозяйство получило доход в форме процентов на отданный в ссуду капитал сроком с 1 июля по 1 января и что в пользу хозяйства поступила сумма процентов в размере 300 рублей; из этих 300 рублей часть, за время с 1 июля по 1 октября, является доходом истекшего отчетного периода, другая же часть, за время с 1 октября по 1 января, является доходом будущего отчетного периода.

Если при составлении проверочного инвентаря окажутся расходы и доходы будущего отчетного периода, то такие расходы и доходы помещаются в инвентарь; расходы показываются в активе инвентаря, доходы записываются в пассив инвентаря; в актив и пассив инвентаря записываются расходы и доходы в той сумме,

которая принадлежит будущему отчетному периоду; так, в приведенных выше случаях в активе инвентаря нужно записать расходы будущего отчетного периода в сумме 300 руб. и в пассив инвентаря необходимо записать доходы будущего отчетного периода в сумме $(300:6) \times 3 = 150$ руб.

Проверочный инвентарь заключается цифрой чистого капитала, выясненного на основании актива и пассива к концу отчетного периода.

3. Определение общих результатов. Общими результатами деятельности хозяйства называются те выводы, которые можно сделать на основании записей по счетам главной книги.

Выше (§ 11) было указано, что проверочный баланс не дает точных сведений об имущественном положении хозяйства на тот момент времени, когда он составлен; это происходит потому, что сальдо некоторых счетов главной книги не выражает точно стоимости остатков тех ценностей, для учета которых открыт данный счет. Такие счета, сальдо которых не дает точных сведений о стоимости остатка ценностей, называются смешанными счетами. Характерным признаком смешанного счета является то, что записи по дебету и по кредиту этого счета производятся по разной оценке, почему сальдо этого счета и не может дать точных сведений о стоимости остатка. Типичным смешанным счетом является счет товаров; очень часто счет товаров ведется таким образом, что на дебет этого счета записываются товары по покупной цене, на кредит этого же счета записываются товары по продажной цене; поэтому может быть такой случай, что при покупке 25 единиц товара по 4 руб. на дебет счета товаров будет записано 100 руб.; если продано 20 единиц товара по 5 руб., то на кредит счета товаров будет записано также 100 руб.; таким образом, на дебет и на кредит счета товаров будет записано по 100 руб. и, естественно, сальдо этого счета окажется равным нулю; следовательно, на основании записей по счету товаров можно было бы предположить, что никакого остатка товара в наличности не имеется, тогда как в действительности в наличности имеется 5 единиц товара по 4 рубля, всего на сумму 20 руб.

Наличность смешанных счетов приводит к тому, что суммы сальдо проверочного баланса не дают точных сведений об имущественном положении хозяйства. Чистыми счетами называются такие, сальдо которых в точности выражает стоимость остатка соответствующих частей актива и пассива хозяйства; к числу чистых счетов относятся такие, как счет кассы, счет полученных векселей, счет выданных векселей, счет дебиторов, счет кредиторов и других; сальдо чистых счетов проверочного баланса, несомненно, точно указывает стоимость остатка той или иной части актива или пассива хозяйства; но, благодаря наличности смешанных счетов, весь проверочный баланс в целом, конечно, не может дать точных указаний на имущественное положение хозяйства.

В конце отчетного периода необходимо сделать так, чтобы все счета явились чистыми счетами; для этой цели необходимо проделать операцию, которая носит название обращения смешанных счетов в чистые. Для обращения смешанного счета в чистый поступают следующим образом: определяют с природы остаток тех ценностей, для которых открыт данный смешанный счет; этот остаток оценивают по той цене, по которой была произведена оценка при записи в дебет смешанного счета; оцененный остаток записывается в кредит смешанного счета и после этого подсчитывают итог дебета и итог кредита смешанного счета. После записи остатка на кредитовую сторону смешанного счета данный смешанный счет превращается в чистый результатный счет; допустим, например, что на дебете счета товаров записана покупка 100 кил. товара по 4 руб., всего на сумму 400 руб.; на кредите счета товаров записана продажа 60 кил. по 5 руб., а всего на сумму 300 руб., остаток товаров равняется 40 кил. по 4 руб., а всего на сумму 160 руб.; записав остаток товаров на кредит счета товаров, получаем на дебете счета 400 руб. и на кредите счета 460 руб., что дает в результате превышение кредита над дебетом в сумме 60 руб.; эти 60 руб. являются прибылью от продажи товаров; в самом деле, было продано 60 кил. по 5 руб., купленных по 4 рубля., что составит прибыль по 1 рублю на кил., а всего, действительно, 60 руб. Таким образом, каждый смешанный счет может быть превращен в чистый результат-

ный счет путем записей остатков на кредит данного счета; после записи остатка на кредит смешанного счета последний превращается в чистый результатный счет, а потому, если после записи остатка получится сальдо дебета, то это означает, что хозяйство имеет убыток; если же после записи остатка окажется сальдо кредита, то это означает, что хозяйство получило прибыль.

Превращение смешанных счетов в результатные можно выполнить и иным способом; для этой цели достаточно взять сальдо смешанного счета из проверочного баланса и записать это сальдо в особую ведомость; затем сравнить сальдо проверочного баланса со стоимостью остатка ценностей, учитываемых по данному счету; если стоимость остатка окажется больше сальдо счета, то это означает прибыль; если стоимость остатка окажется менее сальдо проверочного баланса, то это означает убыток. В самом деле, в приведенном выше случае сальдо счета товаров равняется $(400 - 300) = 100$ руб., остаток же товаров равняется 160 руб., то-есть имеет место прибыль в сумме 60 руб. В чистых счетах сальдо счета всегда равняется стоимости остатка, а потому прибыли или убытка на чистом счете быть не может.

Определение общих результатов деятельности хозяйства производится при помощи особой ведомости, называемой ведомостью убытков и прибылей. Ведомость убытков и прибылей составляется по форме, указанной в таблице № 40; в ведомость убытков и прибылей записываются суммы сальдо из проверочного баланса (таблица № 41) по каждому отдельному счету, при чем сальдо дебета записывается в графу дебета остатков, а сальдо кредита записывается в графу кредита остатков; далее, на основании проверочного инвентаря (таб. № 42) в ведомость убытков и прибылей записывается стоимость остатков по каждому счету, при чем остатки актива записываются в ведомость в графу кредита остатков, остатки пассива записываются в графу дебета остатков; после этого производится сравнение сумм, записанных в графах дебета и кредита остатков и полученный результат записывается в соответствующей графе результатов.

ТАБЛИЦА № 40.

Ведомость убытков и прибылей
на 1 октября 1924 года.

Название счетов.	Остатки.		Результат.					
	Дебет.	Кредит.	Убыток.	Прибыль.				
Счет Кассы	3.609	50	3.609	50	—	—	—	—
„ Движимого имущества	650	—	625	—	25	—	—	—
„ Товаров	10.240	55	16.475	50	—	—	6.234	95
„ Дебиторов	2.500	—	2.500	—	—	—	—	—
„ Кредиторов	5.450	—	5 450	—	—	—	—	—
„ Сомнительных долгов	500	—	250	—	250	—	—	—
„ Векселей полученных	1.000	—	1.000	—	—	—	—	—
„ Векселей выданных	1.500	—	1.500	—	—	—	—	—
„ Аренды	400	—	200	—	200	—	—	—
„ Жалованья	800	—	100	—	700	—	—	—
Валовой убыток					1.175	—		
Валовая прибыль							6.234	95
Чистая прибыль					5.059	95		
Капитал на 1 октября 1923 г.	12.750	05			6.234	95	6.234	95
Прибыль за отчетный период	5.059	95						
Капитал на 1 октября 1924 г.		17.810	—					
	17.810	—	17.810	—				

Ведомость убытков и прибылей имеет весьма большое практическое значение, так как эта ведомость дает сведения о результате деятельности хозяйства по отдельным процессам работы этого хозяйства. Правильность составления этой ведомости проверяется следующим образом: определяется разность

сумм чистого капитала к началу и к концу отчетного периода и эта разность должна быть равна результату, выведенному из ведомости убытков и прибылей; другими словами, капитал к началу отчетного периода, плюс чистая прибыль по ведомости убытков и прибылей или минус чистый убыток по той же ведомости должен быть равен капиталу к концу отчетного периода.

ТАБЛИЦА № 41.

Проверочный баланс на 30 сентября 1924 года.

Название счетов.	Оборот.		Сальдо.					
	Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.				
Счет Кассы	10.629	30	7.019	80	3.609	50	—	—
„ Движимого имущества	650	—	—	—	650	—	—	—
„ Товаров	21.440	55	11.200	—	10.240	55	—	—
„ Дебиторов	15.650	—	13.150	—	2.500	—	—	—
„ Кредиторов	3.350	—	8.800	—	—	—	5.450	—
„ Сомнит. долгов	500	—	—	—	500	—	—	—
„ Векс. полученных	8.550	—	7.550	—	1.000	—	—	—
„ Вексел. выданных	8.200	—	9.700	—	—	—	1.500	—
„ Капитала	—	—	12.750	05	—	—	12.750	05
„ Аренды	400	—	—	—	400	—	—	—
„ Жалованья	800	—	—	—	800	—	—	—
	70.169	85	70.169	85	19.700	05	19.700	05

4. Определение частных результатов. Для определения частных результатов деятельности хозяйства пользуются данными записей аналитических книг. Для этой цели по каждой отдельной книге составляются оборотные ведомости указанным выше (§ 19) порядком; далее для каждой аналити-

ТАБЛИЦА № 42.
Инвентарь на 30 сентября 1924 года.

АКТИВ		ПАССИВ	
Касса.		Кредиторы.	
Наличные деньги на с/ч.	3.609 50	Поименный перечень кредиторов на сумму	5.450
Движимое имущество.		Векселя выданные.	
Движимость по особой описи	650	Подробный перечень выданных векселей, с указанием сроков	1.500
Списывается погашение	25	Капитал.	
Товары.		Чл. тый капитал на 1 окт. 1924 г.	17.810
Тов. А (так. то колич. по так. то цене)	12.750 50		
Товар Б (с указан. колич. и цены)	3.725		
Дебиторы.			
Поимен. переч. дебит. на сумму	2.500		
Сомнительные долги.			
Т-во «Оптовик» здесь	500		
Списывается в погашение 50%	250		
Векселя полученные.			
Подробный переч. векселей, с указанием ср. плат., всего на сумму	1.000		
Аренда.			
Аренда, уплаченная вперед.	200		
Жалованье.			
Жалованье, уплаченное вперед	100		
	24.760		24.760

ческой книги составляются ведомости убытков и прибылей; эти ведомости составляются порядком, аналогичным порядку составления ведомости убытков и прибылей по счетам главной книги (табл. № 43 и 44).

ТАБЛИЦА № 43.

Оборотная ведомость товарной книги.

	Название счетов.	Оборот.		Сальдо.	
		Дебет.	Кредит.	Дебет.	Кредит.
1	Счет Пшеницы Гарновки	19.000 55	9.100 —	9.900 55	— —
2	„ Овса Экономическ.	1.500 —	1.000 —	500 —	— —
3	„ Ржи	940 —	1.100 —	— —	160 —
		21.440 55	11.200 —	10.400 55	160 —

ТАБЛИЦА № 44.

Ведомость убытков и прибылей по товарной книге.

	Название товара.	Остатки.		Результат.	
		Дебет.	Кредит.	Убыток.	Прибыль.
1	Пшеница Гарновка	9.900 55	15.371 05	— —	5.470 50
2	Овес Экономический	500 —	1.104 45	— —	604 45
3	Рожь	— —	160 —	— —	160 —
		— —	— —	— —	6.234 95

Частные ведомости убытков и прибылей проверяются общей ведомостью по счетам главной книги; так, например, данные ведомостью убытков и прибылей по товарной книге проверяются путем сравнения этих данных с данными счета товаров ведомости убытков и прибылей главной книги (ср. табл. №№ 40 и 44).

Путем составления общей ведомости убытков и прибылей выясняются результаты хозяйственной деятельности в общих чертах; путем составления частных ведомостей эти результаты детализируются и выясняются более подробно; таким образом, работа по составлению общей и частных ведомостей убытков и прибылей является работой, выполненной с применением метода анализа.

§ 21. **Заклю-**
чение книг. В конце каждого отчетного периода все счетные книги заканчиваются; заканчивание счетных книг в конце отчетного периода носит название заключения книг. Заключение книг делается для того, чтобы рельефнее отделить один отчетный период от другого. Практикой выработаны особые способы заключения основных и вспомогательных книг.

1) **Заключение основных книг.** Заключение журнала в конце отчетного периода производится таким же порядком, как и по окончании каждого месяца, то-есть в конце отчетного периода выводится общий итог записей по журналу, этот итог повторяется прописью и скрепляется подписью бухгалтера хозяйства.

Заключение главной книги состоит из нескольких отдельных работ, а именно: 1) запись результатов деятельности хозяйства, 2) запись остатков, 3) формальное заключение счетов.

Запись результатов деятельности хозяйства производится на основании общей ведомости убытков и прибылей (табл. № 40). Для учета полученных хозяйством убытков и прибылей в главной книге открывается *счет убытков и прибылей*; в дебет этого счета записываются все полученные хозяйством убытки, в кредит—все прибыли. Для записи убытков и прибылей в журнале составляются две сложные статьи; так, например, пользуясь данными, указанными в таблице № 40, для записей убытков необходимо составить следующую статью:

Счет Убытков и прибылей

4 кредиторам

Убыток за 19... отчетный год

Счету Движимого имущества .	Рб.	25.—
» Сомнительных долгов	»	250.—
» Аренды	»	200.—
» Жалованья	»	100.—
	Рб.	1.175.—

Для записей полученных хозяйством прибылей составляется следующая статья:

Счет Товаров

Счету Убытков и Прибылей

Прибыль за 19... отчетный год Рб. 6.234.95

Сальдо счета убытков и прибылей покажет окончательный результат деятельности хозяйства. Если сальдо счета убытков и прибылей окажется кредитовым, то это сальдо означает собою чистую прибыль хозяйства. В единоличных хозяйствах чистая прибыль присоединяется к капиталу предприятия и записывается статьей:

Счет Убытков и Прибылей

Счету Капитала Рб. 5.059.95

В общественных и товарищеских хозяйствах чистая прибыль переносится на особый счет чистой прибыли; такой перенос записывается статьей:

Счет Убытков и Прибылей

Счету Чистой Прибыли . . . Рб. 5.059.95

В том случае, если сальдо счета убытков и прибылей окажется дебитовым, такое сальдо означает размер полученного хозяйством чистого убытка или дефицита. В единоличных хозяйствах дефицит записывается статьей:

Счет Капитала.

Счету Убытков и Прибылей

В общественных и товарищеских хозяйствах для учета дефицита открывается особый счет дефицита и дефицит записывается статьей:

Счет Дефицита

Счету Убытков и Прибылей

Запись остатков по счетам главной книги производится двумя способами: 1) посредством счета баланса заключительного, 2) посредством счета капитала и 3) посредством остат-

ков; при записи остатков пользуются данными проверочного инвентаря, представленного в форме баланса.

Для записи остатков при помощи счета баланса заключительного в журнале составляются две сложных статьи; так например, пользуясь данными инвентаря, показанного на таблице № 42, для записей актива нужно составить следующую статью:

Счет Баланса заключительного

8 кредиторам:

Актив на 1 октября 19... года.

Счету Кассы	Рб. 3.609.50
» Товаров	» 16.475.50
» Движимого имущества »	625.—
» Дебиторов	» 2.500.—
» Сомнительных долгов »	250.—
» Векселей полученных »	1.000.—
» Аренды	» 200.—
» Жалованья	» 100.— Рб. 24.760.—

Для записи пассива составляется следующая сложная статья:

3 дебитора

Счету Баланса заключительного

Пассив на 1 октября 19... года

Счет Кредиторов	Рб. 5.450.—
» Векселей выданных	» 1.500.—
» Капитала	» 17.810.— Рб. 24.760.—

Запись остатков при помощи счета капитала производится двумя сложными статьями:

А) Запись актива хозяйства

Счет Капитала

8 кредиторам

Актив на 1 октября 19... года

Счету Кассы	Рб. 3.609.50
» Товаров	» 16.475.50

» Движимого имущества »	625.—
» Дебиторов	» 2.500.—
» Сомнительных долгов »	250.—
» Векселей полученных »	1.000.—
» Аренды	» 200.—
» Жалованья	» 100.— Рб. 24.760.—

Б) Запись пассива хозяйства:

2 дебитора

Счету Капитала

Пассив на 1 октября 19... года.

Счет Кредиторов	Рб. 5.450
» Векселей выданных	» 1.500 Рб. 6.950.—

При записи остатков посредством сальдо составляется в журнале одна сборная статья:

3 дебитора — 8 кредиторам

Актив и пассив на 1 октября 19... года.

Счет Кредиторов	Рб. 5.450.—
» Выданных векселей	» 1.500.—
» Капитала	» 17.810.— Рб. 24.760.—

Счету Кассы Рб. 3.609.50

» Товаров	» 16.475.50
» Движимого имущества »	625.—
» Дебиторов	» 2.500.—
» Сомнительных долгов »	250 —
» Векселей полученных »	1.000.—
» Аренды	» 200.—
» Жалованья	» 100.— Рб. 24.760

Формальное заключение счетов главной книги состоит в том, что после записи результатов и остатков по каждому счету подсчитываются итоги отдельных страниц каждого счета и эти итоги проставляются на каждую страницу. После записи результатов и остатков итоги обеих страниц, дебета и кредита,

каждого счета становятся равными друг другу; проставление на каждой странице счета равных друг другу итогов носит название забалансирования счетов; забалансированные счета подчеркиваются по графе сумм двойной чертой (таблица № 45).

2) Заключение вспомогательных книг. Заключение вспомогательных книг состоит в том, что по каждому счету вспомогательной книги записывается результат и остаток этого счета; в том случае, если по какому-либо счету результатов не имеется, то по этому счету записываются только остатки; остатки актива по инвентарю записываются в кредит соответствующих книг или счетов; остатки пассива по инвентарю записываются в соответствующие книги или счета в дебет. После записей остатков в дебет или кредит подлежащих книг или счетов последние заключаются, то-есть на каждой странице счета выводятся одинаковые цифры итогов и подчеркиваются двойной чертой. В том случае, если по какому-либо счету окажется результат, этот результат записывается после того, как указанным выше порядком уже записаны остатки по счету; если результатом является прибыль, то эта прибыль записывается на дебет соответствующего счета вспомогательной книги, убыток записывается на кредит подлежащего счета. После записи остатков и результатов счета забалансировываются и итоги этих счетов подчеркиваются двойной чертой (табл. № 46 и 47).

§ 22. Составление годового отчета. Годовой отчет состоит из нескольких частей, а именно: 1) баланс хозяйства к началу отчетного периода, 2) баланс хозяйства к концу отчетного периода, 3) проверочный баланс счетов главной книги, 4) ряд таблиц состояния счетов главной книги, 5) подробный счет убытков и прибылей и 6) объяснительная записка к отчету.

Балансы к началу и к концу отчетного периода и проверочный баланс счетов главной книги составляются обычным порядком. Помещаемые в годовой отчет таблицы состояния отдельных счетов главной книги преследуют цель дать картину движения сумм по наиболее интересным счетам; поэтому в таких таблицах обычно помещаются сведения об остатках к началу и к концу отчетного периода и об оборотах по счету за весь отчетный период, при чем оборот по счету определяется в общих годовых итогах (табл. № 48).

ТАБЛИЦА № 45.

Счет Товаров.

ДЕБЕТ		КРЕДИТ	
Счету Баланса начального.		Счет Кассы.	
Остаток товаров по инвентарю.	12.500	Продан товар за наличные	9.100
Счету Кредиторов.		Счет Дебиторов	
Куплено товаров по счетам № № 256—258	8.900	Продан товар в кредит по счетам № № 157—162	2.100
Счету Кассы.		Счет Баланса заключительного	
Уплачено за провоз товаров.	4	Остаток товаров на 31 декабря 1914 года	11.200
Счету Убытков и Прибылей.			
Прибыль от продажи товаров	1.500		
	22.941		22.941
	50		50

ТАБЛИЦА № 46.
Счет Пшеницы Гарновки.

ДЕБЕТ	Счет Пшеницы Гарновки.			КРЕДИТ		
	Колич.	Цена.	Сумма.	Колич.	Цена.	Сумма.
Остаток	10,000	20	200,000	7,000	1	7,000
Куплено	8,000	1	8,000	11,000	20	220,000
Прибыль	—	—	1,099	18,000	20	360,000
	18,000	20	360,100	—	—	—
			55			9,100
			—			11,000
			95			50
			5			50

Счет Овса.

ДЕБЕТ	Счет Овса.			КРЕДИТ		
	Колич.	Цена.	Сумма.	Колич.	Цена.	Сумма.
Остаток	2,000	—	—	1,000	1	1,000
Прибыль	—	—	250	1,000	—	750
	2,000	—	1,750	2,000	—	1,750

Счет Ржи.

ДЕБЕТ	Счет Ржи.			КРЕДИТ		
	Колич.	Цена.	Сумма.	Колич.	Цена.	Сумма.
Куплено	1,000	—	900	1,000	1	1,100
Провоз	—	—	40	—	—	—
Прибыль	—	—	160	—	—	—
	1,000	—	1,100	1,000	—	1,100

ТАБЛИЦА № 47.
Счет Госторга.

ДЕБЕТ	Счет Госторга.			КРЕДИТ		
	Колич.	Цена.	Сумма.	Колич.	Цена.	Сумма.
Состоит за ним на 1/1 с. г.	—	—	1,200	—	—	—
Продан товар в кредит.	—	—	900	—	—	—
	—	—	2,100	—	—	—
			—			1,400
			—			700
			—			2,100

Счет Мосторга.

ДЕБЕТ	Счет Мосторга.			КРЕДИТ		
	Колич.	Цена.	Сумма.	Колич.	Цена.	Сумма.
Состоит за ним	—	—	2,500	—	—	—
Выдано наличными	—	—	1,000	—	—	—
			—			3,500
			—			3,500

Счет Хлебопродукта.

ДЕБЕТ	Счет Хлебопродукта.			КРЕДИТ		
	Колич.	Цена.	Сумма.	Колич.	Цена.	Сумма.
Уплачено ему наличными	—	—	5,000	—	—	—
Остаток на 31/XII с. г.	—	—	4,650	—	—	—
			9,650	—	—	—
			—			9,650
			—			9,650

ТАБЛИЦА № 48.
Таблица состояния счетов Главной Книги.

Счет Кассы				
Состояло на 1 октября 192 . . . г	1.392	60		
Получено	9.236	70		
Выдано	—	—	7.019	80
Состоит на 30 сент. 192 . . . г	—	—	3.609	50
	10.629	30	10.629	30
Счет Товаров.				
Остаток на 1 октября 192 . . . г	12.500	55	—	—
Куплено в 192 . . . г	8.900	—	—	—
Уплачено за провоз	40	—	—	—
Продано в 192 . . . г	—	—	11.200	—
Остаток на 30 сент. 192 . . . года	—	—	11.750	50
Прибыль от продажи	1.509	95	—	—
	22.950	50	22.950	50
Счет Движимого имущества				
Остаток на 1 октября 192 . . . года	500	—	—	—
Куплено в 192 . . . г	150	—	—	—
Продано и исключено	—	—	—	—
Остаток на 31 сент. 192 . . . года	—	—	628	33
Погашение	—	—	21	67
	650	—	650	—
Счет Векселей полученных.				
Остаток на 1 октября 192 . . . года	500	—	—	—
Получено векселей	8.050	—	—	—
Оплачено векселей	—	—	7.000	—
Протестовано	—	—	550	—
Остаток на 31 сент. 192 . . . года	—	—	1.000	—
	8.550	—	8.550	—

ТАБЛИЦА № 49.

Счет Убытков и прибылей.

	КРЕДИТ	
Счет Движимого имущества.		
Погашение 15% годовых с суммы 650 рублей за 3 месяца	25	5.470 50
Счет Сомнительных долгов.		764 45 6.234 95
Преносимый убыток от платежа Т-ва "Оптовик"	250	
Счет Аренды.		
Уплачена арендная плата по 1 декабря с/г	400	
За вычетом переходящей суммы на буд. год	200	
Счет Жалованья.		
Выданное вознаграждение рабочим и служащим	800	
За вычетом переходящего на буд. год	100	
Счет Чистой прибыли.		
Чистая прибыль от операций	5.059 95	6.234 95

Подробный счет убытков и прибылей составляется с записью всех подробностей по каждому отдельному процессу работы хозяйства; для этой цели по каждому отдельному счету в отчете указывается валовой убыток или валовая прибыль и окончательная цифра чистого убытка или чистой прибыли (табл. № 49).

Последней частью отчета является объяснительная к нему записка; в объяснительной записке излагаются важнейшие моменты работы хозяйства за отчетный период, дается пояснение к отдельным наиболее интересным операциям хозяйства и намечаются планы работы хозяйства на предстоящие отчетные периоды; пояснительная записка составляется обычным повествовательным текстом и подписывается руководителями хозяйства и руководителем счетного аппарата хозяйства.

§ 23. Ошибки При выполнении счетных работ всегда могут иметь и способы их место те или иные ошибки. Для выявления и исправления. вления ошибок применяются указанные выше способы проверки счетных записей (§ 19). Необходимо, однако, отметить, что указанные в § 19 способы проверки записей не всегда являются такими, которые гарантировали бы возможность открытия разного рода ошибок. В самом деле, можно предположить, что какая-либо отдельная операция неправильно записана по счетам главной книги; так, например, при покупке товаров, вместо того, чтобы записать эту операцию в журнал статей:

Счет Товаров

Счету Кассы.

эта операция записана статьей:

Счет Движимого имущества

Счету Кассы.

Совершенно ясно, что если по ошибке записать операцию на дебет счета движимого имущества вместо дебета счета товаров, то при помощи проверочного баланса открыть такую ошибку невозможно. В том случае, если имеют место ошибки, состоящие в неправильной записи по счетам главной книги, такие ошибки открываются посредством оборотных ведомостей соответствующих аналитических книг, в самом деле, если купленный товар

записан по счету движимого имущества, а не по счету товаров, то оборотная ведомость товарной книги не даст итогов, равных итогам счета товаров проверочного баланса.

В том случае, если при помощи проверочного баланса и оборотных ведомостей ошибку открыть все же невозможно, прибегают к тому способу проверки, который носит название пунктирования. Пунктирование состоит в том, что записи по журналу проверяются на основании подлинных оправдательных документов; после проверки записей по журналу каждая статья журнала проверяется с точки зрения правильности разности по счетам главной книги и аналитических книг; для этой цели обычно читаются вслух все статьи журнала и одновременно те лица, которые производят записи по главной книге и по книгам аналитическим, проверяют правильность записей по этим книгам; проверка состоит в том, что прочитанные из журнала суммы отыскиваются по отдельным счетам главной и вспомогательной книг и удостоверяется правильность записей этих цифр по отдельным счетам и книгам; правильно записанные цифры отмечаются каким-либо знаком. После проверки всех цифр устанавливаются неправильно произведенные записи и эти записи исправляются.

Исправления разного рода ошибок должны производиться строго определенным порядком. Статья 4 постановления Совета Народных Комиссаров об обязательном ведении торговых книг, от 18 сентября 1923 года, гласит: «Торговые книги должны вестись без подчисток, вымарываний или поправок, а также без приписок над и под строками и в пробелах между статьями. В случаях исправления описки или ошибки, слова и цифры, подлежащие исправлению, зачеркиваются тонкой чертой, над которой делается оговорка, исправляющая описку или ошибку, подписываемая оговаривающими его лицами. Если описка или ошибка будет замечена не сразу, и поэтому не может быть оговорена своевременно в указанном выше порядке, то о такой описке или ошибке в тот же самый день, когда она будет обнаружена, записывается в книге особая статья».

Ошибки в записях могут быть двоякого характера: а) ошибки в цифрах и б) ошибки в порядке записи цифр. В том случае если имеют место ошибки в цифрах, такая ошибка исправляется

путем зачеркивания неправильно написанной цифры и проставления сверху правильной цифры; каждое исправление ошибок в цифрах должно быть оговорено особой надписью в той книге, в которой это исправление произведено; такого рода оговорка обычно делается путем составления записи приблизительно следующего содержания; «Исправленное столько-то рублей столько-то копеек верно».

В том случае, если имеет место ошибка неправильной записи по счетам главной книги, такого рода ошибки исправляются особым методом, носящим название сторно или сторнирования. Сущность приема сторнирования состоит в том, что ошибки исправляются путем составления особых статей в журнале. Допустим, например, что куплен товар в кредит и выдан вексель; запись этой операции по ошибке была выполнена статьей:

Счет Товаров

Счету Кредиторов.

Таким образом, запись по счету кредиторов оказалась выполнена ошибочно. Для исправления этой ошибки сумму со счета кредиторов сторнируют, т.е. есть, так как эта сумма записана в кредит счета кредиторов, то для ее уничтожения или сторнирования необходимо записать ее в дебет того же счета; в действительности, сумма операции должна быть записана в дебет счета товаров и в кредит счета векселей выданных; таким образом, для исправления ошибки необходимо составить в журнале сторнировочную статью:

Счет Кредиторов

Счету Векселей выданных.

Сторнировочные статьи составляются и в тех случаях, если операции записаны правильно по счетам, но суммы по операциям показаны неверно. Предположим, что от дебитора получен вексель на 1.200 руб., в журнале же составлена статья:

Счет Полученных векселей

Счету Дебиторов 1.100 руб.

Для исправления записи в журнале составляется сторнировочная статья:

Счет Полученных векселей

Счету Дебиторов 100 руб.

Сторнировочные статьи составляются в тех случаях, если сумма статьи ошибочно показана в меньшем размере, чем это имеет место в действительности; в этом случае сторнировочная статья составляется в той же редакции, как и основная ошибочная статья, но на сумму разницы между верной цифрой и записанной по журналу; если ошибка состоит в том, что ошибочно записана сумма, больше действительной, сторнировочная статья составляется в редакции, обратной основной ошибочной статьи и на сумму разницы между записанной цифрой и верной цифрой.

ГЛАВА IV

Системы и формы счетоводства

§ 24. Понятие о системах и формах счетоводства. Общую совокупность записей по всем счетным системам и книгам можно рассматривать с точки зрения их содержания и с точки зрения внешней их формы. Рассматривая счетные записи с точки зрения их содержания, тем самым получают ответ на вопрос, что именно является объектом записей в счетных книгах; если рассматривать всю совокупность записей с точки зрения их внешней формы, тем самым можно получить ответ на вопрос о том, как именно, какими способами выполнены записи по книгам.

Совокупность записей, рассматриваемых со стороны их содержания, носит название системы счетоводства; совокупность записей, рассматриваемых и изучаемых со стороны их внешнего вида, называется формой счетоводства; таким образом, рассматривая записи с точки зрения их содержания, определяют различные системы счетоводства; при изучении записей с точки зрения их внешнего вида различают отдельные формы счетоводства.

Само собою разумеется, что понятия системы и формы счетоводства являются понятиями, не исключаящими друг друга. Записи одной и той же системы могут быть выполнены по разным формам; наоборот, записи, выполненные по одной и той же форме, по своему содержанию могут быть записями разных систем.

§ 25. Системы счетоводства. Существует четыре основные системы счетоводства, а именно: 1) патримониальное счетоводство, 2) финансовое счетоводство, 3) счетоводство депозитов и 4) счетоводство договоров.

1) Патримониальное счетоводство. Система патримониального счетоводства состоит в том, что при этой системе

учитываются операции с имуществом принадлежащим собственнику хозяйства, при чем учитываются операции, уже выполненными к моменту составления записей. Патримониальное счетоводство является наиболее распространенной системой; в хозяйствах разных типов преимущественно учитываются операции, уже выполненные к моменту составления записей и произведенные с имуществом, принадлежащим собственнику хозяйства. Для ведения записей по системе патримониального счетоводства организуется специальная для каждого хозяйства система книг и счетов в этих книгах; какие именно книги нужны для счетоводства патримониальной системы и какие именно счета необходимо открывать в этих книгах,—все это зависит от особенностей того хозяйства, операции которого подлежат учету; поэтому детальное рассмотрение системы патримониального счетоводства по отношению к определенным типам и видам хозяйств относится к области прикладного счетоведения.

2) Финансовое счетоводство. Под финансовом счетоводством понимается совокупность записей, выясняющих способы выполнения заранее намеченного для хозяйства плана его работы. Существуют такие хозяйства, для которых заранее намечается план их работы; в дальнейшем вся деятельность такого рода хозяйств состоит преимущественно в том, чтобы в точности выполнять заранее намеченный план их работы. Обычно, план работы хозяйства составляется таким образом, что заранее предусматриваются источники доходов хозяйства и размер сумм, ожидаемых от каждого источника; с другой стороны, заранее намечаются те основные потребности, которые должны быть удовлетворены, и заранее устанавливается расход денежных сумм на удовлетворение каждой потребности. Такой план работы хозяйства, с указанием источников поступлений доходов и назначений предстоящих расходов, носит название сметы. Сущность финансового счетоводства состоит в том, чтобы в течение отчетного периода наблюдать, сколько предполагалось получить из того или иного источника и сколько в действительности из этого источника было получено; с другой стороны, в задачи финансового счетоводства входит также наблюдение за тем, сколько предполагалось затратить на ту

или иную цель работы хозяйства и сколько в действительности затрачено. Обычно сметы составляются так, что дается перечень заранее предусмотренных источников дохода, с одной стороны, и перечень предстоящих хозяйству расходов, с другой; поэтому смета делится на две части: а) смета доходов и б) смета расходов: смета доходов и смета расходов делятся на части, часто называемые параграфами (форма № 50).

ТАБЛИЦА № 50.

С м е т а н а 192.....год

ДОХОДЫ			РАСХОДЫ		
§	Название доходов.	Сумма.	§	Название расходов.	Сумма.
1	Доходы от имущества	3.000 —	1	Содержание школы	3.500 —
2	Сборы	2.000 —	2	Содержание служащих	1.500 —
3	Пособия	1.000 —	3	Хозяйственные расходы	800 —
			4	Отчисл. на образ. обор. капит.	200 —
	Итого Рб.	6.000 —		Итого Рб.	6.000 —

Для наблюдения за ходом исполнения сметы для каждого отдельного параграфа сметы доходов и сметы расходов открывается особый счет. На дебете счетов сметы доходов записываются предполагаемые к поступлению доходы, на кредите тех же счетов — фактически полученные доходы; таким образом, путем сопоставления цифр дебета и кредита счетов представляется возможным следить за исполнением сметы доходов.

Для наблюдения за производством расходов каждому параграфу сметы расходов открывается особый счет; на кредит этого счета записывается сумма зредположенных по смете расходов, на дебет — сумма фактически выполненных расходов; сопоставление данных дебета и кредита каждого счета сметы расходов дает сведения о порядке выполнения сметы расходов.

В чистом виде финансовое счетоводство на практике не встречается; чаще всего финансовое счетоводство имеет место одновременно со счетоводством патримониальным, образуя в этом случае смешанную, финансово-патримониальную систему счетоводства.

3) Счетоводство депозитов. Характерным признаком счетоводства депозитов является пользование так называемыми парными счетами. Парными счетами называются такие, которые посредством записей связаны только друг с другом; эта связь выражается в том, что если один парный счет дебетуется, то кредитуется только связанный с ним другой парный ему счет; парные счета образуют как бы замкнутую систему счетоводства, а потому без всякого ущерба для цельности общей системы могут быть выброшены, отчего баланс всей системы счетов несколько не нарушается.

Счетоводство депозитов применяется при учете так называемых депозитных и комиссионных ценностей. Депозитными ценностями называются такие, которые находятся в хозяйстве, но этому хозяйству не принадлежат, и с которыми хозяйство не может производить никаких операций. Типичной депозитной ценностью является, например, полученный хозяйством залог. Комиссионными ценностями называются такие, которые не принадлежат хозяйству, но которые находятся в хозяйстве и с которыми хозяйство имеет право выполнять те или иные операции; типичной комиссионной ценностью являются полученные хозяйством для продажи товары; такие товары называются комиссионными, и хозяйство имеет право продавать их, оставляя в свою пользу только некоторую часть выручки, остальную же сумму выручки хозяйство обязано передать собственнику этих товаров, носящему название комитента.

Для учета депозитных ценностей открываются два парных счета: а) счет депозитных ценностей и б) счет депонентов; при получении депозитных ценностей счет депозитных ценностей дебетуется и счет депонентов кредитуется; при возврате депозитных ценностей запись производится обратным порядком.

Для учета комиссионных ценностей открываются два парных счета: а) счет комиссионных ценностей и б) счет комитентов; при получении комиссионных ценностей счет комис-

сионных ценностей дебетуется и счет комитентов кредитуется; при продаже комиссионных ценностей или при возврате этих ценностей комитенту производится обратная запись.

4) **Счетоводство договоров.** Система счетоводства договоров, как и система счетоводства депозитов, пользуется парными счетами.

Особенностью системы счетоводства договоров является то, что при этой системе операции учитываются с момента заключения соглашения между хозяйством и его контрагентом на выполнение определенной операции. Договоры могут быть двух типов, а именно: а) договоры на поставку хозяйством определенных ценностей третьим лицам и б) договоры на получение хозяйством определенных ценностей от третьих лиц.

Для учета договоров на поставку ценностей открываются два парных счета: а) счет дебиторов по поставке и б) счет товаров к поставке; при заключении договора сумма по договору записывается в дебет счета дебиторов по поставке и в кредит счета товаров по поставке; по мере выполнения договора суммы по выполненным по договору операциям записываются обратным порядком.

Для учета договоров по получении хозяйством ценностей от третьих лиц открываются два парных счета: а) счет товаров к получению и б) счет кредиторов по поставке. При заключении договора сумма последнего записывается в дебет счета товаров к получению и в кредит счета кредиторов по поставке; по мере выполнения договора в сумме выполнения производится обратная запись.

§ 26. Формы Как было указано выше, формой счетоводства является совокупность записей, рассматриваемых с точки зрения их внешнего вида и способа выполнения. С точки зрения внешнего вида формы счетоводства делятся на: а) описательные и б) синоптические; с точки зрения способа выполнения записей формы счетоводства делятся на: а) формы двойного счетоводства и б) формы простого счетоводства.

Описательными формами счетоводства называются такие, в которых записи по всем книгам выполняются подробно с указанием всех деталей записей; под синоптическими формами

понимаются такие, в которых записи производятся сокращенным порядком, часто ограничиваясь только проставлением даты и суммы по операции. Формами двойного счетоводства называются такие, в которых при выполнении записей применяется метод двойной записи, основанный на законе двойственности; формами простого счетоводства называются такие, в которых записи выполняются без применения метода двойной записи. Как формы двойного счетоводства, так и формы простого счетоводства могут быть описательными и синоптическими. Число форм, выработанных практикой, весьма велико; к числу описательных форм двойного счетоводства относятся итальянская, немецкая, французская форма, форма Лефевра, форма Дюмарше и др.; к синоптическим формам двойного счетоводства относятся логисмография, статмография, американская форма, русская тройная форма, Ф. Езерского и проч.; к описательным формам простого счетоводства относятся такие, как так называемая простая бухгалтерия, камеральная форма, форма Джонеса и проч. К синоптическим формам простого счетоводства относятся бюджетография, формы Кине, В. Пуатра и др.

Необходимо точно установить, что все различие между формами счетоводства сводится к различию в порядке ведения записей по синтетическим книгам; аналитические книги во всех формах ведутся одинаково.

Из всех многочисленных форм счетоводства мы рассмотрим только наиболее употребительные на практике, а именно: 1) простое счетоводство (простую бухгалтерию), 2) итальянскую форму, 3) немецкую форму и 4) американскую форму.

1) **Простое счетоводство.** Простое счетоводство является самой древней формой счетоводства, но в теории простое счетоводство было разработано лишь в 1525 году итальянским автором Джованни Тальенте. При записях операций по форме простого счетоводства все операции делятся на: а) кассовые и б) мемориальные. Все кассовые и мемориальные операции записываются прежде всего в мемориал или в памятную книгу; из мемориала эти операции разносятся по всем остальным книгам простого счетоводства. Книгами, применяемыми в простом счетоводстве, являются: а) инвентарная книга, б) кассовая книга, в) журнал, г) главная книга, д) товарная книга и

е) ряд других аналитических книг, необходимых для учета операций хозяйства.

В начале каждого отчетного периода составляется обычным порядком инвентарь, который и записывается в инвентарную книгу; в инвентарную книгу, которая ведется в течение ряда лет, записываются все проверочные инвентари, составляемые в начале каждого отчетного периода; путем выяснения изменений капитала за какой-либо отчетный период определяется результат деятельности хозяйства за тот же отчетный период; выяснение результатов деятельности хозяйства за отчетный период путем сравнения чистого капитала к началу и к концу этого периода является единственным способом определения результатов деятельности хозяйства за данный отчетный период; в этом и заключается большое неудобство простого счетоводства, так как простое счетоводство дает возможность выяснить лишь общую сумму убытков и прибылей хозяйства, не давая никаких сведений о том, от каких именно операций получены прибыли или убытки.

В течение отчетного периода кассовые операции записываются обычным порядком в кассовую книгу; мемориальные операции записываются в журнал. Журнал простого счетоводства имеет своеобразную форму; в журнале простого счетоводства ведется запись операций непременно с указанием на дебиторов и кредиторов хозяйства; для этой цели записи в журнале производятся таким порядком, при котором сперва проставляется число месяца совершения операции, далее выписывается фамилия дебитора или кредитора, и рядом с фамилией дебитора или кредитора отмечается, должно или имеет от хозяйства то лицо, фамилия которого записана в журнал (таблица № 51).

Роль главной книги в простом счетоводстве играет респондент; в простом счетоводстве обычно имеется одно респондент для всех дебиторов и кредиторов хозяйства по каким бы то ни было операциям; запись в респондент выполняется обычным порядком.

Записи в товарную книгу и во все остальные книги простого счетоводства совершаются обычным порядком, изложенным выше при описании порядка записей по аналитическим книгам.

ТАБЛИЦА № 51.

Журнал

Декабрь 192.....года.

1	Егоров А. И., зд. Продано ему хлопок по счету № 721, получено наличными	2.	3.200	—
2	Матвеев В. И. Продано ему шерсти по счету № 722—с. 2 мес.	7.	1.400	—
3	Силаев А. И., Тула. Куплено у него хлопок по счету № 18—с. 3 мес.	9.	3.500	—
4	Матвеев В. И. Получен от него вексель ср. 10/II б/г.	12.	1.400	—
5	Силаев А. И., Тула. Выдан ему вексель ср. 10/III б/г.	14.	3.500	—
6	Семенов К. Н., Орел. Продан ему хлопок по счету № 723 за наличные .	17.	4.000	—
7	Семенов К. Н., Орел. Сделана ему скидка	18.	40	—
8	Никонов П. И., зд. Куплено у него шерсти по счету № 124 за нал.	19.	2.500	—
9	Никонов П. И., зд. Получена от него скидка	20.	25	—
10	Матвеев А. И. Продан ему хлопок по счету № 724 за наличные .	23.	3.900	—
11	Матвеев А. И. Причитается с него за отсрочку долга	27.	100	—

Отличительной особенностью простого счетоводства является то, что в этой форме имеются лишь вещные и личные счета, результатных счетов в простом счетоводстве нет; в этом и заключается основной недостаток простого счетоводства, так как при отсутствии результатных счетов нет возможности точно выяснить отдельные виды доходов и расходов хозяйства, равно как и нет возможности определить выгодность или убыточность отдельных хозяйственных процессов. Простое счетоводство применяется в небольших хозяйствах с незначительным количеством операций. По постановлению Совета Народных Комиссаров СССР от 18 сентября 1923 года об обязательном ведении торговых книг простое счетоводство обязаны вести торговые предприятия третьего и четвертого разрядов и промышленные предприятия четвертого и пятого разрядов (статья 1); торговые предприятия 5 разряда и промышленные предприятия не ниже 6 разряда обязаны вести счетоводство по системе двойной бухгалтерии (статья 2).

1) Итальянская форма. Итальянская форма является наиболее распространенной формой счетоводства; впервые в истории счетной науки итальянская форма была применена в 1340 году в Генуэзском городском управлении; первый печатный труд по итальянской форме появился в 1494 году и был написан итальянским ученым Лукой Пачиоло.

Существуют две разновидности итальянской формы: а) старинная итальянская форма и б) новая итальянская форма. При ведении записей по старинной итальянской форме применяют только три книги: а) мемориал, б) журнал и в) главная книга. Записи в мемориал и журнал велись обычным порядком; в главной книге открывались частные счета (для каждого отдельного лица, для каждого отдельного сорта товаров и т. д.); при записи в главную книгу применялась описательная форма записей. Благодаря тому что в главной книге открывались частные счета, старинная итальянская форма совершенно не знала аналитических книг, в чем и состоит большое неудобство этой формы; отсутствие аналитических книг не дает возможности применить при производстве записей принцип разделения труда, а потому старинная итальянская форма в хозяйствах с более или менее значительным количеством операций применяема быть не может.

Новая итальянская форма появилась в 1688 году и впервые была изложена итальянским автором Франческо Гаратти. Сущность новой итальянской формы состоит в том, что при этой форме ведутся все необходимые для записи операций синтетические и аналитические книги, при чем в главной книге открываются коллективные счета, в дополнение к которым открываются соответствующие аналитические книги; в том случае, если для того или иного счета главной книги нет соответствующей ему аналитической книги, записи по этому счету производятся описательным методом, с изложением всех подробностей записываемых операций; если к какому-либо счету главной книги имеется аналитическая книга, то записи по этому счету производятся синоптическим методом, все же подробности записываемой операции отмечаются в аналитической книге.

Все книги новой итальянской формы ведутся порядком, изложенным выше для синтетических и аналитических книг.

3) Немецкая форма. Особенностью немецкой формы является строгое отделение при записях кассовых операций от операций мемориальных; второй особенностью той же формы является то, что записи по основным книгам (журнал и главная книга) выполняются не текущим порядком, а периодически, один раз в неделю, в месяц и т. д.

Для записи кассовых операций, помимо обычной кассовой книги, ведется особая книга, называемая кассовым журналом или журнализированной кассовой книгой. Кассовый журнал ведется по двусторонней форме, при чем записи на дебет и на кредит кассового журнала производятся с указанием тех счетов главной книги, которые должны одновременно кредитоваться или дебетоваться; при таком способе записей кассовый журнал представляет собою как бы счет кассы главной книги, ведущийся описательным методом (таблица № 52).

В мемориал немецкой формы записываются исключительно мемориальные операции, то-есть такие, которые выполняются без участия наличных денег. Запись операций в мемориал производится обычным порядком, установленным для записей операций по журналу итальянской формы (табл. № 53). В том случае, если имеет место сложная операция, выполняемая за наличные деньги и в кредит, то эта операция одновременно запи-

ТАБЛИЦА № 52.

ДЕБЕТ		Кассовый журнал		КРЕДИТ	
Сен 1	Сальдо	Сен. 1	Счет Товаров.	1.20	—
" 3	Счету Товаров.	6	Уплачено за товар по ордеру № 15 .	200	—
" 6	Получено за товар по счету № 38 .	"	Счет Торговых расходов.	1.990	—
" 6	Счету Векселей полученных.	"	Уплачено за наем помещения, ордер № 16	10	—
" 11	Получено по векселю № 10	7	Счет Векселей выданных.	400	—
" 11	Счету Векселей полученных.	"	Уплачено по векселю № 12	1.200	—
" 21	Получено по векселю № 10	9	Счет Товаров.	100	—
" 21	Счету Должников	"	Уплачено за доставку товара, орд. 17		
" 21	Получено от Сидорова А. И., зд. по счету за товар	14	Счет Векселей выданных.		
		14	Уплачено по векселю № 16		
		14	Счет Кредиторов.		
		15	Уплачено Васильеву А. И., зд. за товар, орд. № 18		
			Счет Торговых расходов.		
			Уплачено жалование служащим по ведомости № 14		

ТАБЛИЦА № 53.

М е м о р и а л

Сентябрь 192...г.

1	3. Счет Векселей полученных Счету Товаров Продан товар по счету № 39 и получен вексель сроком 3 мес.	—	—	2.000	—
2	5. Счет Товаров—2 кредиторам Счету Выданных векселей Куплен у Филиппова Д. И. зд., товар и выдан ему вексель, ср. 2 мес. Счету Кредиторов Остаток долга Филиппову Д. И.	1.000	—	—	—
		1.300	—	2.300	—
3	7. Счет Должников Счету Товаров Продан Николаеву А. М., зд. товар по счету № 39 за наличные	—	—	800	—
4	7. Счет Векселей выданных Счету Интересов Удержано за досрочную уплату по векселю № 12	—	—	10	—
5	9. Счет Полученных векселей Счету Должников Получено от Коновалова С. А., зд. вексель № 17	—	—	600	—
6	9. Счет Товаров Счету Кредиторов Куплен у Баранова К. А., Тамбов, то- вар по фактуре № 119, ср. 2 м.	—	—	500	—
7	12. 2 дебитора—Счету Выданных векселей Счету Кредиторов Выдан Баранову К. А. вексель № 18 Счет Интересов Прибавлены интересы за отсрочку долга	500	—	—	—
	15.	15	—	515	—
8	Счет Кредиторов Счету Скидок Получена за нами скидка от Алтанова А. И., зд.	—	—	30	—

сывается в кассовый журнал и в мемориал; например, если продан товар и получено наличными деньгами 1.000 руб. и вексель на 2.000 руб., то на дебет кассового журнала должно быть записано получение 1.000 руб. наличными деньгами, в мемориал же должна быть записана статья на сумму 2.000 руб. по формуле:

Счет Полученных векселей

Счету Товаров 2.000 руб.

Как было указано выше, записи по основным книгам немецкой формы (журнал и главная книга) выполняются периодически, обычно один раз в месяц. Журнал немецкой формы носит название сборного журнала, так как при помощи этой книги суммируются все записи кассового журнала и мемориала за определенный период времени. Такое суммирование записей кассового журнала и мемориалов выполняется путем составления в сборном журнале одной или нескольких статей; отсюда и ведет свое происхождение двойного рода порядок записей в сборном журнале. Существуют две формы записей в сборном журнале: а) северно-германская форма, впервые предложенная С. Ф. Гельвигом в 1774 году и б) южно-германская форма, возникшая одновременно с северно-германской.

Записи в сборный журнал по северно-германской форме состоят в следующем: подсчитывают, на какую сумму каждый отдельный счет был дебитован и кредитован за тот период времени, за который составляется запись; затем составляется одна сборная статья, в которой сначала перечисляются дебитуемые счета и потом счета кредитуемые; при записи итогов счета кассы пользуются данными кассового журнала, не принимая во внимание сальдо кассы к началу того периода, за который составляется сборная статья (таблица № 54).

При выполнении записей по южно-германской форме в сборном журнале составляется несколько отдельных статей; для этой цели выписывается какой-либо счет — дебитор и подбираются к нему все счета — кредиторы; затем берется тот же счет, но уже в качестве кредитора, и подбираются к нему все счета — дебиторы. Так поступают по отношению ко всем счетам,

ТАБЛИЦА № 54.

Сборный Журнал

(Северно-германская форма).

15.			
Операции за 1—15 сентября.			
Д е б и т о р ы:			
Счет Векселей полученных	2.600	—	
„ Товаров	4.010	—	
„ Должников	800	—	
„ Векселей выданных	2.400	—	
„ Кредиторов	1.730	—	
„ Интересов	15	—	
„ Торговых расходов	300	—	
„ Кассы	3.000	—	
	14.855	—	
К р е д и т о р ы:			
Счет Товаров	4.300	—	
„ Векселей выданных	1.515	—	
„ Кредиторов	1.800	—	
„ Должников	800	—	
„ Интересов	10	—	
„ Скидок	30	—	
„ Векселей полученных	1.300	—	
„ Кассы	5.100	—	14.855

при чем наблюдают за тем, чтобы каждый счет попал в статью только один раз; для этой цели при записи счетов отмечают каким-либо значком суммы, уже вошедшие в записи по сборному журналу (табл. № 55).

Проверка записей по сборному журналу производится следующим порядком: подсчитывается итог записей за определенный период времени, за который составляется в журнале одна сборная или ряд сложных статей; затем берется сумма итога мемориалов, итога кредитовой стороны кассового журнала и итога дебитовой стороны кассового журнала, за исключением начального сальдо; итог записей по сборному журналу должен быть равен сумме итога мемориала, итога дебитовой стороны кассового журнала (за исключением начального сальдо) и итога кредитовой стороны кассового журнала. Статьи, записанные в сборный журнал, переносятся в счета главной книги и записываются синоптическим методом, то-есть без всякого пояснительного текста.

4) Американская форма. Американская форма впервые была предложена французским автором Э. Дегранж в 1795 году; американская форма получила большое распространение во Франции, Германии и в других странах; по своему происхождению эта форма неправильно называется американской и ее вернее следовало бы назвать французской синоптической формой счетоводства.

Сущность так называемой американской формы состоит в том, что при этой форме журнал и главная книга соединяются в одну книгу, которая носит название журнала-главной книги. Журнал-главная книга представляет собою книгу смешанной описательно-синоптической формы. Для журнала-главной книги берется вся площадь разворота страницы; на левой стороне разворота отделяется место для записей даты выполнения операций, соответствующего пояснительного текста и суммы по операциям; эта часть разворота и является собственно журналом, при чем отличие этого журнала от обычного журнала итальянской формы состоит в том, что при записи в журнал-главную книгу операции излагаются обычным повествовательным текстом, без журнальных формул. Вся остальная площадь разворота отводится собственно для главной книги; для каждого

ТАБЛИЦА № 55.

Сборный журнал.
(Южно-германская форма).

15.			
Операции за 1—15 сентября.			
Счет Кассы—кредиторам.			
Счету Товаров	15.00	—	
„ Векселей полученных	13.00	—	
„ Должников	200	—	3.000 —
4 дебитора Счету Кассы.			
Счет Товаров	1.200	—	
„ Торговых расходов	300	—	
„ Векселей выданных	2.390	—	
„ Кредиторов	1.200	—	5.100 —
Счет Товаров—2 кредиторам.			
Счету Векселей выданных	1.000	—	
„ Кредиторов	1.800	—	2.800 —
2 дебитора—Счету Товаров.			
Счет Векселей полученных	2.000	—	
„ Должников	800	—	2.800 —
Счет Кредиторов - 2 кредиторам.			
Счету Векселей выданных	500	—	
„ Скидок	30	—	530 —
Счет Интересов.			
Счету Векселей выданных	—	—	15 —
Счет Векселей выданных.			
Счету Интересов	—	—	10 —
Счет Векселей полученных.			
Счету Должников	—	—	600 —
Транспорт	—	—	14.855 —

ТАБЛИ
Журнал

Дата.	Изложение операций.	Итого по журналу.	Касса.		Капитал.	
			Д-т.	К-т.	Д-т.	К-т.
Сен. 1	Получено от хозяина наличными	10.000	10.000	—	—	10.000
„ 5	Куплен товар в кредит . . .	6.000	—	—	—	—
„ „	Куплен товар за наличные . . .	5.000	—	5.000	—	—
„ 12	Уплачены торговые расходы . .	200	—	200	—	—
„ 15	Продан товар в кредит . . .	8.000	—	—	—	—
„ 18	Уплачено кредитору	2.950	—	2.950	—	—
„ „	Интересы в н/п.	50	—	—	—	—
„ 20	Получено от должника	2.000	2.000	—	—	—
„ „	Прибыль от товаров	800	—	—	—	—
„ „	Прибыль по счету интересов . .	50	—	—	—	—
„ „	Убыток по счету торговых расх.	200	—	—	—	—
„ „	Чистая прибыль	650	—	—	—	650
	Актив на 20 сентября:					
	Касса	3.850	—	3.850	—	—
	Товары	3.800	—	—	—	—
	Должники	6.000	—	—	—	—
	Пассив на 20 сентября:					
	Кредиторы	3.000	—	—	—	—
	Капитал	10.650	—	—	10.650	—
		63.200	12.000	12.000	10.650	10.650

ЦА № 56.

Главная.

Товары.		Должники.		Кредиторы.		Торг. расх.		Интересы.		Убытки и приб.		Заключит. баланс.	
Д-т.	К-т.	Д-т.	К-т.	Д-т.	К-т.	Д-т.	К-т.	Д-т.	К-т.	Д-т.	К-т.	Д-т.	К-т.
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
6.000	—	—	—	—	6.000	—	—	—	—	—	—	—	—
5.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	200	—	—	—	—	—	—	—
—	8.000	8.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	2.950	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	50	—	—	—	—	50	—	—	—	—
—	—	—	2.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	800	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	50	—	—	50	—	—
—	—	—	—	—	—	—	200	—	—	200	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	650	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	3.850	—
3.800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	3.800	—
—	—	—	6.000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	3.000	—	—	—	—	—	—	—	—	3.000
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	10.650
11.800	11.800	8.000	8.000	6.000	6.000	200	200	50	50	850	850	18.650	13.650

отдельного счета главной книги имеется двойная графа для записи сумм по дебету и по кредиту этого счета; таким образом, главная книга по американской форме ведется строго синоптическим методом (таблица № 56).

Американская форма имеет то удобство, что записи по этой форме отличаются чрезвычайной наглядностью; вторая особенность американской формы состоит в том, что контроль записей производится чрезвычайно легко; для этой цели достаточно подсчитать итоги дебета всех счетов, итоги кредита всех счетов и итоги графы собственно журнала; эти три итога должны быть равны между собою, что удостоверяется при подсчете каждой отдельной страницы журнала-главной книги. Неудобства так называемой американской формы состоят в том, что эта книга не допускает большого количества счетов, а потому американская форма может иметь применение лишь в небольших хозяйствах, с незначительным количеством операций.

ГЛАВА V

Особенности счетоводства в зависимости от структуры и организации хозяйства

27. Закон счетного приспособления, его сущность. Выше было указано, что основной целью счетоводства является выяснение всех происходящих в хозяйстве процессов для того, чтобы иметь возможность регулировать эти процессы и тем самым осуществлять управление данным хозяйством. Счетоводство при помощи тех средств, которыми оно располагает, может и должно давать точную и верную картину тех процессов, которые совершаются в хозяйстве, не упуская из виду ни одного процесса и отражая в записях все без исключения операции и иные действия того или другого хозяйства. Но операции различных хозяйств отличаются друг от друга в зависимости от конечных целей деятельности того или иного хозяйства; поэтому, счетоводство обязано так строить свою работу, чтобы все операции и особенности хозяйства получили бы отражение в записях и чтобы те или иные особенности хозяйства были бы ясно подчеркнуты в счетных записях. Таким образом, счетоводство должно приспособляться к особенностям разного рода хозяйств и строить свою работу так, чтобы умело использовать все свои средства для отражения всех особенностей того или другого хозяйства. Необходимость для счетоводства приспособляться к условиям деятельности разного рода хозяйств является настолько насущной, что такого рода необходимость может считаться важнейшим правилом счетоводства; такое правило, в силу которого счетоводство обязано приспособляться к особенностям разного рода хозяйств, итальянский ученый Джузеппе Чербони называет законом счетного приспособления. Сущность закона счетного приспособления, следовательно, состоит в том, что.

в силу этого закона, счетоводство должно считаться с особенностями разного рода хозяйств и, применительно к этим особенностям, строить свою работу так, чтобы все наиболее характерные черты деятельности и строения хозяйства получили бы свое отражение в счетных записях.

Те или иные особенности хозяйства зависят от причин двоякого порядка, а именно: а) от структуры хозяйства и б) от того, кто является собственником хозяйства. Рассматривая хозяйство с точки зрения их структуры, можно установить, что существует два основных типа хозяйств: а) состоящие только из одного аппарата, совершающего определенные операции и являющегося единственным органом хозяйства и б) состоящие из одного центрального аппарата и ряда отделений, совершающих операции по заданиям и по указаниям центра. Несомненно, что различие в организации хозяйства должно вызвать также и некоторые особенности в операциях и способах учета этих операций; совершенно ясно, что хозяйство, состоящее из одного только центрального аппарата, будет иметь свои определенные операции; если же взять хозяйство, состоящее из центрального органа и ряда органов на местах, то такое хозяйство будет вынуждено производить некоторые особые операции, которые не выполняются при наличии одного только центрального органа; таким образом, строение хозяйства неизбежно вызывает особенности в операциях и особенности в учете этих операций, а счетоводство обязано отразить эти особенности в своих записях. Те особенности в записях, которые вызываются особенностями в строении хозяйства, будут рассмотрены в работе по торговому счетоводству.

В зависимости от того, кто является собственником хозяйства, все хозяйства делятся, как уже известно, на единоличные, товарищеские и общественные; здесь мы рассмотрим те особенности, которые являются характерными для единоличных и товарищеских хозяйств, и познакомимся со способами учета этих особенностей.

Для того, чтобы отмечать те или другие особенности отдельных хозяйств, счетоводство пользуется специально для этой цели открываемыми счетами; те счета, которые открываются для выделения особенностей и характерных признаков

отдельных хозяйств, носят название дополнительных счетов или счетов порядка и метода.

§ 28. Товарищества. их виды. Действующее ныне законодательство (ст. ст. 276—366 Гражданского кодекса РСФСР) различает пять видов товариществ, а именно: 1. Простое товарищество, 2. Полное товарищество, 3. Товарищество на вере, 4. Товарищество с ограниченной ответственностью и 5. Акционерное общество (паевое товарищество).

Простым товариществом называется объединение лиц, соединивших свои вклады и совместно работающих для достижения общей хозяйственной цели. Вкладом называется все то, что каждый товарищ вносит в общее дело, независимо от того, чем именно внесен вклад, т.-е. деньгами, другими ценностями или услугами; каждый товарищ отвечает по обязательствам товарищества соразмерно с его долей участия в товариществе, т.-е. чем больше вклад данного товарища, тем большую ответственность он несет перед кредиторами товарищества за обязательства последнего. От деятельности простого товарищества получается прибыль, которая может быть распределена между всеми товарищами так, как это установлено особым договором; если в договоре нет указаний на порядок распределения прибыли, то по закону (ст. 288) на вклад каждого товарища начисляются проценты в размере, взимаемом Государственным Банком по учету векселей, и сумма начисленных процентов выдается товарищу из чистой прибыли товарищества; остаток прибыли делится поровну между всеми товарищами.

Полным товариществом называется такое объединение, все участники которого занимаются торговлей или промыслами под общей фирмой и отвечают по обязательствам товарищества всем своим имуществом, при чем каждый участник полного товарищества отвечает полностью по всем обязательствам последнего. Полное товарищество организуется на основании особого договора, в котором указывается размер капитала товарищества, порядок распределения прибылей от операций товарищества, срок, на который заключен товарищеский договор и проч.; договор об образовании полного товарищества должен быть занесен в торговый реестр, после чего каждый из товари-

щей обязан внести свою долю капитала товарищества; капитал товарищества носит название складочного капитала.

Товариществом на вере называется такое, в котором, помимо полных товарищей, отвечающих всем своим имуществом, имеются участники, отвечающие перед кредиторами товарищества только в размере внесенных вкладов; участники, отвечающие в размере внесенных ими вкладов, носят название вкладчиков; вкладчики обычно не принимают участия в управлении делами товарищества и на свои вклады получают доход, размер которого зависит от величины полученной товариществом прибыли.

Товариществами с ограниченной ответственностью называются такие объединения, которые занимаются торговлей или промыслами под общей фирмой и отвечают перед кредиторами товарищества не только в размере внесенных паев, но и в определенном кратном размере суммы внесенных паев. Товарищества с ограниченной ответственностью могут учреждаться только в определенных отраслях народного хозяйства (электрофикация, т-ва ответственного труда и пр.); порядок учреждения и работ товариществ с ограниченной ответственностью тот же, что и для товариществ на вере.

Акционерными обществами называются такие объединения, которые учреждаются под особыми наименованиями и с основным капиталом, разделенным на определенное число равных частей (акций); владелец акции является одним из совладельцев общества; перед своими кредиторами акционерное общество отвечает только в размере принадлежащего ему имущества; полученная от операций акционерного общества прибыль делится на равные части по числу акций и определяется, какая доля чистой прибыли причитается на одну акцию; доля прибыли, причитающаяся на одну акцию, называется дивидендом и выдается владельцу акции.

Особенности организации товариществ, естественно, приводят к тому, что в каждом товариществе существуют такие операции, которые являются характерными для данного вида товариществ; характерные для каждого вида товариществ операции вызывают также характерные записи по счетным книгам, при чем для каждого вида товариществ существуют те

или иные особенности в счетных записях; поэтому представляется необходимым познакомиться с теми особенностями, которые являются характерными для разных видов товариществ. В дальнейшем мы рассмотрим особенности в записях единоличных хозяйств, полных товариществ, товариществ на вере и товариществ с ограниченной ответственностью.

§ 29. **Единоличное хозяйство.** Существенным признаком единоличного хозяйства является то, что все имущество этого хозяйства, в чем бы таковое не заключалось, принадлежит определенному физическому лицу. Общая сумма ценностей, вложенных в хозяйство единоличным собственником, носит название капитала; капитал, внесенный в хозяйство единоличным собственником, определяется на основании инвентаря хозяйства и представляет собою разность между активом и пассивом инвентаря. При открытии счетов для учета внесенного собственником капитала открывается *Счет капитала*, который часто носит название *Счета чистого капитала*. В течение отчетного периода собственник единоличного хозяйства может брать из хозяйства разного рода ценности (наличные деньги, товары и проч.) для своих личных нужд и потребностей. Для учета ценностей, взятых собственником из хозяйства для своих личных потребностей, в Главной книге открывается *Счет домашних расходов*, который является характерным именно для единоличных хозяйств. *Счет домашних расходов* дебетуется всеми ценностями, полученными собственником для своих личных нужд; в конце отчетного периода сальдо *Счета домашних расходов* переносится непосредственно на *Счет капитала*, минуя *Счет убытков и прибылей*. Сальдо *Счета убытков и прибылей* в единоличных хозяйствах переносится на *Счет капитала*.

§ 30. **Полные товарищества.** При организации полного товарищества составляется договор, в котором указывается размер капитала товарищества, доля каждого товарища, порядок и сроки взносов каждым товарищем его доли и способ распределения чистой прибыли между товарищами или способ покрытия убытков, если таковые будут получены. С момента подписания договора товарищество считается состоявшимся, а потому при подписании договора каждый товарищ принимает на себя обязательство внести ту долю капитала, которую он обязался вложить в товарищество; следовательно, записи по книгам должны

быть начаты с момента подписания договора. Капитал полного товарищества носит, как известно, название складочного или основного капитала; для учета складочного капитала в Главной книге полного товарищества открывается счет того же наименования, для учета же расчета с каждым товарищем по его взносу в Главной книге открывается для каждого товарища особый счет, который носит название счета такого-то товарища по взносу. На основании подписанного договора дебитуются счета товарищей по взносу и кредитуется счет складочного капитала; по мере получения от каждого товарища взносов дебитуются соответствующие счета и кредитуется счета товарищей, вносящих свои доли в складочный капитал. Взносы могут быть произведены как определенными ценностями (наличными деньгами, товарами, векселями и т. д.), так и совокупностью ценностей, образующих актив и пассив хозяйства товарища; если товарищ вносит, в качестве взноса, весь свой актив и пассив, то в этом случае товарищество принимает на себя все права и все обязательства того товарища, который производит взнос всем своим активом и пассивом.

Для пояснения способа записей по счетам полного товарищества рассмотрим следующий пример:

1. Иванов и Марков заключают договор на образование полного товарищества с капиталом 100.000 рублей; Иванов вносит 60 000 рублей, Марков — 40.000 рублей; в течение отчетного года Иванов имеет право брать из кассы товарищества не более 3.0 0 рублей, Марков — не более 2.000 рублей; чистая прибыль делится между Ивановым и Марковым так, что на долю Иванова приходится 60% прибыли, на долю Маркова — 40%; убыток покрывается в тех же процентах. На основании подписанного договора в главной книге проводится запись по счетам:

Разные—Счету Складочного капитала

Счет Иванова по взносу . . . Рб. 60.000. —
» Маркова по взносу . . . » 40.000. — Рб. 100.000. —

2. Иванов передает товариществу свое хозяйство с активом и пассивом по следующему балансу:

Актив.	Пассив.
1. Касса 15.000. —	1. Кредиторы . . . 13.000. —
2. Товары 35 000. —	2. Векселя выдан. 10 000. —
3. Должники 10.000. —	3. Капитал 60.000. —
4. Векселя получен. 15.000. —	<u>83.000. —</u>
5. Процентн. бум. . 8.000. —	
<u>83.000. —</u>	

При получении от Иванова его взноса составляется две-сложных статьи.

А) Запись полученного актива:

Разные—Счету Иванову по взносу:

Счет Кассы 15.000. —
» Товаров 35.000. —
» Должников 10.000. —
» Векселей полученных 15.000. —
» Процентных бумаг 8.000. — Рб. 83.000. —

Б) Запись полученного пассива:

Счет Иванова по взносу — разным.

Счету Кредиторов 13 000. —
» Векселей выданных 10.000. — Рб. 23.000. —

После записи полученного от Иванова актива и пассива счет от Иванова по взносу закрывается, что будет означать, что Иванов внес свою долю полностью.

3. Марков вносит в складочный капитал наличные деньги в сумме 10.000 рб. и товары на сумму 30.000.—; запись взноса Маркова проводится статьей;

Разные—Счету Маркова по взносу.

Счет Кассы 10.000. —
» Товаров 30.000. — Рб. 40.000. —

4. В течение отчетного периода товарищество производит разного рода операции, учет которых выполняется обычным порядком, ничем не отличающимся от учета операций какого-либо хозяйства; в течение отчетного периода Иванову было

выдано из кассы товарищества 1500 рублей, Маркову — 1.000 рублей; запись сумм, выданных из кассы товарищества каждому товарищу проводится статьями:

А. Счет товарища Иванова

Счету Кассы 1.500. —

Б. Счет товарища Маркова

Счету Кассы 1.000. —

5. В конце отчетного периода заключены счета и результаты перенесены на счет Убытков и прибылей, после чего счет Убытков и прибылей принял следующий вид:

Дебет	Счет Убытков и прибылей	Кредит
	2.000. —	10.000. —

Чистая прибыль, в сумме 8.000 рублей переносится на счет Чистой прибыли для чего составляется статья:

Счет Убытков и прибылей

Счету Чистой прибыли 8.000. —

6. Чистая прибыль распределена между товарищами следующим образом: на долю Иванова 60%—4.800 рублей, на долю Маркова 40%—3.200 рублей; доли чистой прибыли переносятся на счета каждого товарища статьей:

Счет Чистой прибыли—разным:

Счету Товарища Иванова 4.800. —
» Товарища Маркова 3.200. — Рб. 8.000. —

7. После записи чистой прибыли по счетам товарищей сальдо этих счетов покажет суммы, причитающиеся каждому товарищу к выдаче; так, в нашем примере по счету товарища Иванова сальдо кредита определится в сумме 3.300 руб., по счету товарища Маркова— в сумме 2.200 руб.; при выдаче товарищам остатков чистой прибыли их счета по главной книге дебитуются по кредиту счета кассы.

8. В том случае, если в результате деятельности товарищества получится убыток, этот последний переносится со счета Убытков и прибылей на счет Дефицита; далее, дефицит распределяется между товарищами согласно договора и полученная после распределения доля дефицита переносится со счета дефицита на счета товарищей; полученный в результате деятельности товарищества дефицит пополняется товарищами путем взноса деньгами или иными ценностями. Предположим, что в конце отчетного периода счет Убытков и прибылей имеет следующий вид:

Дебет	Счет Убытков и прибылей.	Кредит
	12.000. —	9.000. —

Сальдо счета Убытков и прибылей переносится на счет Дефицита статьей:

Счет Дефицита

Счету Убытков и прибылей 3.000. —

Дефицит распределяется между товарищами: 60% (1.800 руб.) падает на товарища Иванова и 40% (1.200 руб.) — на товарища Маркова:

Разные -счету Дефицита

Счет Товарища Иванова 1.800. —
» Товарища Маркова 1.200. — Рб. 3.000. —
Иванов вносит наличными 3.300 руб., Макаров—2.200 руб.

Счет кассы—разным

Счету Товарища Иванова 3.300. —
» Товарища Маркова 2.200. — Рб. 5.500. —

§ 31. Товарищества на вере. Как было указано выше, особенностью товариществ на вере является то, что в этих товариществах участники делятся на полных товарищей, отвечающих перед кредиторами всем своим имуществом, и вкладчиков, ответственных перед кредиторами только в размере внесенных ими вкладов. Для учета капитала, полученного путем внесения сумм полными товарищами и вкладчиками, в главной книге

товарищества на вере открывается счет складочного капитала (для капитала полных товарищей) и счет вкладов (для капитала, полученного от вкладчиков); в дополнение к счету складочного капитала ведется особая вспомогательная книга, в которой каждому полному товарищу открывается счет для записи его доли в складочном капитале; в дополнение к счету вкладов также ведется вспомогательная книга, в которой каждому вкладчику открывается счет для записи полученного от него вклада. Для выяснения порядка записей по счетам рассмотрим следующий пример:

1. Мартов и Блок заключают договор полного товарищества со складочным капиталом 200.000 рублей, вносимых поровну Мартовым и Блоком; в качестве вкладчиков в товарищество вступают: Прейс, с вкладом 50.000 руб., и Гюнтер, с вкладом 25.000 рублей; причитающиеся с каждого полного товарища и каждого вкладчика взносы проводятся записями

А. Запись обязательств по взносам полных товарищей:

Разные—Счету Складочного капитала

Счет Мартова по взносу . . . Рб. 100.000. —
» Блока по взносу . . . » 100.000. — Рб. 200.000. —

Б. Запись обязательств по вкладам:

Разные—Счету Вкладов

Счет Прейса по вкладу . . . Рб. 50.000. —
» Гюнтера по вкладу . . . » 25.000. — Рб. 75.000. —

2. Допустим для простоты, что все взносы и вклады произведены наличными деньгами; при получении взносов и вкладов производится запись:

Счет Кассы—разным

Счету Мартова по взносу . . Рб. 100.000. —
» Блока по взносу . . . » 100.000. —
» Прейса по вкладу . . . » 50.000. —
» Гюнтера по вкладу . . . » 25.000. — Рб. 275.000. —

3. В течение отчетного периода Мартов получил из кассы товарищества 500 рублей, Блок—300 рублей; полученные суммы должны быть записаны статьей:

Разные—Счету Кассы

Счет Товарища Мартова Рб. 500. —
» Товарища Блока Рб. 300. — Рб. 800. —

4. В конце отчетного периода счет Убытков и прибылей имеет следующий вид:

Дебет	Счет Убытков и прибылей.	Кредит
	15.600. —	13.400. —

Сальдо дебета счета Убытков и прибылей переносится на счет Дефицита:

Счет Дефицита

Счету Убытков и прибылей : Рб. 2.200. —

5. Дефицит делится между полными товарищами и вкладчиками пропорционально их взносам в складочный капитал и их вкладам, т.-е. на долю Мартова приходится 800 руб., на долю Блока—800 руб., на долю Прейса—400 руб. и на долю Гюнтера—200 руб.; распределенный дефицит записывается статьей

Разные—Счету Дефицита:

Счет Товарища Мартова Рб. 800. —
» Товарища Блока » 800. —
» Вкладчиков » 600. — Рб. 2.200. —

6. Полные товарищи, Мартов и Блок, вносят на покрытие дефицита наличными, что проводится статьей:

Счет Кассы—Разным:

Счету Товарища Мартова 1.300. —
» Товарища Блока 1.100. — Рб. 2.400. —

В пояснение к приведенной выше статье необходимо указать, что полные товарищи должны внести на покрытие дефи-

цита причитающиеся с них суммы, т.-е. их доли дефицита и полученные ими в течение отчетного периода суммы из кассы хозяйства; так, напр., если Мартов получил из кассы хозяйства 500 рублей и с него причитается на покрытие дефицита 800 руб., то всего он обязан внести 1.300 рублей; исходя из такого же расчета, полный товарищ Блок обязан внести 300 и 800 рублей, а всего 1.100 рублей.

7. Вкладчики покрывают их доли дефицита из своих вкладов, для чего составляется статья:

Счет Вкладов

Счету Вкладчиков Рб. 600. —

8. В следующем отчетном периоде на долю вкладчиков причитается чистой прибыли 750 руб.; причитающаяся на долю вкладчиков часть чистой прибыли проводится записью:

Счет Чистой прибыли

Счету Вкладчиков Рб. 750. —

9. Из причитающейся вкладчикам чистой прибыли часть поступает на пополнение их вкладов, уменьшившихся в прошлом отчетном периоде на 600 руб., часть выдается вкладчикам наличными; для записи причисления части чистой прибыли к вкладам и выдачи наличными вкладчикам составляется статья:

Счет Вкладчиков—разным:

Счету Вкладов 600. —
» Кассы 150. — 750.—

§ 32. Товарищества с ограниченной ответственностью. Особенностью товариществ с ограниченной ответственностью является то, что каждый из участников такого товарищества отвечает перед кредиторами не только внесенным вкладом, но и своим имуществом в определенном кратном размере к сумме внесенного вклада; эта именно особенность и должна быть отражена в счетоводстве товариществ с ограниченной ответственностью. Для учета капитала товариществ с ограниченной ответственностью, помимо счетов для капиталов, открывается в главной

книге два счета, а именно: а) счет вкладчиков по обязательствам и б) счет капитала обеспечения; учет операций по образованию складочного капитала производится обычным порядком, указанным выше для полных товариществ и товариществ на вере; но, помимо записей для учета складочного капитала и одновременно с этими записями, выполняются также записи обязательств, принятых на себя участниками товарищества. Допустим, для примера, что образовалось товарищество с капиталом 300.000 рублей, при чем каждый участник принимает на себя обязательство в пятикратном размере своего вклада; для учета капитала и обязательств составляются две статьи:

А. Запись размеров вкладов каждого товарища:

Разные—Счету Складочного капитала:

Счет товарища А по взносу . . Рб. 0000. —
» товарища Б по взносу . . » 0000. —
» товарища В по взносу . . » 0000. —

и т. д. ————— Рб. 300.000. —

Б. Запись обязательств товарищей производится статьей

Счет Вкладчиков по обязательствам

Счету Капитала обеспечения 1.500.000. —

Капитал обеспечения служит для покрытия убытков товарищества, при чем убытки покрываются отдельными участниками пропорционально их взносам и вносятся обычно наличными деньгами; допустим, что в конце отчетного периода выяснился дефицит товарищества в сумме 1.200 рублей; этот дефицит значится на Счете Дефицита. При получении от товарищей взносов на покрытие дефицита составляются две статьи:

А. Получение от товарищей взносов на покрытие дефицита:

Счет Кассы

Счету Вкладчиков по обязательствам Рб. 1.200. —

Б. Погашение дефицита:

Счет Капитала обеспечения

Счету Дефицита Рб. 1.200. —

После покрытия дефицита, обязательства товарищей по обеспечению должны быть доведены до определенного уставом размера; для этой цели участники выдают товариществу новые письменные обязательства по ответственности перед кредиторами товарищества в той сумме, в которой прежде выданные обязательства уменьшились благодаря покрытию дефицита; вновь выданные обязательства записываются статьей:

Счет Вкладчиков по обязательствам

Счету Капитала обеспечения Рб. 1.200. —

Приложение 1.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Совета Народных Комиссаров СССР об обязательном ведении торговых книг торговыми и промышленными предприятиями.

От 18 сентября 1923 года.

В целях упорядочения торгового оборота, обеспечения коммерческого кредита и установления правильной отчетности торговых и промышленных предприятий Совет Народных Комиссаров СССР постановил утвердить нижеследующие правила о торговых книгах:

1. Все торговые предприятия не ниже 3-го разряда и все промышленные предприятия не ниже 4-го разряда по расписаниям разрядов торговых и промышленных предприятий, утвержденным ВЦИК и СНК 18 января 1923 г. («С. У.» РСФСР 1923 г., № 5, ст. 89, прил. 1 и 2), обязаны вести, с соблюдением правил счетоводства, нижеследующие книги:

а) торговые предприятия 3-го разряда — кассовую книгу (запись ежедневной выручки и ежедневного расхода);

б) торговые предприятия 4-го разряда — кассовую, товарную, инвентарную и расчетную (для расчета с разными лицами и учреждениями, а равно с рабочими и служащими) книги;

в) промышленные предприятия 4 и 5 разрядов, — кроме указанных книг, еще материальную.

2. Торговые предприятия 5-го разряда и промышленные не ниже 6-го разряда обязаны вести счетоводство по системе двойной бухгалтерии.

Примечание. Правила ст. ст. 1 и 2 не освобождают торговых и промышленных предприятий от

ведения более сложной отчетности, если таковая установлена для них специальными положениями и правилами.

3. Торговые книги ведутся по усмотрению владельца предприятия на одном из живых языков. Употребление мертвых языков и шифра воспрещается.

4. Торговые книги должны вестись без подчисток, вымарываний и поправок, а также без приписок над и под строками и в пробелах между статьями. В случаях исправления описки или ошибки слова и цифры, подлежащие исправлению, зачеркиваются тонкой чертой, над которой делается оговорка, исправляющая описку или ошибку, подписываемая оговаривающими ее лицами. Если описка или ошибка будет замечена не сразу, и потому не может быть оговорена своевременно в указанном выше порядке, то о такой описке или ошибке в тот же самый день, когда она будет обнаружена, записывается в книге особая статья.

5. Торговые книги должны быть переплетены, а страницы их перенумерованы, с указанием в конце книги за подписью владельца или уполномоченного им на то лица общего числа страниц в книге.

6. Торговые книги предприятий, обязанных вести, согласно ст. 2 настоящего постановления, счетоводство по системе двойной бухгалтерии, регистрируются порядком, определяемым инструкцией, выработанной КВТ по соглашению с НКФ и ВСНХ и утвержденной СТО.

7. Торговые книги (с момента последней записи в них), оправдательные документы, а равно копии исходящей и подлинная входящая деловая корреспонденция должны храниться в предприятии в течение 3-х лет.

8. Операционный период не должен превышать одного года. Не позже 3-х месяцев после окончания операционного периода, если не установлено других более кратких сроков, все торговые и промышленные предприятия, указанные в ст. 2, обязаны составлять годовой отчет, содержащий в себе подробный баланс с выведением прибыли и убытков. Отчет подписывается составителем его и, кроме того, лицами, стоящими во главе предприятия, как-то: единоличными заведующими или владельцами

всеми полными товарищами, правлениями акционерных обществ и товариществ с ограниченной ответственностью и т. п.

9. В случае гибели или утраты торговых книг, оправдательных документов и деловой корреспонденции, владелец предприятия обязан в течение двух недель заявить о том для сведения соответствующему губэко. Последнее, удостоверившись в справедливости заявления, выдает в том удостоверение.

10. Торговые книги, веденные с нарушением вышеизложенных правил, не принимаются в качестве доказательства в пользу их владельца. Нарушения настоящих правил караются в уголовном порядке.

11. Финансовым инспекторам, производящим ревизию предприятий в отношении правильности уплаты промыслового налога и гербового сбора, предоставляется проверять также правильность ведения торговых книг согласно настоящего постановления, при чем протоколы об обнаруженных неправильностях препровождаются в народный суд для возбуждения судебного преследования.

„Изв.“ № 219 от 28 сентября 1923 г.

Приложение II.

Инструкция о порядке регистрации торговых книг торговыми и промышленными предприятиями, обязанными вести счетоводство по системе двойной бухгалтерии.

Утвержденная СТО 28 декабря 1923 года.

На основании ст. 6 пост. СНК Союза ССР от 18 сентября 1923 г. об обязательном ведении торговых книг торговыми и промышленными предприятиями («Вестник ЦИК, СНК и СТО Союза ССР», № 6, ст. 152), Совет Труда и Оборона Союза ССР постановляет утвердить нижеследующую инструкцию:

1. Торговые предприятия 5 разряда и промышленные не ниже 6 разряда обязаны предъявлять книги «Главную» и «Рес-контро дебиторов и кредиторов» для регистрации до их открытия.

2. Регистрация торговых книг возлагается на президиум губисполкомов (или соответствующие им органы), а где сохранены губернские (или соответствующие им) экономсовещания— на упомянутые экономсовещания.

3. Книги, указанные в ст. 1, должны быть пронумерованы, прошнурованы и пропечатаны путем наложения сургучной печати регистрирующего учреждения на конце шнура.

4. Отметка о регистрации делается на последней странице книги по приложенной к настоящей инструкции форме (форма № 1).

5. Регистрирующее учреждение ведет «Реестр торговых книг» по приложенной к настоящей инструкции форме (форма № 2).

6. Регистрация должна быть произведена регистрирующим учреждением не позднее 3 дней со дня предъявления торговых книг к регистрации.

7. Регистрация книг не подлежит обложению никакими сборами.

8. Упомянутые в ст. 1 предприятия, открывшие книги до опубликования настоящей инструкции, обязаны представить таковые для регистрации в месячный срок со дня опубликования настоящей инструкции.

Форма № 1.

Отметка о регистрации торговых книг.

В настоящей „глазной“ или „расчетной“ книге (наименование предприятия)..... на 192..... г. пронумеровано, прошнуровано и припечатано..... страниц. Книга зарегистрирована в..... президиуме исполкома..... эконосовета..... числа..... месяца..... года за №.....

Сургучная печать на прошнуровке.

Форма № 2.

Реестр торговых книг.

№ по порядку.	Год.	Месяц и число.	Наименование предприятия, книги которого регистрируются.	Название книг.	Подпись лица, подписавшего отметку о регистрации.	Примечание.

„Изв.“ № 8 от 10 января 1924 г.

Приложение III.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Совета Народных Комиссаров Союза Советских Социалистических Республик о дополнении постановления об обязательном ведении торговых книг.

Совет Народных Комиссаров Союза Советских Социалистических Республик постановляет:

Дополнить ст. 1 постановления Совета Народных Комиссаров Союза ССР от 18 сентября 1923 г. об обязательном ведении торговых книг торговыми и промышленными предприятиями («Вестник ЦИК, СНК и СТО СССР» 1923 г., № 6, ст. 152)—следующими примечаниями:

Примечание 1. Народному Комиссариату Финансов СССР, по соглашению с Высшим Советом Народного Хозяйства и Народным Комиссариатом Внутренней Торговли, предоставляется освобождать отдельные категории пред-

приятий от ведения тех или иных книг, предусмотренных настоящей статьей.

Примечание 2. То же право в отношении отдельных предприятий предоставляется НКФ'ам соответствующих республик по соглашению с ВСНХ или НКВнуторгами тех же республик.

Примечание 3. То же право в отношении отдельных предприятий предоставляется губернским или соответствующим им финансовым отделам по соглашению с местными советами народного хозяйства и отделами Народного Комиссариата Внутренней Торговли.

Председатель Совета Народных Комиссаров
Союза ССР А. И. Рыков.

Управделами Совета Народных Комиссаров
Союза ССР Н. Горбунов.

Москва, Кремль, 28 января 1925 г.

„Изв.“ № 20 от 1 февраля 1925 г.