

КОМИТЕТ СОДЕЙСТВИЯ
ПРОМЫШЛЕННО-ЭКОНОМИЧЕСКОМУ (КОММЕРЧЕСКОМУ) ОБРАЗОВАНИЮ
ПРИ ЛЕНИНГРАДСКОМ ОБЛАСТНОМ ОТДЕЛЕ ТОРГОВЛИ

Н. С. ПОМАЗКОВ

СЧЕТНЫЕ ТЕОРИИ

ПРИНЦИП ДВОЙСТВЕННОСТИ
И МЕТОД ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

1782

ИЗДАТЕЛЬСТВО
„ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ“
• ЛЕНИНГРАД — 1929

N. S. Pomaskoff
Die Kontentheorien.

N. S. Pomaskoff
Les doctrines comptables.

ОГЛАВЛЕНИЕ

	Стр.
От автора	7
I. ВВЕДЕНИЕ	
§ 1. О методе бухгалтерского учета	9
§ 2. Классификация ценностей	10
§ 3. Баланс хозяйства	10
§ 4. Понятие о счете и классификация счетов	12
§ 5. Счетная регистрация хозяйственных оборотов	13
§ 6. Квадрат проф. Н. А. Блатова	17
§ 7. Основной закон счетоводства и метод двойной записи	19
§ 8. Счетные теории и понятие о них	21
§ 9. Перечни счетных теорий у различных авторов	23
§ 10. Основания классификации счетных теорий. Тезисы проф. А. М. Галагана	26
§ 11. Критика тезисов проф. А. М. Галагана	28
§ 12. Юридическое и экономическое направление в развитии счетных теорий	31
II. СЧЕТНЫЕ ТЕОРИИ ЮРИДИЧЕСКОГО НАПРАВЛЕНИЯ	
§ 13. Общая характеристика теорий юридического направления	33
§ 14. Лука Пачиоло и его теория персонификации	34
§ 15. Основные группы счетных теорий юридического направления	35
A. ПЕРСОНАЛИСТИЧЕСКИЕ ТЕОРИИ ОДНОГО РЯДА СЧЕТОВ.	
§ 16. Теория Э. Дегранжа	35
§ 17. Теория И. Ванье	43
§ 18. Теория Шибе и Одеманна	44
§ 19. Теория Л. Дикси	50
§ 20. Теория И. Ульманна	53
§ 21. Общая характеристика персоналистических теорий одного ряда счетов	58
§ 22. Критика персоналистических теорий одного ряда счетов	60

Стр.	
Б. ПЕРСОНАЛИСТИЧЕСКИЕ ТЕОРИИ ДВУХ РЯДОВ СЧЕТОВ.	
§ 23. Теория Леотэ и Гильбо	65
§ 24. Теория А. П. Рудановского	79
§ 25. Теория Д. Чербони	91
§ 26. Анализ основных положений теории Д. Чербони	101
§ 27. Общая характеристика персоналистических теорий двух рядов счетов	107
§ 28. Классификация счетных теорий юридического направления	110
III. СЧЕТНЫЕ ТЕОРИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО НАПРАВЛЕНИЯ	
§ 29. Общая характеристика теорий экономического направления	112
A. ТЕОРИИ АНАЛИТИЧЕСКИЕ.	
§ 30. Меновая теория (Е. Е. Сиверс)	113
§ 31. Критика меновой теории	123
§ 32. Философская теория (Л. Гомберг)	126
§ 33. Критические замечания по поводу философской теории	131
§ 34. Общая характеристика аналитических счетных теорий экономического направления	135
Б. ТЕОРИИ СИНТЕТИЧЕСКИЕ.	
§ 35. Общая характеристика синтетических теорий экономического направления	137
§ 36. Экспериментальное изучение влияния хозяйственных теорий на баланс хозяйства	138
§ 37. Графический способ объяснения основных положений балансовых теорий	142
§ 38. Формальная и материальная зависимость счета от баланса	146
§ 39. Классификация синтетических счетных теорий экономического направления	148
I. Теории одного ряда счетов.	
§ 40. Теория В. Крекнита	148
§ 41. Теория М. Берлинера	151
§ 42. Теория А. М. Галагана	161
§ 43. Математическая теория	166
§ 44. Критика хозяйственной теории в иностранной и русской литературе	170
§ 45. Теория Л. Колманна	173
§ 46. Общая характеристика и классификация синтетических теорий одного ряда счетов	177

Стр.	
2. Теории двух рядов счетов.	
а) первая форма теорий двух рядов счетов	
§ 47. Теория Ф. Гюгли	179
§ 48. Теория Рейш и Крейбиг	184
§ 49. Теория Леона Пти	186
§ 50. Теория И. Ф. Шер	192
б) вторая форма теорий двух рядов счетов	
§ 51. Теория И. Ф. Шер	202
§ 52. Теория Ф. В. Езерского	209
§ 53. Общая критика первой и второй форм теорий двух рядов счетов	216
в) третья форма теорий двух рядов счетов	
§ 54. Теория И. Ф. Шер	218
§ 55. Теория Н. С. Лунского	220
3. Теории трех рядов счетов	
§ 56. Теория С. Панайотопуло	223
§ 57. Теория Ф. Лейтнера	228
§ 58. Теория Ж. Дюмарше	234
§ 59. Общая характеристика теорий трех рядов счетов	240
§ 60. Математическое направление в развитии счетных теорий	241
§ 61. Общая классификация материалистических счетных теорий синтетического характера (балансовых)	243
IV. ТЕОРИЯ АБСОЛЮТНОГО БАЛАНСА	
§ 62. Основные вопросы счетоведения в освещении проф. Джитти	244
§ 63. Классификация хозяйственных наук Готтфрида Освальда и место в ней счетоведения	246
§ 64. Понятие о балансе мирового хозяйства	249
§ 65. Абсолютный баланс	253
§ 66. Актив и пассив абсолютного баланса	258
§ 67. Общая характеристика теории абсолютного баланса	262
§ 68. Общая классификация счетных теорий	263
Литература	265

ОТ АВТОРА.

В основу настоящей книги положены лекции, читанные автором в Ленинградском Институте Народного Хозяйства, а также на курсах по поднятию квалификации счетных работников Ленинградского Областного Отдела Профсоюза Советоргслужащих.

Создание специального курса „Счетные теории“ диктовалось совершенно настоятельной необходимостью ориентироваться в тех важнейших теориях, которые имели своей целью так или иначе обосновать основные положения счетной науки — принцип двойственности и метод двойной записи. Построение такого курса было сопряжено с целым рядом трудностей, из которых в первую очередь следует отметить отсутствие в литературе таких трудов, которые с достаточной полнотой охватывали бы вопросы счетных теорий. Если в немецкой, напр., литературе (W. le Coutre в *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, R. Illgen в *Buchhaltungs-Lexikon* и некотор. друг.) и приводилась в общем и целом сравнительно удовлетворительная классификация счетных теорий, при недостаточной все-таки разработанности соответствующих вопросов, то в русской счетной литературе отсутствовала не только более или менее приемлемая классификация счетных теорий, но даже не делалось сколько-нибудь серьезных усилий к тому, чтобы разобраться в теоретических течениях русской счетной мысли.

Этот серьезный пробел в счетной литературе в особенности остро ощущается в настоящий переходный момент, когда существенно изменившиеся политico-экономические условия хозяйствования в нашей стране настоятельно требуют пересмотра основных теоретических воззрений счетной мысли.

В этом направлении, очевидно, прежде всего необходимо подвести некоторый итог ранее существовавшим счетным

теориям, установить их общие черты и недостатки, т. е., так сказать, пересмотреть старое идеиное наследство, оставшееся нам от отжившего у нас социального строя, и затем уже попытаться перейти к созданию более истинной счетной теории.

Несомненно, что в первое время на этом пути могут быть те или иные ошибки, те или иные неточности, но они неизбежны в процессе всякой творческой работы, требующей для своего успешного завершения усилий всего коллектива счетных работников.

В настоящем труде дается не только единая классификация старых счетных теорий, при более или менее исчерпывающем изложении последних, не только приводятся к единой классификации, в частности, теоретические течения русской счетной мысли, но и делается попытка наметить тот возможный путь, по которому должна пойти счетная мысль в поисках более истинной счетной теории, покоящейся на совершенно реальных основаниях нового социально-экономического строя.

Надеясь, что настоящий труд, хотя бы в некоторой степени, заполнит отмеченный пробел в счетной литературе и даст толчок к дальнейшим исследованиям в затронутой области счетоведения, автор учитывает в то же время и возможность тех или иных недостатков или неточностей, допущенных им в его работе, за указание и разъяснение которых (по адресу—Ленинград, Дмитровский переулок, д. 11, кв. 14) он будет весьма признателен.

Н. Помазков.

3 Июня 1928 г.

I. ВВЕДЕНИЕ.

§ 1. О методе бухгалтерского учета. У каждого счетного работника на определенной ступени его профессионального развития неизбежно возникает настоятельная необходимость в более глубоком понимании тех вопросов бухгалтерского учета, с которыми он сталкивается в повседневной своей работе. Возьмем, напр., такое обычное дело, как составление кассовых и мемориальных ордеров.

Главнейшая часть процесса составления ордера заключается, как известно, в предварительной счетной классификации того хозяйственного оборота, на который составляется данный мемориальный или кассовый ордер. Классификация оборота в счетном отношении состоит в установлении тех отличительных его признаков, которые дали бы возможность выяснить, по каким счетам должна быть проведена соответствующая регистрация этого оборота, а равно, какой из этих счетов должен быть дебитован и какой кредитован.

Этот метод счетной регистрации путем одновременного дебитования и кредитования корреспондирующих счетов является характерным для всего строя счетных записей. Никто не станет спорить того положения, что грамотный счетный работник должен уметь надлежащим образом применять этот метод; поэтому, всякий изучающий бухгалтерию должен стремиться прежде всего к усвоению этого специфически-бухгалтерского метода учета.

Отсюда становится совершенно понятным, что основной целью каждого учебника по общей бухгалтерии является надлежащее разъяснение теоретических и практических особенностей этого метода. Но так как каждый, более или менее сознательно относящийся к изучаемому предмету, хочет и должен знать, действительно ли необходимо применение этого метода для учета хозяйственных операций и к регистрации всех ли хозяйственных операций возможно его применение, то следующей, не менее важной, задачей каждого из учебников по общей бухгалтерии является доказательство этой необходимости и этой возможности. В последующих параграфах мы вкратце остановимся на основных моментах соответствующих доказательств.

§ 2. Классификация ценностей. С бухгалтерской точки зрения всякое хозяйство живет и развивается на основе некоторой имущественной базы, состоящей из целого ряда различных частей имущества, при чем основным и совершенно необходимым признаком этих частей имущества является их способность иметь ту или иную денежную оценку.

Эти части имущества или ценности распадаются на следующие три группы: материальные ценности, деньги и условные ценности.

Материальными ценностями, как известно, называются те, которые являются предметами вещественного характера, как, напр., товары, движимое и недвижимое имущество и т. п. Деньги представляют собою особую группу ценностей, выполняющих, в частности, функции измерителя ценностей, относящихся к остальным двум группам. Условными же ценностями являются все те, для перехода которых в деньги или же материальные ценности необходимо наличие определенных условий. Следует заметить, что условные ценности, в зависимости от их отношения к данному хозяйству, в свою очередь делятся на два их вида: 1) права данного хозяйства, как, напр., дебиторы по открытым счетам, векселя к получению и т. п. и 2) обязательства данного хозяйства, как, напр., кредиторы, векселя к платежу и т. п.¹⁾.

§ 3. Баланс хозяйства. Наличие обязательств у данного хозяйства показывает, что некоторая часть из состоящих в распоряжении хозяйства его прав по отношению к другим хозяйствам, денег и материальных ценностей, как часть вполне определенная в суммовом отношении, должна быть обращена на покрытие этих обязательств.

Сопоставляя с одной стороны суммовое выражение материальных ценностей, денег и прав данного хозяйства, а с другой стороны суммовое выражение его обязательств, всегда можно (путем вычитания общей суммы второго ряда ценностей из суммового итога первого ряда ценностей) установить суммовое выражение той части ценностей первого ряда, которая является свободной от необходимости быть

¹⁾ Такой классификации ценностей придерживается, в частности, проф. Н. А. Блатов (см. его „Основы общей бухгалтерии“, 2 изд., стр. 20). Иную классификацию ценностей можно встретить в труде проф. А. М. Галагана „Основы общего счетоведения“ (Москва, 1928 г. § 6). Проф. Галаган допускает подразделение ценностей лишь на две группы: 1) материальные ценности и 2) нематериальные ценности. К первой группе относятся „освободные предметы внешней природы“, и к второй — обязательственные отношения между лицами, могущие быть выражеными в денежной оценке. Вторая группа ценностей, в свою очередь, распадается на: а) права хозяйства к его дебиторам и б) обязательства хозяйства перед его кредиторами. Деньги, по классификации проф. Галагана, являются одним из видов материальных ценностей.

обращенной на погашение обязательств хозяйства или, как говорят, является свободной от долгов. Получившаяся в результате такого вычитания сумма носит название чистого капитала, или чистого имущества (*Reinvermögen*), или же, наконец, чистого состояния (*Situation nette*).

Таким образом, сумма чистого капитала показывает ту часть имущества, которая является принадлежащей собственнику хозяйства и стоимость которой должна быть возмещена собственнику в случае ликвидации этого хозяйства. Следовательно, чистый капитал выражает своего рода обязательство данного хозяйства, а поэтому и должен быть помещен среди второго ряда указанных выше ценностей¹⁾.

Если сопоставить теперь оба ряда ценностей, то получится некоторое графическое изображение, левая сторона которого называется *активом* и представляет собою совокупность ценностей первого ряда, т. е. прав, денег и материальных ценностей данного хозяйства, а правая называется *пассивом* и представляет собою совокупность ценностей второго ряда, т. е. обязательств данного хозяйства перед другими хозяйствами и перед своим собственником. Это графическое изображение или таблица отображает экономическое состояние данного хозяйства на момент составления такой таблицы и известна под названием *баланса*.

Графическое изображение это обладает целым рядом характерных признаков, из которых отметим, как наиболее важный,—равновесие между итогами актива и пассива. Другим весьма важным признаком того или иного конкретного баланса является строение его актива и пассива; каждая сторона такого баланса состоит из ряда статей, характеризуемых определенными, хотя и не одинаковыми, суммами, итоги которых и приводят в конечном результате к одинаковому суммовому выражению актива и пассива.

Актив	БАЛАНС на 1 октября 1927 года	Пассив
Имущество	1.200 —	Капитал 19.400 —
Товары	15.000 —	Кредиторы 1.500 —
Касса	3.000 —	
Дебиторы	1.700 —	
	20.900 —	20.900 —

¹⁾ Для арифметической разности между итогом актива и итогом обязательств хозяйства перед посторонними лицами, дающей суммовое выражение ценностей, полученных хозяйством от его собственника, проф. Галаган предлагает еще одно наименование: *счетный капитал* (см. его „Основы общего счетоведения“, стр. 81—87).

Нам известно, далее, что хозяйство никогда не пребывает в состоянии покоя: в каждый промежуток времени оно является вовлеченным в производство тех или иных хозяйственных операций; и то графическое изображение экономического состояния хозяйства, которое дается в виде баланса, мыслится лишь как своего рода графическое отображение этого состояния на определенный момент времени и мы вполне сознаем, что уже в следующий промежуток времени, как бы краток он ни был, это экономическое состояние хозяйства изменяется. Внешне такое изменение экономического состояния хозяйства отражается в том или ином изменении суммового выражения отдельных статей его баланса.

Все эти изменения мы учтываем, пользуясь бухгалтерским методом учета, и, составляя через некоторое время следующий по порядку баланс данного хозяйства, вновь убеждаемся в наличии и в этом балансе уже ранее подмеченного характерного признака—равновесия между итогами актива и пассива. Спрашивается теперь, при соблюдении каких же условий должна происходить счетная регистрация изменений в экономическом состоянии хозяйства, чтобы этот основной признак баланса,—равновесие между итогами актива и пассива,—никогда не нарушался?

§ 4. Понятие о счете и классификация счетов. Изменения в экономическом состоянии хозяйства происходят в результате соответствующего движения ценностей, обращающихся в пределах этого же хозяйства. Знакомясь с существующим порядком счетной регистрации движения ценностей, находим, что для учета последних бухгалтерия пользуется особыми таблицами, называемыми счетами. Наиболее общей формой построения такой таблицы является графическое деление ее на две части, приспособленные для раздельной регистрации прихода и расхода ценностей; левая сторона предназначается для учета прихода ценностей, а правая—для учета их расхода.

Принимая во внимание упомянутое выше подразделение ценностей на три группы и считаясь с тем, что, в целях специализации учета их, необходимо ведение особых счетов для каждой группы ценностей, открываем для учета денег—денежные счета, для учета материальных или вещественных ценностей—вещные счета и, наконец, для учета условных ценностей—личные счета. На приходных и расходных сторонах этих счетов отмечаются¹⁾.

¹⁾ Н. А. Блатов: „Основы общей бухгалтерии“. 1926 г., стр. 34. Проф. А. М. Галаган, соответственно принятой им классификации ценностей, делит все счета на: 1) материальные или вещественные (!) счета, назначением которых является регистрация оборотов с материальными ценностями, и 2) личные счета, в которых регистрируются обе стороны, „изменяющие денежную оценку прав и обязательств хозяйства“.

Приход

- В денежных счетах—
Поступающие наличные деньги.
- В вещных счетах—
Поступающие вещественные ценности.
- В личных счетах—
а) В счетах дебиторов: получаемые от них их обязательства.
б) В счетах кредиторов: возвращаемые ими наши обязательства.

Расход

- В денежных счетах—
Расходуемые наличные деньги.
- В вещных счетах—
Расходуемые вещественные ценности.
- В личных счетах—
а) В счетах дебиторов: возвращаемые им их обязательства.
б) В счетах кредиторов: выдаваемые ими наши обязательства.

Известно, что приходная или левая сторона в личных счетах именуется дебетом, а правая—кредитом и что вследствие стремления к унификации счетной терминологии эти же наименования присвоены и соответствующим сторонам денежных и вещных счетов. Отсюда проис текают и производные термины: *дебитовать* счет, т. е. записать какую-либо сумму на левую, дебитовую сторону, и *кредитовать* счет, т. е. записать какую-либо сумму на правую, кредитовую сторону счета.

§ 5. Счетная регистрация хозяйственных оборотов. Для определения того, как происходит счетная регистрация хозяйственных оборотов и какие результаты ею достигаются, рассматривают обычно ряд таких хозяйственных оборотов, которые вызывали бы изменения в сторону суммового увеличения или уменьшения указанных в § 2 трех групп ценностей данного хозяйства.

Предположим, что хозяйство, баланс которого приведен в § 3, открыло для учета движения ценностей, перечисленных в балансе, следующие счета:

- | | |
|----------------------|----------------------|
| № 1. Счет Имущества. | № 4. Счет Дебиторов. |
| № 2. „ Товаров. | № 5. „ Капитала. |
| № 3. „ Кассы. | № 6. „ Кредиторов. |

В развитие счетов Товаров, Дебиторов и Кредиторов, являющихся коллективными счетами, открываются счета вспомогательные: к счету Товаров—счет Товаров I сорта и счет Товаров II сорта; к счету Дебиторов—счет Иванова и счет Петрова; к счету Кредиторов—счет Павлова и счет Корнеева.

Допустим, что в течение октября 1927 года в данном хозяйстве имели место следующие хозяйственные обороты:

1. Куплено за наличные деньги 1000 единиц товара I сорта по 1 р. 50 к. за единицу;
2. Продано за наличные деньги 2000 единиц товара I сорта по 1 р. 50 к. за единицу;

3. Поступило от Петрова в погашение его долга 600 единиц товара I сорта по 1 р. 50 к. за единицу;

4. Продано в кредит Иванову 800 единиц товара I сорта по 1 р. 50 к. за единицу;

5. Поступило от Иванова наличными деньгами Р. 200.— в частичное погашение его долга.

6. Погашен наличными деньгами долг Павлову в сумме Р. 900;

7. Получено 2000 единиц товара I сорта по 1 р. 50 к. за единицу в обмен на 3000 единиц товара II сорта по 1 р. за единицу;

8. По соглашению с Ивановым и Корнеевым произведен зачет задолженности Иванова в сумме Р. 300.— в частичное погашение долга Корнеева;

Эти хозяйствственные обороты были зарегистрированы в соответствующих счетах следующим образом:

Д.	№ 1. Счет Имущества	К.
	Баланс 1200.—	Сальдо 1200.—

Д.	№ 2. Счет Товаров.	К.
	№ 2а. Счет Товаров I сорта.	
	Баланс 8000 ед. à 1.50—12000.—	2.. 2000 ед. à 1.50 — 3000.—
1. . .	1000 ед. — 1500.—	4.. 800 ед. — 1200.—
3.	600 900.—	Сальдо 8800 ед.
7.	2000 3000.—	à 1.50 — 13.200.—
	17400.—	— 17400.—
	№ 2б. Счет Товаров II сорта.	
	Баланс 3000 à 1 р. — 3000.—	7. 3000 ед. à 1 р. — 3000.—
	20400.—	20400.—

Д.	№ 3. Счет Кассы	К.
	Баланс 3000.—	1. 1500.—
2.	3000.—	6. 900.—
5.	200.—	Сальдо 3800.—
	6200.—	6200.—

Д.	№ 4. Счет Дебиторов	К.
	№ 4а. Счет Иванова	
	Баланс 800.—	5. 200.—
4.	1200.—	8. 300.—
		Сальдо 1500.—
	2000.—	2000.—
	№ 4б. Счет Петрова.	
	Баланс 900.—	3. 900.—
	2900.—	2900.—
Д.	№ 5. Счет Капитала	К.
	Сальдо 19400.—	Баланс 19400.—
Д.	№ 6. Счет Кредиторов	К.
	№ 6а. Счет Павлова.	
6.	900.—	Баланс 900.—
	№ 6б. Счет Корнеева.	
8.	300.—	Баланс 600.—
Сальдо	300.—	600.—
	600.—	600.—
	1500.—	1500.—

Первый хозяйственный оборот—покупка товара за наличные деньги—вызывал совершенно одинаковые по сумме записи на противоположных сторонах счета денежного (по его кредиту) и счетавещного (по его дебету) потому, что в результате оборота поступило в хозяйство вещественных ценностей (товара) на Р. 1.500.— и на такую же сумму было из него наличных денег.

Второй оборот—продажа товара за наличные деньги—вследствие поступления в хозяйство наличных денег на Р. 3.000.— и выбытия из хозяйства вещественных ценностей

(товара) на ту же сумму, вызвал одинаковые по сумме записи по дебету счета денежного и по кредиту счета вещественного (Товаров).

Третий оборот—поступление вещественной ценности в погашение задолженности дебитора—привел к одинаковым суммовым изменениям на дебитовой стороневещногосчёта (Товаров 1 с.) и на кредитовой стороне личного счёта (Дебиторов, Петрова).

Четвертый оборот—продажа товара в кредит—отразился в одинаковых суммах по дебету счета личного (Дебиторов, Иванова) и по кредиту счета вещного (Товаров, 1 с.).

Пятый оборот — погашение дебитором своего долга данному хозяйству наличными деньгами — сделал необходимым дебитование денежного и кредитование в равной же сумме счета личного (Дебиторов, Иванова).

Шестой оборот — погашение задолженности хозяйства наличными деньгами — в одинаковых суммах отразился по дебету личного счета (Кредиторов, Павлова) и по кредиту денежного счета.

Седьмой оборот—обмен одной вещественной ценности на другую—вызывал одинаковые по сумме изменения в счетах вещественных по их дебету (*Товары, I с.*) и кредиту (*Товары, II с.*).

Восьмой оборот — зачет задолженности дебитора хозяйствства в погашение задолженности последнего своему кредитору — привел к одинаковым в суммовом отношении записям по дебету (Кредиторы, Корнеев) и кредиту (Дебиторы, Иванов) личных счетов.

Выявляя результаты произведенной регистрации хозяйственных оборотов путем вывода сальдо по всем открытым в данном хозяйстве счетам:

ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ

№ счетов.	Название счетов	Сальдо на 1/X 1927 г.		Обороты за октябрь месяц		Сальдо на 1/XI 1927 г.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Счет Имущества	1200.—	—	—	—	1200.—	—
2.	Товаров . . .	15000.—	—	5400.—	7200.—	13200.—	—
3.	Кассы . . .	3000.—	—	3200.—	2400.—	3800.—	—
4.	Дебиторов . . .	1700.—	—	1200.—	1400.—	1500.—	—
5.	Капитала . . .	—	19400.—	—	—	—	19400.—
6.	Кредиторов	—	1500.—	1200.—	—	—	300.—
ИТОГО Р.		20900.—	20900.—	11000.—	11000.—	19700.—	19700.—

и конструируя, затем, обычным путем баланс данного хозяйства на следующий момент времени, в данном случае на 1 ноября 1927 г., легко установим наличие и в этом, новом, балансе отмеченного уже выше характерного признака — равенства итогов актива и пассива:

Актив.		БАЛАНС на 1-е ноября 1927 года.		Пассив.	
Имущество . . .	1200.—	Капитал		19400.—	
Товары	13200.—	Кредиторы . . .		300.—	
Касса	3800.—				
Дебиторы . . .	1500.—				
	19700.—				19700.—

§ 6. Квадрат проф. Н. А. Блатова. Рассмотренные выше примеры хозяйственных оборотов, несмотря на их кажущуюся примитивность, являются все же типичными оборотами хозяйства, так как они затрагивают все те категории счетов, между которыми распределяется учет всех решительно составных частей всех трех групп ценностей любого хозяйства, т. е. материальных или вещественных ценностей, денег и ценностей условных.

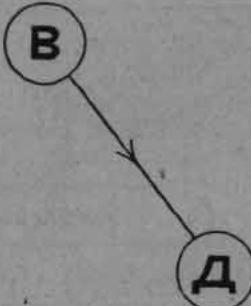
В счетной литературе существует весьма наглядное и убедительное доказательство того, что те виды оборотов, которые приведены для примера в § 5, являются типичными для всех вообще хозяйственных оборотов, а записи характеризующие счетную регистрацию таких оборотов, являются типичными счетными записями^{1).}

„Будем условно“, указывает проф. Блатов, „схематически изображать каждую участвующую в обороте ценность кружком, соединяющею их чертою будем обозначать, что они были в обороте, стрелкою будем отмечать, какая ценность пришла в данное хозяйство; кроме того, помня, что ценности делятся на 3 группы, будем обозначать в кружках буквами, какие именно ценности были вовлечены в данный оборот: вещественные (В), условные (У) или деньги (Д). При таких условиях наш 1-й оборот — покупка товара за наличные, приведший к приходу в хозяйство вещественной ценности и к уходу денег, будет изображен таким образом (фиг. 1). Применяя этот же прием к обозначению всех 8 рассмотренных оборотов, мы получим следующую схему, которая наглядно убеждает, что никаких иных комбинаций оборотов

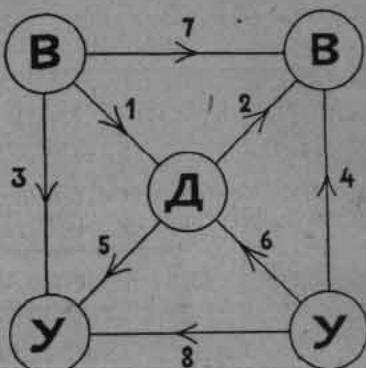
¹⁾ Н. А. Блатов: „Основы общей бухгалтерии”, стр. 41—42.

быть не может, и, следовательно, избранные нами обороты были типичными (фиг. 2)“.

Таким образом, квадрат проф. Блатова служит наглядным доказательством того, что вообще не существует таких хо-



Фиг. 1.

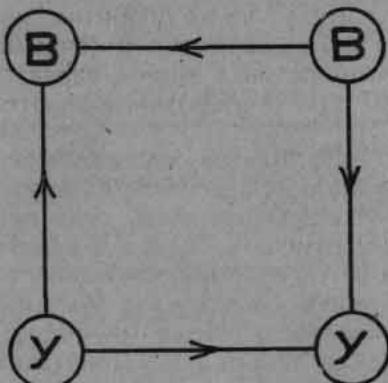


Фиг. 2.

зяйственных оборотов, которые вызывали бы какие-либо изменения, непредусмотренные приведенным выше примером типичных оборотов (§ 5) в какой-нибудь из тех трех групп ценностей, которые и составляют в хозяйстве весь его имущественный базис. Каждой же группе ценностей, как известно, соответствует и определенная категория счетов, и так как приведенным выше примером охвачены типичные хозяйствственные обороты, то, следовательно, и записи в этих счетах изменений, вызываемых в состоянии соответствующих ценностей указанными оборотами, являются типичными счетными записями.

Заменяя, поэтому, в квадрате проф. Блатова наименования отдельных групп ценностей названиями отдельных категорий счетов, соответствующих этим же группам ценностей, т. е. счетов вещественных (В), денежных (Д) и личных (Л), выясним, что квадрат проф. Блатова сохраняет все свое значение и для доказательства типичности счетных записей.

Нетрудно убедиться, что анализ хозяйственных операций, исходящий из какой-либо другой классификации ценностей,



Фиг. 3.

напр., классификации проф. Галагана, опять-таки приведет к построению квадрата проф. Блатова (в данном случае это будет второй вариант схемы проф. Блатова — фиг. 3), где символ В обозначает материальные ценности и соответствующие им материальные счета, а символ У — нематериальные ценности и соответствующие им счета личные.

§ 7. Основной закон счетоводства и метод двойной записи. В пример, разобранный в § 5, не были введены, в целях его упрощения, такие хозяйственные обороты, которые могли бы для своей регистрации потребовать составления сложных журнальных формул (статей), так как полнейшая возможность разложения сложной формулы на ряд простых журнальных формул общезвестна. Опущены были точно также и такие хозяйственные обороты, которые явились бы характерными для, так называемых, оборотов внутреннего значения (как, напр., перемещение вещественных ценностей, их переработка и т. п.), а также для оборотов, приносящих прибыль или убыток, ввиду того, что в конечном итоге обороты такого характера без каких-либо затруднений укладываются в квадрат проф. Блатова и, следовательно, для своей регистрации требуют счетных записей, вполне совпадающих с записями, приведенными в § 5. Таким образом, разобранный пример дает возможность наглядно проследить ход доказательств о существовании особого метода счетной записи и об охвате этим методом всех хозяйственных операций любого хозяйства.

Возвращаясь к этому примеру и изучая тот способ, которым выполнялись счетные записи, в конечном итоге приведшие к новому балансу, можно довольно легко заметить характерную особенность этого способа, состоящую в том, что каждый хозяйственный оборот неизменно вызывал записи в двух счетах, причем, если в одном счете запись происходила по его дебету, то в другом счете равная по сумме запись производилась обязательно по его кредиту.

Эта особенность поконится на основном законе счетоводства, который различными авторами формулируется по разному. Ограничимся здесь приведением формулировок этого закона, принадлежащих двум крупнейшим современным авторам.

Один из них, проф. А. М. Галаган, основной закон счетоводства именует **законом двойственности**, причем дает две формулировки последнего. Более ранняя формулировка этого закона излагается им следующим образом: „**Закон двойственности есть закон связного противоположения и состоит в том, что изменения, произведенные в имуществе какой-либо операцией, всегда равны между собою, противоположны друг другу и связаны взаимно при посредстве**

той операции, которую данные изменения вызваны¹⁾.

Более же поздняя формулировка закона двойственности дается им уже в сильно измененном виде: „Закон двойственности есть закон, в силу которого каждая хозяйственная операция всегда оказывает двоякое влияние на имущество хозяйства; с одной стороны, эта операция оказывает влияние положительное, улучшая общее состояние имущества хозяйства, с другой—влияние отрицательное, ухудшая общее состояние имущества того же хозяйства“²⁾.

Такая формулировка основного закона счетоводства дает право называть его законом двойственности хозяйственных операций³⁾.

„По закону двойственности“, продолжает проф. Галаган, „каждая операция вызывает равные противоположные изменения в составе имущества, поэтому, при записи операции по счетам, каждая операция заносится в одинаковых суммах в разные счета, причем в одни счета эта операция вписывается на дебет, в другие—на кредит; следовательно, закон двойственности внешним образом проявляется при записи хозяйственных операций и дает основание тому методу учета, который носит название метода двойной записи“⁴⁾.

Таким образом, проф. Галаган устанавливает, что метод двойной записи является следствием основного счетного закона—закона двойственности хозяйственных операций, фиксирующего одновременное положительное и отрицательное влияние всех без исключения хозяйственных операций данного хозяйства на имущественное положение того же хозяйства.

Другой из этих авторов, проф. Н. А. Блатов, анализируя ряд хозяйственных операций, приходит к выводу, что всякая, без исключения, хозяйственная операция двойственна по своей природе, так как она вызывает одновременный приход одной ценности и расход другой ценности. Это свойство

¹⁾ А. М. Галаган: „Учебник счетоведения“, ч. 1. Общее счетоведение. Изд. „Высшая школа“. М. 1916 г., стр. 53.

²⁾ А. М. Галаган: „Руководство по общему счетоведению“, М. 1926 г., стр. 42.

³⁾ Н. А. Кипарисов: „Основы счетоведения“, М. 1927 г., стр. 36.

⁴⁾ А. М. Галаган: „Учебник счетоведения“, стр. 54. В новейшем своем труде проф. Галаган уточняет это определение метода двойной записи в следующих выражениях: „на дебет какого-либо счета записываются операции, оказывающие положительное влияние на ту часть актива или пассива хозяйства, которая показана в заголовке счета; на кредит какого-либо счета записываются операции, оказывающие отрицательное влияние на ту часть актива или пассива хозяйства, которая показана в заголовке этого счета“ (Основы, стр. 159).

хозяйственных операций по форме своей обладает всеми признаками мены, так как в совершении операции, точно также как в акте мены, „всегда участвуют два лица, два хозяйства, два субъекта и две ценности, два объекта мены“.

Установив, таким образом, основное положение о двойственности хозяйственных операций (одновременный приход одной и расход другой ценности) и считаясь с тем, что каждой ценности соответствует тот или иной счет, причем каждый счет делится на две стороны: дебитовую—для регистрации прихода данной ценности, и кредитовую—для учета расхода этой же ценности, проф. Блатов приходит к следующим выводам:

1) В каждом обороте участвовало две ценности, а потому и сумма оборотов записывалась в два счета;

2) Из этих двух ценностей одна приходила в хозяйство, а другая высыпалась из него; поэтому сумма оборота отмечалась в одном счете на приходе, в дебете, а в другом—на расходе, в кредите¹⁾.

Эти два вывода дают возможность проф. Блатову фиксировать метод двойной записи, как следствие основного положения о двойственности хозяйственных операций в такой формулировке: „сумма каждого оборота записывается в два разные счета, на две различные стороны: в дебет одного счета и в кредит другого“. Метод двойной записи в такой формулировке проф. Блатов называет законом двойного счетоводства или законом двойной записи.

Изучая характерные особенности основного счетного закона и метода двойной записи по формулировкам проф. Галагана, легко можно вскрыть под усложненной оболочкой этих формулировок то же, в конце концов, содержание их, которое дается и в упрощенных формулах проф. Блатова. Точно также, если бы оказалось необходимым произвести проверку универсальности закона двойственности и метода двойной записи, исходя из приведенных формулировок проф. Галагана, то пришлось бы, очевидно, прийти все к тому же квадрату проф. Блатова.

§ 8. Счетные теории и понятие о них. Констатируя то обстоятельство, что каждый из цитированных авторов говорит, при определении закона двойственности и метода двойной записи, по существу об одном и том же, нельзя не остановиться в то же время также и на наличии особенностей в тех формулировках, которые предлагаются при этом как указанными, так и другими авторами. Разбор трудов каждого из этих авторов показывает, что их определения вытекают из анализа счетной регистрации хозяйственных

¹⁾ Н. А. Блатов: „Основы общей бухгалтерии“, стр. 41.

операций. Анализ этот производится всегда под известным углом зрения, который у каждого исследователя устанавливается в прямой зависимости от тех рассуждений, строй которых создается у него под влиянием стремления осознать природу регистрируемых хозяйственных операций.

Такой строй рассуждений, так или иначе обосновывающий закон двойственности, а отсюда и метод двойной записи, имеет колоссальное значение как для бухгалтерии, так и для счетного работника, безразлично, будет ли это ученый исследователь или рядовой профессионал-практик. Наличие такого рода предпосылок придает совершенно иное значение бухгалтерии, переводя ее из положения свода счетных рецептов, дающих указания о тех или иных, более или менее удобных, практических приемах, не связанных какой-либо определенной счетной идеей, т. е. из состояния ремесла, в состояние научной дисциплины. Точно также и счетный работник, выполняющий в повседневной своей работе те или иные счетные записи на основе определенного строя рассуждений, объясняющих эти счетные записи и скрепляющих последние единой счетной идеей, превращается из ремесленника, механически применяющего или же обучающегося тому или иному практическому рецепту своей работы, в работника, сознательно пользующегося правилами счетной записи и сравнительно легко разрешающего сложные проблемы бухгалтерской практики.

Тот строй рассуждений, который в своей совокупности имеет целью объяснить, принципиально обосновать закон двойственности и вытекающий из него метод двойной записи, называется *счетной теорией*.

В счетной практике, а иногда и в счетной литературе не всегда проводится достаточно строгое различие между понятиями счетная теория и теория бухгалтерии¹⁾. В то время, как предметом теории бухгалтерии является систематическое и исчерпывающее изучение всей обширной области учета экономической статики и динамики хозяйства, счетная теория составляет хотя и важнейшую, но все же лишь часть обширной области теории бухгалтерии и имеет своей целью, как уже известно, объяснение или обоснование принципа двойной записи, замыкаясь тем самым в рамках лишь двойной системы счетоводства.

¹⁾ Так, напр., в последнем труде проф. А. М. Галагана на протяжении одной лишь страницы встречаются следующие шесть терминов, употребляемые, очевидно, для обозначения одного и того же понятия: 1) счетная теория, 2) теория счетоведения, 3) счетное учение, имеющее характер теоретического учения счетоведения, 4) счетное учение, 5) теоретическое учение счетоведения и 6) учение, имеющее характер научно-обоснованной счетной теории (Основы, стр. 196—197).

С другой стороны, не менее часто отсутствует необходимое различие между понятиями теория счета и счетная теория. Теория счета занимается изучением и систематизацией счетов как с точки зрения их формы, так и с точки зрения их содержания; счетная же теория имеет своей целью выявить ту счетную идею, которая вносит счетное единство и связывает этим единством всю массу единичных счетов в определенную идейную систему. Несмотря, однако, на такое сравнительно резкое разграничение областей счетной теории и теории счета, между ними существует и определенная связь, которая проявляется в виде определенной классификации счетов. Но не всякая классификация счетов перебрасывает мостик между двумя указанными областями. Такого рода классификации счетов, как, напр., формальная классификация, в основе которой лежат графические признаки счетов, различного рода технические группировки счетов в связи с тем или иным порядком счетных записей на практике (в особенности в связи с годовым заключением книг), классификации по признаку объема учитываемых объектов (коллективные, вспомогательные счета) и т. п., конечно, никакого значения для счетной теории не имеют. Общий интерес для теории счета и счетной теории представляют лишь те классификации счетов, которые строятся по признаку объектов учета.

§ 9. Перечни счетных теорий у различных авторов.

Перейдем теперь к ближайшему ознакомлению с интересующим нас предметом.

Если обратиться к тому материалу, который встречается по вопросу о счетных теориях в ряде трудов по бухгалтерии, то приходится констатировать прежде всего отсутствие возможности ориентироваться в тех перечнях счетных теорий, которые даются в некоторых трудах.

Так, напр., в книге Я. М. Гальперина „Учебник балансоведения“, вышедшей в 1926 году, указывается, что „существует несколько теоретических школ, объясняющих принцип двойственности и метод двойных записей“. Перечисляя эти, по выражению Я. М. Гальперина, „теоретические школы“, автор „Учебника балансоведения“ упоминает о наличии:

- 1) схоластической школы, 2) персоналистической школы,
- 3) меновой школы, 4) школы счетов хозяйственных явлений,
- 5) школы двух рядов счетов, 6) позитивной школы и, наконец, 7) школы баланса¹⁾.

Обращаясь к более раннему труду проф. А. М. Галагана, к его „Учебнику счетоведения“ (ч. I. Общее счетоведение),

¹⁾ Я. М. Гальперин: „Учебник балансоведения“. Тифлис, 1926 г., стр. 247—270 и перепечатка из „Учебника балансоведения“. Я. М. Гальперин: „Школы балансового учета“. Тифлис, 1925 г.

вышедшему в 1916 г., находим следующий перечень счетных теорий: 1) балансовая теория, 2) меновая теория, 3) юридическая теория, 4) экономическая теория и 5) теория Л. Гомберга¹⁾.

В новейшей работе проф. Галагана приводится уже как-бы классификация счетных теорий. По мнению проф. Галагана, во-первых, „все счетные теории могут быть разделены на две основных группы, а именно: 1) метафизические счетные теории и 2) позитивные счетные теории и, во-вторых, „несколько особняком стоят“ еще и философские счетные теории, причем метафизическими счетными теориями являются „разного рода юридические или персоналистические теории, со всеми оттенками, которые были приданы этим теориям отдельными авторами“, — позитивными счетными теориями являются „такие, как теория двух рядов счетов, учение Беста, теории Жерманни и Дюмарше, меновая, балансовая, математическая и другие“, — философскими счетными теориями являются учение Л. Гомберга и Д. Чербони²⁾.

Несколько иной перечень счетных теорий находим в труде А. И. Гуляева „Начала коммерческого счетоводства“, вышедшем в 1913 г. А. И. Гуляев перечисляет следующие существующие счетные теории: 1) экономическая теория, 2) правовая теория, 3) балансовая теория, 4) математическая теория и 5) теория философская³⁾.

Уже одни эти перечни счетных теорий, взятые лишь у трех авторов, поражают как многочисленностью, так и разнообразием наименований этих теорий. Это обстоятельство, между прочим, отмечает и немецкий автор Готтфрид Освальд, указывая, что до сегодняшнего дня вопрос о счетной теории (универсальной) все еще не разрешен, и пессимистически добавляет к этому указанию, что, вероятно, вопрос этот никогда и не разрешится⁴⁾.

Точно также известный немецкий проф. Р. Штерн отмечает многообразие счетных теорий, объясняя это обстоятельство тем, что как представители одной, точно также как и представители другой теории считают само собой разумеющимся, что их теории являются единственно правильными, в то время как третьи представители, повидимому, считаются с возможностью существования многих счетных теорий⁵⁾.

¹⁾ А. М. Галаган: „Учебник счетоведения“, стр. 78.

²⁾ А. М. Галаган: „Основы общего счетоведения“, стр. 200.

³⁾ А. И. Гуляев: „Начала коммерческого счетоводства“. 1913 г., стр. 69—80.

⁴⁾ Gottfried Oswald. Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik. 1923 г., стр. 145.

⁵⁾ R. Stern. Buchhaltungs - Lexikon. I Aufl., стр. 598, см. Oswald, стр. 146.

Такое обилие счетных теорий приводит того же Готтфрида Освальда к заключению, что задачей будущего должно явиться в большей степени критическое исследование методологических принципов уже существующих счетных теорий, определение элементов общего значения в этих теориях и соединение этих элементов в рамках единой счетной теории в большей степени, чем изложение еще новых счетных теорий. Но, очевидно, и эта мысль кажется Готтфриду Освальду в достаточной степени утопической, так как вслед за этим он указывает, что на пути к достижению этой цели, созданию единой счетной теории, стоят почти непреодолимые препятствия вследствие существования прямо противоположных предпосылок и различных точек зрения в этой области^{1).}

Пессимизм Готтфрида Освальда, в связи с многообразием и непрерывным чередованием счетных теорий, его стремление искусственно закрепить счетную мысль в пределах ее достижений хотя бы и последнего дня, не могут встретить какого-либо сочувствия со стороны тех, кому дорог прогресс счетной науки. В отмеченной множественности счетных теорий, вопреки Освальду, следует видеть признак наличия энергичной, бодро пульсирующей счетной мысли, неутомимо работающей в поисках более истинной счетной теории.

Следя за развитием этих теорий, можно сравнительно легко подметить, как одни из них, пережив некоторый период своего расцвета, как бы отходят, с течением времени, на задний план, уступая место другим теориям, более отвечающим современным требованиям счетной науки. Такое „перемещение“ счетных теорий заставляет некоторых авторов, представителей более новых теорий, относиться с известным пренебрежением к теориям-предшественницам, создает определенное стремление отрицать за последними право даже именоваться теориями, квалифицировать их лишь как методы преподавания, подыскивающие такие объяснения основных счетных положений, которые всемерно облегчали бы начинающему изучать бухгалтерию усвоение правил о двойной записи^{2).}

Такое прямолинейное отрицание за более ранними теориями какого-либо научного значения могло бы иметь место лишь в том случае, если бы более новая теория отличалась полным отсутствием тех или иных недостатков, препятствующих совершенно естественному и логичному обоснованию всех основных счетных положений. До тех же пор, пока такая теория не создана, пока такая теория не получила своего универсального признания, преждевременно говорить и о потере какой-либо научной значимости той или иной

¹⁾ Oswald, стр. 149.

²⁾ И. Шерр: „Бухгалтерия и баланс“. М. 1925 г., стр. 50—52.

из более ранних теорий. Таким образом, при специальном изучении того отдела счетоведения, который охватывает вопросы счетной теории, нельзя ограничиваться рассмотрением какой-либо одной из счетных теорий.

Если, при подходе к ознакомлению со счетными теориями, принять во внимание изложенное соображение, то станет совершенно понятной необходимость в определенной классификации этих теорий, которая прежде всего давала бы возможность сравнительно легко разобраться в существующих разнообразных счетных теориях.

§ 10. Основания классификации счетных теорий. Тезисы проф. А. М. Галагана. При установлении оснований для классификации счетных теорий приходится прежде всего считаться с соображениями проф. А. М. Галагана, высказанными последним в его трудах относительно тех направлений, в которых происходило развитие счетных идей¹⁾.

Согласно утверждению проф. Галагана, развитие счетных идей происходило под общим знаком „выяснения той закономерности и тех законов, которыми управлялась деятельность единичных хозяйств“. И так как важнейшими элементами в деятельности этих хозяйств являются: 1) субъекты хозяйственной деятельности, 2) объекты хозяйственной деятельности и 3) хозяйственные операции, то естественно, что и развитие счетных идей, имевших единую установку: выяснение законов, управляющих экономической деятельностью хозяйств,— должно было пойти по одному из трех возможных направлений.

Одно из этих направлений счетной идеи принимает за свое основание значение для хозяйства субъектов хозяйственной деятельности. Все без исключения субъекты экономической деятельности хозяйства могут быть отнесены к одной из следующих четырех групп: 1) собственник, 2) администратор, 3) агенты и 4) корреспонденты. Детальная характеристика каждой из этих групп субъектов хозяйственной деятельности будет приведена в дальнейшем, здесь же достаточно будет указать, что рассматриваемое направление счетной идеи представляет экономическую деятельность хозяйства как ряд отношений, возникающих между отдельными субъектами хозяйственной деятельности, входящими в одну из этих четырех групп. В том случае, если отношения между указанными субъектами развиваются таким

¹⁾ А. М. Галаган: „Очерки по истории счетоведения“ („Счетоводство“, 1925 г., IV, стр. 407). Следует отметить, что соответствующая глава имеет заголовок „Основные направления счетной теории. Юридическая теория“ (курсив наш. Н. П.), что дает право считать содержание главы этой охватывающим три направления в развитии именно счетных теорий. (см. А. М. Галаган: „Счетоводство в его историческом развитии“, 1927 г., стр. 100).

образом, что праву одного из них соответствует обязательство другого из них, то такие отношения носят название обязательственных, правовых или же, другими словами, юридических отношений. Соответственно этому и то направление счетной идеи, которое выясняет законы, управляющие экономической деятельностью хозяйства, принимая за основание значение для хозяйства субъектов хозяйственной деятельности,—носит название юридического направления.

Другое из этих направлений счетной идеи принимает за свое основание значение для хозяйства объектов хозяйственной деятельности. Объекты хозяйственной деятельности представляют в своей совокупности имущество хозяйства. Составные части имущества хозяйства представляют собой однородную массу, потому что они измеряются единым измерителем—деньгами. Вследствие этого, между материальными и нематериальными частями имущества хозяйства стирается грань каких-либо различий и „существенным моментом каждого объекта хозяйственной деятельности является не материальная его субстанция, а ценность, ибо ценностью и ничем иным определяется значение того или иного объекта для хозяйства“¹⁾.

Таким образом, это направление счетной идеи выясняет законы, управляющие экономической деятельностью хозяйства, принимая за основание не субъекты, а объекты хозяйственной деятельности. И так как объектами этими являются ценности,—категория экономическая, то и рассматриваемое направление счетной идеи называется, соответственно этому, экономическим направлением.

И, наконец, третье из этих направлений счетной идеи за основание свое принимает значение хозяйственных операций хозяйства. Отношения субъектов хозяйства к объектам работы того же хозяйства всегда выражаются в форме воздействия человека на ту или иную хозяйственную ценность; такое воздействие человека на определенную хозяйственную ценность носит название хозяйственной операции²⁾. Соответственно этому, то направление счетной идеи, „которое ищет законов хозяйственной деятельности“, указывает проф. Галаган, „в закономерности и регулярности хозяйственных операций, носит название камeralного“³⁾.

¹⁾ А. М. Галаган: „Счетоводство в его историческом развитии“, стр. 161.

²⁾ А. М. Галаган: „Основы“, стр. 20. В более ранних работах проф. Галагана хозяйственные операции характеризуются как „воздействие хозяйствующего субъекта на объект“ (курсив наш. Н. П.), см. „Очерки по истории счетоведения“ („Счетоводство“, 1925 г., стр. 407) и „Счетоводство в его историческом развитии“, стр. 99.

³⁾ „Очерки“, стр. 408 и „Счетоводство в его историческом развитии“, стр. 100.

Таким образом, согласно проф. Галагана, развитие счетных идей может происходить в трех направлениях: юридическом, экономическом и камеральном. И так как приведенные выше рассуждения излагались проф. Галаганом под общим определением „Основные направления счетной теории“ (см. прим. на стр. 26), то отсюда можно заключить, что, по мнению проф. Галагана, развитие счетных теорий осуществлялось в тех же трех направлениях.

§ 11. Критика тезисов проф. А. М. Галагана. В тезисах проф. Галагана содержится указание о развитии счетной теории в трех направлениях: юридическом, экономическом и камеральном. Характерные особенности последнего из указанных направлений, виду недостаточно детального обоснования проф. Галаганом доказательств о существовании такого направления, нуждаются в некотором дополнительном исследовании.

В других местах неоднократно цитированных трудов проф. Галагана¹⁾ последний указывает, что исследователи в области счетоводства, под влиянием развития капиталистической хозяйственной деятельности в конце XVIII и в начале XIX столетия, пытались выявить в массе хозяйственных операций определенные закономерности. Наиболее благоприятным полем для подобного рода исследований являлись хозяйства, операции которых протекали вполне регулярно и носили достаточно однообразный характер в следующих друг за другом отчетных периодах. Такого рода хозяйствами были и, конечно, остаются хозяйства, выражаясь современным языком, состоящие на бюджете, т. е. хозяйства государств, городов и т. п. Вполне понятно, что указанные исследования, характеризуемые общим называнием „камеральное направление“, могли зародиться и развиваться главнейшим образом в хозяйствах отмеченного типа их, а отражение свое получить в трудах лиц, занимавшихся вопросами, так называемого, камерального счетоводства.

Переходя к выяснению сущности камерального счетоводства, можно, на основании указаний проф. Галагана, установить, что характерной особенностью этого вида счетоводства является „текущее систематическое сопоставление распоряжений на производство определенных операций с исполнением тех же операций“. Распоряжение на производство определенных операций состоит в определении или назначении тех сумм, которые должны поступить в кассу хозяйства или же могут быть израсходованы на определенные нужды этого же хозяйства. Исполнение этих

¹⁾ „Очерки“ („Счетоводство“, 1925 г., V, стр. 540) и „Счетоводство в его историческом развитии“, стр. 113—116 и 164—165.

назначений состоит в фактическом поступлении или же выдаче указанных сумм. Учитывая назначения и исполнения и, затем, сопоставляя их друг с другом в целях надлежащего хозяйственного контроля, камеральное счетоводство осуществляет свою основную задачу: текущее систематическое сопоставление распоряжений на производство определенных операций с исполнением тех же операций.

До 30—40 годов XIX столетия предметом камерального счетоводства был учет исключительно операций с наличными деньгами. С этого времени начинают появляться труды счетоводов-камералистов, содержащие попытки распространить камеральное счетоводство не только на учет операций с наличными деньгами, но также на учет материальных ценностей и даже каких угодно составных частей имущества хозяйства.

Уже ознакомление с приведенными указаниями проф. Галагана открывает возможность прийти к заключению, что целью камерального счетоводства является учет ценностей, с одной стороны, и учет взаимоотношений субъектов хозяйственной деятельности—с другой стороны. И так как в другом своем труде проф. Галаган отмечает, что „полную научную обработку камеральное направление получило“ в трудах Шротта и Гюги и далее, что именно в трудах Шротта камеральное направление получило вполне законченную обработку¹⁾, то в целях окончательного установления коренных особенностей камерального направления приходится обратиться еще и к капитальному труду проф. Шротт „Учебник счетоведения“²⁾.

В § 14 своего труда, озаглавленном „Отличительные признаки камерального счетоводства“, проф. Шротт утверждает, что основой простой системы счетоводства является представление имущественных изменений в качестве получений и выдач. Но целесообразно организованное счетоводство должно гарантировать правильное и регулярное ознакомление с ведением учитываемого хозяйства, и так как предметом указанного счетоводства является учет получений и выдач, то, в целях максимального контроля над деятельностью хозяйства, учет получений должен осуществляться соответственно их различным источникам, а учет выдач—производиться по целям их производства, в специально назначаемых для этого рубриках.

Отсюда представление хозяйственных операций в форме получений и выдач и распределение их по соответствующим

¹⁾ А. М. Галаган: „Основные моменты в развитии счетной идеи“. М., 1914 г., стр. 24.

²⁾ Josef Schrott. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft. 5 Aufl. Wien. 1886, стр. 32.

доходным и расходным рубрикам является внутренним, существенным отличительным признаком этого счетоводства. Это с одной стороны. С другой стороны, разделение всего учета на учет денег и обособленные учеты отдельных видов имущества и вытекающая отсюда необходимость представления хозяйственных операций в ряде статей по простой системе счетоводства, являются внешним формальным отличием простой системы счетоводства. Описанная система счетоводства, по мнению проф. Шротт, и называется камеральным методом учета или же камеральным счетоводством. Свое же наименование это счетоводство получило потому, что применение свое находит в государственном финансовом или же камеральном хозяйстве, будучи наиболее всего приспособленным для его целей и требований.

Таким образом, тот авторитет, на который ссылается проф. Галаган, совершенно ясно и отчетливо устанавливает, что характерной особенностью камерального счетоводства является самая тесная связь последнего с приходом и расходом денег и прочих имущественных ценностей, т. е. того, что, как известно, считается объектом хозяйственной деятельности. Следовательно, если не делать допущения, что под раздельным учетом поступлений и выдач по их источникам и целям можно, с известным основанием, понимать и учет отношений субъектов хозяйственной деятельности, то придется признать, что определение цели камерального счетоводства, даваемое проф. Шротт, еще более решительно упраздняет особую "сферу влияния" камерального направления.

Из приведенного краткого исследования вопроса о существовании особого камерального направления в развитии счетных теорий с достаточной ясностью вытекает, что в основе камерального "направления" нет таких особых элементов экономической деятельности хозяйства, которые давали бы основание придавать понятию "камеральное направление" одинаковые права гражданства с понятиями "юридическое направление" и "экономическое направление" в развитии счетных теорий.

О "камеральном направлении" можно говорить, но подразумевая под этим появление и развитие особой формы счетоводства, известной под названием камерального счетоводства. Эта же форма счетоводства может, как это само собою разумеется, развиваться в духе как юридического направления, так и экономического направления, в прямой зависимости от того, ставится ли во главу угла исследование деятельности хозяйствующего субъекта, в данном случае того или иного общественного хозяйства, в его отношениях с другими субъектами хозяйственной деятельности, или же во главу угла ставятся вопросы движения

объектов хозяйственной деятельности, в данном случае ценностей, обращающихся в пределах того же общественного хозяйства.

§ 12. Юридическое и экономическое направление в развитии счетных теорий. Разбор тезисов проф. Галагана дает возможность установить, что в развитии счетных теорий могут быть лишь два направления: 1) юридическое и 2) экономическое. Счетные теории юридического направления в основу своих построений принимают значение субъекта хозяйственной деятельности, а счетные теории экономического направления отправным пунктом для своих конструкций принимают значение объекта хозяйственной деятельности.

В частности, в немецкой счетной литературе точно также встречаются указания о наличии лишь двух основных направлений в развитии счетных теорий, в общем и целом покрывающих вышеприведенными выше наименованиями: юридическим и экономическим. К первому из указанных направлений относятся, так называемые, персоналистические счетные теории, а ко второму—материалистические счетные теории.

Не трудно заметить, что классификация счетных теорий, предлагаемая проф. А. М. Галаганом и отмеченная в § 9, не совпадает с принятым в настоящем труде подразделением всех счетных теорий на теории юридического направления или персоналистические и на теории экономического направления или материалистические. Проф. Галаган устанавливает подразделение всех счетных теорий на две основных группы: 1) метафизические и 2) позитивные счетные теории и одну "стоящую особняком" добавочную группу—3) философские счетные теории.

К группе философских счетных теорий проф. Галаган относит: 1) учение Л. Гомберга и 2) учение Д. Чербони. Неправильность включения учения Д. Чербони в эту группу теорий можно установить уже на основании указаний самого проф. Галагана: "Учение Чербони по существу является персоналистическим, отличаясь от других персоналистических теорий тем, что Чербони в своих построениях исходил из учения о сущности каждой хозяйственной операции, тогда как другие авторы персоналистического направления строили свои рассуждения, исходя из факта тех или иных перемещений хозяйственных ценностей"). Таким образом, исходя из приведенного замечания автора разбираемой классификации счетных теорий, приходится перечислить учение Д. Чербони из группы философских теорий в группу теорий метафизических, соответственно точному авторскому указанию, что-

¹⁾ А. М. Галаган: "Основы", стр. 239.

к последней группе теорий относятся "разного рода юридические или персоналистические теории, со всеми оттенками, которые были приданы этим теориям отдельными авторами".

Необходимо отметить отсутствие достаточных оснований к отнесению в особую группу философских теорий и учения Л. Гомберга. Не возражая против наименования теории Л. Гомберга философской теорией, вследствие специфического характера ее построений, следует все же отказаться от выделения ее в особую группу счетных теорий. Еще в одной из наиболее ранних своих работ Л. Гомберг подчеркивает, что одной из основных задач счетоведения является выявление имущества хозяйства и его оценка¹⁾, а в одном из своих позднейших трудов он же с достаточной ясностью доказывал, что счетоведение имеет своей целью исследование изменений ценностей, по причинам и следствиям этих изменений²⁾. Наконец, проф. Галаган, обосновывая правильность отнесения закона двойственности хозяйственных операций к числу законов природы и утверждая, таким образом, позитивизм той теории, которой он придерживается и которую он же причисляет к группе позитивных, а не философских теорий, в значительной мере пользуется аргументацией Л. Гомберга³⁾.

Изложенные соображения заставляют полагать, что более подходящим местом для теории Л. Гомберга в классификации проф. Галагана была бы группа позитивных, а не философских теорий⁴⁾.

Перераспределив таким образом все теории, входящие в добавочную "стоящую особняком"—группу счетных теорий, приходим к заключению, что классификация проф. Галагана охватывает в сущности лишь две основные группы теорий: 1) метафизические и 2) позитивные. Целесообразность таких наименований этих групп теорий будет рассмотрена в дальнейшем, здесь же должно быть отмечено лишь то обстоятельство, что к первой из указанных групп относятся, по мнению проф. Галагана, теории юридические или персона-

¹⁾ Leo Gomberg. Einführung in das Studium der Verrechnungswissenschaft. Zeitschrift für Buchhaltung. 1899, стр. 228.

²⁾ L. Gomberg. Grundlagen der Verrechnungswissenschaft, стр. 96—99.

³⁾ А. М. Галаган: "Основы", стр. 140—142.

⁴⁾ Следует отметить, что классификация счетных теорий проф. Галагана не отличается достаточной устойчивостью. Так, напр., на стр. 26 его труда "Общее счетоведение (конспективный курс)", вышедшего в 1921 г., указывается, что "существующие счетные теории распадаются на три группы: 1) теории формальные, 2) теории метафизические и 3) теории позитивные". Проф. Галаган относит: к формальным теориям—теории балансовую и математическую на том основании, что последние обосновывают метод двойной записи "не входя в обсуждение и исследование сущности хозяйственных операций"; к теориям метафизическим—все персоналистические или юридические и, наконец, к теориям позитивным—экономическую теорию, теорию Ф. Беста и теорию Л. Гомберга (ср. классификацию 1928 г.).

листические, а ко второй, следовательно, все остальные счетные теории. С такой оговоркой переделанная классификация проф. Галагана будет свидетельствовать о наличии лишь двух направлений в развитии счетных теорий, которые выше были определены как 1) юридическое и 2) экономическое направления. К первому из указанных направлений относятся персоналистические счетные теории, а к второму—материалистические счетные теории.

II. СЧЕТНЫЕ ТЕОРИИ ЮРИДИЧЕСКОГО НАПРАВЛЕНИЯ.

§ 13. Общая характеристика теорий юридического направления. К счетным теориям юридического направления относятся все теории, которые носят название теорий персоналистических¹⁾). Основной особенностью этих теорий является приятие всей хозяйственной деятельности того или иного хозяйства исключительно характера взаимоотношений между субъектами хозяйственной деятельности. Соответственно такому пониманию деятельности хозяйства счета, открываемые в пределах данного хозяйства, имеют своим назначением отображение указанных взаимоотношений путем учета действий каждого субъекта хозяйственной деятельности. Но в основе этих взаимоотношений лежит правовая идея, утверждающая, что каждому праву противостоит обязательство, или, переводя на счетный язык это положение,—каждому дебитору или должнику противополагается кредитор или веритель. Этот двойственный характер взаимоотношений субъектов хозяйственной деятельности приводит к тому, что каждый счет может быть дебитором или кредитором, в зависимости от того, является ли в данном определенном случае представляемый им субъект хозяйственной деятельности носителем права или же обязательства. Соответственно сказанному, определенный счет дебитуется, если он должен принять на себя какое-либо обязательство, и кредитуется, в случае, если он имеет или если у него возникают какие-либо права. Таким образом, в пределах данного хозяйства, счета являются как бы живыми представителями субъектов хозяйственной деятельности,ющими быть дебиторами или должниками—за обязательства и кредиторами или верителями—за возникающие для них права. Такое олицетворение или персонификация счетов и послужило основанием к наименованию теорий юридического направления теориями персонификации или же персоналистическими счетными теориями.

¹⁾ Вальтер Лекутр (Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, стр. 163) называет эти счетные теории также теориями формалистическими.

§ 14. Лука Пачиоло и его теория персонификации. Персоналистические теории или теории персонификации являются наиболее ранними счетными теориями. Уже в первом печатном труде по бухгалтерии, именно в трактате Луки Пачиоло о счетах и записях, вышедшем в свет в Венеции в 1494 г., применяется теория персонификации в целях объяснения правил для счетных записей¹⁾.

В главе XII этого трактата, напр., даются указания о том, как составлять статьи в журнале при регистрации данных инвентаря; сперва составляется статья: „Касса наличных денег должна Капиталу от меня такого-то и пр.“, причем „под словом Касса следует разуметь собственный твой кошелек, а под словом Капитал—совокупность настоящего твоего имущества. Капитал этот обозначается всегда в начале купеческой тетради и журнала верителем, а касса должником“.

В главе XXII „о записи статей, которые касаются всякого рода расходов, как-то: обыкновенных по дому, по товарам, по жалованью помощникам и комиссionерам“ — Лука Пачиоло указывает, что такие счета, как счет Торговых расходов, всегда должны быть дебитуемы, так как „все эти счета никоим образом не могут быть верителями и если между ними найдешь верителя, то это значит, что в книгу вкрадась ошибка“.

В главе XXIII о порядке и способе ведения счета по магазину преподаются следующие правила: „Ты считаешь его (магазин, Н. П.), по своим книгам должником за все те товары, которые ты, день за днем, передаешь, товары же верителями—один за другим. При этом вообрази себе, что магазин есть лицо, которое делается твоим должником за все то, что ему передаешь, или каким-либо иным путем на него расходуешь. Напротив того, за все, что оттуда вынимаешь или от него получаешь, следует считать его верителем, точно так, как бы за ним состоял долг, который он уплачивает по частям“.

В главе XXXVI, говоря о счетной регистрации покупки товаров за наличные деньги, Лука Пачиоло замечает, что в этом случае „все товары, из чего бы они ни состояли, делаются должниками и твоя касса верителем“.

Эти немногие цитаты из трактата Луки Пачиоло дают достаточно материала для характеристики тех правил для счетных записей, которые Л. Пачиоло счел необходимым преподать своему читателю, чтобы последний мог разбираться в этих записях, мог находить все на своем месте „ибо, если не помещать всякую вещь на принадлежащем ей

¹⁾ Лука Пачиоло: „Трактат о счетах и записях“. Перев. Э. Г. Вальденберг. СПб., 1893 г.

месте“, — убеждал автор трактата,— „то происходит путаница в делах, как говорится в обычной пословице: где нет порядка, там господствует замешательство“¹⁾.

Ознакомление с характерными особенностями правил для счетных записей, изложенных в трактате Л. Пачиоло, дает возможность установить наличие в них всех тех признаков, которые являются свойственными персоналистическим теориям: сведение хозяйственной деятельности к взаимоотношениям между субъектами хозяйственной деятельности, олицетворение или персонификация счетов, счета дебитуются, когда они являются должниками и кредитуются, когда они являются верителями. Таким образом, можно признать, что уже в трактате Л. Пачиоло встречаются основные элементы персоналистической теории.

§ 15. Основные группы счетных теорий юридического направления. Трактат Л. Пачиоло дал сильнейший толчок развитию персоналистической теории. Можно сказать, что до половины XIX столетия персоналистические теории являлись господствующими счетными теориями. Следует все же отметить, что теории у различных авторов зачастую весьма расходились не только в деталях, но даже в основных положениях своих построений. Отмеченное несовпадение основных положений в отдельных счетных теориях юридического направления допускает разделение всех теорий этого направления на две основных группы:

- 1) персоналистические теории одного ряда счетов и
- 2) персоналистические теории двух рядов счетов²⁾.

A. ПЕРСОНАЛИСТИЧЕСКИЕ ТЕОРИИ ОДНОГО РЯДА СЧЕТОВ.

§ 16. Теория Э. Дегранжа. Персоналистическая теория одного ряда счетов с достаточной полнотой была развита французским автором Edmond Degrange в его труде „La tenue des livres rendue facile“, вышедшем первым изданием в 1795 г. Труд этот хотя и перерабатывался впоследствии сыном Э. Дегранжа (E. Degrange-fils), причем было изменено даже само наименование труда (в последних изданиях труд назывался „La tenue des livres ou nouveau traité de comptabilité générale“), все же счетная теория, изложенная ее автором в пер-

¹⁾ Лука Пачиоло. „Трактат“, стр. 36.

²⁾ Reisch und Kreibig. Bilanz und Steuer, 3 Aufl., стр. 230 называют теории первой группы теориями персоналистического однообразия (Theorie perssonalistischer Konformismus), а теории второй группы — теориями персоналистической двойственности (Theorie perssonalistischer Duplizismus).

вых изданиях отмеченного труда, не претерпела каких-либо существенных изменений в его последующих изданиях¹⁾.

Э. Дегранж указывает, что полное счетоводство имеет перед собой двоякую задачу: во-первых, давать сведения о состоянии счета каждого корреспондента и, во-вторых, освещать положение дел на любой момент времени, т. е. давать сведения о движении ценностей, участвующих в хозяйственном обороте, об убытках и прибылях и т. д. Этому двоякому требованию удовлетворяет в полной мере лишь двойная система счетоводства. Для разрешения поставленных задач, двойная система счетоводства пользуется особыми таблицами или счетами, делящимися на две основные группы: счета для лиц, с которыми состоят в хозяйственных отношениях и счета для материальных ценностей. Следовательно, в первой группе счетов будут числиться счета Павлова, Петрова, Иванова и т. д., а во второй группе—счета товаров, кассы и т. п. Счета, входящие в первую группу, касаются лишь тех лиц, для которых они специально открыты,—поэтому счета первой группы носят название счетов специальных, счета же второй группы не имеют такого специального характера и потому именуются счетами общими.

Разбирая характерные особенности хозяйственных операций, подлежащих отображению в указанных выше счетах, Э. Дегранж отмечает, что в каждой без исключения хозяйственной операции участвуют два лица. Одно из этих лиц получает какую-либо ценность, в то время как другое лицо эту же ценность отдает. И так как первое из этих лиц является должником или дебитором за полученную ценность, а второе—верителем или кредитором, то это обстоятельство и подлежит регистрации путем составления специальных статей, в которых и указывались бы одновременно эти два лица: дебитор и кредитор. Следовательно, такого рода статьи составляются с целью показать дебитором, или, другими словами, дебитовать того, кто получает, и кредитором или, иными словами, кредитовать того, кто дает.

Так, напр., если Иванов дает Петрову взаймы, положим, 100 руб., то в результате такой хозяйственной операции окажется, что Иванов является кредитором, а Петров дебитором на эту сумму, так как Иванов дал, а Петров получил указанную сумму. Таким образом, разбор хозяйственных операций показывает, что при составлении журнальных статей на ту или иную операцию необходимо в этих статьях дебитовать того, кто получает и кредитовать того, кто дает.

¹⁾ Cp. Carl Peter Kheil, Über „amerikanische“ Buchführung. Wien 1908, стр. 22—23; Edmond Degrange's. La tenue des livres ou nouveau traité de comptabilité générale. Paris 1879, стр. 5—16, а также G. Reymondin. Bibliographie méthodique. Paris 1909, стр. 48—50.

Для более ясного понимания правила составления журнальных статей Э. Дегранж приводит следующие примеры.

1. Хозяин продал Гильюму 5 бочек вина в кредит за	Frs. 600.—
2. Хозяин купил у Павлова 1 кипу шерсти в кредит за	Frs. 1000.—
3. Хозяин уплатил Павлову наличными деньгами	Frs. 1000.—

Составляя журнальные статьи на приведенные хозяйственные операции, необходимо рассуждать таким образом:

1) кто получил 5 бочек вина?—Гильом,—следовательно нужно записать, что он должен, что он является дебитором, что его нужно, поэтому, дебитовать и 2) кто дал 5 бочек вина?—дал хозяин, следовательно нужно записать, что хозяин является верителем или кредитором и что его нужно, поэтому, кредитовать. В результате такого рассуждения составляется статья:

Гильом должен хозяину за проданные ему 5 бочек вина	Frs. 600.—
или, другими словами:	

Счет Гильона
Счету Хозяина.

За проданные Гильому 5 бочек вина. . . Frs. 600.—

При составлении журнальных статей на последующие операции вновь задаются те же вопросы: кто получил? кто дал? в целях ясного представления, кто же из участников является дебитором и кто кредитором.

Знакомясь с содержанием журнальных статей, составленных указанным¹⁾ способом, нетрудно заметить, что счет хозяина будет повторяться решительно в каждой журнальной статье или в качестве дебитора или же в качестве кредитора. Это обстоятельство объясняется тем, что в каждой без исключения хозяйственной операции, совершаемой хозяином, последний неизменно и вполне естественно является одной из сторон, участвующих в совершении этих операций. Следовательно, в результате переноса журнальных статей в части их, касающейся квалификации хозяина дебитором или кредитором, на счет Хозяина в Главной Книге, этот счет Хозяина был бы, во-первых, так же обширен как и Журнал, отличаясь от последнего лишь особым расположением всех тех же журнальных статей, и, во-вторых, был бы совершенно бесполезным, так как наряду с дублированием журнальных записей, он не давал бы возможности наводить быстрые, ясные и точные справки о получении, выдаче и остатках товаров, денег, векселей и т. д. из-за отсутствия в нем раздельного их учета.

Из этого чрезвычайно затруднительного положения был найден следующий выход: вместо того, чтобы открывать хозяину один единственный счет, охватывающий собою учет всех видов получений и выдач, решено было открыть ему несколько счетов. И так как наименование этих нескольких счетов одним и тем же названием „счет Хозяина“ привел бы к большим затруднениям практического характера, то каждому такому счету было присвоено специальное обозначение. Э. Дегранж находит достаточно наличие пяти таких счетов хозяина, при чем счета эти должны носить следующие названия: 1) Счет Товаров, 2) Счет Кассы, 3) Счет Документов к получению, 4) Счет Документов к оплате, 5) Счет Прибылей и убытков¹⁾.

Наличие таких счетов позволяет установить по всем тем хозяйственным операциям, в которых хозяин выступает в качестве дебитора или же кредитора, следующий порядок записей: когда хозяин получает или же выдает товары, то дебитуется или кредитуется тот счет хозяина, который называется Счетом Товаров; когда хозяин получает или выдает деньги, то дебитуется или кредитуется другой счет хозяина, носящий название Счет Кассы и т. д. Благодаря такому порядку переноса журнальных статей не на один единственный счет, а на несколько счетов хозяина, специально приворовленных для учета определенных хозяйственных операций и называемых общими счетами, удалось преодолеть все неудобства, вытекающие из пользования единым счетом Хозяина. При наличии нескольких счетов хозяина, под указанными выше названиями их, соответствующими природе совершаемых хозяином операций, открывается возможность классифицировать все эти хозяйственные операции по их характерным признакам: кассовые операции отмечаются в счете Кассы, товарные операции — в счете Товаров и т. д. И так как, с другой стороны, хозяин оказывается дебитуемым под наименованием Кассы, Товаров и т. д. во всех тех случаях, когда он получает деньги или товары, то дебитовые записи всех этих счетов будут показывать получение или приход ценностей, как реальное последствие соответствующих хозяйственных операций; что же касается кредитовых записей по этим же счетам, то такие записи, возникающие во всех тех случаях, когда хозяин выдает деньги, товары и т. д., будут показывать выдачу или же расход упомянутых ценностей. Следовательно, при посредстве счетов общих производится, во-первых, классификация хозяйственных операций по присущим им хозяйственным признакам и, во-вторых,

¹⁾ Счет третий и четвертый Э. Дегранж именует *Effets à recevoir* и *Effets à payer* (стр. 8); Проф. Галаган дает неправильный перевод этим наименованиям: полученные векселя и выданные векселя („Счетоводство в его историческом разв.“, стр. 103), несмотря на специальные разъяснения Дегранжа о том, что нужно понимать под приводимыми им названиями (см. также С. Р. Кнейль, стр. 22).

регистрация движения ценностей по их приходу и расходу.

Принимая во внимание изложенные особенности счетов общих и возвращаясь к приведенным ранее примерам хозяйственных операций, не трудно прийти к заключению о необходимости несколько иной конструкции журнальных статей, зарегистрировавших указанные операции. При составлении прежних статей задавались лишь два вопроса, ответы на которые предопределяли построение журнальных статей, именно: 1) кто получил? и 2) кто выдал? Теперь же оказывается, что эти вопросы недостаточны для конструирования статей во всех тех случаях, когда речь идет о хозяине — дебиторе или кредиторе; их приходится дополнять еще третьим вопросом: что получил хозяин? что выдал хозяин? Соответственно этому процесс составления журнальных статей будет протекать следующим образом.

I. Хозяин продал Гильому 5 бочек вина в кредит за Frs. 600.— Спрашивается: 1) кто получил? — получил Гильом, следовательно необходимо дебитовать счет Гильома, 2) кто дал? — дал хозяин, 3) что дал хозяин? — дал 5 бочек вина, т. е. товар, следовательно, необходимо кредитовать тот счет хозяина, который называется счетом Товаров. В результате такого рассуждения составляется статья:

Гильом должен Товарам

За проданные Гильому в кредит 5 бочек вина Frs. 600.—

или, другими словами:

Счет Гильома
Счету Товаров.

За проданные Гильому в кредит 5 бочек вина Frs. 600.—

II. Хозяин купил у Павлова 1 кипу шерсти в кредит за Frs. 1000.— Спрашивается: 1) кто получил? — получил хозяин, 2) что получил? — получил 1 кипу шерсти, т. е. товар, следовательно, необходимо дебитовать тот счет хозяина, который называется счетом Товаров, 3) кто дал? — дал Павлов, чей счет в данном случае и нужно кредитовать. В результате конструируется журнальная статья:

Товары должны Павлову

За купленную у Павлова в кредит 1 кипу шерсти Frs. 1000.—

или, другими словами:

Счет Товаров
Счету Павлова.

За купленную у Павлова в кредит 1 кипу шерсти Frs. 1000.—

Таким образом, счета общие предназначаются для классификации хозяйственных операций согласно их природе, дают сведения о движении ценностей, регистрируя последние по их приходу и расходу, и являются ничем иным, как подразделениями единого счета, счета Хозяина¹⁾.

Ранее уже отмечалось, что счета общие образуют одну из основных групп в классификации счетов, предлагаемой Э. Дегранжем; в другую основную группу входят, как известно, счета специальные, т. е. счета, открываемые для лиц, с которыми хозяин поддерживает хозяйствственные отношения, т. е., иными словами, для корреспондентов. Группа счетов специальных дает возможность устанавливать стояние расчетов с каждым корреспондентом, а группа счетов общих дает сведения о движении ценностей, участвующих в хозяйственном обороте, об убытках и прибылях и т. д. Следовательно, эти две основные группы счетов двойной системы счетоводства дают возможность последней полностью разрешить стоящую перед ней двоякую задачу: 1) учет расчетов с корреспондентами и 2) учет как движения ценностей, так и результатов хозяйственного оборота.

Переходя к установлению отличительных особенностей обеих основных групп счетов, т. е. счетов специальных и счетов общих, а также руководствуясь той характеристикой этих счетов, которая дается самим Э. Дегранжем, не трудно убедиться в том, что между специальными счетами и счетами общими не существует каких-либо принципиальных различий. Первая группа счетов, счетов специальных, включает в себя личные счета, открываемые для корреспондентов; счета эти дебитуются за получение чего-либо и кредитуются за выдачу. Вторая группа счетов, счетов общих, включает в себя все подразделения счета хозяина, по существу точно также являющегося типичным личным счетом, который, подобно счетам первой группы, дебитуется за всякого рода получения и кредитуется за всякого рода выдачи.

Именно это однообразие природы счетов обеих основных групп, основная и совершенно одинаковая их способность быть дебитуемыми за получение и кредитуемыми за выдачу и должна была привести Э. Дегранжа к формулировке метода двойной записи: счет получающий дебитуется в то время, как счет дающий кредитуется²⁾.

¹⁾ Э. Дегранж указывает, что записи в счетах общих являются внутренними записями, характеризующими дела, касающиеся лично хозяина, в противоположность записям в счетах специальных, являющимися внешними записями как имеющими отношение к посторонним лицам (*La tenue des livres, etc.*, стр. 14).

²⁾ Э. Дегранж эту же мысль выражает в несколько иной форме и более подробно: „Лицо получающее или счет общий, учитывающий получаемый объект, всегда должно лицу дающему или же счету общему, учитывающему выдаваемый объект“ (*La tenue des livres, etc.*, стр. 16).

Установив такую формулировку метода двойной записи, Э. Дегранж подчеркивает, что журнализация операций по системе двойного счетоводства перестает представлять какие-либо затруднения с тех пор, как усвоено основное правило: дебитовать того, кто получает, и кредитовать того, кто дает; после того, как усвоено условие, что лицо, чьи книги ведутся, фигурирует не под своим собственным именем, но под названием одного из счетов общих, его представляющих. Следует отметить, однако, что не все из счетов общих с одинаковой легкостью подчиняются этому правилу и сам Э. Дегранж, разбирая, например, записи по счету Прибылей и убытков, указывает, что счет этот дебитуется за убыток потому, что при этом делается допущение, что здесь произошло как бы получение ценности, представляющей этот убыток; счет этот кредитуется каждый раз при выявлении прибыли, так как при этом делается допущение, что здесь выдается ценность, составляющая эту прибыль.

Помимо рассмотренных счетов специальных и общих, Э. Дегранж требует открытия еще трех весьма важных счетов совершенно особенного характера: счета Капитала, счета Баланса заключительного и, наконец, счета Баланса начального.

Назначением счета Капитала является определение чистого имущества хозяина или его капитала. Капитал хозяина устанавливается путем вычитания из общей суммы всего того, что он имеет, общего итога его же обязательств; получающаяся при таком вычитании разность, показывающая, в какой сумме актив превышает пассив, и считается капиталом хозяина. Счет Капитала кредитуется за первоначальный капитал хозяина при начале им хозяйственных операций и за всякого рода увеличения этого капитала под влиянием ли случайных причин или же в результате прибылей, выявившихся в итоге хозяйственной деятельности. Счет Капитала дебитуется за все то, что уменьшает размеры этого капитала под влиянием ли случайных причин или же убытков, получившихся в результате хозяйственных операций. Счет Капитала закрывается счетом Баланса заключительного.

Счет Баланса заключительного служит для заключения всех счетов как специальных, так и общих, открытых в Главной книге. В результате заключения и забалансирования счетов Главной книги счетом Баланса заключительного, последний объединяет в себе и отражает сальдо всех закрытых им счетов. Вводя в систему счетов счет Баланса заключительного „предполагают, что некто, именуемый Балансом заключительным, принимает на себя продолжение наших дел, что ему передают, следовательно, товары в магазине, деньги в кассе, документы к получению в портфеле, право полу-

чения задолженности дебиторов по открытым счетам,—иными словами, ему вручается весь актив. Кроме того, предполагают, что Баланс заключительный принимает на себя обязанность рассчитаться за пассив, т. е. оплатить документы к платежу, задолженность кредиторам по открытым счетам, а равно возместить капитал¹⁾). Следовательно, счет Баланса заключительного дебитуется за весь актив хозяина на момент заключения счетов и кредитуется за весь его пассив и отображает, таким образом, точное имущественное состояние хозяина на указанный момент времени.

В противоположность предыдущему счету, счет Баланса начинательного служит для открытия вновь всех тех счетов, которые были закрыты счетом Баланса заключительного. И в этом случае счет Баланса начинательного точно также олицетворяется как и предыдущий счет: предполагается, что некто, именуемый Балансом начинательным, переуступает свои дела путем передачи хозяину всего своего актива, а равно всего своего пассива на момент составления Баланса начинательного.

Таким образом, оба последних счета представляют собою воображаемых лиц, призванных в целях заключения (счет Баланса заключительного) и открытия счетов Главной книги (счет Баланса начинательного).

Вот в общих чертах развивающаяся Э. Дегранжем счетная теория. Следует отметить, что теория эта обладает целым рядом уязвимых мест: отсутствие законченной классификации счетов, неубедительная трактовка правил записи по счету Прибылей и убытков, наивное объяснение процедуры заключения и открытия счетов и т. д. Вместе с тем следует подчеркнуть и положительные стороны теории Э. Дегранжа и прежде всего стремление вывести метод двойной записи, исходя из того основного положения, которое с известным правом можно назвать законом двойственности хозяйственных операций. В представлении Дегранжа каждая хозяйственная операция двойственна по своей природе, так как состоит из двух основных элементов: получения и выдачи. Получение чего-либо связано у Э. Дегранжа с представлением о возникновении должника, а выдача чего-либо вызывает представление о кредиторе. Далее, каждый счет, как специальный, так и общий, может получать и выдавать учитываемый объект, соответственно чему обязательно распадается на две части: дебет—для регистрации получений и кредит—для записи выдач. Но каждая хозяйственная операция, как устанавливает основное положение, всегда состоит из двух прямо противоположных по своей природе элементов—получения и выдачи, отсюда каждая операция

требует одновременной записи в дебет одного и в кредит другого счета. Изложенное дает право заключить, что у Э. Дегранжа метод двойной записи несомненно является следствием закона двойственности хозяйственных операций.

Положительной чертой теории Э. Дегранжа является и то обстоятельство, что по своему времени теория эта была безусловно крупным достижением в области обоснования основных счетных положений.

Резюмируя изложенные построения теории Э. Дегранжа, следует отметить, что теория эта представляет все решительно счета, открываемые в пределах того или иного хозяйства, счетами олицетворенными, счетами личными, подчиняющимися в своих записях единому, общему для них всех правилу: получающий дебитуется, дающий—кредитуется. Таким образом, между всеми счетами стирается грань каких-либо принципиальных между ними отличий, все эти счета становятся в принципиальном отношении совершенно единообразными; все они как-бы вытягиваются в единый, без каких-либо различий между собою, ряд счетов. Отсюда происходит и наименование теории Э. Дегранжа—теорией одного ряда счетов или, более точно, персоналистической теорией одного ряда счетов.

§ 17. Теория И. Ванье.¹⁾ Если Э. Дегранж устанавливал в своих рассуждениях, что счета ведутся от имени собственника хозяйства, то другой французский автор Ипполит Ванье (Hippolyte Vanier) выступил несколько позже Э. Дегранжа (в 1840 г.) с другим обоснованием счетной теории. И. Ванье развивал ту мысль, что счета ведутся не от имени собственника, а от имени хозяйства, как юридического лица. Все эти счета распадаются на следующие три группы: 1) счета коммерсанта (в эту группу входят счет Капитала и счет Прибылей и убытков), 2) счета ценностей, находящихся в хозяйстве и являющихся объектами его операций и 3) счета корреспондентов. Таким образом, счета первой и третьей групп классификации И. Ванье являются счетами личными; такими же личными счетами являются и счета второй группы, т. е. счета ценностей, так как последние, по мнению И. Ванье, представляют не что иное, как счета агентов, которым поручено получение или выдача тех или иных категорий ценностей; следовательно, счет Кассы, напр., есть счет того агента хозяйства, на которого возлагается получение и выдача наличных денег. Таким образом, у И. Ванье все решительно счета сводятся по существу к счетам личным. Однобразные же признаки счетов приводят И. Ванье и к установлению общего для них всех правила счетных записей:

¹⁾ E. Degrange, стр. 66.

¹⁾ Теория И. Ванье излагается по труду проф. Галагана: „Счетоводство в его историческом развитии”, стр. 104—105.

„Счет является дебитором, если он получает товары, наличные деньги, векселя, перемещения или какие-либо ценности, или он принимает на себя интересы, расходы, издержки, ажио и другие убытки разного рода; счет является кредитором, если он выдает или доставляет товары, наличные деньги, коммерческие векселя, перемещения и другие ценности, или если он приносит интересы, ажио, учет или другие подобного рода прибыли разного рода“.

Легко установить, что счетная теория, предлагаемая И. Ванье, хотя и выдвигает на первый план весьма существенное положение о разделении понятий хозяйства и собственника хозяйства, все же, в конечном итоге, производит свои построения в духе теории Э. Дегранжа. И там и здесь все счета, во-первых, олицетворяются, и, во-вторых, в своих записях опять руководствуются единообразным правилом, известной уже формулой общего характера: получающий дебитуется, дающий кредитуется. Следовательно, счетную теорию И. Ванье точно также можно отнести к группе персоналистических теорий одного ряда счетов.

§ 18. Теория Шибе и Одерманна. Следующими виднейшими представителями изучаемой группы счетных теорий являются немецкие авторы Шибе и Одерманн¹⁾.

Излагая свою теорию, эти авторы прежде всего останавливаются на выяснении некоторых счетных понятий. Так, напр., под активом они понимают совокупность того, чем владеют на правах собственности; под пассивом—права требований третьих лиц или кредиторов, а под чистым капиталом или чистым имуществом (*das reine Vermögen*) разность от вычитания суммы пассива из суммы актива. Под влиянием тех или иных хозяйственных операций в активе, пассиве и чистом капитале происходят соответствующие изменения, для учета которых и открываются счета. Каждый счет делится на две друг другу противостоящие стороны, причем левая сторона называется дебетом, а правая—кредитом. На каждой из этих сторон производятся записи, характеризующие изменения, возникающие в составе имущества хозяйства под влиянием тех или иных хозяйственных операций. Для достижения максимальной возможности быстрого и ясного обозрения зарегистрированных изменений в составе имущества, счета строятся по определенной системе, в основе которой должны лежать уже указанные счетные понятия: чистый капитал, актив и пассив. Для учета чистого капитала открывается особый счет, назначением которого является, с одной стороны, отображение величины чистого капитала, а с другой—учет всех тех измен-

¹⁾ Schieber und Odermann. Die Lehre von der Buchhaltung, 13 Aufl. Leipzig, 1891.

ений в величине чистого капитала, которые могут иметь место в течение отчетного периода времени. Основанием для открытия остальных счетов является строение актива и пассива.

Исследуя характерные особенности составных частей актива и пассива, Шибе и Одерманн приходят к установлению следующей их классификации:

- 1) Материальные блага, как, напр., наличные деньги, движимое имущество и т. д. (актив);
- 2) Требования к другим лицам, которые, в свою очередь, подразделяются на:
 - a) основанные на расчетных отношениях или личные требования;
 - b) основанные на долговых документах: векселях и документах к получению, бумажных деньгах, поскольку последние неравнозначны звонкой монете (актив и пассив).

Исходя из приведенной классификации актива, пассива и чистого капитала, Шибе и Одерманн приходят к следующей классификации счетов:

- 1) Счет Капитала с соответствующими вспомогательными счетами (счет Прибылей и убытков и т. д.).
- 2) Счета материальных предметов (вещные счета).
- 3) Счета долговых документов.
- 4) Личные счета.

При посредстве указанных групп счетов и осуществляется учет изменений, происходящих в составных частях актива, пассива и чистого капитала. Все эти трансформации должны быть зафиксированы прежде всего в особых статьях, называемых журнальными, кассовыми или мемориальными в зависимости от места их записи. Составление таких статей необходимо в целях определения тех счетов и тех сторон этих счетов, на которых должны быть сделаны отметки об указанных выше изменениях, т. е. в целях установления, какие счета затрагиваются той или иной хозяйственной операцией и какой из этих счетов должен быть дебитован и какой кредитован. Конструирование журнальных статей подчиняется основному принципу двойной бухгалтерии, требующему, чтобы в этих статьях дебитору противостоял кредитор. Следовательно, наиболее важным моментом при составлении журнальных статей является правильное указание счета-дебитора и счета-кредитора. Во избежание весьма возможных ошибок в этом отношении, Шибе и Одерманн устанавливают твердые правила, позволяющие определить счет, подлежащий дебитованию, и счет, подлежащий кредитованию:

„Дебитором будет каждый счет лица, получающего что-либо от нас, или которому мы что-либо поставляем,—

каждый счет, который мы открываем для учета какого-либо предмета, за все то, что составляет или увеличивает ценность последнего, за каждое увеличение или приращение, следовательно, также за то, что мы при операциях с этим лицом или с этим предметом получаем в виде прибыли.

Кредитором будет каждый счет лица, что-либо нам дающего или приказывающего дать,—каждый счет предмета за то, что из состава этого предмета будет забрано, т. е. за каждое уменьшение, следовательно, также за то, что мы при операциях с этим лицом или с этим предметом теряем¹).

Правило, преподанное Шибе и Одерманном, состоит, собственно говоря, из трех предписаний, относящихся: 1) к записям по личным счетам, 2) к записям по счетам вещным и 3) к записям прибылей и убытков. Из первого предписания можно вполне ясно определить природу хозяйственных операций, устанавливающих взаимоотношения между лицами. Такие хозяйственные операции, очевидно, двояки по своей природе, потому что состоят из двух элементов: получения и выдачи чего-либо; соответственно этому, счет что-либо получающий окажется, в результате операции, должником или кредитором, а счет дающий—верителем или кредитором. Следовательно, в данном случае устанавливается полнейшая аналогия с построениями ранее описанных счетных теорий.

Второе предписание, относящееся к записям по счетам вещным, является уже новым моментом в этой теории, ибо оно устанавливает, что счета вещественные дебитуются за всякое увеличение ценности учитываемых объектов и кредитуются за ее уменьшение. Это второе предписание Шибе и Одерманн излагают в дальнейшем несколько пространнее, указывая, что кредитором вещный счет будет за все те выдачи, которые производятся из-за объекта учитываемого этим счетом, а также за все требования других лиц к нам, возникающие из-за того же объекта; кредитором вещный счет является за те требования, которые счет этот имеет по отношению к другим лицам².

Последнее указание Шибе и Одерманна заставляет подвергнуть второе их предписание более тщательному исследованию. Обращаясь к рассуждениям этих же авторов в связи с объяснением ими характерных особенностей записей по счетам при открытии книг в начале отчетного периода времени, находим в этих рассуждениях ключ к надлежащему пониманию как второго предписания Шибе и Одерманна, так и самой природы вещественных счетов. В § 138 своего труда авторы разъясняют, что для учета состояния, принадлежащего собствен-

нику хозяйства и складывающегося из наличных денег, товаров и векселей, открываются соответствующие счета. Для большей ясности представления, под этими счетами подразумеваются лица, которым передается управление этими отдельными частями имущества. Каждый из этих олицетворенных счетов принимает все наличное количество соответствующих предметов, и так как „они получили, на них выявилось увеличение, они, поэтому, подлежали дебитованию“. Из этих рассуждений Шибе и Одерманна можно сделать два вывода: 1) увеличение ценностей, учитываемых тем или иным счетом, имеет место каждый раз, когда соответствующий счет „получает“ и 2) вещественные счета в понимании Шибе и Одерманна являются счетами олицетворенными. Отсюда, естественно, вытекает заключение об отсутствии каких-либо принципиальных различий между вещественными и личными счетами.

Третье предписание, регулирующее порядок записи прибылей и убытков, требует, чтобы за прибыли соответствующие вещественные и личные счета дебитовались, и за убытки кредитовались. Это несколько странное, на первый взгляд, требование имеет все же достаточное под собой основание, если исходить из следующих соображений. Предположим, что в течение отчетного периода данное предприятие купило 1000 единиц товара по 1 р. 50 к. за единицу, и в течение того же периода продало те же 1000 единиц по цене 2 р. за единицу. Соответствующие записи по счету Товаров будут сделаны таким образом:

Дебет.	СЧЕТ ТОВАРОВ.	Кредит.
1. Куплено 1000 ед. а 1.50	1500.—	1. Продано 1000 ед. а 2.— 2000.—

С точки зрения Шибе и Одерманна не трудно убедиться в правильности этих двух записей по счету Товаров. В первом случае счет Товаров получил, следовательно, произошло увеличение ценностей, а потому счет Товаров и был дебитован; во-втором случае, счет Товаров выдал, следовательно, произошло уменьшение ценностей, почему счет Товаров и был кредитован. Но наряду с этим следует обратить внимание и на то обстоятельство, что продажа (выдача) товаров произошла по цене более высокой, чем цена себестоимости, что в конечном итоге и дает разницу в Р. 500.— Указанная разница характеризует, по мнению Шибе и Одерманна, изменение ценности проданной партии товара в момент продажи последней. И так как это изменение дало увеличение ценности товара, т. е. в данном случае счет получил разницу в Р. 500.— то, следовательно, за эту разницу счет Товаров должен был кредитоваться.

¹) Schiebe und Odermann, стр. 71—72.

²) Idem, стр. 73.

варов и должен быть дебитован в момент установления размеров указанной разницы¹⁾.

Спрашивается теперь, какой же счет должен быть кредитован при этом? Естественно, счет Прибылей и убытков. Следовательно, в окончательном виде счет Товаров примет следующую форму:

Дебет.	СЧЕТ ТОВАРОВ.	Кредит.
1. Куплено 1000 ед. а 1.50	1500.—	1. Продано 1000 ед. а 2. — 2000.—
3. За прибыль	500.—	
	2000.—	2000.—
Дебет.	СЧЕТ ПРИБЫЛЕЙ.	Кредит.
	3. Прибыль от продажи товаров —	500.

Если бы от продажи товаров получился убыток, можно было бы объяснить этот убыток как уменьшение первоначальной стоимости проданной партии товаров в момент ее продажи. В этом случае имело бы место „уменьшение“ объекта учета, т. е. „выдача“ счетом Товаров, почему последний и подлежал бы кредитованию с одновременным дебитованием при этом счета Прибылей и убытков на равную же сумму.

Приведенный выше пример показывает, что счет Прибылей и убытков в своих записях точно также следует установленному правилу: счет получающий дебитуется, счет дающий кредитуется. Это свойство счета Прибылей и убытков определяется прежде всего тем, что счет этот, как известно, представляет собою вспомогательный счет Капитала, а затем и своеобразным пониманием Шибе и Одерманном природы убытков и прибылей. Убыток, как было установлено выше, является уменьшением ценности, т. е. „выдачей“ счета, но выдача эта рассматривается произведенной за счет собственника хозяйства, поскольку она не компенсируется притоком каких-либо иных ценностей. И, наоборот, прибыль принимается как ценность, полученная от владельца хозяйства и увеличивающая общую величину имущества собственника²⁾.

В § 138 своего труда Шибе и Одерманн указывают, что при открытии счетов в начале отчетного периода вещественные счета дебитуются за передаваемые им ценности материального характера, одновременно дебитуются счета лиц, состоящих должниками собственника, и кредитуются счета лиц, являющихся его кредиторами. Теперь необходимо, согласно основного принципа двойной бухгалтерии, установить, какой же счет следует считать кредитором в первом и втором слу-

¹⁾ Schiebe und Odermann, стр. 124.

²⁾ Schiebe und Odermann, стр. 127.

чаях, а также кредитором в третьем случае. Таким кредитором и кредитором, говорят Шибе и Одерманн, может быть лишь счет Капитала, представляющий собственника хозяйства, так как именно собственник передал наличные деньги, товары, права требования к третьим лицам и т. п. и собственник же является должником за полученное им в свое время от третьих лиц или кредиторов. Отсюда можно сделать заключение, что счет Капитала, а также все вспомогательные к нему счета (как, напр., счет Прибылей и убытков) являются личными счетами собственника хозяйства.

В конце отчетного периода все функционирующие в Главной книге счета заключаются счетом Баланса. Порядок заключения счетов Шибе и Одерманн описывают таким образом: „В целях наглядности представим себе счет Баланса, как лицо, которому мы формально передаем всю нашу собственность (наши активы), в том ее состоянии, как она представлена в Инвентаре, в то время как это же лицо принимает на себя пассивы, точно также значащиеся по Инвентарию, а нам выплачивает разность между активом и пассивом или чистый капитал (reines Vermögen)³⁾.“

В начале следующего отчетного периода таким воображаемым лицом, посредником между счетами вновь подлежащими открытию, выступает уже счет Баланса начинательного.

Таким образом, можно констатировать, что теория, предложенная Шибе и Одерманном, несколько отличается от ранее рассмотренных счетных теорий. Прежде всего здесь дается иная классификация счетов: в правилах о счетных записях наряду с понятием получения и выдачи ценностей вводится и понятие их увеличения и уменьшения,дается затем, и более четкое учение о природе прибылей и убытков. Но произведенный анализ характерных особенностей этой теории приводит к заключению, что все эти особенности являются лишь деталями теории Шибе и Одерманна. Этот же анализ показывает, что в представлении Шибе и Одерманна основным положением является двойственность хозяйственных операций, заключающаяся в двух прямо противоположных друг другу элементах каждой операции: получении и выдаче. Здесь все без исключения счета точно также олицетворяются, как это имело место и в теориях Э. Дегранжа и И. Ванье, точно также и здесь все без исключения счета подчиняются общему для них всех требованию: счет получающий дебитуется, счет дающий кредитуется. Следовательно, на основании изложенного, можно прийти к заключению, что и теория Шибе и Одерманна должна быть отнесена все к той же группе персоналистических теорий одного ряда счетов.

³⁾ Schiebe und Odermann, стр. 131.

§ 19. Теория Л. Дикси. Значительный интерес представляет и та счетная теория, которая предлагается известным английским автором Lawrence Dicksee в его труде „Bookkeeping for accountant students“ ¹⁾.

Лауренс Дикси доказывает, что в основе закона двойственности хозяйственных операций лежит понятие трансфера. Это понятие Л. Дикси расшифровывает указанием, что трансферт есть „передача чего-либо от одного лица или места другому лицу или месту“. Таким образом, трансферт заключает в себе двоякий акт, так, напр., „если А платит Джону Смиту £ 20, последний, получая деньги, является дебитором А; но счет Кассы лица А, становясь настолько же меньше, делается кредитором лица А“. Следовательно, по аналогии с трансфертом, все без исключения хозяйственные операции заключают в себе двоякий акт: передачу чего-либо от одного лица или места другому лицу или месту. Все эти хозяйственные операции учитываются посредством счетов, ведущихся данным хозяйством. Следует отличать хозяйство от его собственника. Хозяйство включает в себя с одной стороны ценности и права требования к третьим лицам, т. е. то, что известно под общим наименованием актива, а с другой — обязательства по отношению к третьим лицам или, короче говоря, пассив. Разность между пассивом и активом или капитал точно также должна быть отнесена к пассиву, так как сумма капитала характеризует величину обязательств хозяйства перед его собственником.

Происходящие под влиянием хозяйственных операций изменения в активе, пассиве и капитале хозяйство считывает, пользуясь для этого, как указано, счетами. Л. Дикси предлагает следующую классификацию счетов, открываемых хозяйством:

1. Реальные счета, имеющие дело с материальными ценностями.

2. Личные счета, отражающие сделки с разными лицами, с которыми имеются деловые взаимоотношения.

3. Номинальные или безличные счета, имеющие дело с различными доходами и расходами.

Предложив такую классификацию счетов, Л. Дикси сейчас же, и совершенно неожиданно, заявляет, что какой-либо существенной разницы между реальными и личными счетами не существует ²⁾.

¹⁾ Lawrence Dicksee. Bookkeeping for accountant students, 8 ed. London 1921 г.

²⁾ L. Dicksee, стр. 12. Приведем еще один из примеров такой „принципиальной выдержанности“ счетной теории Дикси. Указывая на стр. 8 своей книги о необходимости различия между хозяйством и его собственником, Л. Дикси на стр. 12 говорит, что личные счета отображают взаимоотношения именно собственника с разными лицами, а на стр. 27 вновь говорит о долговых взаимоотношениях хозяйства с его собственником.

И, действительно, знакомясь с рассуждениями Л. Дикси о природе такого представителя группы реальных счетов, как счет Кассы, нельзя не прийти к заключению, что здесь имеет место типичное олицетворение счета ¹⁾.

Дебет.			СЧЕТ КАССЫ.			Кредит.		
1920			£	s	d	1920		
Январь 1	С-ту Джона Смита	50	—	—	Янв. 16	Счет Текущ. счета	£	s
16	Т. Брауна	125	—	—	31	50	—	—
21	В. Робин- сона ..	35	—	—	31	Жалованья	3	6
Март 27	Джемса Джонса ..	75	—	—	Февр. 28	31	3	8
					Март 31	31	3	8
						Текущ. счета	50	—

Объясняя записи в счете Кассы, Л. Дикси указывает, что статьи на дебитовой стороне счета показывают суммы, полученные собственником от лиц, поименованных в этих же статьях. Но так как „в бухгалтерии существует обычай“, поучает далее Л. Дикси, „полагать, что собственник персонально ничего не получает, следовательно, предполагается, что когда кто-либо вносит ему наличные деньги, то получает деньги не он, но его счет Кассы, который, получив их от собственника, соответственно и будет дебитором последнего за полученную сумму. Может быть операция станет яснее читателю, если он будет рассматривать этот счет, как счет между собственником и его кассиром, который, получив деньги для своего хозяина, должен впоследствии отчитаться за них, а пока является дебитором за полученную сумму“.

Из приведенного истолкования сущности счета Кассы, являющегося представителем группы реальных счетов, можно заключить, что счета реальные оказываются настолько сходными по своей природе со счетами личными, что действительно между этими двумя группами счетов стирается какое-либо различие. Следовательно, той классификации счетов Л. Дикси, о которой упоминалось выше, не приходится, очевидно, придавать какого-либо значения: как реальные, так и личные счета этой классификации принадлежат в сущности к единой группе счетов личных.

Природа третьей группы классификации — счетов номинальных или безличных, может быть легко уяснена из рассуждений Л. Дикси о принадлежности чистой прибыли, выявившейся в результате операций за истекший операционный период. Из этих рассуждений вытекает, что чистая прибыль принадлежит не хозяйству, а собственнику послед-

¹⁾ Idem, стр. 13.

²⁾ £ — сокращенное обозначение фунтов стерлингов — шиллингов и пенсов.

него и, следовательно, собственник является кредитором хозяйства на всю сумму чистой прибыли. При заключении отчетного периода сальдо всех nominalных или безличных счетов вливаются, в конечном итоге, в личный счет собственника, счет Капитала, поэтому и третью группу счетов можно с полным правом отнести все к той же группе счетов личных.

Останавливаясь на выяснении значения счета Капитала, этого счета между предприятием и собственником, Л. Дикси еще раз подчеркивает, что чистый капитал хозяйства принадлежит именно собственнику: „Предприятие не может ни получать прибыли, ни удерживать капитал для самого себя; и то и другое принадлежит собственнику и пока и то и другое не будут изъяты из предприятия собственником, последний является кредитором предприятия на сумму этого капитала и этих прибылей“.

Не смотря на отсутствие принципиальной выдержанности в ряде положений Л. Дикси, тем более удивительных, что они принадлежат крупнейшему английскому автору и изложены в его труде, датированном 1921 годом, т. е. той датой, к которой успели выявиться значительно более содержательные и стройные счетные теории,—все же можно, на основе произведенного исследования, заключить, что теория Л. Дикси должна быть отнесена к группе персоналистических теорий одного ряда счетов¹⁾.

) Отметим, еще один довольно любопытный случай изложения построений персоналистических теорий одного ряда счетов, изложения, дошедшего в своей утрировке до крайних пределов, и тем более интересный, что он имел место в совершенно недавнее время в нашей стране, казалось бы, насквозь проникнутой материалистическими воззрениями. Мы имеем в виду книгу Ю. Ю. Яисона: „Основные начала банковской бухгалтерии“, вышедшую в 1925 г. (Москва, Финансовое изд. НКФ СССР). Яисон, указав, что счетный закон двойственности гласит: „ничего нельзя отдать, не получив взамен; и сколько один получает, столько же другой отдает“, говорит следующее (стр. 9–10): „Бухгалтерия, как таковая, не признает владельца предприятия, и если наименование последнего появляется в книгах, то наравне с наименованием посторонних лиц. А между тем владельцу предприятия принадлежит то имущество, которое перечислено в примерном инвентаре, которое он дает в оборот и которое книги должны принять. Иша выход из положения, приходится пригласить, выражаясь, фигурально и считаясь с тем, что бухгалтерия не имеет дела с мертвыми записями и цифрами, специального доверенного, которого мы называем посредником между владельцем предприятия и главной книгой и который носит странное наименование „Баланс Начинательный“, и ему-то поручить произвести передачу имущества от владельца предприятия Главной Книге. Принимая на себя эту обязанность, Баланс Начинательный, видя, что все имущество уже в инвентаре разбито на группы, приговаривает ряд доведенных, опять-таки носящих странное наименование: Счет Кассы, Счет Товаров, Счет Имущества недвижимого и т. д., и каждому из них вручает одну из составных частей инвентаря, а затем соединяет их воедино, вливает в переплет и надписывает на нем „Главная Книга“. Таким образом, Главная Книга является соединением целого ряда счетов совершенно самостоятельных лиц—доверенных,

§ 20. Теория И. Ульманна. Учение о персонификации счетов получило свое наиболее законченное развитие у австрийского автора И. Ульманна¹⁾.

Этот автор, принимая за исходную точку своих построений универсальное правило счетной регистрации—дающий кредитуется, получающий дебитуется—прежде всего устанавливает, что основанием для дебитования и кредитования счетов являются не самые факты получения и выдачи чего-либо, а возникающие из этих фактов юридические взаимоотношения, т. е. право требования при выдаче и обязательство при получении. Установив это обстоятельство, Ульманн старается выяснить, затем, какая же именно правовая идея лежит в основе универсального правила счетной регистрации. В конечном итоге, Ульманн приходит к заключению, что наряду с положением о возникновении права требования при выдаче и обязательства при получении должно быть принято также и положение, что кто-либо может быть кредитором и в том случае, если за его счет получает третье лицо, и должником, если третье лицо выдает за его счет. Эти оба положения, в сущности, не противоречат друг другу, так как хозяйственные операции, характерные для второго положения, точно также могут быть представлены в форме получения-выдачи. Так, напр., хозяйственные обороты: 1) получение Павловым за счет Иванова чего-либо и 2) выдачу Павловым чего-либо за счет

из коих каждый несет точно определенную работу. Но работа эта не трудная. Получив в свое заведывание, допустим, наличны: Счет Кассы должен целый год тщательно записывать все те суммы, которые он будет получать, и все те суммы, которые он будет выдавать, а в конце года отдать остаток денег уже тому посреднику между Главной Книгой и хозяином, который называется Балансом заключительным. Чтобы записи доверенного имели удобопонятный вид и легко читались всяким желающим их прочитать, чрезвычайно удобно воспользоваться естественным делением книги на две половины, и, памятуя, что левая сторона предшествует правой, а приход предшествует расходу, записывать на левой стороне все те суммы, которые Счет Кассы получает, а на правой те, которые он выдает. Если мы проанализируем те действия, которые вообще могут совершать отдельные доверенные, а не только Счет Кассы, то легко убедимся в том, что каждый из них может совершать именно только два действия—получать и выдавать, следовательно, каждому из них довольно две страницы для записи своих получений и выдач».

Точно также, весьма любопытны теоретические рассуждения Яисона в отношении счета Баланса заключительного (стр. 33–34): „По операционного года разнесении... статей по Главной Книге... приступают к последней работе, а именно к составлению статей заключительных, при помощи коих посредник между Главной Книгой и владельцем предприятия—Счет Баланса заключительного—отберет у счетов остатки всего активного имущества, будет иметь право на получение уплаты за весь пассив, а разность, т. е. действительный капитал, отдаст владельцу (в случае обнаружения дефицита, баланс заключительный будет его должен владельцу)“.

¹⁾ Josef von Ullmann. Aufstellung einer einheitlichen Buchungsregel für sämtliche Konti der doppelten Buchführung. Zeitschr. für Buchhaltung, 1904 № 4.

того же Иванова,—можно рассматривать как своеобразные формы получений-выдач, ибо первый оборот может быть условно разложен на два момента, во-первых, получение как-бы непосредственно Ивановым от третьего лица, и во-вторых, выдачу, затем, Ивановым Павлову, а второй из этих оборотов как-бы распадается, во-первых, на получение Ивановым от Павлова, и, во-вторых, выдачу Ивановым третьему лицу.

Несомненно, однако, что второе из указанных положений представляется Ульманну значительно более важным, нежели первое положение. Это соображение подкрепляется следующими практическими примерами, приводимыми Ульманном: „Если я покупаю, напр., товаров на К. 100.—, то я записываю в дебет счета Товаров К. 100.—не столько потому, что поступил товар, и в кредит счета Кассы К. 100.—не столько потому, что 100 крон выбыли, но потому, что счет Кассы произвел платеж вместо счёта Товаров, благодаря чему счет Кассы стал кредитором, а счет Товаров должником“.

В результате таких рассуждений Ульманн находит возможным вместо ранее приведенного универсального правила счетной регистрации—дающий кредитуется, получающий дебитуется—предложить следующее общее правило: „Если для счета возникает право требования, то он кредитуется, если для счета возникает обязательство, то он дебитуется“. Такая формулировка метода двойной записи, очевидно, может быть дана лишь на основании предварительной персонификации счетов, т. е. в результате предварительного наделения последних свойствами субъектов—носителей прав требования и обязательств.

Олицетворяя таким образом счета, Ульманн отказывается в то же время следовать по стопам тех представителей счетной науки, которые уподобляют счета вещные или счета мертвые (*tote Konten*) счетам личных, забывая при этом, что счета личные по природе своей являются по отношению друг к другу „совершенно чуждыми и эгоистически противостоящими“. Такое уподобление, по мнению Ульманна, совершенно извращает истинное положение вещей и приводит к игнорированию и нарушению взаимной связи, фактически существующей между счетами. Взаимная связь между счетами, показывающая, что они являются юридическими частями единого целого, в особенности ярко проявляется при открытии и заключении счетов. Но эта взаимная связь между счетами, как органическими частями единого целого, все же не лишает счета определенной самостоятельности в их взаимоотношениях между собой, фиксируемых той или иной счетной корреспонденцией.

Отмеченная двойственность природы счетов приводит Ульманна к своеобразному пониманию счетных процессов,

отображающих деятельность хозяйственного организма: „я представляю себе“,—говорит он,—„все хозяйство разделенным на отделы: Кассы, Товаров, Векселей, Комиссии и т. д., причем во главе каждого из них находится заведующий, ответственный перед собственником за те хозяйственные операции, которые касаются его отдела. На этом основании, а также вследствие решения, что всеми наличными деньгами всех отделов должен управлять один, всеми товарами другой, всеми векселями третий, возникает для каждого заведующего необходимость вести счет с тем, чтобы записывать в последнем текущие расчеты с прочими отделами, а также с собственником“.

Помимо указываемых воображаемых заведующих отделами, ведущих счета от своего имени, собственник пользуется услугами еще двух воображаемых лиц: управляющего хозяйством, открывающего для расчетов с собственником за полученное от последнего имущество свой особый счет—счет Баланса, и секретаря, на обязанности которого лежит контроль прибылей и убытков и ведение в этих целях счета Прибылей и убытков, причем „существенной задачей этого секретаря является наблюдение за тем, на сколько больше должен управляющий передать собственнику в конце года, чем он получил от последнего в начале года, или на сколько меньше, если хозяйство работало с убытком“.

В начале отчетного периода собственник передает имущество хозяйства управляющему, в результате чего собственник оказывается кредитором, а управляющий дебитором. Это взаимоотношение соответствующим образом регистрируется по кредиту счета Капитала (счета собственника) и по дебету счета Баланса (счета Управляющего). Управляющий, в свою очередь, распределяет имущество между отделами и вследствие этого становится кредитором, а заведующие отделами—дебиторами. Это новое взаимоотношение отображается по кредиту счета Баланса и по дебету счетов заведующих соответствующими отделами.

Совершаемые в течение отчетного периода хозяйственные операции подлежат счетной регистрации, выполняемой на точном основании ранее установленного правила: если для счета возникает право требования, то он кредитуется, если же обязательство, то он дебитуется. Приведем несколько примеров регистрации хозяйственных оборотов.

1. Куплен товар за наличный расчет.

При этой операции отдел Кассы выдает определенную сумму наличных денег за счет отдела Товаров; поэтому отдел Кассы является кредитором, а отдел Товаров дебитором, следовательно, формула, фиксирующая этот хозяйственный оборот, примет следующий вид: Дебет счета Товаров—Кредит счета Кассы.

2. Начислено жалование сотрудникам Конторы.
Эта операция характеризует стоимость тех услуг, которые были произведены сотрудниками Конторы за счет отдела Торговых расходов; следовательно, сотрудники явились кредиторами, а отдел Торговых расходов дебитором, что и должно быть отмечено формулой: Дебет счета Торговых расходов—Кредит счета Рабочих и служащих.

3. Начислены % по текущему счету в Банке.
При этой операции отдел Текущих счетов получает за счет отдела Процентов, а поэтому первый отдел является дебитором, а второй—кредитором; в результате сущность этой операции будет характеризоваться следующей формулой: Дебет Текущего счета в Банке—Кредит счета Процентов.

В конце отчетного периода происходит как бы ликвидация всего дела, т. е. возврат собственнику принадлежащего ему имущества. Ульманн подчеркивает, что если к этой воображаемой ликвидации подходить с точки зрения обычных персоналистических представлений о вещных счетах, как лицах всегда противоположенных друг другу в своих взаимоотношениях, то каждому отделу хозяйства пришлось бы прежде всего урегулировать взаимные расчеты с другими отделами путем возврата этим последним сумм в свое время полученных за их счет, а затем уже приступить к передаче управляющему хозяйством (счету Баланса) имущества, полученного от него в начале отчетного периода. Если же принять точку зрения Ульманна на отделы (счета вещные), как органические части единого целого, то надобность в такой предварительной урегулировке взаимных расчетов между отделами, несомненно, отпадает и, следовательно, отделы могут передать управляющему то имущество, которое будет состоять у них к концу отчетного периода; при этом, если в результате хозяйственных операций получилась прибыль, то отделы передадут управляющему имущества больше (и в обратном случае—меньше), чем они сами получили от него в начале отчетного периода. В итоге, отделы являются кредиторами за переданное имущество, что они и отмечают по кредиту своих счетов, а управляющий—дебитором, что он и заносит на дебет своего счета, счета Баланса.

Одновременно те результаты, которые могли выявиться по отделам, подлежат регистрации у секретаря, ведущего в этих целях счёт Прибылей и убытков. Очевидно, что всякой рода прибыль того или иного отдела является полученной последним за счет Прибылей и убытков; не менее очевидно, что секретарь является обязанным погасить убытки отдела, что и фиксируется по кредиту счета отдела и по дебету счета Прибылей и убытков. Принимая во внимание, что чистая прибыль, выявившаяся, в результате этих записей,

на счете Прибылей и убытков, принадлежит не секретарю, а собственнику, естественно, что последний является кредитором, а секретарь должником на всю сумму чистой прибыли, что должным образом и отмечается по дебету счета Прибылей и убытков и кредиту счета Капитала. В конечном итоге кредитовое сальдо счета Капитала показывает величину того имущества, которое управляющий должен передать собственнику при ликвидации дела. Выполняя последнюю свою обязанность, т. е. возвращая собственнику полученное от последнего имущество в начале отчетного периода, приумноженное на прибыли или же приуменьшенное на убытки, управляющий отмечает это обстоятельство, записывая на кредитовой стороне своего счета, счета Баланса, что он является кредитором; собственник же, оказываясь должником своего управляющего за указанную передачу имущества, отмечает этот факт на дебитовой стороне своего счета, счета Капитала.

В результате этой последней записи (Дебет счета Капитала—Кредит счета Баланса заключительного) круг счетной регистрации хозяйственных оборотов за данный отчетный период замыкается, причем, в случае правильного производства счетной регистрации, дебитовая и кредитовая сторона каждого счета выявляют одинаковые итоги.

Отличительными особенностями теории И. Ульманна, таким образом, следует считать, во-первых, указание, что, счет Баланса является счетом Управляющего хозяйством, во-вторых, положение, что все счета не только противопоставляются друг другу, каковое обстоятельство достаточно ярко выявляется при регистрации хозяйственных оборотов, но и находятся во взаимной связи друг с другом, как однородными и составными частями единого целого, что не менее ярко выявляется при открытии и заключении счетов; в третьих, указание, что счет является кредитором в том случае, если причитающееся ему получает какой-либо другой счет (последний счет при этом становится дебитором первого) и что счет является дебитором, если причитающееся с него выдает какой-либо другой счет (последний счет при этом становится кредитором первого).

Подводя итоги изложенным теоретическим построениям И. Ульманна, можно прийти к следующим выводам:

1) каждая хозяйственная операция является двойственной по своей природе, так как вызывает одновременное возникновение права требования и обязательства;

2) счета, регистрирующие хозяйственные операции предприятия, оказываются носителями прав и обязательств и поэтому являются счетами олицетворенными;

3) все счета в своих записях подчиняются общему для них всех правилу: счет кредитуется, если возникает его

право требования и счет дебитуется, если возникает его обязательство; это правило записей по счетам может быть сведено к ранее установленной формулировке, характерной для всех ранее изложенных счетных теорий: счет получающий дебитуется и счет дающий кредитуется, так как возникновение права требования для какого-либо счета имеет место лишь в том случае, если он что-либо дает, а возникновение обязательства для счета случается лишь при получении последним чего-либо.

Следовательно, по теории И. Ульманна все без исключения счета являются счетами однородными, счетами олицетворенными, в своих записях подчиняющимися общему для них всех правилу, почему теорию эту можно отнести все к той же группе персоналистических теорий одного ряда счетов.

§ 21. Общая характеристика персоналистических теорий одного ряда счетов. Изложенные выше счетные теории Э. Дегранжа, И. Ванье, Шибе и Одерманна, Л. Дикси и И. Ульманна являются наиболее яркими представительницами одной и той же группы персоналистических теорий одного ряда счетов. Авторы указанных теорий хотя и приходят в результате анализа сущности хозяйственных операций к общему для них всех заключению, что каждая операция двойственна по своей природе, однако внешнее проявление этой двойственности усваивается ими далеко не одинаково, почему ими дается и различная характеристика обоих составных элементов каждой операции. Но уже при беглом изучении отдельных формулировок закона двойственности хозяйственных операций можно было заметить, что в их основе лежало все одно и то же понятие одновременного получения и выдачи чего-либо. И так как получать и выдавать что-либо могут лишь лица или субъекты хозяйственной деятельности, вследствие этого соответственно становящиеся дебиторами или кредиторами, то отсюда как бы сам собою вытекает и тезис об олицетворении счетов, точно также становящихся в результате хозяйственных операций дебиторами или кредиторами.

Двойственность хозяйственных операций приводит, как видим, к тому, что каждый счет, затрагиваемый той или иной операцией, может быть дебитором, при получении чего-либо, или кредитором, при выдаче чего-либо; следовательно, каждый счет точно также является двойственным по своей природе, что внешним образом и выражается в подразделении его на две стороны: дебитовую и кредитовую. Организованные указанным способом олицетворенные счета реагируют на каждую хозяйственную операцию таким образом, что счет, затрагиваемый одним из составных элементов операции — получением, дебитуется, а счет, затраги-

ваемый другим из составных элементов операции — выдачей, кредитуется. Такое поведение счетов или же счетная регистрация хозяйственных оборотов, осуществляемая описанным путем, носит, как известно, название метода двойной записи, причем самый метод этот является, как нетрудно установить на основании изложенного, следствием закона двойственности хозяйственных операций.

Тезис об олицетворении счетов нельзя считать присущим исключительно рассматриваемой группе счетных теорий. В § 13 уже отмечалось, что тезис этот характеризует все без исключения теории юридического направления независимо от принадлежности последних к той или иной из основных групп. Специфическим для теории одного ряда счетов будет другой тезис — о подчинении записей по счетам общему для них всех правилу: счет получающий дебитуется, счет дающий кредитуется. Именно этот тезис и позволяет выделить группу теорий одного ряда счетов из всей массы теорий юридического направления. Подчинение счетов единому для них всех правилу счетной регистрации возможно лишь при условии отсутствия каких-либо принципиальных различий в природе самих счетов; лишь однообразные по своей природе счета могут руководствоваться в своих записях общим для них правилом.

Отмеченное положение вещей приводит, очевидно, к тому, что каждая из сторон данного счета будет иметь значение одинаковое с соответствующей же стороной любого другого счета. Таким образом, при рассмотрении, напр., графы 5-й или 6-й оборотной ведомости, помещенной на стр. 16, следует признать, что в каждой из этих граф заключается характеристика явлений одного и того же порядка: графа 5-я содержит данные о получении всех счетов, а графа 6-я — данные о выдаче всех счетов в течение отчетного периода. Следовательно, если бы понадобилось придать какой-либо символ каждой из сумм, состоящих, скажем, в 5-й графе, то пришлось бы убедиться, что при каждой из этих сумм, не исключая также и итога их, символом оказался бы один и тот же знак. Символ этот в виде его общего значения для всех без исключения сумм, состоящих в 5-й графе, можно было бы поместить над 5-й графикой, чем, конечно, еще нагляднее подчеркивался бы однородный характер отмеченных сумм. Не трудно убедиться также и в том, что другой какой-либо символ может быть помещенным над графикой 6-й в знак соответствия его, отсюда и однородности, каждой из сумм, входящих в эту графу.

Таким образом, именно тезис о подчинении записей по счетам общему для них всех правилу приводит к установлению однородного значения дебитовых и кредитовых сторон всех счетов, выравнивает последние в единый ряд

счетов. Наличие этого тезиса в теориях Э. Дегранжа, И. Ванье, Шибе и Одерманна, Л. Дикси и И. Ульманна является общим признаком всех этих теорий, объединяющим их в одну группу персоналистических теорий одного ряда счетов.

Следует отметить, что в этой единой группе представлены счетные теории, довольно резко различающиеся между собою некоторыми дополнительными своими признаками. Так, напр., в основе построений Э. Дегранжа лежит положение о ведении счетов от имени собственника хозяйства, построения же Шибе и Одерманна покоятся на очевидном допущении, что счета ведутся от имени хозяйства. На основании этих отличительных признаков можно подразделить группу теорий одного ряда счетов на два их вида: 1) теории субъективные, согласно которых счета, открываемые в книгах данного хозяйства, представляют собою подразделение единого счета владельца хозяйства, являются "субъективными" счетами владельца и 2) хозяйственные теории.

К субъективным теориям будут относиться счетные теории, построенные в духе учения Э. Дегранжа, согласно которого счета общие, т. е. счета Товаров, Кассы, Документов к получению, Документов к платежу, а также Прибылей и убытков, будут подразделениями единого счета владельца.

К хозяйственным теориям следует причислить теории И. Ванье, Шибе и Одерманна, Л. Дикси и И. Ульманна, т. е. все те, которые характеризуются общими для них положениями о ведении счетов от имени хозяйства, как юридического лица. Необходимо все же отметить, что и в этой группировке теорий можно было бы выделить в особый подвид оригинальную теорию И. Ульманна, которая олицетворяет хозяйство, представляя последнее в виде своеобразного "управляющего хозяйством", в начале отчетного периода принимающего имущество от владельца, а в конце отчетного периода возвращающего это имущество по принадлежности.

§ 22. Критика персоналистических теорий одного ряда счетов. Персоналистические теории одного ряда счетов подверглись весьма жестокой критике со стороны таких признанных авторитетов счетной науки, как Шrott, Шер, Рейш и Крейбиг, Дюмарше и др.

Проф. Шrott указывает, напр., что основные правила теории одного ряда счетов, регулирующие счетные записи, не являются достаточными, не являются универсальными, т. е. применимыми для всех без исключения видов хозяйственных операций. Существует целый ряд таких хозяйственных оборотов, сущность которых не дает возможности установить при их совершении ни лиц получающих, ни лиц выдающих что-либо, равно как не допускает предположений о возникновении при этом каких-либо прав для одного и обязательств для другого субъекта хозяйственных отно-

шений. Такого рода операциями будут, напр., списание долга дебитора за неблагонадежность, уничтожение товаров пожаром и т. п. В подобных случаях, по мнению проф. Шротта, никто ничего не выдает и никто ничего не получает, ни для кого, при этом, не возникает какого-либо права или же обязательства, а вместе с тем, следовательно, нет и необходимых оснований для применения в таких случаях правил теорий одного ряда счетов, т. е., иными словами, ни один из счетов не может быть при этом ни дебитован, ни кредитован. Существует, кроме того, целый ряд таких операций, при которых дающий что-либо хозяйству не получает права требования к последнему, а получающий что-либо от хозяйства не несет каких-либо обязательств перед последним. Наиболее яркими примерами подобного рода хозяйственных операций проф. Шrott считает: оплату налогов, аренды, жалованья, домашних расходов владельца частного предприятия и т. п. Если твердо придерживаться правила теорий одного ряда счетов, предлагающего дебитовать счет за возникающее обязательство последнего и кредитовать — за принадлежащее ему право требования, то во всех указанных и им подобных случаях нельзя дебитовать счет сборщика налогов, арендодателя, сотрудников или же собственника предприятия, так как никто из них не является обязанным возместить суммы соответствующим образом выданные из кассы данного предприятия, дебитовать же какой-либо иной счет точно также не представляется возможным, так как именно вышеперечисленные, а не какие-либо иные лица, получили соответствующие суммы денег. Положение несколько не улучшается такими искусственными конструкциями, как допущение рассматривать суммы, выданные за счет собственника или же утраченные, как бы полученными собственником. "Чья фантазия настолько сильна", — говорит проф. Шrott, — "что он может покрыть из своей кассы расходы представить себе в качестве получений им же, тот может без сомнения доказать таким способом все, что пожелает, но, конечно, только самому себе, а не другим" ¹⁾.

Проф. Шер отрицает научную значимость персоналистических теорий. Применяя подобного рода теории, достигают, по мнению проф. Шера, лишь чисто механического усвоения правил счетной записи и совершенно не постигают основных проблем счетоведения. "Не требует особых доказательств", — говорит проф. Шер, "что здесь речь может идти отнюдь не об особой теории, а только о наглядном объяснении" ²⁾.

Рейш и Крейбиг, критикуя персоналистические теории одного ряда счетов, указывают, что теории эти вполне при-

¹⁾ J. Schrott. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft, стр. 228—229.
²⁾ Проф. И. Шерр: "Бухгалтерия и баланс". М. 1925 г., стр. 50—52.

годны для установления правил записей по счетам личным, вещным и счету Капитала, но уже обоснование регистрации по счетам результатным становится указанным теориям не под силу. „Когда мы выплачиваем комиссионное вознаграждение и заносим его в дебет счета Комиссии“, пишут Рейш и Крейбиг, — „то получатель — комиссионер отнюдь не является лицом, подлежащим дебитованию, так как в данном случае он не вступает с нами в счетные отношения“¹⁾.

Для того, чтобы и такую запись истолковать в духе персоналистической теории одного ряда счетов, пришлось бы придумать что-либо вроде комиссионного кассира предприятия, которому в нужных случаях и выдавалась бы комиссия, причитающаяся с владельца данного предприятия. Пришлось бы по аналогии с таким комиссионным кассиром присочинить и управляющего складами, хранителя процентов, заведующего прибылями и убытками и т. п. Такого рода искусственные конструкции являются в глазах Рейш и Крейбиг решающим недостатком персоналистических теорий одного ряда счетов, заставляющим считать их значительно менее приемлемыми, чем другие счетные теории.

Ж. Дюмарше точно также решительно осуждает основные положения теории одного ряда счетов, причем в виде иллюстрации к несостоятельности этих положений приводит два примера: один на запись недостачи некоторой суммы наличных денег в кasse предприятия и другой — на списание задолженности несостоятельного дебитора. При регистрации первого примера еще можно с известной натяжкой допустить, что счет Кассы „выдал“ утраченную сумму денег и что счет этот подлежит кредитованию на эту сумму, но совершенно невозможно допустить, что пропавшая сумма денег якобы „получена“ собственником предприятия и что именно поэтому и должен быть дебитован счет Прибылей и убытков, как один из личных счетов собственника. Еще менее благоприятно обстоит дело с формулой — счет получающий дебитуется, счет дающий кредитуется — при установлении счетной корреспонденции применительно к второй хозяйственной операции. Допустим, что, вследствие несостоятельности дебитора, счет последнего кредитуется и дебитуется счет Прибылей и убытков. Спрашивается, кто же в данном случае получил и кто выдал? или, иными словами, кто выиграл и кто потерял? Без всяких затруднений можно сказать, что выиграл дебитор, долг которого списывается, и потерял собственник предприятия, лишившийся известного права требования или, иными словами, „получил“ дебитор и „выдал“ собственник. Таким образом, решение второго примера в духе персоналистических теорий одного ряда

счетов приводит, по мнению Дюмарше, к выводам, резко расходящимся с нормальным положением вещей, что и является новым доказательством непригодности основного правила счетных записей упомянутых теорий¹⁾.

Приведенные отзывы крупнейших авторитетов счетной дисциплины о персоналистических теориях одного ряда счетов дают последним чрезвычайно неблагоприятную оценку, отказывают этим теориям в их притязаниях на какую-либо научную значимость, считают основные положения этих теорий абсурдными и т. д. Подвергая, в свою очередь, все эти отзывы некоторому анализу, нельзя не обратить внимание на следующие обстоятельства.

Одной из основных особенностей рассматриваемых теорий следует считать олицетворение счетов, т. е. допущение аналогии счетов с физическими или юридическими лицами, являющимися носителями прав и обязательств в той или иной денежной оценке последних. Другой основной чертой этих теорий следует считать понимание всей экономической деятельности любого хозяйства, могущей быть измеренной в денежных единицах, как совокупности юридических отношений между лицами, причем отношения эти складываются таким образом, что праву одного лица неизменно противополагается обязательство другого лица. И так как все без исключения счета, открываемые в пределах любого хозяйства, являются счетами олицетворенными, а все без исключения хозяйственные операции, затрагивающие те или иные счета, состоят из двух элементов — права и обязательства, связанных между собою противопоставлением друг другу, то отсюда, естественно, вытекает, что каждая операция воздействует на счета и при том таким образом, что один из счетов становится носителем права или кредитором, а другой противопоставляется первому в качестве носителя обязательства или же дебитора. Отсюда остается лишь один шаг к выводу, что дебитором является счет что-либо получающий или же за чей счет что-либо выдается, а кредитором — счет что-либо выдающий или же за чей счет что-либо получается или возмещается, т. е., короче говоря, счет получающий дебитуется, счет дающий кредитуется.

Таким образом, принятие тезисов об олицетворении счетов и о юридической трактовке экономической деятельности

¹⁾ J. Dumarsche. Théorie positive de la Comptabilité. Lyon, 1914, стр. 43—44. По поводу решения первого примера в духе критикуемых теорий Дюмарше говорит: „Voici donc une fois prouée encore l'impuissance de la règle classique dont l'imperfection irréductible ne saurait être corrigée par aucune théorie métaphysique“, а в связи с вторым примером указывает, что поступая при решении этого примера во всем согласно требований упомянутых теорий приходим к „résultat absurde qui est la condamnation sans appel de la formule fondamentale de la Comptabilité classique“.

хозяйства неизбежно приводит к основному правилу счетных записей, устанавливаемому теорией одного ряда счетов. Нетрудно заметить, что вся тяжесть критики обрушивается в сущности на один и тот же пункт рассматриваемых теорий, именно на обоснование правила записей по счетам результатным, в то время как вопрос о пригодности того же правила для записей по счетам личным, вещным и счету Капитала почти что не обсуждается и тем самым применение правила этого к последним счетам как бы признается вполне допустимым.

В глазах критиков персоналистических теорий одного ряда счетов решающим недостатком последних является возможность применения общего правила счетной регистрации к счетам результатным лишь благодаря совершенно искусенному представлению убытков и прибылей в виде получений и выдач собственником предприятия. Подобного рода искусственные построения, как известно, свойственны лишь „субъективным“ теориям, к которым, следовательно, только и могут быть отнесены вышеизложенные критические замечания. Другой вид теорий, хозяйственныe теории, полагает, что счета все ведутся от имени хозяйства, как юридического лица, что счет собственника, распадающийся на счет Капитала и ряд счетов результатных, представляется таким же по своей природе счетом, как и счет любого кредитора хозяйства, что прибыли и убытки реализуются хозяйством не за свой счет, а за счет собственника. Благодаря такому пониманию счета Капитала и счетов результатных, естественно, открывается полнейшая возможность представить убытки хозяйства, как право требования последнего к собственнику, а прибыли, как обязательство перед собственником.

С точки зрения хозяйственных теорий пример Ж. Дюмарше на списание задолженности неблагонадежного дебитора решается без каких-либо искусственных построений. Несостоятельность дебитора несомненно вызывает убытки для хозяйства, но не следует забывать при этом, что всякого рода убытки реализуются хозяйством за счет собственника. Собственник, следовательно, должен возместить хозяйству определенную сумму денег за счет данного дебитора. В результате такого вполне логического, с точки зрения хозяйственных теорий, рассуждения должен быть: 1) кредитован счет дебитора, ибо определенная сумма его задолженности именно за его счет должна быть возмещена хозяйству собственником и 2) дебитован счет собственника, ибо именно собственник несет обязательство перед хозяйством о возмещении последнему указанной суммы за счет несостоятельного должника.

На основании изложенного можно прийти к заключению, что выше приведенные критические замечания ряда круп-

нейших представителей счетной науки не могут быть распространены на все без исключения персоналистические теории одного ряда счетов. В то время как „субъективные“ теории действительно страдают конструктивными дефектами, теории „хозяйственные“ таких недостатков не обнаруживают. Принимающий за основу отмеченные ранее предпосылки „хозяйственных“ теорий неизбежно должен прийти к тому общему правилу счетной регистрации, которое является характерным признаком теорий одного ряда счетов и которое в своем наиболее кратком выражении гласит: счет получающий дебитуется, счет дающий кредитуется. Отсюда следует сделать и еще один вывод: критическое исследование, предпринимаемое в целях опровержения правильности построений персоналистических теорий одного ряда счетов, должно иметь свое приложение не к разбору правил этих теорий в их применении к отдельным хозяйственным операциям, а к изучению основных предпосылок указанных теорий.

Не взирая на то или иное отношение к персоналистическим теориям одного ряда счетов, необходимо отметить следующие их несомненные заслуги перед счетной наукой: во-первых, именно к этому разряду персоналистических теорий относятся первые попытки выявить и принципиально обосновать закон двойственности хозяйственных операций и метод двойной записи, во-вторых, за этими теориями, в особенности за „хозяйственными“ теориями, и до сего времени остаются преимущества наиболее простого педагогического метода, позволяющего наиболее легко и быстро ознакомить начинающего изучать бухгалтерию с элементарной счетной техникой.

Б. ПЕРСОНАЛИСТИЧЕСКИЕ ТЕОРИИ ДВУХ РЯДОВ СЧЕТОВ.

§ 23. Теория Леотэ и Гильбо¹⁾. Леотэ и Гильбо полагают, что лицо, производящее хозяйственые операции с третьими лицами за свой счет, является обязанным вести учет всех своих операций в целях установления влияния последних на то имущество, которым это лицо владеет или же распоряжается. Обязанность эта вытекает из того обстоятельства, что деятельность такого лица имеет не только

¹⁾ E. Léautey et A. Guillaud. La Science des comptes mise à la portée de tous. 38 изд.; E. Léautey et A. Guillaud. Principes généraux de la comptabilité. 4 изд. Последний труд переведен на русский язык Н. В. Богородским под редакцией А. П. Рудановского и издан под названием: „Общие руководящие начала счетоведения“. М. 1924 г. Необходимо отметить, что пользоваться русским изданием для ознакомления с учением Леотэ и Гильбо следует с чрезвычайной осторожностью, вследствие крайне неточного перевода.

экономическое, но также и социальное значение. Экономическое значение этой деятельности проявляется, когда мы рассматриваем ее с точки зрения производства, обращения и распределения ценностей, а социальное значение ее определяется тем фактом, что указанная деятельность совершается в пределах известной общественной среды (семья, общество, государство). Таким образом, уже по характеру своей деятельности лицо это обязано вести надлежащее счетоводство; поэтому, такое лицо, вследствие присущей ему обязанности вести счетоводство о своем имуществе и изменениях в последнем под влиянием хозяйственных операций, можно назвать обязательным или же начальным счетоводом (*comptable d'origine*).

Осуществляемые начальным счетоводом хозяйственные операции с третьими лицами являются, в сущности, меновыми актами, которые всегда требуют наличия двух сторон: одной, которая дает какую-либо ценность и поэтому оказывается кредитором, и другой, которая эту же ценность получает и поэтому делается дебитором. Таким образом, указанные хозяйственные операции всегда предполагают наличие двух сторон противостоящих друг другу: во-первых, начального счетовода и, во-вторых, третьего лица. Учет этих хозяйственных операций начальный счетовод может, по мнению Леотэ и Гильбо, производить двояким образом.

При получении какой-либо ценности от третьего лица начальный счетовод ограничивается лишь кредитованием счета этого третьего лица и не производит, следовательно, одновременного дебитования своего собственного счета за полученную ценность. Точно также, когда им выдается какая-либо ценность третьему лицу, он лишь дебитует счет получателя ценностей без одновременного кредитования своего собственного счета за выданную ценность. В результате такого метода учета хозяйственных операций всегда будет происходить дебитование или кредитование счета лишь одной из сторон, участвующих в совершении этих операций, именно той, которая противостоит начальному счетоводу, т. е. счета третьих лиц. Но такой порядок учета будет далеко недостаточным, так как он не может разрешать вопросов ни об общей величине имущества начального счетовода, ни о движении отдельных видов ценностей, находящихся в его распоряжении.

Более целесообразным, поэтому, будет тот метод учета, при котором соответствующие хозяйственные операции будут одновременно отображаться по счетам обеих противостоящих друг другу сторон, т. е. и по счету первоначального счетовода и по счету или по счетам третьих лиц. При таком методе учета устанавливается следующий порядок записей: 1) первоначальный счетовод дебитует свой счет

каждый раз при получении какой-либо ценности от третьего лица, одновременно кредитуя на ту же сумму счет соответствующего третьего лица и 2) он же кредитует свой счет при выдаче ценности третьему лицу с одновременным дебитованием на равную же сумму счета третьего лица—получателя ценности. Нетрудно заметить, что в приведенных двух типичных случаях счетных записей всегда будет наблюдаться равенство сумм дебитовой и кредитовой записей. Отсюда можно заключить, что регистрация каждой без исключения хозяйственной операции всегда будет сводиться к равенству сумм дебитовых записей суммам кредитовых записей, или другими словами: сумма дебитовых (кредитовых) записей по счету начального счетовода будет всегда равна сумме кредитовых (дебитовых) записей по счетам третьих лиц. Таким образом, при втором методе учета, который является характерным для двойной системы счетоводства, устанавливаются две группы противостоящих друг другу личных счетов: счет начального счетовода и счета третьих лиц. При помощи этих двух групп счетов начальный счетовод имеет возможность определить свое экономическое положение как по отношению к самому себе, так и по отношению к третьим лицам.

Следует отметить, что вводимый Леотэ и Гильбо термин „начальный счетовод“ определяет в достаточной степени сложное понятие, так как начальный счетовод одновременно является и капиталистом или собственником, вкладывающим в данное предприятие некоторый капитал, и коммерсантом или администратором, направляющим хозяйственную деятельность данного предприятия. Такое раздвоение значения личности начального счетовода с достаточной четкостью проявляется в некоторых конкретных условиях хозяйственной деятельности, как, напр., в акционерном обществе, где капиталист или акционер обособляется от администратора. В соответствии с этим единый счет начального счетовода распадается на два основных счета, во-первых, счет Капитала, который и представляет начального счетовода, в качестве капиталиста, и, во-вторых, счет Коммерсанта или администратора. Следовательно, вложение начальным счетоводом некоторого капитала в руководимое им же предприятие будет сопровождаться журнальной формулой:

Счет Администратора	
Счету Капитала	Руб. 25.000.—

Нетрудно установить, что последующие хозяйственные операции предприятия каждый раз будут втягивать в счетную корреспонденцию счет Администратора, отражаясь либо на дебете, либо на кредите этого счета. Использование для учета текущих хозяйственных операций общего счета Адми-

нистратора представляет целый ряд неудобств, из которых главнейшим является невозможность следить за состоянием и движением отдельных видов ценностей, из которых слагается имущество данного предприятия. Неудобство пользования общим счетом Администратора для указанных целей и вызвало разложение этого единого счета на ряд отдельных счетов, число которых должно было находиться, очевидно, в тесной зависимости от количества отдельных видов ценностей, состоявших в распоряжении администратора. Таким образом, в результате разложения счета Администратора, появились: счет Кассы, назначением которого является учет прихода, расхода и состояния наличных денег; счет Векселей к получению—для учета векселей, выданных или же бланкированных приказу начального счетовода; счет Товаров—для регистрации состояния и движения товаров на складах и в магазинах и ряд других счетов. Все эти счета ценностей хотя и называются иногда счетами безличными, все же фактически являются счетами личными, так как они в своей совокупности слагают единый личный счет Администратора.

Счета ценностей, получившиеся в результате разложения единого счета Администратора, могут быть двоякого рода: 1°, счета, в которых ценности приходятся и расходуются по одной и той же цене, как напр., деньги и векселя, 2°, счета, в которых ценности приходятся по одной цене и расходуются по иной цене, как, напр., товары, недвижимость, движимое имущество, ценные бумаги и т. д.¹⁾.

Естественно, что лишь счета второго рода будут выявлять некоторые разницы вследствие несовпадения оценки поступающей и выбывающей ценности. Эти разницы или результаты движения ценностей должны периодически, во избежание затмнения соответствующих счетов ценностей, переноситься на особый счет результатов, называемый обычно счетом Прибылей и убытков. Этот счет убытков и прибылей должен дебитоваться (по кредиту корреспондирующего счета ценностей) за всякого рода разницы, выявившиеся в результате выбытия ценностей по оценке низшей против первоначальной их оценки, т. е. за так называемые убытки, и кредитоваться (по дебету корреспондирующего счета ценностей) за результаты, оказавшиеся вследствие выбытия ценностей по оценке высшей против первоначальной их стоимости, т. е., за так называемые прибыли. Следовательно, счета ценностей второго рода в конечном итоге как бы раздваиваются, причем образующийся при этом новый счет—счет Прибылей и убытков, является счетом порядка, снимающим с указанных счетов ценностей все те разницы,

которые, оставаясь на таких счетах, значительно затрудняли бы установление состояния соответствующих ценностей.

Зная уже, что счета ценностей представляют администратора и что счет Прибылей и убытков появляется в результате раздвоения счетов ценностей, можно установить, что счет Прибылей и убытков точно также принадлежит к разряду личных счетов и, в свою очередь, представляет, в сущности, все того же администратора. Таким образом, анализ счета Администратора, произведенный Леотэ и Гильбо, приводит последних к заключению о том, что указанный счет Администратора распадается на отдельные счета ценностей и счета результатов.

Все те разницы, которые могут выявиться на счете Прибылей и убытков, как результат деятельности начального счетовода в качестве администратора, должны быть перенесены, в конце концов, на тот счет начального счетовода, который представляет последнего в роли капиталиста, т.е. на счет Капитала. Перенос этих разниц на счет Капитала имеет место потому, что в результате приложения капитала, а также производства работы по управлению предприятием, либо осуществляется приращение вложенного в дело капитала (в случае реализации прибыли), либо происходит полное или же частичное поглощение первоначального капитала (в случае реализации убытка). Таким образом, результатные счета в момент переноса сальдо их на счет Капитала, совершенно определенно выступают уже в роли личных счетов начального счетовода, как капиталиста. В дальнейшем мы остановимся несколько детальнее на характерных особенностях результатных счетов, здесь же отметим лишь то, что счета эти одновременно являются личными счетами как администратора, так и капиталиста.

Изложенные выше общие замечания относительно природы отдельных счетов, открываемых для учета хозяйственной деятельности предприятия, дают возможность представить обе группы счетов, т.-е. счета начального счетовода и счета третьих лиц, в следующем виде¹⁾:

Счета начального счетовода	Счета третьих лиц
1.	1.
Капитал.	Дебиторы разные.
2.	2.
Недвижимое имущество, Материалы, Инвентарь, Касса, Векселя к получению, Товары, Ценные бумаги и т. д.	Кредиторы разные,
3.	3.
Счета результатные.	Векселя к платежу.

¹⁾ Ср. Principes, стр. 151, а также La science des comptes, стр. 114—119.

Приведенная таблица с достаточной наглядностью показывает, что учет хозяйственных операций предприятий осуществляется при помощи двух противостоящих друг другу основных счетов—счета начального счетовода и счета третьих лиц, при чем каждый из этих двух основных счетов распределяется на отдельные группы счетов, в результате чего получаются два ряда счетов: 1) ряд счетов начального счетовода и 2) ряд счетов третьих лиц. Данная в этой таблице классификация счетов страдает некоторой принципиальной невыдержанностью, так как Леотэ и Гильбо включают в состав второй группы счетов начального счетовода (счетов ценностей, т.-е. счета Администратора) также и счет Векселей к получению, место которого, в сущности, должно быть среди счетов третьих лиц; в остальном построение этой классификации соответствует основным положениям теории Леотэ и Гильбо.

Два ряда счетов, представленные в таблице охватывают учет всех без исключения хозяйственных оборотов предприятия. Эти обороты могут быть двоякого рода: 1) обороты внешние и 2) обороты внутренние. Внешними оборотами являются такие, при которых возникают определенные взаимоотношения между отдельными лицами как вследствие всякого рода меновых актов и расчетов по ним, так и вследствие различного рода перечислений со счета одного на счет другого лица. Внутренними же оборотами считаются все те операции экономического или же чисто счетного характера, которые совершаются данными лицами, напр., начальным счетоводом, лишь у себя непосредственно и которые, следовательно, не затрагивают кого-либо из третьих лиц.

Каждый внешний оборот затрагивает счета по крайней мере у двух лиц, одно из которых кредитует дающего, дебитуя одновременно самого себя за полученную ценность, а другое—дебитует получателя, одновременно кредитуя себя за выдаваемую ценность. Так, напр., Иванов, при получении наличных денег от Петрова в сумме Р. 1000.—, произведет у себя следующие записи (операция первая):

Приход или Дебет	Счет Кассы (у Иванова)	Расход или Кредит
1. Получено от Петрова . . 1000.—	2. Уплачено Петрову . . . 400.—	
Должен или Дебет	Счет Петрова	Имеет или Кредит
2. Выдано Петрову . . . 400.—	1. Получено от него наличи. 1000.—	

в то время как Петров эту же операцию отметит у себя следующим образом:

Должен или Дебет	Счет Иванова	Имеет или Кредит
1. Выдано ему наличными 1000.—	2. Поступило от него наличи. 400.—	
Приход или Дебет	Счет Кассы (у Петрова)	Расход или Кредит
Наличных денег .. 3000.—	1. Выдано Иванову . . . 1000.—	
2. Получено от Иванова . . . 400.—		

Записи, вызванные этой операцией у Иванова, можно охарактеризовать таким образом: Иванов деньги получил и за это он был дебитован по его счету Кассы, т.-е., другими словами, поступление денег в кассу Иванова произвело активный эффект; с другой стороны имела место запись и по кредиту счета Петрова, лица давшего 1000 руб. Иванову; эта вторая запись произвела пассивный эффект, так как она показывает, что Иванов должен эту сумму денег Петрову. Создавшееся положение вещей можно еще определить и другим способом. Можно сказать, что Иванов, получив указанную сумму денег, обладает реальным активом, но так как, вследствие этого получения, одновременно возникло и право требования к нему точно на такую же сумму, то, следовательно, наряду с активом, у Иванова появился и равновеликий реальный пассив. Нетрудно установить, что записи, произведенные у Петрова, дают активный эффект по счету Иванова и несомненно пассивный эффект по счету Кассы у Петрова.

Для того, чтобы отчетливее понять характер последней записи (по счету Кассы у Петрова), представим себе положение дел Петрова до выдачи денег Иванову:

$$\text{Актив в кассе} = \text{Р. } 3000. — \quad \text{Пассив} = 0.$$

после выдачи денег Иванову положение дел Петрова несколько изменилось:

$$\begin{aligned} \text{Актив в кассе} &= \text{Р. } 2000. — \\ \text{Актив у Иванова} &= , 1000. — \quad \text{Пассив} = 0. \end{aligned}$$

В данном случае, как видим, у Петрова пассив не возник, несмотря на то, что рассматриваемая операция вызвала пассивный эффект в счете Кассы. Следовательно, подобного рода пассивные эффекты являются лишь счетным противоположением активу, и, в отличие от реального пассива, представляют собою, так называемый, фиктивный пассив, имеющий чисто счетное значение.

Приведем еще один пример. Иванов в частичное погашение своей задолженности Петрову выдал последнему наличными Р. 400.—. Эта вторая операция вызвала у Петрова следующие записи: 1) счет Иванова был кредитован на Р. 400.—, что создало пассивный эффект в этом счете; этот пассивный эффект привел не к образованию реального пассива, но, являясь чисто счетным противоположением, выражался в соответствующем уменьшении ранее существовавшего реального актива: "Актив у Иванова"; 2) счет Кассы был дебитован на Р. 400.—, что создало активный эффект в этом счете, образовав дополнительный реальный "Актив в кассе". Несколько иным образом отразилась вторая операция на положении дел у Иванова. Эта операция вызвала кредитовую запись по счету Кассы (фиктивный пассив) и дебитовую запись по счету Петрова. Последняя запись, несмотря на вызванный ею активный эффект в счете Петрова, все же реального актива не создает. Следовательно, запись эта является типичным счетным противоположением, фиктивным активом, назначением которого является соответствующее уменьшение ранее существовавшего реального пассива.

Выше уже отмечалось, что внутренними оборотами считаются все те операции экономического или же чисто счетного характера, которые затрагивают лишь счета начального счетовода. Приведем два наиболее сложных случая таких оборотов. Допустим, что начальный счетовод продал: 1) за Р. 5600.— всю партию товара А, себестоимость которой была Р. 4000.— и 2) за Р. 6000.— всю партию товара Б, себестоимость которой была Р. 7200.—

Д. Счет Кассы К.	Д. Счет Товара А К.	Д. Счет Товара Б К.
Ia 5600.—	4000.—	Ia 5600.—
Па 6000.—	I6 1600.—	7200.—

Д. Счет Прибылей К.	Д. Счет Убытков К.
I6 1600.—	I6 1200.—

Первая из этих операций вызвала: 1) активный эффект в счете Кассы, чем создала реальный актив, и 2) пассивный эффект по счету Товаров А, чем создала фиктивный пассив. Вторая же из указанных операций, в свою очередь, вызвала: 1) активный эффект в счете Кассы, чем создала реальный актив, и 2) пассивный эффект по счету Товаров Б, чем создала фиктивный пассив.

В результате произведенных записей счет Товаров А и счет Товаров Б перестают соответствовать тому положению вещей, которое фактически существует и которое устанавливается путем составления натурного инвентаря. Таким образом, оба эти счета оказываются затемненными, не дающими сведений об истинном состоянии учитываемых ими ценностей и таким образом, следовательно, нарушаются гармония между инвентарем счетным или книжным и инвентарем натурным (так называемый принцип перманентности инвентаря). Для того, чтобы восстановить эту гармонию между инвентарем книжным и натуральным, пользуются теми счетами администратора, которые имеют своим назначением выявление результатов его деятельности, т.-е. так называемыми счетами результатными или счетами прибылей и убытков. Использование счетов результатных приводит к восстановлению нарушенного порядка, причем восстановление это совершается в данном случае путем простого перечисления: 1) со счета Товаров А на счет Прибылей Р. 1600.— и 2) со счета Товаров Б на счет Убытков Р. 1200.—. Оба эти перечисления, являясь записями чисто счетного характера, очевидно, создают пассив и актив не реальный, а фиктивный. Следовательно, и те сальдо, которые будут устанавливаться по соответствующим результатным счетам, будут символизировать либо фиктивный пассив (в случае кредитового сальдо), либо фиктивный актив (в случае дебитового сальдо).

К числу внутренних оборотов, т.-е. оборотов, затрагивающих лишь счета начального счетовода, следует отнести также и вклад в предприятие тех средств начальным счетоводом, которые необходимы для нормального функционирования этого предприятия. Предположим, что общая величина этих средств в предприятии Иванова выражается в сумме Р. 10.000.— и что для регистрации взноса этих средств были открыты лишь два счета: счет Администратора (т.-е. личный счет Иванова, как администратора) и счет Капитала (т.-е. личный счет Иванова, как капиталиста); тогда этот внутренний оборот отразится в указанных счетах следующим образом:

Д. Счет Администратора К.	Д. Счет Капитала К.
10.000.—	10.000.—

Зная, что оба счета представляют одно и то же лицо — начального счетовода, не трудно установить, что пассивный эффект в счете Капитала, вызванный фиксацией передачи в предприятие реальных активных ценностей, реального актива (дебет счета Администратора), имеет чисто счетный характер, так как определяет сумму задолженности начального счетовода не третьим лицам, а самому себе. Таким образом, кредитовая запись по счету Капитала является выражением пассива не реального, а фиктивного. Следовательно и кредитовое сальдо счета Капитала всегда будет символизировать фиктивный пассив.

Иванов, желая установить по истечении некоторого времени состояние своего предприятия на определенный момент времени, составляет на основании записей в своих счетах, предположим, следующую таблицу:

Баланс счетов Главной Книги.

Наименование счетов	Дебет счетов	Кредит счетов	Сальдо	
			Дебета	Кредита
1	2	3	4	5
Касса	4000.—	1900.—	2100.—	—
Текущий счет	9000.—	2600.—	6400.—	—
Товары	15000.—	5000.—	10000.—	—
Васильев	6000.—	—	6000.—	—
Инвентарь	1500.—	—	1500.—	—
Торговые расходы	600.—	—	600.—	—
Продажа товаров	5000.—	6000.—	—	1000.—
Петров	400.—	1000.—	—	600.—
Капитал	—	25000.—	—	25000.—
	41500.—	41500.—	26600.—	26600.—

Четвертая и пятая колонки таблицы „Баланс счетов Главной Книги“ содержат сальдо соответствующих счетов. Совокупность дебитовых сальдо счетов дает представление об активной массе, состоящей в распоряжении начального счетовода (администратора). Таким образом, сведения об активной массе даются: 1) счетами ценностей, дебитовые сальдо которых показывают остатки соответствующих ценностей, 2) счетами дебиторов, сальдо которых выражают права требо-

вания начального счетовода (администратора) к третьим лицам, и, наконец, 3) счетами порядка, дебитовые сальдо которых либо выражают убытки, понесенные начальным счетоводом, либо регулируют, в сторону уменьшения, кредитовые сальдо других каких-либо счетов (так называемые контр-пассивные статьи баланса, как, напр., „Учет пассивных векселей“, каковая статья является контрарной по отношению к пассивной статье „Векселя к платежу“)¹⁾.

Представленная таким образом активная масса слагается, в сущности, из двойкого рода активов: во-первых, из реального актива, состоящего из: а) материальных или вещественных ценностей и б) прав требования к третьим лицам (дебиторы), и, во-вторых, из фиктивного актива, охватывающего статьи чисто счетного характера, как, напр., убытки, а также контр-пассивы.

Совокупность кредитовых сальдо счетов дает представление о пассивной массе. Следовательно, данные о пассивной массе черпаются: 1) из счетов кредиторов, сальдо которых выражают задолженность начального счетовода третьим лицам, 2) из счета или счетов, сальдо которых представляют личный капитал начального счетовода, 3) из счета или счетов, кредитовые сальдо которых либо устанавливают прибыли, полученные начальным счетоводом, либо регулируют, в сторону уменьшения, дебитовые сальдо других каких-либо счетов (так назыв. контр-активные статьи баланса, как, напр., „Наценка на товары в розничных магазинах“, каковая статья является контрарной по отношению к активной статье „Товары в розничных магазинах по продажной стоимости“). Следует отметить, что пассивная масса точно также слагается из пассивов двойкого рода: во-первых, из реального пассива, куда входят обязательства перед третьими лицами и, во-вторых, из фиктивного пассива, состоящего из статей чисто счетного характера, т. е. из а) обязательств начального счетовода, как администратора, перед самим собою, как капиталистом, т. е. из капитала (личного) плюс всякого рода резервы, а также б) амортизационного капитала и в) прибылей, числящихся по счету Прибылей и убытков²⁾.

Отмеченные здесь характерные черты построения актива и пассива начального счетовода дают возможность представить оба ряда счетов (т. е. счета начального счетовода и счета третьих лиц) в следующем виде³⁾:

¹⁾ Примеры контрапассивных и контрактивных статей см. Н. А. Блатов: „Балансоведение“ (курс общий). Л. 1928 г., стр. 38—39.

²⁾ Principles..., стр. 35 и 99.

³⁾ Principles..., стр. 152.

Счета начального счетовода.		Счета третьих лиц.		
Пассив фиктивный.		Актив реальный.		
Капитал		Дебиторы разные.		
Счета результатные (в случае их кредитовых сальдо).		Пассив реальный.		
Актив реальный.		Кредиторы разные и векселя к платежу.		
Недвижимое имущество, Материалы, Инвентарь, Касса, Векселя к получению, Товары, Ценные бумаги и прочие счета ценностей.				
Актив фиктивный.				
Счета результатные (в случае их дебитовых сальдо).				
Рассматривая приведенный выше „Баланс счетов Главной Книги“ с точки зрения этой новой классификации счетов и ранее изложенных рассуждений, можно дать следующий комментарий сальдовым графикам этой таблицы, отображающим актив и пассив предприятия Иванова:				
Наименование счетов.	Баланс		Классификация счетов.	Квалификация балансовых статей.
	Актив.	Пассив.		
Кassa . . .	2100.—	—		A
Текущий счет . . .	6400.—	—	Счета начального счетовода, как администратора.	K
Товары . . .	10000.—	—	реальный	T
Инвентарь . . .	1500.—	—		I
Васильев . . .	6000.—	—	Счет третьих лиц.	V
Торговые расходы . . .	600.—	—	Счет начального счетовода, как администратора и как капиталиста.	fiktivnyy
Петров . . .	—	600.—	Счет третьих лиц.	realnyy
Продажа товаров . . .	—	1000.—	Счет начального счетовода, как администратора и как капиталиста.	P
Капитал . . .	—	25000.—	Счет начального счетовода, как капиталиста.	A
	26600.—	26600.—		C
				I
				V

Отсюда можно, следовательно, установить и характеристику нормального строения актива и пассива:

Баланс.	
Актив.	Пассив.
I. Счета начального счетовода, как администратора (счета ценностей).	I. Счета начального счетовода, как капиталиста (счет Капитала).
II. Счета третьих лиц (счета дебиторов).	II. Счета третьих лиц (счета кредиторов).
III. Счета начального счетовода, как администратора и капиталиста (счета результатные с дебитовым сальдо).	III. Счета начального счетовода, как администратора и капиталиста (счета результатные с кредитовым сальдо).
Последняя таблица с достаточной четкостью выявляет особое положение счетов результатных: они являются одновременно и счетами администратора и счетами капиталиста. Это особое положение счетов результатных определяется специфическим характером их, как счетов, учитывающих сочетание труда начального счетовода (как администратора) и капитала, причем внешним образом это сочетание труда и капитала проявляется в тех разницах, которые оказываются в итоге внешних и внутренних оборотов с ценностями. Отмеченные особенности счетов результатных как звена, связывающего счет администратора со счетом капиталиста, дают возможность представить эти особенности следующим графическим изображением:	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Счета начального счетовода, как администратора или счета ценностей.</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Счета начального счетовода, как капиталиста или счет Капитала.</div>	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin-top: 20px;">Счета начального счетовода, как администратора и капиталиста или счета результатные.</div>	
Следовательно, в том случае, если все функционирующие в предприятиях счета представить в виде двух рядов их, т. е. ряда счетов начального счетовода и ряда счетов третьих лиц, то счета результатные должны быть включены в состав	

счетов первого ряда. Если же указанные два ряда счетов распределить, как это сделано выше, между активом и пассивом баланса, то счета результатные займут как бы особое положение, связывая с одной стороны актив и пассив, а с другой как бы обособляясь несколько и от актива и от пассива. Но такое особое положение счетов результатных лишь кажущееся, их конечное значение прекрасно разъясняют Леотэ и Гильбо¹⁾:

„Счета порядка серии D²⁾ своими дебитовыми и кредитовыми сальдо, объединяемыми в конечном итоге в счете Прибылей и убытков, представляют свод результатов, полученных от сочетания капитала и труда начального счетовода. Дебитовое сальдо счета Прибылей и убытков устанавливает в конце отчетного периода сумму части предшествовавшего капитала, поглощенной в течение отчетного периода, т. е. ту сумму, которую необходимо исключить из капитала, стоящего на балансе, предшествовавшего, чтобы определить капитал последующий, к концу отчетного периода. Кредитовое сальдо счета Прибылей и убытков устанавливает сумму нового капитала, созданного за отчетный период, т. е. превышение капитала последующего над капиталом предшествующим“.

Леотэ и Гильбо не перестают подчеркивать переходный характер счетов результатных, так, напр., производя дополнительный анализ счетов результатных, они говорят³⁾: „Все счета фиктивного актива и фиктивного пассива этой серии (серии D. H. P.) являются переходными в том смысле, что они не выходят за пределы баланса отчетного периода, за исключением тех случаев, когда закончившийся отчетный период передает дебитовое сальдо (утрата капитала) или сальдо кредитовое (нераспределенная прибыль) последующему отчетному периоду“.

Отсюда, следовательно, можно установить, что счета результатные являются счетами переходными, закрывающимися счетом Капитала, т. е., в конечном итоге, являются вспомогательными счетами Капитала.

Заканчивая на этом изложение основных положений теории Леотэ и Гильбо, отметим, что отличительными особенностями этой теории являются:

- а) персонификация всех без исключения счетов, функционирующих в пределах данного предприятия;
- б) введение понятия начального счетовода, как лица, обязанного вести учет операций, производимых им за свой счет с третьими лицами;

¹⁾ *Principes*, стр. 249—250, принципы №№ 401—403.

²⁾ Счета результатные (серия А—счета капитала, серия В—счета ценностей, серия С—счета третьих лиц, серия D—счета результатные).

³⁾ *Principes*, стр. 267.

в) тезис о ведении начальным счетоводом двух рядов счетов: ряда своих собственных счетов и ряда счетов третьих лиц;

г) представление начального счетовода в виде двух субъектов хозяйственной деятельности: администратора и капиталиста;

д) разложение ряда счетов начального счетовода на счета администратора (счета ценностей), счет капиталиста (счет Капитала) и счета начального счетовода, как администратора и как капиталиста (счета результатные);

е) тезис о конечном заключении счетов результатных счетом Капитала.

Что касается правил счетной регистрации по отдельным счетам, то они нисколько не отличаются от тех правил, которые устанавливаются персоналистическими теориями одного ряда счетов. Следовательно, и в теории Леотэ и Гильбо вся хозяйственная деятельность рассматривается как совокупность взаимоотношений между субъектами хозяйственной деятельности, из коих один получает какую-либо ценность и за это является дебитором, а другой эту же ценность отдает и потому оказывается кредитором. Изложенные особенности основных положений теории Леотэ и Гильбо дают достаточно оснований к отнесению этой теории к группе персоналистических теорий двух рядов счетов.

§ 24. Теория А. П. Рудановского. В теории Леотэ и Гильбо устанавливается положение, что учет хозяйственных операций предприятия осуществляется двумя основными счетами: счетом начального счетовода и счетом третьих лиц. Каждый из этих двух счетов распадается на соответствующий ряд счетов менее общего характера; так, напр., счет третьих лиц складывается из счета дебиторов и счета кредиторов, а счет начального счетовода—из счета администратора и счета капиталиста. Как известно, счет администратора, в свою очередь, разлагается на ряд счетов отдельных видов ценностей, а также счетов порядка. Всем этим счетам противополагается счет капиталиста, т. е. счет Капитала, кредитовое сальдо которого является чисто счетной величиной, противополагаемой дебитовому сальдо счета администратора.

В некоторых особых случаях приложения теории к конкретным явлениям хозяйственной деятельности, эти относительно сложные представления о двуедином начальном счетоводе, о фигурировании на балансе кредитового сальдо счета Капитала в качестве чисто счетной статьи, а потому в качестве фиктивного или условного пассива, вынуждали Леотэ и Гильбо к более упрощенным, более популярным пояснениям этих сложных представлений. Так, напр., желая пояснить представление о двуедином начальном счетоводе,

Леотэ и Гильбо отмечают, что этим понятием объединяются два лица: капиталист—вкладчик капитала и администратор, оперирующий этим капиталом, т. е. лица, с счетной точки зрения не совпадающие друг с другом потому, что каждое из них должно вести свое особое счетоводство (у администратора—счетоводство предприятия, а у капиталиста—его личное или частное счетоводство¹⁾). Администратор выступает лишь в роли доверенного, являющегося за состоящую в его распоряжении массу актива должником, во первых, перед третьими лицами и, во вторых, перед самим собою, как капиталистом²⁾). Этому доверенному противополагается капиталист, выступающий в роли обыкновенного заимодавца, остающегося в стороне от администрирования предприятием³⁾, поэтому и счет Капитала, представляющий начального счетовода как капиталиста, формально мог бы войти в группу счетов третьих лиц. Но такое, казалось бы, естественное включение счета Капитала в группу счетов третьих лиц не делается во избежание смешения начального счетовода с третьими лицами, состоящими с ним в деловых отношениях⁴⁾.

Таким образом, предпосылка об учете начальным счетоводом своих хозяйственных операций по счетам своим и по счетам третьих лиц приводят Леотэ и Гильбо к необходимости включить счет Капитала в состав счетов не третьих лиц, а начального счетовода. Но понятие начального счетовода, включающее в себя понятие и капиталиста-кредитора и администратора-дебитора, естественно должно было привести к распадению единого счета начального счетовода на два противостоящих друг другу счета: счет администратора - дебитора и счет капиталиста - кредитора. И так как дебитовые сальдо счетов администратора представляли реальные ценности, т. е. реальный актив, то, очевидно, что сальдо счета Капитала являлось лишь счетной статьей, счетным противопоставлением реальному активу, т. е. фиктивным или условным пассивом.

Связь между этими двумя счетами начального счетовода не ограничивалась лишь регистрацией, устанавливавшейся при вложении или же изъятии капитала, но закреплялась еще и констатированием результатов хозяйственной деятельности. Принимая во внимание, что эти результаты являлись, по мнению Леотэ и Гильбо, сочетанием труда администратора и вклада капиталиста или, другими словами, оборотом капитала, следствия которого в одинаковой степени должны

были затрагивать и счет администратора и счет капиталиста, станет вполне понятным, что счета результатные являлись, впредь до их ликвидации, и счетами администратора и счетами капиталиста. Таким образом, начальный счетовод был представлен, в сущности, тремя видами счетов: администратора (счета ценностей), капиталиста (счет Капитала) и начального счетовода, как администратора и как капиталиста одновременно (счета результатные).

К такого рода сложным построениям приводила предпосылка Леотэ и Гильбо об учете начальным счетоводом своих хозяйственных операций по двум счетам: счетам своим и счетам третьих лиц.

Элементы учения Леотэ и Гильбо нашли свое отражение в теории, излагаемой в трудах одного из крупнейших русских счетоведов А. П. Рудановского. Но, в отличие от Леотэ и Гильбо, рассматривавших хозяйственную деятельность предприятия с точки зрения начального счетовода, т. е. хозяйствующего субъекта, А. П. Рудановский воспринимает эту деятельность исключительно с точки зрения данного единичного хозяйства¹⁾.

Исходя из этой точки зрения, А. П. Рудановский получает возможность внести ряд поправок в изложенную выше теорию Леотэ и Гильбо. Прежде всего Рудановский устанавливает, что счетоведение имеет своюю задачею учет или исчисление объема, свойств и состояния хозяйственных масс предприятия, измеренных деньгами. Эта „совокупность всего исчислимого в каждом хозяйстве составляет его баланс, как объект учета“²⁾.

Соответственно основному принципу счетоведения, принципу двойственности, состоящему „в связном противоположении или в разграничении, основанном на противоположении“³⁾, баланс предприятия распадается на две области: область внутреннюю и область внешнюю. Эти две области связываются или же разграничиваются друг с другом определенными соотношениями, совокупность которых образует третью область: промежуточную или же пограничную. Таким образом, вся хозяйственная масса данного предприятия, состояние, объем и свойства которой исчислены в деньгах, распределяется между двумя указанными областями—внутренней и внешней, причем масса, образующая область внутреннюю, называется активной массой или активом, а входящая в область внешнюю пассивной массой или пассивом. Совокупность указанных выше отношений между

¹⁾ *Principes*, стр. 64 и 193.

²⁾ *Principes*, стр. 106.

³⁾ *Principes*, стр. 182.

⁴⁾ *Principes*, стр. 257.

¹⁾ А. П. Рудановский: „Общая теория учета“, М. 1912 г., стр. 282.

²⁾ А. П. Рудановский: „Принципы общественного счетоведения“, изд. М., 1925 г., стр. 1.

³⁾ *Idem*, стр. 2.

активной и пассивной массами составляет бюджетную массу или оборот данного хозяйства.

Актив хозяйства „представляет имущество данного хозяйства, — совокупность вещей и, вообще, совокупность чисто экономических отношений, а пассив указывает происхождение этого имущества или принадлежность его и отношение к отдельным лицам, т. е. пассив представляет совокупность юридических отношений—прав, имеющих экономическое значение, каковые экономические права суть капиталы“¹⁾.

Таким образом, внутренняя область или актив баланса отображает совокупность экономических отношений (вещи), а область внешняя или пассив баланса—совокупность правовых отношений (капиталы). Область пограничная между активом и пассивом, т. е. бюджет или оборот, представляет совокупность происходящих изменений в вещах или имуществе и правах на последнее.

Указанные три совокупности—актив, пассив и бюджет—слагают баланс или, как указано выше, совокупность всего исчислимого в хозяйстве, „но совокупность того, что может быть исчислено, это, конечно, счет; отсюда выходит, что баланс есть ничто иное, как счет всего того, что в хозяйстве может быть исчислено“²⁾.

Соответственно сказанному, баланс распадается на три основных счета: счет Активы, счет Пассивы и счет Бюджета.

Под влиянием хозяйственных операций в счетах Активы, Пассивы и Бюджета происходят „изменения в двух взаимно исключающих направлениях—положительном и отрицательном³⁾“.

Соответственно этому каждый из указанных счетов подразделяется на две стороны—левую или дебет и правую или кредит, предназначаемые для раздельного учета увеличений и уменьшений хозяйственных масс. Правила учета этих изменений и отражения их в соответствующих счетах А. П. Рудановский выражает специальной формулой французского кодекса законов, называемой им „классической формулой учета“. По мнению А. П. Рудановского „этой формуле присущи блестящие достоинства французского склада ума: она проста, ясна, полна и конкретна (осознательна), почему по справедливости может быть признана классической формулой учета, усвоение которой позволит достичь многое, а истолкование ее может объяснить если не все, то многое в эволюции счетных понятий“. Эта столь высоко оцениваемая формула учета оказывается совпадающей

с правилами ранее рассмотренных счетных теорий: „тот, с кого причитается что-нибудь, или кто получил что-нибудь, дебитуется; а тот, кому причитается что-нибудь, или кто уплатил что-нибудь, кредитуется“⁴⁾.

Вышеизложенное дает возможность построить следующую схему, поясняющую основные положения теории А. П. Рудановского:



Каждый из этих основных счетов, в свою очередь, разлагается на ряд элементарных счетов: счет Активы—на ряд материальных счетов, счет Пассивы—на ряд личных счетов и, наконец, счет Бюджета—на ряд счетов специфических.

Разложение счета Активы А. П. Рудановский представляет следующей схемой:

Ряд материальных счетов.				
Д.	Актив	К. =	Д.	К. + Д.

Все эти счета за получение—дебитуются и за выдачу—кредитуются или, другими словами, увеличения или прибыль актива отмечаются по дебету, а уменьшения или убыль актива—по кредиту материальных счетов. В этих счетах дебет всегда больше кредита.

Счет Пассивы распадается на счета личные, причем последние счета, в противоположность счетам материальным, образуют не одну группу или ряд однородных счетов, а несколько разнородных групп счетов. Для более ясного представления строения счета Пассивы А. П. Рудановский предлагает специальную схему, приводимую нами с некоторыми изменениями:

¹⁾ А. П. Рудановский: „Построение баланса“, М. 1913 г., стр. 4, а также А. М. Галаган: „Общественное счетоведение“, М. 1915 г., стр. 15.

²⁾ Idem, стр. 4.

³⁾ А. П. Рудановский: „Принципы общественного счетоведения“, стр. 7

⁴⁾ А. П. Рудановский: „Дебет и Кредит, как метод учета баланса“, 2 изд. М. 1925 г., стр. X, 3 и 9.



Таким образом, здесь выделяются, во-первых, счета всех тех лиц, "которые должны уплатить или возвратить нам лишь то имущество, какое они с нас получили вперед, и у которых дебет есть всегда приход, а кредит—расход, связанный с имущественными счетами определенного рода для каждого такого лица" ¹⁾. Счета эти называются счетами агентов, причем дебет этих счетов всегда превышает их кредит. Во-вторых, в пассиве выделяются счета фондов, кредит которых всегда превышает их дебет. Этот ряд счетов А. П. Рудановским характеризуется следующим образом: "это есть типичный счет хозяина, счет какого-либо капитала и, вообще, счет фонда, что приводит к выделению в пассиве другого ряда счетов—ряда фондов" ²⁾. В третьих, помимо уже указанных счетов агентов и собственника, в пассиве входит еще и, так называемый, счет корреспондентов. Счет этот распадается на два ряда счетов: счета третьих лиц—дебиторов и счета третьих лиц—кредиторов. Счета дебиторов характеризуются тем, что дебет их показывает суммы, причитающиеся хозяйству с третьих лиц, а кредит дает сведения о тех суммах, которые поступили от дебиторов в покрытие причитающегося с них. В этих счетах, очевидно, дебет всегда будет превышать их кредит. Счета кредиторов отличаются тем, что кредит их показывает те суммы, которые причитаются с хозяйства третьим лицам, а дебет—получения кредиторами сумм, причитающихся с хозяйства. В счетах кредиторов, несомненно, кредит всегда будет больше их дебета.

Таким образом, счет Пассива слагается из следующих коллективных счетов: счета Агентов, счета Фондов или Капиталов, счета Дебиторов и, наконец, счета Кредиторов.

При ближайшем рассмотрении счета Пассива создается определенное впечатление о существовании некоторых черт, общих как для этого счета, так и для ряда счетов третьих

¹⁾ А. П. Рудановский: „Принципы общественного счетоведения”, стр. 35.

²⁾ А. П. Рудановский: „Построение баланса”, стр. 16.

лиц, устанавливаемого теорией Леотэ и Гильбо. Для большей наглядности соответствующего сравнительного анализа этих счетов построим следующую схему:

I. По Рудановскому
Счет Пассива:

Счета Агентов
Счета Фондов (счет Капитала)
Счета Дебиторов
Счета Кредиторов

II. По Леотэ и Гильбо
Счета третьих лиц:

Счета Дебиторов
Счета Кредиторов и Векселей
к платежу.

Прежде всего остановимся на вопросе о допустимости сравнения счета Пассива по Рудановскому со счетом третьих лиц по Леотэ и Гильбо. Ответ на этот вопрос вытекает из сходства характеристики, даваемой А. П. Рудановским пассиву, как совокупности прав, в противоположность активу, как совокупности экономических отношений, с той характеристикой, которая дается Леотэ и Гильбо счетам третьих лиц, как счетам социальным, в противоположность счетам ценностей, как счетам экономическим. Сравнивая обе части приведенной выше схемы, можно установить, что пассив по Рудановскому отличается от ряда счетов третьих лиц по Леотэ и Гильбо тем, что в него дополнительно включены счета Агентов и счета Фондов или, другими словами, счет Капитала. В начале настоящего параграфа уже отмечались те замечания Леотэ и Гильбо о сущности счета Капитала, на основании которых можно было бы, по мнению этих авторов, отнести счет Капитала к числу счетов третьих лиц. Левая часть нашей схемы с достаточной ясностью показывает, что указанные замечания Леотэ и Гильбо приняли здесь вполне реальное оформление: счет Капитала выступает в роли счета третьего лица. И так как счет Капитала и, вообще, счета фондов характеризуются тем, что в каждом счете $K > D$, то, по мнению А. П. Рудановского, ряд фондов представляет собою часть безусловного или реального Пассива ¹⁾.

Переходя к рассмотрению характерных особенностей ряда счетов агентов, отметим прежде всего, что счета эти могут иметь определенное значение лишь в общественных хозяйствах, где счетами агентов являются все те счета третьих лиц, которые приходят в непосредственное соприкосновение (устанавливают прямую корреспонденцию) со счетами актива, не пользуясь, следовательно, при этом посредничеством счета Бюджета ²⁾.

¹⁾ Ср. Построение баланса, стр. 16.

²⁾ Необходимо отметить, что вопрос о включении счета Агентов в состав счета Пассива, т. е. придание счету Агентов (напр., счет Подотчетных лиц и т. п.) значения счета не активного, представляется весьма спорным. Особенно сильные сомнения в правильности такого решения этого вопроса

В капиталистических же хозяйствах,—где использование счета Бюджета для фиксации в нем всего оборота хозяйства, происходит далеко не с той полнотой, как в хозяйствах общественных,—ограничение счета Агентов от счета Дебиторов, а в некоторых случаях даже и от счетов материальных, методологически неосуществимо. С этой оговоркой счет Пассива можно как будто бы рассматривать, в последнем случае, как совокупность счета Капитала, счета Дебиторов и счета Кредиторов.

Счет Капитала, как установлено выше, А. П. Рудановский считает реальным пассивом. Счета дебиторов, согласно ранее приведенной схемы разложения пассива, характеризуются превышением итога дебета над итогом их кредита; следовательно, по внешним своим признакам счета дебиторов сходны со счетами материальными (актив), а потому счета дебиторов при диграфическом построении баланса хозяйства и должны быть показаны на левой стороне балансовой таблицы, т. е. вместе с активом, но, включая сюда счета дебиторов, следует помнить, что они представляют собою не реальный, а условный актив. Счета кредиторов, подобно счету Капитала, всегда имеют кредитовое сальдо, а потому их следует считать безусловным пассивом.

Третий основной счет баланса, счет Бюджета, распадается на ряд счетов специфических, куда входят две группы счетов: счета расходов и счета доходов. Это разложение счета Бюджета А. П. Рудановский поясняет следующей схемой:

Ряд счетов расходов			Ряд счетов доходов		
D.	K.	+ D.	D.	K.	+ D.
D. > K.				D. < K.	

Несколько иную схему строения счета Бюджета предлагает один из популяризаторов идей А. П. Рудановского¹⁾:

Дебет			Счета Бюджета			Кредит		
I ряд			II ряд					
Дебет	Счет Расходов	Кредит	Дебет	Счет Доходов	Кредит			
Удовлетворение расходов		Убыль расходов	Убыль доходов		Поступление доходов			
D. > K.			D. < K.					

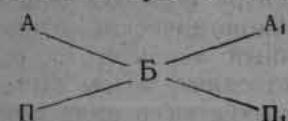
возникнут в том случае, если рассматривать счет Агентов с точки зрения капиталистического хозяйства (чистного или государственного). Отнесение счета Агентов и в этом случае к числу составных элементов пассива возможно лишь при условии игнорирования фактического положения вещей в углу заранее предначертанным предпосылкам (Ср. также Построение баланса, стр. 16).

1) Ф. С. Красильников: „Балансоведение”, М. 1928, стр. 80.

Из приведенных двух схем строения счета Бюджета можно установить, что в счетах расходов дебет всегда превышает кредит, в то время как счет доходов обладает характеристикой противоположного значения.

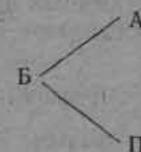
Прежде чем продолжить анализ счета Бюджета, следует отметить, что характерные особенности функционирования этого счета находятся в прямой зависимости от типа учитываемого хозяйства. В капиталистическом хозяйстве (частном или государственном) бюджет или оборот является следствием сложения двух сил—актива и пассива или, другими словами, здесь деятельность начинается с начального актива и пассива, образует бюджет или оборот хозяйства и заканчивается в заключительном активе или пассиве¹⁾.

Характер счета Бюджета в капиталистических хозяйствах может быть представлен следующей схемой:



В общественном хозяйстве, наоборот, актив и пассив являются следствием бюджета. Эту роль бюджета в общественном хозяйстве А. П. Рудановский поясняет следующим образом:

„Если рассматривать оборот общественного хозяйства, определяемый его бюджетом, как причину хозяйственной деятельности, то этот оборот разлагается на два параллельные процессы: один—активного характера, определяющий расходы бюджета, другой—пассивного характера, определяющий доходы бюджета; первый процесс—расходный оборот—порождает, как необходимое следствие, ряд юридических отношений, составляющих пассив общественного хозяйства, т. е. оборот или бюджет испытывает преломление в области внешних отношений, превращаясь в пассив хозяйства; второй процесс—доходный оборот—порождает, как необходимое следствие, ряд экономических благ, образующих актив общественного хозяйства, т. е. оборот или бюджет испытывает преломление в области внутренних отношений, превращаясь в актив хозяйства”. Следовательно, характер счета Бюджета в общественном хозяйстве может быть представлен таким образом:



1) А. П. Рудановский: „Принципы общественного счетоведения”, стр. 49; А. М. Гагаган: „Общественное счетоведение”, стр. 38—39.

Изложенные рассуждения достаточно наглядно выявляют различный характер счета Бюджета в обоих типах хозяйств. Но, независимо от того или иного характера счета Бюджета, можно сказать, что счет этот, наряду с фиксированием оборота хозяйства, устанавливает также и результаты деятельности соответствующего хозяйства. А. П. Рудановский чрезвычайно рельефно оттеняет природу и конечное направление результатов деятельности в хозяйствах указанных двух типов: „всякое хозяйство имеет определенный центр тяготения его хозяйственных масс, около которого сосредоточена вся хозяйственная деятельность, т. е. все движение хозяйственных масс. Центром тяготения частного хозяйства является капитал собственника... Этот центр лежит в области правовых—политических отношений, т. е. вне области чисто экономических отношений, и, вообще, вне, а не внутри хозяйства. Такое положение центра всей деятельности частного хозяйства вне области экономических отношений придает этой области экспцентрический характер, т. е. такое направление, при котором хозяйственные массы выводятся постепенно из пределов данного хозяйства в виде прибыли“¹⁾.

В противоположность хозяйствам капиталистическим, центр тяготения общественных хозяйств находится внутри, а не вне хозяйства. В общественном хозяйстве, следовательно, „хозяйственные массы сохраняются в самом хозяйстве, а не выводятся из него“.

Отсюда можно установить, что, в случае завершения оборота, результаты этого оборота влияются: 1) в капиталистических хозяйствах—в состав капитала собственника и 2) в общественных хозяйствах—а) расходного характера—в актив и б) доходного характера—в пассив²⁾.

Следовательно, завершение оборота приводит к растворению счета Бюджета в первом случае—в счете Капитала, являющемся составной частью счета пассива, а во втором случае—в счете Актива и счете Пассива. Таким образом, в конечном итоге, счет Бюджета выпадает из баланса хозяйства и тем самым открывается возможность установить, что в основе всякого баланса лежат два главных счета: один счет, определяющий отношение к вещам—Актив, как совокупность хозяйственных средств, и другой счет, определяющий отношение к лицам,—Пассив, как совокупность всех индивидуальных или коллективных личных взаимоотношений. Эти два счета—Актив и Пассив составляют основные счета баланса³⁾.

¹⁾ А. П. Рудановский: „Принципы общественного счетоведения“, стр. 4.

²⁾ Idem, стр. 7; „Построение баланса“, стр. 20.

³⁾ А. П. Рудановский: „Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях“. М. 1924 г., стр. 23.

Если же оборот данного хозяйства оказывается на момент составления баланса незавершенным, то счет Бюджета приходится показывать на балансе в развернутом виде. Диаграфическое представление счета Бюджета, т. е. представление последнего на балансе в развернутом виде, по мнению А. П. Рудановского, каких либо затруднений не представляет: „дебет бюджета—счет расходов, как условный актив, будет стоять на левой стороне, а кредит бюджета—счет доходов, как условный пассив—на правой странице диаграфического представления баланса“¹⁾.

В этом последнем случае в основе понимания природы счета Бюджета лежит идея, несомненно родственная той идее, которой руководствовались Леотэ и Гильбо, отводя счетам результатным определенное место в своей классификации счетов.

На основе произведенного анализа счетов Актива, Пассива и Бюджета можно построить баланс хозяйства следующим образом:

БАЛАНС

Актив	Пассив
Актив безусловный Счета материальные	Пассив безусловный Счет Капитала (фондов) Счета кредиторов
Актив условный Счета дебиторов Счета расходов (счета результатные)	Пассив условный Счета доходов (счета результатные)

Указанные в приведенной схеме баланса счета доходов и расходов превращаются в случае завершения оборотов: а) в хозяйствах общественных в актив и пассив и б) в хозяйствах капиталистических—в чистую прибыль, либо выводимую из пределов данного хозяйства, либо включаемую в пассивную статью „Капитал“, т. е. иными словами счета доходов и расходов в таком случае из баланса выпадают и, следовательно, схема баланса изменяется, принимая следующую форму:

БАЛАНС

Актив	Пассив
Актив безусловный Счета материальные	Пассив безусловный Счет Капитала (счета фондов)
Актив условный Счета дебиторов	Счета кредиторов

¹⁾ Построение баланса, стр. 23.

Руководствуясь последней схемой баланса, нетрудно установить, что баланс слагается из счетов, входящих в состав счета Актива и счета Пассива:

Счет Актива	Счет Пассива
Счета материальные	Счет Капитала (счета фонда)
	Счета кредиторов
	Счета дебиторов

Подводя итоги основным положениям теории А. П. Рудановского, отметим, что теорию эту следует отнести к группе теорий двух рядов счетов. В главнейших своих чертах теория эта является производной от теории Леотэ и Гильбо. Существующие в ней отклонения объясняются тем, что Рудановский, в противоположность Леотэ и Гильбо, становится не на точку зрения начального счетовода, ведущего счета свои и чужие, а на точку зрения единичного хозяйства. Осуществляемая единичным хозяйством деятельность приводит во взаимоотношения его активную и пассивную хозяйствственные массы, в счетном отношении соответственно представленные счетом Актива и счетом Пассива, этими двумя основными счетами, на которые распадается баланс единичного предприятия. Счет Актива охватывает учет вещей данного хозяйства, а счет Пассива—учет совокупности прав этого же хозяйства. Регистрация в счете Актива и в счете Пассива всех тех изменений, которые происходят в начальном состоянии совокупности вещей и прав данного хозяйства, подчиняется уже известному нам правилу, характерному для персоналистических счетных теорий: „ тот, с кого причитается что-нибудь, или кто получил что-нибудь, дебитуется; а тот, кому причитается что-нибудь, или кто уплатил что-нибудь, кредитуется”.

Это правило, которому подчиняются в своих записях счета актива и пассива, позволяет отнести теорию А. П. Рудановского к группе персоналистических теорий.

В заключение следует отметить, что изучение трудов А. П. Рудановского создает определенное впечатление о незаконченности процесса построения им счетной теории. Этот вывод основывается в особенности на том труде А. П. Рудановского, который издан в 1924 г. под названием „Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях”. Так, например, в § 164 главы пятой этого труда, носящей название несколько неясного характера: „Учет отношений невещественных к третьим лицам”, имеется следующее любопытное утверждение, сметающее почти все вышеизложенные положения теории А. П. Рудановского и возвращающее нас к теории

Леотэ и Гильбо: „счета третьих лиц с постоянно кредитовым сальдо представляют безусловный пассив и находятся на другой стороне баланса, т.-е. на кредите баланса, вместе со счетами фондов и капиталов, определяющих отношение хозяйства к нему самому, а не к третьим лицам—условный пассив”.

Этот абзац весьма отчетливо повторяет тезисы Леотэ и Гильбо о противоположении начального счетовода третьим лицам и об отнесении счета Капитала к числу счетов, характеризующих начального счетовода, с той разницей, что в этом абзаце вместо понятия „начальный счетовод” представляется понятие „хозяйство”. Отвергается здесь и ранее установленная квалификация счета Капитала, как безусловного пассива. Указанный труд А. П. Рудановского заслуживает тем большего внимания, что положения, изложенные в этом труде, в сущности, являются продуктом более позднего творчества (1924 г.), чем тезисы „Принципов общественного счетоведения”, второе издание которых почти словно совпадает с первым их изданием, датированным 1913 годом.

§ 25. Теория Д. Чербони¹). Счетная теория, предложенная видным итальянским автором, Джузеппе Чербони, широко известна под названием логисмографической теории или логисмографии. В основе логисмографии лежит понятие о хозяйстве, как совокупности интересов, порождаемых какою-либо собственностью. Эти интересы связывают определенными юридическими взаимоотношениями ряд лиц, имеющих то или иное отношение к данному предприятию. Логисмография различает четыре группы таких лиц, а именно: собственника, администратора, агентов и корреспондентов. Этим лицам открываются соответствующие счета, т.-е.: счет Собственника, счет Администратора, счета Агентов и счета Корреспондентов. Счет Собственника предназначается для учета прав и обязанностей владельца хозяйства, „которые”, по указанию Д. Чербони, составляют то, что на административном языке называют активом и пассивом”. Счетами Агентов являются те счета, которые учитывают конкретные, так сказать, части имущества, как, напр., товары, касса, ценные бумаги и т. д., состоящие внутри

¹) Логисмография. Статьи в журнале „Счетоводство” за 1891 г. Карла Чербони. Основные начала логисмографии. („Счетоводство” за 1892 и 1893 г.г.); ср. Евзин, З. П. „Новая система бухгалтерии для государственных учреждений”. Л. 1925 г. и его же: „Бюджетный контроль и государственная отчетность”. Л. 1928 г. А. М. Галаган: „Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии”. М. 1912 г. Его же: „Учебник счетоведения, ч. I. Общее счетоведение”. М. 1916 г. Н. В. Пасецкий: „Счетная палата и система государственной отчетности итальянского королевства”. СПб. 1884 г. Нагли, F. Die Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen. 3 Aufl.

данного хозяйства у специально назначенных для того лиц, называемых агентами. Счетами Корреспондентов называются все те счета, которые открываются для учета хозяйственных операций с лицами, стоящими вне рамок данного хозяйства (т.е. с так называемыми дебиторами и кредиторами). Счет Администратора является посредником между счетом Собственника и счетами Агентов и Корреспондентов и характеризует лицо, несущее обязанности по управлению делами предприятия. В начале отчетного периода, при открытии счетов, администратор является кредитором агентов и корреспондентов на всю сумму ценностей, переданных на хранение агентам, и прав требования к корреспондентам (дебиторам), что и выражается следующей журнальной формулой:

Разные	Счету Администратора
Счет Агентов	P. 10.000.—
Корреспондентов	5.000.—
	P. 15.000.—

С другой стороны, администратор является дебитором собственника и корреспондентов на всю сумму своих перед ними обязательств, что фиксируется следующей журнальной формулой:

Счет Администратора	
Разным	
Счету Собственника	P. 12.000.—
Корреспондентов	3.000.—
	P. 15.000.—

В конце отчетного периода, при заключении счетов, предполагается, что администратор, во-первых, получает соответствующие суммы от агентов и корреспондентов (дебиторов) в полное погашение их задолженности ему, и, во-вторых, в свою очередь, ликвидирует свои обязательства перед собственником и корреспондентами (кредиторами). Взаимоотношения, возникающие при этом между администратором, с одной стороны, и агентами, корреспондентами и собственником, с другой стороны, отображаются следующим образом:

1. Счет Администратора	
Разным	
Счету Агентов	P. 10.000.—
Корреспондентов	5.000.—
	P. 15.000.—
2. Разные	
Счету Администратора	
Счет Собственника	P. 12.000.—
Корреспондентов	3.000.—
	P. 15.000.

Из приведенных журнальных формул легко установить, что при открытии счетов счетом Администратора является счет Баланса Начинательного, а при заключении счетов счетом Администратора оказывается счет Баланса Заключительного. Следовательно, в текущей счетной регистрации счет Администратора выпадает и остаются, таким образом, лишь три счета: счет Собственника, счет Агентов и счет Корреспондентов, а при объединении счета Агентов и счета Корреспондентов в один общий счет—счет Агентов и Корреспондентов—остаются лишь два счета: счет „Собственника“ и счет „Агентов и Корреспондентов“.

Такое сведение четырех групп счетов в две группы логисмография мотивирует следующими соображениями. Субъектами юридических отношений могут быть только собственник, агенты и корреспонденты потому, что хозяйственные операции, осуществляемые этими лицами, каждый раз сопровождаются одновременным возникновением прав для одних и обязательств для других из участников таких операций. Несколько иная роль администратора при совершении им подобного же рода операций. Во всех хозяйственных операциях администратор может выступать лишь в роли представителя или уполномоченного собственника и, следовательно, действовать лишь от имени собственника. Отсюда можно притти к заключению, что возникающие при совершении администратором каких-либо хозяйственных операций права и обязательства являются, в конечном итоге, правами и обязательствами собственника, а не администратора, почему последнего и нельзя считать субъектом юридических отношений. Исключив на основании изложенных соображений из состава основных групп счетов счет Администратора, логисмография объединяет счет Агентов и счет Корреспондентов в единый счет — счет Агентов и Корреспондентов—на том основании, что праву собственника неизменно противостоит обязательство лица, входящего в какую-либо из указанных двух групп лиц, и, обратно, каждому праву агентов или корреспондентов непременно противостоит обязательство собственника.

Таким образом, если собственник оплачивает наличными деньгами свою задолженность корреспонденту (кредитору) в сумме P. 3.000.—, то эта операция должна быть представлена следующими журнальными формулами:

1. Счет Собственника	
Счету Агентов и Корреспондентов	
(Хранителя денег, Кассира или Кассы)	P. 3.000.—
2. Счет Агентов и Корреспондентов	
(Кредиторы)	
Счету Собственника	P. 3.000.—

Принимая во внимание установившееся подразделение каждого счета на две стороны: 1) дебитовую, на которой отмечается все то, что собственник, агент или корреспондент должен отдать (обязательства) и 2) кредитовую, на которой записывается все то, что собственник, агент или корреспондент имеет получить (права), легко притти к заключению, что кредит счета Собственника всегда будет отображать права последнего или его актив, а дебет того же счета будет давать представление об обязательствах или же пассиве собственника. Счету Собственника, как мы уже знаем, противостоит другой счет, счет Агентов и Корреспондентов или кредиторов по пассиву собственника и дебиторов по его активу.

Отсюда, следовательно, можно установить, что эти два счета, счет Собственника и счет Агентов и Корреспондентов, всегда противопоставляются друг другу таким образом, что всегда кредит счета Собственника соответствует дебету счета Агентов и Корреспондентов, а дебет счета Собственника всегда противополагается кредиту счета Агентов и Корреспондентов.

Таким образом, эти два взаимно противоположные счета всегда контролируют и уравновешивают друг друга, отображая всю совокупность интересов, порождаемых какою-либо собственностью или, другими словами, баланс собственности, который можно назвать также „хозяйственным балансом“¹⁾). Принимая во внимание изложенные соображения, этот хозяйственный баланс можно представить в виде следующей схемы:

Хозяйственный Баланс

Счет Собственника.		Счет Агентов и Корреспондентов.	
Должен отдать (Д е б е т)	Имеет получить (К р е д и т)	Должен отдать (Д е б е т)	Имеет получить (К р е д и т)
1	2	3	4

¹⁾ Вместо термина „хозяйственный баланс“, встречаются также и наименования: экономический баланс, основной баланс.

Приведенная схема хозяйственного баланса состоит из четырех граф, которые в процессе счетной регистрации как бы объединяются в две пары граф: одна из этих пар образуется из первой и четвертой граф, а вторая пара — из второй и третьей граф. Легко можно установить, что графы каждой пары имеют прямо противоположный друг другу характер: если собственник должен что-либо отдать (графа первая), то кто-либо из агентов и корреспондентов имеет это получить (четвертая графа) и обратно, если собственник имеет получить (графа вторая), то кто-либо из агентов и корреспондентов должен это отдать (графа третья). Эта простая и ясная схема облегчает не только уяснение основных принципов логисмаграфии, но и производство регистрации хозяйственных операций: если мы знаем, в какую графу счета Собственника необходимо записать сумму данной операции, то тем самым мы устанавливаем и соответственно корреспондирующую графу счета Агентов и Корреспондентов. При такой облегченной системе записей допущенные ошибки обнаруживаются совершенно автоматически.

При производстве записи операций по счетам хозяйственного баланса следует иметь в виду отличительные особенности соответствующих хозяйственных операций. Одни из операций, вызывая „простое превращение одного вида имущества в другой, или перечисления из одного счета в другой, каковы, напр., получение и уплата долгов, продажа и покупка имущества и т. п.“¹⁾), не отражаются на общей величине капитала, вложенного собственником в данное предприятие, такие операции называются перемещающими операциями или пермутациями. Другие же операции отражаются на общей величине капитала, увеличивая или же уменьшая его размеры; такого рода операции известны под названием модификаций.

Представляется чрезвычайно интересным проследить за тем, как отражаются оба вида хозяйственных операций на хозяйственном балансе; в этих целях рассмотрим следующие случаи операций:

1. Куплен за наличные деньги товар Р. 400.—
2. Куплен товар в кредит 200.—
3. Оплачены торговые расходы 50.—
4. Начислены % в и/пользу 20.—
5. Товар стоимостью в Р. 300—продан в кредит за 350.—

Считаясь с тем, что каждая хозяйственная операция, по теории Д. Чербони, устанавливает юридические взаимоотношения между собственником и агентами и корреспондентами, что права собственника по отношению к агентам и

¹⁾ Пясецкий, стр. 131.

корреспондентам записываются в кредит счета Собственника, а его обязательства по отношению к ним же в дебет его счета, и что права агентов и корреспондентов по отношению к собственнику записываются в кредит счета Агентов и Корреспондентов, а их же обязательства в дебет их счета, мы должны будем составить следующие статьи:

1. а) Счет Агентов и Корреспондентов—Счету Собственника Р. 400.— так как агент, принявший на хранение товар, принимает на себя определенное обязательство перед собственником.

б) Счет Собственника—Счету Агентов и Корреспондентов Р. 400.— так как вследствие выдачи кассиром денег за счет собственника соответственно уменьшается обязательство кассира перед собственником.

2. а) Счет Агентов и Корреспондентов—Счету Собственника Р. 200.—

б) Счет Собственника—Счету Агентов и Корреспондентов Р. 200.—

3. Счет Собственника—Счету Агентов и Корреспондентов Р. 50.—

В этом случае уменьшилось право требования собственника к кассиру, но вместе с тем не возникло право требования собственника к какому-либо другому агенту или корреспонденту.

4. Счет Агентов и Корреспондентов—Счету Собственника Р. 20.—

Этой статьей фиксируется возникновение обязательства корреспондента (дебитора) по отношению к собственнику, причем наряду с этим не устанавливаются обязательства собственника по отношению к какому-либо агенту или же корреспонденту.

Первые две операции являются характерными для пермутаций, а последние две для модификаций. Ознакомимся теперь со способом записи смешанных операций:

5. а) Счет Агентов и Корреспондентов—Счету Собственника Р. 350.— так как возникает обязательство корреспондента (покупателя) перед собственником на сумму продажной стоимости товара.

б) Счет Собственника—Счету Агентов и Корреспондентов Р. 300.— так как уменьшается обязательство агента-хранителя товаров перед собственником за товар, выданный покупателю.

Таким образом, при смешанных операциях хотя каждый из взаимокорреспондирующих счетов дебитуется и кредитуется, что как бы соответствует записи пермутации, все же здесь проявляется известное различие, показывающее, что в первой части приведенной записи соответствующая проводка более проводки второй части на Руб. 50.—, т. е. что Р. 50.— определяют сумму модификации, а не пермутации. В хозяйственном балансе все эти записи примут следующий вид:

Хозяйственный Баланс

№ по пор.	Описание операций	Счет Собственника		Счет Агентов и Корреспон- дентов		
		Дебет	Кред.	Дебет	Кред.	
1.	Куплен товар за на- личные деньги	400 (6)	400 (а)	400 (а)	400 (6)	перму- тации
2.	Куплен товар в кре- дит	200 (6)	200 (а)	200 (а)	200 (6)	
3.	Уплачено торговых расходов	50	—	—	50	модифи- кации
4.	Начисл. % в в/пользу	—	20	20	—	
5.	Продан товар сто- имостью в Р. 300.— в кредит за Р. 350—	300 (6)	350 (а)	350 (а)	300 (6)	смешанные операции (перму- тация+мо- дификация)

Изучая особенности отдельных проводок по хозяйственному балансу, можно установить, что все те операции, которые называются пермутациями, вызывают излишнюю счетную работу, так сказать, удваивая ее. В целях сокращения этой работы логисмография пользуется своеобразным приемом зачета обязательств. Этот способ сокращения записей основывается на том, что при пермутациях (см. первую и вторую операции) возникающие для собственника права и обязательства выражаются в одинаковых суммах, т. е. возникающие для собственника права как бы погашаются, компенсируются или зачитываются одновременно возникающими обязательствами, благодаря чему конечное выражение счета Собственника не изменяется; точно такое же явление вызывают пермутации и в счете Агентов и Корреспондентов. Следовательно, если бы пермутации не отмечались в счетах собственника, агентов и корреспондентов, то конечный результат по этим счетам, т. е. их сальдо, имело бы точно такое же суммовое выражение, как и в том случае, если бы соответствующие записи имели место в тех же счетах.

Исходя из этих соображений, логисмография предлагает вместо одновременной записи пермутации в дебет и кредит одного и того же счета производить зачет, указывая сумму самого зачета и тот счет, к которому данный зачет относится. В этих целях в схеме хозяйственного баланса заводится специальная колонка, в которой отмечается сумма зачета и соответствующий счет. Такая колонка называется графой зачетов и перемещений. Если принять во внимание, что Черboni обозначает для краткости счет Собственника

буквой А, а счет Агентов и Корреспондентов буквой В, то, напр., нашу первую операцию—покупку товаров за наличные деньги, можно будет отобразить следующим образом:

Хозяйственный Баланс

№ по пор.	Описание операций	А Счет Собственника		В Счет Агентов и Корреспон- дентов		Зачеты и перемещения	
		Дебет	Кред.	Дебет	Кред	Сумма	Счет
	1 а	—	—	—	—	400	A
	1 б	—	—	—	—	400	B
	или						
1	Куплен товар за наличные деньги	—	—	—	—	800	AB

Такой способ сокращения записей вызывает необходимость в введении особой контрольной графы для указания в ней числа статей и общего итога этих статей. В контрольной графе в связи с записью, напр., нашей первой операции должно быть указано: две статьи на Р. 400.— каждая, т. е. две статьи на общую сумму Р. 800.— Таким образом, в окончательном своем виде схема хозяйственного баланса примет следующую форму, которая является характерной для логисмографического журнала (см. стр. 100).

Этот журнал является основной книгой логисмографии. Другими книгами являются: 1) книга разложений, 2) таблица счетов и 3) дневник⁴⁾.

Из логисмографического журнала можно всегда установить общее состояние имущества предприятия, его хозяйственный баланс, но нельзя в то же время определить состояние отдельных частей имущества. Вопрос этот разрешается путем дополнения логисмографического журнала системой аналитических записей в книге разложений. В основе организации этих записей лежит разложение коллективных счета Собственника и счета Агентов и Корреспондентов. Разложение указанных счетов происходит в определенном порядке: сначала устанавливается несколько групп счетов, обладающих менее общими признаками, чем основные счета хозяйственного баланса; такие счета будут представлять собою первый порядок или же первую ступень разложения основного счета (по отношению же к самому хозяйственному балансу это будут счета уже второго порядка разложения, так как первый порядок разложения хозяй-

⁴⁾ Детальное описание логисмографии, как формы счетоводства, см. в приведенной выше литературе по логисмографии.

ственного баланса приводит к установлению двух основных счетов: счета Собственника и счета Агентов и Корреспондентов). Каждый счет первого порядка разложения распадается на ряд счетов второго порядка разложения и т. д. Возьмем за пример аналитического разложения основного, счета разложение счета Агентов и Корреспондентов:



Из приведенной схемы разложения можно установить, что каждый порядок разложения имеет свое особое символическое обозначение, так, например, разложение хозяйственного баланса на счета первого порядка—счет Собственника и счет Агентов и Корреспондентов—приводит к обозначениям А и В. Разложения второго порядка, напр., счета В носят наименования: счет Кассы, символизируемое знаком В1; счет Товаров, символизируемое знаком В2 и т. д. Разложение третьего порядка, напр., счета Товаров, символизируемого знаком В2, приводит к установлению следующих счетов: счета Сукна (знак—В2a), счета Бархата (знак—В2b) и счета Фланели (знак—В2c). При дальнейшем разложении, напр., счета Фланели получим счета, символизируемые знаками: В2c1, В2c2, В2c3.

Ознакомившись с понятием разложения счетов, возвращимся теперь к основным счетам хозяйственного баланса. Как собственник, так и агенты и корреспонденты могут учитывать имущество с двух точек зрения: 1) собственник может учитывать принадлежащее ему имущество с точки зрения, во-первых, состояния и перехода составных частей имущества из одного их вида в другой, и, во-вторых, изменений в чистом капитале (т. е. имущество не обремененном долгами), детализируя учет изменений по отдельным их причинам; 2) агенты и корреспонденты могут учитывать имущество с точки зрения, во-первых, перехода отдельных видов имущества от одного агента или корреспондента к другому и, во-вторых, изменений в чистом капитале по отдельным агентам и корреспондентам. Считаясь с возможностью этих обеих точек зрения, как у собственника, так и у агентов, мы можем выделить в хозяйственном балансе следующие

тов и корреспондентов, можно каждый из обоих основных счетов хозяйственного баланса разложить на два счета: счет, учитывающий только состояние всего имущества и перемещения составных его частей, и счет, учитывающий изменения в чистом капитале. Первый из получающихся новых счетов разлагается в дальнейшем на ряд счетов, носящих название статистических счетов, а второй — на ряд счетов экономических.

Таким образом, счет Собственника может распадаться прежде всего на два счета: 1) Счет А, разлагаемый в дальнейшем на ряд счетов статистических, и 2) счет А-bis, разлагаемый на ряд счетов экономических. Точно также и счет Агентов и Корреспондентов, в свою очередь, может распадаться на счет В и счет В-bis.

Логисмографический журнал.

№ статей.	Дата	Описание операций	Число статей и их итог	Хозяйствен. баланс						Зачеты и перемещения	
				Число	Итог	Дебет	Кред.	Счет Собственника	Дебет	В Счет Агентов и Корресп.	
	1927 г.										
1	Окт. 1	Куплен товар за н/д.	2	800	—	—	—	—	800	AB	
2	.	в кредит.	2	400	—	—	—	—	400	AB	
3	.	7 Оплачены торговые расходы	1	50	50	—	—	50	—	—	
4	.	15 Начислены % в нашу пользу	1	20	—	20	20	—	—	—	
5	.	30 Продан товар стоимостью Р. 300.— за Р. 350.— . . .	2	650	—	50	50	—	600	AB	

Если при учете хозяйственных операций пользуются разложениями счетов А, А-bis, В, В-bis, можно сказать, что система счетных записей в данном случае организована по четверной или же полной форме логисмографии; если используется лишь разложение рядов А, А-bis и В, то в таком случае будем иметь дело с тройной формой логисмографии и, наконец, наличие в счетных записях лишь разложений ряда А-bis и В фиксирует двойную форму логисмографии. Следует признать, что в конечном итоге и четверная, и тройная, и двойная формы логисмографии являются лишь более или менее четкими вариантами практи-

ческого осуществления основного положения теории Д. Чербони о противопоставлении счета Собственника счету Агентов и Корреспондентов. Наиболее четким отображением указанного основного положения является, несомненно, четверная форма логисмографии. Имея в виду именно эту форму логисмографии и считаясь с тем, что по теории Д. Чербони хозяйственная деятельность рассматривается с точки зрения вызываемых ею юридических взаимоотношений между собственником и третьими лицами и что эти взаимоотношения характеризуются постоянным противопоставлением счета Собственника счету Агентов и Корреспондентов, перейдем к анализу основных положений теории Д. Чербони.

§ 26. Анализ основных положений теории Д. Чербони. Ранее уже указывалось, что по теории Д. Чербони счет Собственника распадается на две стороны, из которых правая или кредитовая сторона содержит актив или права собственника, а левая или дебитовая — его обязательства или же пассив. В развернутом виде это указание можно отобразить следующей схемой:

Дебет Обязательства Пассив	Счет Собственника	Кредит Права Актив
----------------------------------	-------------------	--------------------------

1. Обязательства перед корреспондентами	Права требований: 1. к агентам — хранителям имущества. 2. к корреспондентам
---	---

Приведенная схема, как в этом нетрудно убедиться, выражает в общих чертах то положение вещей, детали которого выявляются в разложениях ряда А, в которых осуществляется учет лишь пермутаций. Для учета модификаций необходимо, как известно, наличие еще и разложений ряда А-bis, общим выражением которых будет служить следующая схема:

Дебет Обязательства Пассив	Счет Собственника	Кредит Права Актив
----------------------------------	-------------------	--------------------------

Результаты — убыток: обязательства перед агентами и корреспондентами в результате хозяйственной деятельности собственника	Результаты — прибыль: увеличение прав требования к агентам и корреспондентам в результате хозяйственной деятельности собственника
--	--

или, объединяя эти две схемы в одну, получим следующую характеристику счета Собственника:

Дебет Обязательства Пассив	Счет Собственника	Кредит Права Актив
1. Обязательства перед корреспондентами	1. Права требований: a. к агентам b. к корреспондентам	
2. Убыток (результаты)	2. Прибыль (результаты)	

Счету Собственника, как известно, противостоит счет Агентов и Корреспондентов или дебиторов по активу собственника, несущих перед последним определенные обязательства, и кредиторов по его же пассиву, обладающих правами требования по отношению к собственнику. Принимая во внимание эти соображения, а также припоминая установленное теорией Д. Чербони положение о том, что кредит счета Собственника всегда равен дебету счета Агентов и Корреспондентов и, обратно, что дебет первого счета всегда равен и корреспондирует с кредитом второго счета, можно представить строение счета Агентов и Корреспондентов в следующей схеме:

Дебет Обязательства Пассив	Счет Агентов и Корреспондентов	Кредит Права Актив
Обязательства перед собственником:		Права требований корреспондентов-кредиторов к собственнику
1. Агентов за хранимое имущество		
2. Корреспондентов - дебиторов		

Эта схема дает, в сущности, сводку лишь тех данных, которые выявляются в разложениях ряда В. Разложения ряда В учитывают, как известно, лишь перемещения составных частей имущества от одного агента или корреспондента к другому; для учета же модификаций служат разложения ряда В-бис, данные которых могут быть сведены следующим образом:

Дебет Обязательства Пассив	Счет Агентов и Корреспондентов	Кредит Права Актив
Результаты—прибыль: увеличение обязательств агентов и корреспондентов в результате хозяйственной деятельности собственника		Результаты—убыток: права требований агентов и корреспондентов в результате хозяйственной деятельности собственника

Сводя обе эти схемы в одну, получим следующую общую характеристику счета Агентов и Корреспондентов:

Дебет Обязательства Пассив	Счет Агентов и Корреспондентов	Кредит Права Актив
1. Обязательство перед собственником: a. Агентов	1. Права требований к собственнику	
b. Корреспондентов (дебиторов)	2. Убыток	
2. Прибыль		

Внимательное ознакомление с особенностями заключительных схем счета Собственника и счета Агентов и Корреспондентов приводит к выводу, что каждый из этих счетов является личным счетом той или другой из обеих сторон, совокупность интересов которых, порождаемая конкретной собственностью, и образует то или иное конкретное хозяйство. Таким образом, можно сказать, что оба указанных счета характеризуют данное хозяйство. Но характеристика этого хозяйства не может быть дана простым сложением счета Собственника и счета Агентов и Корреспондентов, ибо простое сложение этих счетов является невозможным, так как одинаковые их стороны хотя и носят одинаковое наименование, все же по существу своему имеют значение прямо противоположное друг другу. Следовательно, оба рассматриваемых нами счета должны быть, в целях характеристики хозяйства, сопоставлены каким то иным способом. В поисках такого способа установим прежде всего, что оба счета охватывают лишь три группы лиц, имеющих отношение к хозяйству: собственника, агентов и корреспондентов и оставляют в стороне еще одно лицо, именуемое администратором. Между тем, администратор занимает определенное место в отношениях собственника, агентов и корреспондентов между собою: во-первых, он является посредником между собственником, агентами и корреспондентами и, во-вторых, он управляет и руководит делами предприятия. Если обязанности по управлению и руководству предприятием несет сам собственник, то в таком случае необходимо помнить, что „он соединяет в себе два различных качества: собственника и администратора“¹⁾.

Следовательно, и в последнем случае функции администратора не могут быть смешиваемы с функциями собственника. Посреднические функции администратора между собствен-

¹⁾ Карл Чербони. Основные начала логисмаграфии („Счетоводство“ 1892 г., стр. 192).

ником, с одной стороны, и агентами и корреспондентами,— с другой, были очерчены выше с достаточной полнотой, для того, чтобы иметь возможность охарактеризовать эти функции следующей схемой:

Дебет Обязательства	Счет Администратора	Кредит Права Актив
------------------------	---------------------	--------------------------

I	Актив Собственника	Пассив Собственника
	1. Права требований к администратору	1. Обязательства перед администратором
II	2. Прибыль собственника	2. Убыток для собственника
	Актив Агентов и Корреспондентов	Пассив Агентов и Корреспондентов
III	1. Права требований к администратору (кредиторы)	1. Обязательства перед администратором
	2. Убыток у агентов и корреспондентов (дебиторы)	a) агентов
IV		b) корреспонд. (дебиторы)
		2) Прибыль у агентов и корреспондентов (дебиторов).

Дебет Пассив	Счет Собственника	Кредит Актив
-----------------	-------------------	-----------------

II	1. Обязательства перед администратором	2. Права требований к администратору
	2. Убыток	2. Прибыль

Дебет Пассив	Счет Агентов и Корреспондентов	Кредит Актив
IV	1. Обязательства перед администратором	1. Права требований к администратору
	2. Прибыль	2. Убыток.

Этот счет Администратора характеризует положение вещей в начале отчетного периода при открытии счетов иносит, как известно, наименование счета Баланса Начинального. В конце отчетного периода, при заключении счетов, счет Администратора принимает прямопротивоположный вид, а также и другое наименование: счета Баланса Заключительного.

Приведем схему счета Администратора в конце отчетного периода:

Дебет Права Актив	Сч. Баланса Заключительного	Кредит Обязательства Пассив
-------------------------	-----------------------------	-----------------------------------

Пассив Собственника	Актив Собственника
1. Обязательства перед администратором	1. Права требований к администратору
2. Убыток для собственника	2. Прибыль для собственника
Пассив Агентов и Корреспондентов	Актив Агентов и Корреспондентов
1. Обязательства перед администратором	1. Права требований к администратору (кредиторы)
a) агентов	2. Убыток у агентов и корреспондентов.
b) корреспондентов (дебиторы)	
2) Прибыль у агентов и корреспондентов (дебиторов)	

В этих двух счетах—Баланса Начинательного и Баланса Заключительного, как видим, объединяются счета тех лиц, совокупность интересов которых, порождаемая собственностью, образует то, что носит наименование хозяйства. Отсюда, следовательно, можно заключить, что счет Баланса является отображением хозяйства.

Упрощая схему путем исключения результатных статей (прибыли и убытки), получим:

Актив	Счет Баланса Заключительного	Пассив
Пассив Собственника	Актив Собственника	
Обязательства перед администратором	Права требований к администратору	
Пассив Агентов и Корреспондентов	Актив Агентов и Корреспондентов	
Обязательства перед администратором	Права требований к администратору (кредиторы)	
a) агентов		
b) корреспондентов (дебиторы)		

Рассматривая эту новую схему,—счет Баланса Заключительного, устанавливаем, что в активе Баланса представлен пассив собственника, а в пассиве Баланса—актив собственника. Обе эти статьи Баланса дают возможность установить, так называемый, чистый капитал собственника. Как известно, чистый капитал определяется путем вычитания из суммового выражения актива суммы пассива, или: Актив—Пассив= Чистый Капитал. Подставляя в Балансе вместо актива и

пассива собственника чистый капитал последнего, получим следующую схему Баланса:

Актив	Баланс	Пассив
Агенты		Чистый Капитал
Дебиторы		Кредиторы.

Переходя теперь к рассмотрению статей „Прибыли и Убытки“, т. е. статей результатных, установим прежде всего расположение этих статей на балансе:

Актив	Баланс	Пассив
Пассив Собственника		Актив Собственника
Убыток для собственника		Прибыль для собственника
Пассив Агентов и Корреспондентов		Актив Агентов и Корреспондентов
Прибыль у агентов и корреспондентов		Убыток у агентов и корреспондентов
или:		или:
Счета результатные (с дебитовым сальдо)		Счета результатные (с кредитовым сальдо)

Нетрудно убедиться в том, что результатные статьи, находящиеся в активе Баланса, будут представлять собою ничто иное, как дебитовое сальдо соответствующих счетов и что результатные статьи в пассиве Баланса—кредитовые сальдо соответствующих счетов. Переходим теперь к анализу результатных статей, причем в этих целях исследуем особенности статей „прибыль у агентов и корреспондентов“ и „прибыль для собственника“. Обе эти статьи противопоставляются друг другу, характеризуясь одинаковыми суммовыми выражениями. Противоположный друг другу характер этих статей проявляется в том, что первая из них представляет собою дебитовое сальдо, а вторая — кредитовое сальдо соответствующих счетов. Нетрудно, далее, установить, что обе эти статьи появляются на балансе не только одновременно, но также и в контакте друг с другом. Исследование дальнейших метаморфоз этих статей позволяет определить, что первая из этих статей увеличивает обязательства агентов и корреспондентов, т. е. активные статьи баланса, носящие название—агенты и корреспонденты—дебиторы, а вторая из этих статей увеличивает права требований собственника или, в конечном итоге, чистый капитал последнего. Следовательно, можно сделать такой вывод: результатные

статьи связывают актив и пассив Баланса. Вывод этот можно представить в виде следующей схемы:



Эти результатные статьи в конечном итоге, как указано выше, исчезают из баланса вследствие своего слияния с одной стороны с активными, а с другой—с пассивной статьей баланса—чистым капиталом. Таким образом, на балансе остаются статьи: с одной стороны—активные—агенты и дебиторы, а с другой—пассивные—чистый капитал и кредиторы. Следовательно, отсюда можно заключить, что баланс не только является счетом Администратора, но также и отображением той совокупности интересов, порождаемых собственностью, которая называется хозяйством.

§ 27. Общая характеристика персоналистических теорий двух рядов счетов. Рассмотренные выше счетные теории Леотэ и Гильбо, Рудановского и Чербони относятся к одному и тому же разряду персоналистических теорий двух рядов счетов. Основным признаком всех этих теорий является представление хозяйственной деятельности предприятия как совокупности отношений хозяйствующих субъектов. Тезис этот в явной форме утверждается тезисами Леотэ и Гильбо и Чербони и в несколько завуалированной форме—теорией Рудановского¹⁾.

¹⁾ См., напр., чрезвычайно характерные для основного тезиса персоналистических теорий следующие пять параграфов из наиболее ценного труда А. П. Рудановского: „Принципы общественного счетоведения“ (2-ое издание, стр. 1):

1) Под хозяйственную массой надо понимать все то, что способно занимать пространство хозяйственных явлений, и что обладает общими свойствами, независимо от всех различий—пространственных и временных, порождаемых тем или иным соотношением хозяйственных сил в данном месте и в данное время.

2) Основное общее свойство хозяйственных масс, присущее им при действии всяких хозяйственных сил, есть способность к непрерывному движению—обороту, который производит в этих массах с течением времени в пространстве хозяйственных явлений всевозможные изменения.

Но признак этот является общим для всех счетных теорий юридического направления. Специфическим же признаком рассмотренных теорий, который отмежевывает их от остальных персоналистических теорий, является построение баланса при помощи двух рядов счетов. В каждой из изложенных теорий эти два ряда счетов противопоставляются друг другу¹⁾.

Вся хозяйственная деятельность предприятия, согласно этих теорий, распадается на ряд хозяйственных операций. Каждая из этих хозяйственных операций является двойственной по своей природе. Каждая из изложенных теорий характеризует по своему указанную особенность хозяйственных операций.

Согласно теории Леотэ и Гильбо особенность эта присуща хозяйственным операциям потому, что они представляют собою меновые сделки; всякая же меновая сделка предполагает наличие двух сторон—одну, которая отдает, и другую, которая получает, следовательно, каждая хозяйственная операция, являясь меновой сделкой, т. е. актом двусторонним, актом двойственным, очевидно, будет двойственной по самой своей природе. Для учета хозяйственных операций каждое лицо, участвующее в совершении их, напр. начальный счетовод, открывает два счета: один самому себе, а другой третьим лицам. Если в результате хозяйственной операции начальный счетовод получает что-либо, то он одновременно дебитует свой счет за получение и кредитует счет третьих лиц за выдачу; если же начальный счетовод выдает что-либо, то он кредитует свой счет за выдачу и одновременно дебитует счет третьих лиц за их получение. Таким образом, двойственный характер хозяйственных операций ведет к установлению метода двойной записи этих операций.

Согласно теории А. П. Рудановского „совокупность всего исчислимого в каждом хозяйстве составляет его баланс, как объект учета“;—в основе же „всякого правильного учета лежит логический закон—принцип двойственности,

3) Хозяйственная масса в движении обладает социальным весом, который создается тяготением социальных масс (лиц) к хозяйственной деятельности.

4) Социальный вес хозяйственных масс измеряется особою мерою—деньгами что делает хозяйственные массы количественно исчислимыми, каковое исчисление веса хозяйственных масс называется учетом.

5) Счетоводство есть наука, предмет которой есть исчисление или учет веса хозяйственных масс и установление законов их хозяйственного оборота. Вес хозяйственных масс измеряется деньгами. Совокупность всего исчислимого в каждом хозяйстве составляет его баланс, как объект учета.

1) Согласно теории Леотэ и Гильбо друг другу противопоставляются счет Начального счетовода счету Третьих лиц; по теории А. П. Рудановского—счет Активы счету Пассива; по теории Д. Чербони—счет Собственника счету Агентов и корреспондентов.

состоящий в связном противоположении или разграничении, основанном на противоположении¹⁾.

Из этого принципа двойственности вытекает расчленение баланса на две области: внутреннюю или актив и внешнюю или пассив. Актив представляет собою совокупность экономических отношений вещей, а пассив—совокупность юридических отношений—прав. „Иначе“, указывает А. П. Рудановский, „если актив есть объект прав, то пассив определяет субъекта прав. Отсюда следует, что между активом и пассивом имеет место не только противоположение формальное, как между массой внутренней и внешней области, но и противоположение по существу или по содержанию, как совокупностей с одной стороны—экономических, с другой—правовых“²⁾.

Эти две противоположных друг другу области связываются или разграничиваются на известный срок бюджетом или оборотом хозяйственных масс. „По принципу двойственности“, говорит Рудановский, „бюджет или оборот выражает связь между активом и пассивом, а потому всякое изменение в счете актива или в счете пассива необходимо находит свое отражение в счете этих изменений—бюджете“. Характеристика тех изменений, которые отражаются в счете бюджета, дается Рудановским в следующих выражениях: „по содержанию счет актива есть счет имущества; счет пассива есть счет прав на имущество, или капиталов; счет бюджета, или счет оборота, есть счет всех возможных изменений в имуществе и в правах на него или в капиталах, вообще всех возможных соотношений и связей между вещами и лицами на известный срок или период. При этом в бюджете всегда вещь и право на вещь необходимо связаны и равновелики по оценке, потому что нельзя себе представить хозяйственного оборота без какого-либо правового воздействия на вещь и, обратно, не может иметь денежной оценки в хозяйственном обороте вещь, на которую никто не предъявляет прав“³⁾.

Так обрисовывает А. П. Рудановский сущность принципа двойственности. Отмеченные три счета—актив, пассив и бюджет—отображают изменения, происходящие в хозяйственных массах. Эти изменения могут быть лишь „в двух взаимно исключающих направлениях: в положительном и отрицательном. Прибыль хозяйственных масс в счете есть положительное, а убыль их—отрицательное направление изменений в счете“⁴⁾.

1) Принципы общественного счетоведения, стр. 2.

2) Принципы, стр. 4.

3) Принципы, стр. 6—7.

4) Принципы, стр. 7.

Согласно принципа двойственности, каждое изменение в одном из основных счетов—активе, пассиве или бюджете—должно вызывать изменение также и в каком-либо другом из этих счетов и при том в прямопротивоположном направлении или, другими словами, изменение, отмечаемое в дебете одного из счетов, должно быть отмечено также по кредиту какого либо другого из основных счетов. Таким образом, из сущности принципа двойственности формируется метод двойной записи.

Согласно теории Д. Чербони каждой собственности или вещи соответствует совокупность интересов, ею порождаемых, или, другими словами, правам на вещь соответствуют обязательства по хранению вещи или же по возмещению ее эквивалента; на этом равновесии противополагаемых друг другу прав и обязательств и зиждется принцип двойственности. Происходящие, затем, изменения в указанной совокупности интересов, или хозяйственных операции, являются двойственными по своей природе, так как они влекут за собою возникновение прав для одной и возникновение обязательств для другой из сторон, участвующих в осуществлении соответствующих хозяйственных операций. Каждой из этих двух сторон, собственнику, а также агентам и корреспондентам, открываются счета, в левой части которых или на дебете отмечаются возникающие для этих сторон обязательства, а в правой или на кредите—их права. И так как каждая хозяйственная операция создает право для одной стороны и обязательство для другой, то отсюда устанавливается метод двойной записи, согласно которого дебитование одного из указанных счетов влечет за собою кредитование другого из этих счетов.

§ 28. Классификация счетных теорий юридического направления. Отмеченные особенности изложенных счетных теорий юридического направления подтверждают правильность подразделения всех этих теорий на две основные группы: 1) теории одного ряда счетов и 2) теории двух рядов счетов. Первая группа теорий приходит к построению баланса путем счетной регистрации хозяйственных операций в счетах единобразного характера, подчиняющихся общему для них правилу счетной записи. Этую группу теорий можно символизировать следующим образом:

$$\text{[Дебиторы} = \text{Кредиторы]}$$

В этой формуле знак $=$ является символом баланса, а знак $[]$ служит символом того, что баланс конструируется одним рядом счетов. Таким образом, в квадратных скобках находит свое отражение ряд счетов, единобразных по своему характеру. Символ этот станет совершенно понятным, если представить его следующим образом:

Баланс		Дебет Счет Кредит		
Дебиторы	Кредиторы			

Вторая группа теорий строит баланс путем использования, в целях отображения хозяйственной деятельности, в общем и целом, двух рядов счетов. Следовательно, общее выражение теорий двух рядов счетов должно иметь следующий вид:

$$[] = []$$

причем содержание каждого ряда квадратных скобок будет складываться в зависимости от специфических особенностей той или иной теории двух рядов счетов. Так., напр., теория Леотэ и Гильбо будет представлена таким образом:

$$[\text{Начальный счетовод}] = [\text{Третий Лица}] \text{ или}$$

$$[\text{Начальный счетовод}] = [\text{Кредиторы}—\text{Дебиторы}] \text{ или}$$

$$[\text{Администратор}—\text{Собственник}] = [\text{Кредиторы}—\text{Дебиторы}]$$

и хотя это уравнение преобразовывается в следующее:

$$[\text{Администратор} + \text{Дебиторы}] = [\text{Собственник} + \text{Кредиторы}]$$

благодаря специфическим особенностям техники учета, о которых будет говориться в дальнейшем, все же основным уравнением, характеризующим особенности теории Леотэ и Гильбо, будет:

$$[\text{Начальный счетовод}] = [\text{Третий Лица}].$$

Теория А. П. Рудановского характеризуется следующими уравнениями:

$$[\text{Имущество}] = [\text{Лица}] \text{ или}$$

$$[\text{Имущество}] = [\text{Собственник} — \text{Агенты} + \text{Корреспонденты}] \text{ или}$$

$$[\text{Имущество}] = [\text{Собственник} — \text{Агенты} + \text{Кредиторы} — \text{Дебиторы}],$$

из которого путем соответствующего преобразования его получим следующее техническое уравнение:

$$[\text{Имущество} + \text{Агенты} + \text{Дебиторы}] = [\text{Собственник} + \text{Кредиторы}].$$

Теория Д. Чербони характеризуется таким уравнением:

$$[\text{Собственник}] = [\text{Агенты} \text{ и } \text{Корреспонденты}].$$

Установив такой способ символизации счетных теорий, подчеркивающий наиболее существенные их признаки, дадим общую классификацию рассмотренных выше счетных теорий юридического направления:

Теории одного ряда счетов	$ = $	Teoriis субъективные	Э. Дегранж.
Теории двух рядов счетов	$[] = []$	Teoriis хозяйственных	И. Ванье. Шибе и Одемани. Л. Дикси. И. Ульманн. Леотэ и Гильбо. Д. Чербони. А. П. Рудановский.
		Teoriis субъективные	
		Teoriis хозяйственных	

III. СЧЕТНЫЕ ТЕОРИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО НАПРАВЛЕНИЯ.

§ 29. Общая характеристика теорий экономического направления. К счетным теориям экономического направления относятся все те теории, которые носят название материалистических или же реалистических счетных теорий¹⁾.

Эти теории кладут в основу своих построений свойства объекта хозяйственной деятельности, т. е. имущества хозяйства в широком понимании этого слова. Эти теории отказываются от целого ряда фиктивных представлений персоналистических счетных теорий и в первую очередь от олицетворения счетов, столь ярко выражавшегося в правиле счетных записей: 1) более простом—счет получающий дебитуется, счет дающий кредитуется, или 2) более сложном— тот, с которого причитается что-нибудь, или кто получил что-нибудь, дебитуется, а тот, кому причитается что-нибудь или кто уплатил что-нибудь, кредитуется. В материалистических счетных теориях каждый счет является счетом отдельной части имущества. Следует отметить, что счетоведение насчитывает весьма значительное количество материалистических счетных теорий, но рассмотрение их всех здесь не представляется возможным; поэтому, здесь мы ограничимся изложением лишь наиболее интересных в смысле максимума влияния их на развитие счетной науки.

В целях внесения некоторого порядка в изложение этих счетных теорий, необходимо установить классификацию их хотя бы самого общего характера. Для тех целей, которые мы поставили себе в настоящем труде, будет вполне приемлемой та классификация материалистических теорий, согласно которой намечаются следующие три группы теорий: 1) теория одного ряда счетов, 2) теория двух рядов счетов, и, наконец, 3) теория трех рядов счетов²⁾.

Но прежде чем приступить к изложению характерных особенностей указанных групп теорий, следует остановиться на одном весьма важном обстоятельстве, имеющем серьезное значение в рассматриваемой нами области счетоведения. Рассуждения, обосновывающие ту или иную счетную теорию экономического направления, можно строить исходя из двух диаметрально противоположных точек зрения. Одна из этих точек зрения характеризуется тем, что во главу угла кладет

понятие о балансе, другая же точка зрения за основу принимает понятие о единичном счете.

Указанные различия в методах построения кардинальных положений материалистических счетных теорий дают нам основание разграничить эти теории на следующие две группы: во-первых, теории аналитические, и, во-вторых, теории синтетические.

A. ТЕОРИИ АНАЛИТИЧЕСКИЕ.

§ 30. Меновая теория. Меновая теория имеет колоссальное значение в истории русской счетной мысли. Впервые некоторое свое обоснование теория эта получила в 1888 г. на страницах журнала „Счетоводство“, издававшегося А. М. Вольфом. В 1890 г. теория эта получила отражение в книге: „Двойная бухгалтерия в популярных очерках“, представлявшей собою перепечатку статей, помещенных ранее в журнале „Счетоводство“. Дальнейшее развитие основных предпосылок меновой теории можно усмотреть в переработанном русском издании учебника немецкого автора Скубица, вышедшем в 1890 г. под названием „Самоучитель двойной бухгалтерии“. Во всей же своей широте меновая теория была разработана и в весьма стройном виде предложена в трудах Е. Е. Сиверса.

Нам кажется, что мы не ошибемся, если отметим, что на основе этой счетной теории возникла первая русская счетная школа в подлинном значении этого слова, так как кроме самого основателя этой школы—Е. Е. Сиверса, нам известен целый ряд продолжателей его, среди которых укажем, напр., такого видного автора, как проф. Н. А. Блатов. Следует отметить, что труды представителей меновой теории подняли счетную литературу своего времени на более высокий уровень и в значительной степени подготовили тот расцвет русской счетной мысли, который наблюдается в настоящее время.

Впервые Е. Е. Сиверс выступил с обоснованием меновой теории в С.-Петербурге 6 февраля 1892 г. в докладе „Счетоведение и Счетоводство. Опыт научного исследования“; за этим трудом последовали: в 1901 году широко известный труд Е. Е. Сиверса „Общее счетоводство“; в 1907 г. доклад на тему „Классификация ценностей и основанная на ней классификация счетов“³⁾; в 1909 году доклад „Мена, как основная форма хозяйственных оборотов“⁴⁾; в 1912 году доклад на тему „Теория счета и теория баланса“, прочитанный в Москве, тогдашней цитадели оппонентов Е. Е. Сиверса⁵⁾. Перечисленные труды Е. Е. Сиверса являются главнейшими

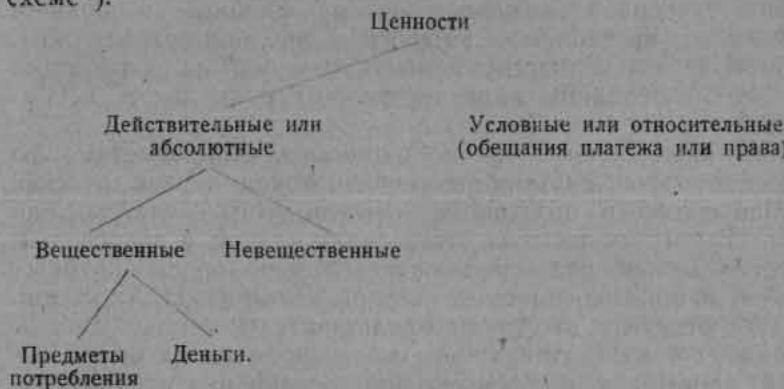
1) Reisch und Kreibig. Bilanz und Steuer, 3 изд. стр. 232.

2) Cp. напр., Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, т. II, стр. 146; Buchhaltungs-Lexikon, т. I, стр. 494; Gottfried Oswald, стр. 145.

3) Журнал „Коммерческое Образование“, 1908—09 год. 4) То же, за 1909—10 год. 5) То же, за 1912—13 год.

этапами в развитии как основных положений, так и деталей меновой теории.

Одним из важнейших вопросов, имеющих решающее значение в построении счетной теории, Сиверс считал вопрос о классификации ценностей. К этому вопросу он неоднократно возвращался в своих трудах, причем никогда не переставал указывать, что вопрос о классификации ценностей имеет первостепенное значение, во-первых, потому, что все операции решительно во всех без исключения хозяйствах совершаются только с ценностями и, во-вторых, потому, что правильная классификация ценностей ведет и к правильной классификации счетов, „а эта последняя дает возможность, путем объединения сходного и отделения сходного от несходного, познать существование каждого отдельного счета, что, в свою очередь, влечет за собою целесообразную организацию счетоводства и правильное ведение его в любом хозяйстве“. Этот важный вопрос о классификации ценностей разрешается Е. Е. Сиверсом в следующей схеме¹⁾:



К первой категории ценностей подлежат отнесению ценности действительные или абсолютные, „т. е. такие ценности, которые уже поступили под власть данного хозяйства, которыми, следовательно, это последнее в действительности уже обладает; все они имеют цену сами по себе вследствие им самим присущих качеств“. Действительные ценности распадаются на две группы, во-первых, вещественные, и во-вторых, невещественные ценности. К первой группе должны быть причислены все материальные предметы, имеющие в природе самостоятельное существование „вне человека“. К таким материальным предметам, как видно из схемы, Сиверс относит предметы потребления и деньги

¹⁾ Журнал „Коммерческое Образование“, 1909—1910 гг., стр. 427; „Общее Счетоводство“, 3 изд., стр. 8—10.

Во вторую группу ценностей, по мнению Сиверса, следует зачислить ценности невещественные, т. е. усвоенное человеком умение что-либо делать, а также приобретенные познания.

Разницу между вещественными и невещественными ценностями Сиверс поясняет следующим весьма наглядным примером²⁾: „Положим, я умею строгать доски, но пока я их не строгаю, мое умение остается при мне, мне и в голову не придет так или иначе его записывать; но затем, я взял доску ценою в 1 рубль и выстрогал ее, причем труд мой я оценил в двугривенный, с этого момента доска стала дороже: она стоит уже 1р. 20 к., благодаря только тому, что в ней воплотилось мое умение строгать доски, что присущая мне невещественная ценность, как-бы обратилась в ценность вещественную, сделалась, если можно так выражаться, кусочком доски. В таком только случае эта невещественная ценность, по количеству понесенного труда оцененная в двугривенный, подлежит записи в книги“.

Ко второй категории ценностей относятся ценности условные или относительные. Такого рода ценностями следует считать, по мнению Сиверса, такие, обладание которыми дает право данному хозяйству требовать или передачи ему каких-либо ценностей, состоящих в каком-либо другом хозяйстве, или же совершения этим последним каких-либо для него услуг. Права на такие ценности и услуги появляются у данного хозяйства в результате оказанных им ранее услуг или же передачи каких-либо ценностей какому-либо другому хозяйству взамен обязательства последнего расчитаться в будущем за эти ценности и услуги. Обязательства эти носят название обещания платежа и могут даваться как в письменной, так и в словесной форме. Обещания платежа представляют собой ценность не абсолютную, а относительную, сами по себе цены не имеют—цена их „выражает лишь цену ранее переданной другому хозяйству ценности или совершенной для него услуги“.

Обещания платежа, в зависимости от их отношения к данному хозяйству, могут быть или положительными или отрицательными. Положительными или чужими обещаниями платежа называются такие, которые наделяют данное хозяйство правами требования к другим хозяйствам. Отрицательными же или собственными обещаниями платежа считаются те, которые устанавливают обязательства данного хозяйства перед другими хозяйствами. С точки зрения данного хозяйства имеющееся в его распоряжении положительное или чужое обещание платежа является показателем того, что данному хозяйству принадлежат

²⁾ Журнал „Коммерческое Образование“, 1908—09, стр. 23.

некоторые ценности, временно находящиеся в обладании другого хозяйства. Таким образом, положительное или чужое обещание платежа следует считать ценностью условной и положительной. Отрицательное же или собственное обещание платежа является, с точки зрения данного хозяйства, показателем того, что у него во временном обладании находятся ценности, фактически принадлежащие другим хозяйствам; эти ценности, следовательно, данное хозяйство обязано возвратить их настоящим владельцам. Отсюда вытекает, что отрицательные или собственные обещания платежа являются для данного хозяйства не ценностями, а обязательствами.

Возвращаясь к приведенной выше схеме классификации ценностей, отметим, что, по Сиверсу, общая сумма всех ценностей, находящихся в данном хозяйстве, называется капиталом, который может быть двоякого рода: или, во-первых, предпринимательским, принадлежащим хозяину, или, во-вторых, ссудным, принадлежащим другим лицам. Сопоставляя эти виды капитала с установленной классификацией ценностей, Сиверс строит следующую таблицу¹⁾:

1. Вещественные ценности (предметы потребления и деньги) C	1. Предпринимательский капитал (собственный) K
2. Права (положительные условные ценности или чужие обещания платежа) D	2. Ссудный капитал или обязательства (собственные обещания платежа) S
ИТОГО X	ИТОГО X

На основании данных этой таблицы можно построить следующее уравнение:

$$C + D = K + S$$

Не трудно убедиться, что это уравнение гласит, во-первых, что сумма вложенных в данное хозяйство капиталов ($K + S$) равняется сумме ценностей, находящихся в этом же хозяйстве ($C + D$), и, во-вторых, что ценности эти принадлежат частью хозяину (K) и частью другим лицам (S). Это уравнение подтверждает в частности то мнение Сиверса о значении и сущности хозяйства, которое им сформулировано следующим образом: „каждое хозяйство, являясь органом своего владельца, действует исключительно по его инициативе, под его руководством и за его же страх и риск; оно является исполнителем всяких его предначертаний, у которого своего собственного ничего нет и быть не может—

¹⁾ „Общее Счетоводство“, стр. 11.

все, что оно получает, оно получает или от него, или за его счет от третьих лиц и все, что оно отдает, оно отдает тоже или ему, или за его счет третьим лицам“¹⁾.

Вся хозяйственная деятельность такого организма состоит в тех или иных операциях с ценностями; операции эти называются хозяйственными оборотами. Исследуя обороты, совершаемые хозяйством, Сиверс отмечает, что большинство из хозяйственных оборотов, вне всякого сомнения, следует считать меновыми оборотами. Такие хозяйственные обороты Сиверс подразделяет на следующие восемь групп²⁾:

1. Натуральный обмен, т. е. обмен одного предмета потребления на другой;

2. Покупка, т. е. обмен денег на предметы потребления;

3. Продажа, т. е. обмен предметов потребления на деньги;

4. Кредитные сделки, т. е.:

а) обмен предметов потребления или денег на обещание платежа,

б) обмен обещаний платежа на предметы потребления или деньги,

в) обмен одного обещания платежа на другое;

5. Депозитные сделки, т. е.:

а) обмен предметов потребления или денег на обещание поставки,

б) обмен обещания поставки на предметы потребления или деньги;

6. Комиссионные сделки, т. е.:

1) до продажи комиссионной ценности | см. случаи а) и б)
пункта пятого настоящей классификации.

2) после продажи комиссионной ценности |

7. Перемещение ценностей, т. е. обмен предметов потребления или денег в одном месте на те же ценности в другом месте;

8. Видоизменение ценностей, т. е. обмен предметов потребления в одном их виде на предметы потребления в преобразованном виде.

К восьмой группе хозяйственных оборотов, т. е. к видоизменению ценностей, Сиверс относит также и оплату чужого труда, воплощающегося в предметах потребления: „труд этот, как я уже объяснил“, — говорит Сиверс, — „на сумму уплачиваемого за него вознаграждения (денегами, предметами потребления или обещаниями платежа) делается, как-бы, частицею вновь полученной ценности, а потому

¹⁾ Классификация ценностей и т. д., стр. 21.

²⁾ Idem, стр. 96, 97. В классификацию хозяйственных оборотов Сиверса внесены лишь некоторые изменения редакционного характера.

и здесь мы имеем дело с обменом, а именно с обменом отдаваемых за труд ценностей взамен этой именно частицы, хотя и не в отдельности, но все-таки существующей¹⁾.

Итак, отмеченные восемь групп хозяйственных оборотов с неоспоримой ясностью показывают, что в основе их лежит меновой акт, который обязательно предполагает наличие двух сторон этот акт совершающих или, другими словами, двух субъектов меновой сделки и наличие двух ценностей, обмениваемых друг на друга, или двух объектов мены. Но, наряду с указанными видами хозяйственных оборотов, в основе которых лежит явная аналогия с меной, существует ряд оборотов, форма которых как-бы выалирует эту аналогию. Эта вторая категория хозяйственных оборотов распадается, по мнению Сиверса, на следующие четыре группы:

1. Получение или уплата вознаграждения за капитал;
2. Получение или уплата вознаграждения за труд, невоплощающийся в материальных предметах;
3. Выручка от продажи ценностей в большей или меньшей сумме против их собственной стоимости, и
4. Приращение и потеря ценностей без соответственной затраты или получения других ценностей.

Скрытая аналогия указанных четырех групп хозяйственных оборотов с меной с достаточною легкостью выявляется при наличии предпосылок, устанавливающих значение хозяйства, а также значение собственного капитала и собственного труда хозяйства. В понимании Сиверса хозяйство представляется организмом, выполняющим хозяйственныe функции исключительно по инициативе своего хозяина и притом за страх и риск последнего. Все те ценности и обещания платежа, которые служат объектом деятельности хозяйства, принадлежат не данному хозяйству непосредственно, а исключительно владельцу этого хозяйства. Таким образом, тот капитал, который обычно называется собственным капиталом хозяйства, является, в сущности, собственным капиталом владельца. Далее, под собственным трудом хозяйства Сиверс разумеет: "труд его владельца, а также и труд его представителей, т.-е. лиц, уполномоченных им управлять, как всем его хозяйством, так и отдельными его частями".

Эти предпосылки, устанавливающие значение хозяйства, его капитала и труда, облегчают Сиверсу анализ указанных четырех групп хозяйственных оборотов. Все эти хозяйственные обороты являются характерными для прибылей и убытков хозяйства. Наиболее яркой отличительной чертой прибылей и убытков от других хозяйственных оборотов сле-

дует считать то обстоятельство, что, например, в случае прибыли хозяйство получает какую-либо ценность, но взамен ее никакой другой ценности не выдает, а в случае убытка, наоборот, хозяйство выдает какую-либо ценность, не получая при этом ее эквивалента.

Но, определяя значение хозяйства, Сиверс указывает: "все, что оно получает, оно получает или от него (владельца Н. П.), или за его счет от третьих лиц и все, что оно отдает, оно отдает тоже или ему, или за его счет третьим лицам". Следовательно, получая, в случае прибыли, какие-либо ценности без возмещения их эквивалента, хозяйство обязано передать полученные ценности своему владельцу. Хозяйство, таким образом, как бы выдает своему владельцу обязательство или обещание платежа. Владелец, получая обещание платежа, тем самым приобретает право требовать передачи ему хозяйством определенных ценностей, т.-е. владелец оказывается в данном случае кредитором по отношению к собственному хозяйству. С другой стороны, выдавая, в случае убытка, какую-либо ценность без получения равнозначенного возмещения, хозяйство получает право или на получение соответствующего эквивалента от своего же владельца, или же на уменьшение общей суммы своих обязательств перед владельцем. Тем самым владелец как бы выдает своему хозяйству обязательство или же обещание платежа взамен ценностей таким образом выданных хозяйством и выступает поэтому в данном случае в роли дебитора по отношению к собственному хозяйству.

Свои рассуждения о характере прибылей и убытков как хозяйственных оборотов, Сиверс объясняет на примерах приплода и падежа скота. Если, напр., в сельском хозяйстве родился теленок, то, в результате этого приплода скота, хозяйство получило определенную ценность, которую оно обязано передать своему владельцу или—что тоже—хозяйство выдает своему владельцу обещание платежа в размере стоимости теленка. Таким образом, в данном случае хозяйство получает теленка и взамен выдает своему владельцу обещание платежа.

Обозначая символом c стоимость теленка, а знаком p —обещание платежа, выданное взамен теленка, Сиверс преобразовывает основное уравнение $C + D = K + S$ в новое уравнение: $C + D + c = K + S + p$. Это новое уравнение будет характерным для всех тех случаев хозяйственных оборотов, которые определяют прибыли хозяйства.

Допустим, теперь, что в данном хозяйстве пала корова. В результате падежа коровы из числа ценностей, состоявших в распоряжении хозяйства, выбывает определенная ценность без получения взамен ее эквивалента. Соответственно указанному выше, такого рода выбытие ценности

¹⁾ Классификация ценностей и т. д., стр. 97.

создает для данного хозяйства право требовать от своего владельца возврата части обещаний платежа, в свое время выданных последнему хозяйством за вложенный капитал. Таким образом, в данном случае, хозяйство как бы отдает корову и замен получает право на погашение части своих более ранних обещаний платежа своему владельцу.

Обозначая символом с стоимость палой коровы, а знаком у—право хозяйства на погашение части своих обязательств перед владельцем, Сиверс предлагает новое уравнение: $C + D - c = K + S - u$, характерное для всех тех случаев хозяйственных оборотов, которые определяют убытки хозяйства.

Произведенный Сиверсом анализ хозяйственных оборотов второй категории приводит его к заключению, что основной формой и этой категории оборотов является мена. Нам уже известно, что акт мены предполагает наличие обменивающихся субъектов и обмениваемых объектов. Субъектами мены, по указанию Сиверса, являются разные хозяйства, передающие и получающие друг от друга объекты мены, а также производящие по этим объектам расчеты, „выражающиеся в чужих и собственных обещаниях платежа“. Расчеты эти, следовательно, выражаются в получении или отдаче указанных обещаний платежа.

В отношении обмениваемых объектов Сиверс подразделяет все хозяйственные обороты на следующие четыре группы¹⁾:

- 1) мена одной вещественной ценности на другую;
- 2) мена какой-нибудь вещественной ценности на обещание платежа;
- 3) мена обещания платежа на какую-нибудь вещественную ценность;
- 4) мена одного обещания платежа на другое.

Нетрудно убедиться, что движение ценностей в процессе обмена точно также состоит лишь из двух своих элементов: во-первых, получения ценностей, и, во-вторых, выдачи ценностей. Следовательно, вся многообразная хозяйственная деятельность может оказывать на ценные и обещания платежа лишь двоякое влияние, вызывая либо получение, либо выдачу ценностей или обещаний платежа.

Зная, таким образом, что акт обмена состоит из двух действий, именно: получения или отдачи, причем объектами менового акта являются два вида ценностей и обещаний платежа: получаемые и отдаваемые, а субъектами меновых оборотов являются два хозяйства, одно из которых получает ценные и обещания платежа, а другое—их отдает,—каждое хозяйство для учета как движения ценностей, так

и расчетов по этим ценностям с другими хозяйствами, распределяет все совершаемые им хозяйственны обороты, по их объектам и субъектам, на отдельные группы оборотов. Классифицированные, таким образом, хозяйственны обороты записываются на специальных таблицах, называемых счетами.

Эти таблицы или счета, как предназначенные для регистрации меновых оборотов, должны изображать прежде всего два отдельных и противоположных друг другу действия каждого менового оборота, т.е. получение и отдачу как вещественных ценностей, так и обещаний платежа. В этих целях каждый счет разделяется на две стороны, противоположные друг другу по своему значению, а именно:

левую—на которой происходит регистрация ценностей и обещаний платежа (чужих,—получаемых от кого-либо, и своих—возвращаемых кем-либо), получаемых или приходуемых хозяйством,—и

правую—для регистрации ценностей и обещаний платежа хозяйством отдаваемых или расходуемых.

Указанная конструкция счета, а также такое назначение отдельных его сторон приводят к установлению основного счетного закона, называемого Сиверсом *законом двойной записи хозяйственных оборотов*. „И действительно,—говорит Е. Е. Сиверс,—исходя из того, что каждый оборот сводится к мене, что мене состоит из получения одной ценности и отдачи другой и что каждый счет делится на две страницы—приход и расход, нельзя не притти к заключению, что каждый оборот, выраженный в той или другой сумме, должен быть записан два раза и притом в два различных счета: на левую (приходную) страницу счета, открытого для ценностей, к группе которых принадлежит полученная ценность, и на правую (расходную) страницу счета, открытого для ценностей, к группе которых принадлежит отданная ценность“¹⁾.

Изложенный таким образом закон двойной записи хозяйственных оборотов несомненно является производным от основного счетного закона—принципа двойственности хозяйственных операций. Принцип этот, как мы видим, выводится Сиверсом из анализа природы хозяйственных оборотов, в основе своей сводящихся к мене, при которой всегда предполагается наличие двух обмениваемых объектов, одного—приходуемого, а другого—расходуемого данным хозяйством.

Отмечая, далее, что левые и правые страницы счетов соответственно называются также дебетом и кредитом, Сиверс указывает, что при сравнении общего итога сумм,

¹⁾ Классификация ценностей, стр. 98—99.

¹⁾ Классификация ценностей, стр. 99.

значащихся по дебету какого-либо счета, с общим итогом сумм, записанных в кредит того же счета, т. е. при сравнении дебета с кредитом, могут быть следующие три случая¹⁾:

- или Дебет равен Кредиту ($D = K$)
- или Дебет больше Кредита ($D > K$)
- или Дебет меньше Кредита ($D < K$).

В первом случае счет является закрытым или забалансированным, во втором случае по счету выявляется дебитовое сальдо, а в последнем случае—сальдо кредитовое. Таким образом, при заключении счетов на определенный момент времени эти счета оказываются либо забалансированными, либо же они дают сальдо или дебитовое или кредитовое.

Совокупность дебитовых сальдо дает представление о ценностях, принадлежащих данному хозяйству и находящихся как в нем самом, так и в других хозяйствах, а совокупность кредитовых сальдо отображает величину, как предпринимательского, так и ссудного капитала или, другими словами, совокупность дебитовых и кредитовых сальдо счетов показывает состояние данного хозяйства на момент заключения счетов.

Это состояние хозяйства отмечается в особой таблице, именуемой Балансом. Баланс состоит из двух частей: актива и пассива. Актив конструируется из совокупности дебитовых сальдо счетов, а пассив из совокупности кредитовых сальдо счетов, а так как из основного закона счетоводства—закона двойной записи хозяйственных оборотов вытекает закон равенства „сальдо Дебета и сальдо Кредита во всех счетах в их совокупности, то Актив всегда и безусловно равен Пассиву“²⁾.

Принимая во внимание сказанное выше о значении совокупностей дебитовых и кредитовых сальдо, придем к следующему выводу: „в Активе означаются все вообще ценности, как находящиеся в собственном ведении (вещественные), так и переданные в ведение других хозяйств (положительные, условные), а в Пассиве означается, кому именно эти ценности принадлежат и в какой доле“³⁾.

„Таким образом“, заключает Сиверс, „Баланс есть особая таблица, в Пассиве которой означаются собственники ценностей, означенных в Активе“.

Резюмируя положения Е. Е. Сиверса, следует отметить следующие характерные черты его счетной теории:

1) основной формой хозяйственных оборотов является мена, соответственно чему все эти обороты являются двойственными по своей природе;

¹⁾ Общее Счетоводство, стр. 32.

²⁾ Мена, как основная форма и т. д., стр. 429.

³⁾ Общее Счетоводство, стр. 132.

2) при мене выдается одна ценность (или обещание платежа) и получается другая, следовательно, при записи оборотов необходимо отметить обе стороны каждого оборота, т. е. получение и выдачу ценностей;

3) соответственно обеим сторонам каждого оборота, таблицы или счета, открываемые для учета ценностей, в свою очередь, разбиваются на две стороны: приходную или дебитовую и расходную или кредитовую;

4) вследствие того, что в процессе обмена участвуют две ценности, выдаваемая и получаемая, то и сумма каждого оборота записывается в два разные счета, на две различные стороны: в дебет одного и в кредит другого счета;

5) из совокупности сальдо всех счетов, открытых данным хозяйством, конструируется баланс этого же хозяйства.

§ 31. Критика меновой теории. Меновая теория вызвала в свое время весьма оживленную полемику в среде представителей русской счетной мысли. Обзор выступлений по докладу Е. Е. Сиверса на тему „Теория счета и теория баланса“, прочитанному 29 марта 1912 года в Обществе для разработки и распространения счетоводных знаний в Москве, можно найти в статье „О теориях счетоводства“ (доклад Е. Е. Сиверса в Москве и оппоненты)¹⁾.

Из полемической литературы более позднего периода отметим: две брошюры проф. Н. С. Лунского: 1) „Несостоятельность учения, распространяемого Е. Е. Сиверсом“, М., 1916 г. и 2) „Под знаком Меркурия“, М., 1917 г.; две брошюры А. И. Гуляева: 1) „Наша высшая школа счетоводства. Учение Е. Е. Сиверса и Н. С. Лунского“, М., 1916 г. и 2) „Кто не должен преподавать счетоводства“, М. 1917 г.; а также статью Васякова „Спор о словах“ — в 51 вып. „Известий Общества разработки и распространения счетоводных знаний“.

Наибольший интерес из всей этой полемической литературы представляет брошюра проф. Лунского: „Несостоятельность учения, распространяемого Е. Е. Сиверсом“. В указанной брошюре критике подвергаются некоторые основные положения меновой теории, в частности, понятие о хозяйстве и тезис о сведении всех хозяйственных оборотов, в их основе, к мене. Отрицательное отношение проф. Лунского к учению Сиверса о хозяйстве достаточно отчетливо проявляется в следующих иронических замечаниях: „хотя хозяйство есть „понятие отвлеченнное“, но оно имеет руки, так как получает и выдает материальные предметы, ведет книги и подписывает обязательства; оно имеет способность речи,

¹⁾ См. журнал „Коммерческое Образование“ за 1912-1913 г., стр. 109—116.

так как в соответствующих случаях дает „обещание платежа на словах“. Оно обречено на вечную бедность, так как у него „своего собственного ничего нет и быть не может“¹⁾.

Отвергает проф. Лунский также и тезис о сведении всех хозяйственных оборотов, в их основе, к мене. Соглашаясь с тем, что в числе признаков акта обмена имеются: 1) участие в мене двух субъектов обмена, 2) получение одной ценности и выдача взамен другой, 3) отдача и получение материальных или условных ценностей и обещаний платежа, проф. Лунский указывает, что оборот может быть признан меной лишь в том случае, если, кроме перечисленных признаков, он будет обладать еще следующими весьма существенными признаками: 1) „в меновом акте должна иметь место добровольная умышленная отдача какой-нибудь ценности взамен другой какой-нибудь ценности, 2) в основании мены должен быть какой-нибудь мотив; мотив может быть разумным или неразумным (когда, напр., дикарь меняет слоновую кость на бусы), но во всякой мене он должен быть“²⁾.

Установив таким образом признаки того хозяйственного оборота, который может претендовать на квалификацию его меновым оборотом, проф. Лунский приводит ряд оборотов, встречающихся в хозяйственной практике предприятий, но не обладающих всеми перечисленными выше признаками, а потому и не могущими считаться меновыми оборотами. К такого рода оборотам проф. Лунский относит отчуждение имущества для государственных целей, утрату имущества вследствие грабежа, пожара, порчи, усушки и т. п., а также понижение цены товара.

Оспаривает проф. Лунский и возможность установления между владельцем и хозяйством особых отношений в случаях выявления прибылей и убытков в результате хозяйственной деятельности. Нельзя, напр., при падеже коровы, утверждать, что в этом случае хозяйство действительно отдает владельцу палую корову, а владелец действительно возвращает хозяйству часть полученных от последнего обещаний платежа. Все подобного рода представления являются не соответствующими действительности, а лишь воображаемыми, фиктивными представлениями, надуманными исключительно для облегчения возможности обосновать счетные записи.

Правильность критических замечаний проф. Лунского, в свою очередь, оспаривалась А. И. Гуляевым. А. И. Гуляев доказывал правомерность обобщения способов записи самых

¹⁾ Несостоятельность и т. д., стр. 4.

²⁾ Несостоятельность и т. д., стр. 8.

разнообразных оборотов с записью обычной мены, причем, в доказательство допустимости использования фиктивных представлений в научных целях, ссыпался на географию, пользующуюся мысленными линиями—меридианами, на математику, которая пользуется воображаемыми линиями, кругами и т. д.¹⁾.

Возражает А. И. Гуляев и против иронического отношения проф. Лунского к определению хозяйства, предложенному Е. Е. Сиверсом, ссылаясь на хозяйственную практику товариществ, артелей и т. п., которые являются самостоятельными юридическими лицами, обладающими такими же правами и обязанностями, как и лица физические²⁾.

Следует отметить, что полемика, завязавшаяся вокруг основных положений меновой теории, хотя и содействовала значительному оживлению русской счетной мысли, все же не принесла с собою каких-либо корректировок к тезисам Е. Е. Сиверса. Правда, к настоящему времени, в связи с прогрессом счетной науки, ряды представителей меновой теории значительно поредели, на смену меновой теории выдвинулись на первый план другие счетные теории, но все это не может помешать отметить и ряд достоинств, присущих меновой теории.

Прежде всего подчеркнем, что теория эта сделала весьма решительный шаг в сторону от персоналистических счетных теорий, установив, что счега учитывают: 1) движение вещественных и условных ценностей, получаемых или отдаваемых хозяйством и 2) движение обязательств или собственных (отрицательных) обещаний платежа данного хозяйства, в основе которых лежат ценности, временно состоящие в его обладании, но юридически принадлежащие другим хозяйствам. Дальнейшей заслугой меновой теории является то, что она четко устанавливает разнородность актива и пассива Баланса: актив — это ценности, а пассив — это капиталы предпринимательский и ссудный или, другими словами, собственные обещания платежа. Следующей положительной чертой этой теории следует считать категорическое утверждение, что все ценности являются положительными ценностями и что отрицательных ценностей вообще не существует³⁾. И, наконец, нельзя игнорировать обстоятельства, совершенно правильно отмеченного А. И. Гуляевым, что теория Е. Е. Сиверса „явилась у нас первой счетной теорией, которая наиболее последовательно и полно объяснила обобщение способов записи самых разнообразных хозяйственных явлений“⁴⁾.

¹⁾ Наша высшая школа счетоводства и т. д., стр. 16.

²⁾ Idem, стр. 12.

³⁾ Мена, как основная форма хозяйственных оборотов, стр. 429.

⁴⁾ Наша высшая школа счетоводства, стр. 21.

§ 32. Философская теория. Счетная теория, предложенная Л. Гомбергом, чаще всего называется философской теорией¹⁾.

Основные положения этой теории изложены автором ее в следующих трудах: 1) „La Science de la Comptabilité et son Système Scientifique“. Paris, 1897 (Счетоведение и его научная система), 2) „Grundlegung der Verrechnungswissenschaft“. Leipzig, 1908 (Основы счетоведения), 3) „L'Economologie (science comptable) et son histoire“. Genève, 1912 (Экономология (счетная наука) и ее история). Помимо указанных трудов известен также и целый ряд статей Л. Гомберга, посвященных вопросам счетной теории²⁾.

Л. Гомберг указывает, что в жизненном процессе конкретного хозяйства необходимо весьма строго отличать хозяйствственные действия от хозяйственных явлений.

Приступая к изучению сущности процессов, совершающихся в данном хозяйстве, наблюдатель, казалось бы, на первый взгляд должен был бы сосредоточиться на ознакомлении с деятельностью хозяйствующего субъекта, устремляющейся к достижению определенной, заранее намеченной, цели—хозяйственной выгоде. Нельзя, конечно, отрицать того обстоятельства, что действия хозяйствующего субъекта действительно направлены к достижению указанной цели, но вызываемые этими действиями изменения объектов хозяйственной деятельности во времени и пространстве будут естественными явлениями, проявляющимися совершенно независимо от воли хозяйствующего субъекта.

Хозяйственными действиями с точки зрения Л. Гомберга³⁾ будут, напр., получение или выдача товаров, выдача заработной платы и т. д. Происшедшие же увеличения и уменьшения товарной массы в результате уже отмеченных хозяйственных действий—получения и выдачи товаров,—а также увеличение стоимости производимого продукта вследствие выдачи заработной платы—будут естественными явлениями. Эти естественные явления, конечно, вызваны действиями хозяйствующего субъекта, они являются следствием этих действий, но изменить эти следствия или результаты своих действий хозяйствующий субъект не может, какие меры он ни принимал бы в этих целях. Итак, действие—получение товаров—всегда будет вызывать увеличение товарной массы, действие—выдача наличных денег из кассы—всегда будет иметь своим следствием уменьшение кассовой

¹⁾ В трудах проф. А. М. Галагана встречаются и иные наименования этой теории, напр. „теория причинности“ (см. Я. М. Гальперин: „Школы балансового учета“ Тифлис, 1926 г., стр. 23).

²⁾ В частности, на русском языке (см. журнал „Счетоводство“ за 1897, 1898 и 1899 г.г.).

³⁾ Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, стр. 92.

наличности и т. д. Отсюда Л. Гомберг приходит к заключению, что человек в своем стремлении к достижению намеченной цели может по своему желанию вызывать те или иные явления и использовать их соответственно своим устремлениям, напр., осуществлять увеличение кассовой наличности путем приема денег, но результатов этих своих действий изменить он не может, так как получение денег всегда будет иметь своим следствием увеличение кассовой наличности, а выдача товаров—уменьшение товарной массы.

Таким образом, изменения, вызываемые хозяйственными действиями в объектах хозяйственной деятельности, можно рассматривать как естественные явления, так как они не зависят от человеческой воли.

Исследование всех подобного рода явлений выражается как в определенной оценке этих явлений, так и в сравнении ряда явлений друг с другом. Высказывание каких либо суждений в этом отношении возможно лишь в том случае, если в основе таких суждений будет лежать единообразное мерило указанных явлений.

Этим единым измерителем всех без исключения хозяйственных явлений служит денежная единица; та же наука, которая имеет своим предметом исследование хозяйственных явлений, выраженных в единообразной денежной единице, и носит наименование счетоведения.

Нормальное функционирование счетоведения обеспечивается лишь в том случае, если хозяйственные явления подвергаются оценке в денежных единицах. Благодаря такой оценке хозяйственные явления сводятся, в конечном итоге, к однородным математическим величинам, следствием чего является возможность группировки и сравнения хозяйственных явлений, причем все эти группировки и сравнения приобретают значение достаточно точного исследования. „Благодаря этой особенности оперировать лишь с однородно оцененными величинами“, указывает Л. Гомберг, „может счетоведение осуществлять свою деятельность при более благоприятных условиях, чем другие общественные науки, так как результаты ее исследований могут быть выражены в точных, математически правильно выведенных положениях“⁴⁾.

Отсюда легко заключить, что хозяйственные явления можно изучать независимо от природы тех или иных ценностей, затрагиваемых этими явлениями. Такая возможность открывается для счетоведения потому, что хозяйственные явления, приведенные к единообразному оценочному основанию, приобретают характер математических величин. Таким образом развиваются построения счетной теории Л. Гомберга,

⁴⁾ Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, стр. 16.

приводящие к заключению, что все хозяйствственные обороты можно рассматривать не считаясь с тем хозяйствующим субъектом, который эти обороты совершают, а также независимо от природы тех ценностей, которые этими оборотами затрагиваются¹⁾.

Рассматриваемые таким образом хозяйственные обороты принимают характер хозяйственных явлений. Эти явления развиваются в пределах конкретного предприятия по принципу взаимодействия, согласно которого каждому действию непременно соответствует равное же противодействие, или, другими словами, каждая причина обязательно влечет за собою следствие, равное этой же причине в отношении денежной оценки. Рассмотрение хозяйственных явлений с точки зрения причины и следствия, как утверждает Л. Гомберг, именно и является методом исследования, характерным для счетной науки. Применяя этот метод исследования результатов хозяйственной деятельности, мы получаем возможность распределять последние по их причинам и следствиям в соответствующие группы аналогичных фактов и отношений, облегчающих "познание и причинное объяснение деятельности единичного хозяйства". Классифицированные таким образом хозяйственные явления подлежат счетной регистрации в счетах, соответствующих установленным группам явлений. По мнению Гомберга рациональная и вполне научная теория взаимоотношения и развития счетов, а также метод записи в этих счетах, могут быть построены лишь в том случае, если в их основе будет лежать отмеченный уже принцип классификации хозяйственных явлений по их причине и следствию.

Исходя в своих наблюдениях из этого принципа, нетрудно убедиться в том, что какое-либо одно хозяйственное явление оказывается следствием другого явления, так, напр., увеличение кассовой наличности является следствием уменьшения товарной массы (в случае хозяйственного действия—продажи товаров за наличные деньги). Но первое из указанных явлений, в свою очередь, может быть причиной последующего явления, так, напр., уменьшение кассовой наличности может повлечь за собою увеличение портфеля ценных бумаг и т. д.

Таким образом, причина и следствие оказываются двумя точками каждого хозяйственного явления, причем причина служит отправной точкой или началом явления, а следствие завершает это явление и становится тем самым конечной точкой последнего.

Выше было отмечено, что каждой однородной группе явлений соответствует какой-либо определенный счет. Эти

¹⁾ А. М. Галаган: "Учебник счетоведения, ч. 1. Общее счетоведение", стр. 90.

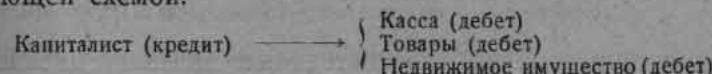
счета разделяются на две стороны—левую или дебитовую и правую или кредитовую. На левой или дебитовой стороне счета соответствующее хозяйственное явление регистрируется в том случае если оно рассматривается как следствие; если же оно рассматривается как причина, то надлежащая отметка имеет место на правой или кредитовой странице счета.

Иллюстрациями к отмеченной структуре счета могут послужить те пояснения Л. Гомберга о движении ценностей, которые даны им в одном из его более ранних трудов¹⁾.

Доказывая правильность утверждения, что начало хозяйственной операции всегда должно отмечаться именно по кредиту счета, Л. Гомберг настаивает на том, что получают всегда лишь то, что дано, и поэтому поступление капитала в предприятие может быть выражено таким образом:

Капиталист (кредит) —> Предприятие (дебет).

Но заключительной точкой отмеченной операции является не само предприятие, но те формы, в которых капитал вился в предприятие, т. е. касса, товары и т. д. Для учета отмеченных форм капитала или отдельных совокупностей определенного рода ценностей открываются специальные счета, в которых и отмечаются дальнейшие изменения в учитываемых ценностях. Соответственно сказанному, первая хозяйственная операция должна быть представлена следующей схемой:



В результате экономической деятельности предпринимателя часть этих ценностей, напр., наличные деньги, преобразовывается в товары, что можно выразить такой схемой:

Касса —> Товары

В переводе на обычный счетный язык этот оборот будет изложен в виде журнальной формулы: Дебет счета Товаров—Кредит счета Кассы.

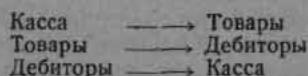
"Но экономическая деятельность предпринимателя", говорит Л. Гомберг, "не ограничивается этой операцией; она имеет лишь подготовительное значение. Предприниматель закупает товары не для собственного потребления, но для перепродажи их в целях получения прибыли от продажи. Итак, товары эти продаются, причем этот оборот выражается формулой:

Товары —> Касса

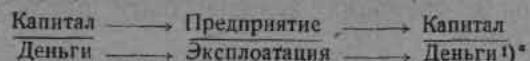
Эта формула отображает конечную цель как каждой экономической операции, так и всей деятельности предприятия". Естественно, что путь движения ценностей может удлиняться в зависимости от тех или иных приводящих

¹⁾ La Science de la Comptabilité et son système scientifique, стр. 29—32.

элементов экономического значения, так, напр., если продажа товаров совершается не за наличные деньги, а в кредит, то число указанных выше формул, характеризующих данный процесс во всех его фазах, соответственно увеличится:



Соображения, приводимые в доказательство правильности положения о том, что начальная точка хозяйственного явления, или его причина, должна фиксироваться по кредиту соответствующего счета, а заключительная точка или следствие,—по дебету счета, Л. Гомберг заключает следующими словами: „Какое число превращений ни испытывала бы ценность до момента реализации ее в деньги, она всегда будет иметь конечным пунктом свою реализацию в наличные деньги и... эксплоатация приводит к возмещению капитала деньгами. Вследствие того, что капиталист выдает деньги, его капитал должен быть возвращен ему также в деньгах и ценности должны возвратиться к их истоку. Итак, всякое обращение ценностей в предприятии может быть выражено следующей формулой:



Таким образом, все хозяйствственные явления, имеющие место в конкретном предприятии, управляются законом причинности. Каждое хозяйственное явление включает в себе две точки: во-первых, начальную или отправную точку, которая характеризует причину этого явления, и, во-вторых, конечную или заключительную точку, которая определяет следствие этого же явления. Следовательно, каждое хозяйственное явление можно рассматривать одновременно и как причину, и как следствие.

Отсюда, регистрируя причину какого-либо хозяйственного явления, необходимо одновременно зарегистрировать

¹⁾ Интересно сопоставить эти соображения Л. Гомберга с следующим заявлением, изложенным в статье П. И. Иванова „Опыт счетной теории кругооборота капитала“ („Вестник И.Г.Э.“ 1928 г. № 2, стр. 122). Заканчивая цитаты из труда Гомберга, мы в полной мере присоединяемся к выводам автора, который единственно верно освещает логическую основу двойной счетной записи... Однако мы должны констатировать, что Гомберг все же не сделал окончательных выводов из своей теории. Ни он, ни другие известные нам авторы не сопоставили эту теорию, столь ярко обосновывающую логически-возникновение и практику двойной записи, с процессом хозяйственного кругооборота капитала*. В противовес цитированному заявлению П. И. Иванова, отметим, что основные положения счетной теории Л. Гомберга базируются именно на конструктивной реальности процесса хозяйственного кругооборота капитала.

и следствие того же явления. Зная, на основании изложенного, что причины отмечаются в кредите счетов, а следствие — в их дебете, скажем, что каждое хозяйственное явление должно быть записано дважды: в дебете одного и в кредите другого счета, т.-е. выводим на основании принципа двойственности, утверждаемого законом причинности, характерный для счетоводства метод двойной записи.

Регистрация в счетах движения ценностей, производимая в порядке выше указанном, приводит к тому, что каждый счет в конечном итоге представляет совокупность поступления и ухода тех или иных ценностей, учитываемых в соответствующих счетах. Сопоставляя на определенный момент времени общую сумму поступления с итогом ухода ценностей, устанавливаем остаток или сальдо определенного счета. Совокупность сальдо счетов изображается в особой таблице, носящей название баланса, левая сторона которого имеется активом и состоит из дебитовых сальдо счетов, а правая сторона — пассивом и конструируется из кредитовых сальдо счетов. Зная, что, согласно теории Л. Гомберга, сальдо кредита будет обозначать причины, а сальдо дебета — следствия, можно сказать, что баланс следует рассматривать, как таблицу, в активе которой перечисляются следствия причин, указанных в пассиве: „пассивы суть причины, активы суть следствия“ ¹⁾.

§ 33. Критические замечания по поводу философской теории. В предыдущем параграфе с достаточной полнотой изложены характерные особенности философской теории. На этом можно было бы закончить ознакомление с счетной теорией Л. Гомберга, если бы нашего внимания не привлекали некоторые указания, даваемые в трудах тех авторов, которым приходилось излагать интересующую нас счетную теорию. Так, напр., проф. Галаган утверждает, что баланс по теории Л. Гомберга устанавливается до счетов, а не на основании счетов ²⁾.

Это утверждение повторяется вслед за проф. Галаганом, напр., Я. М. Гальперином, который заявляет, что Л. Гомберг исходным пунктом своих рассуждений считает баланс хозяйства, откуда и приходит к отдельным счетам, почему теорию Л. Гомберга следует отнести к балансовым теориям ³⁾.

Следует отметить, что и заявление проф. Галагана и дальнейшее распространение этого заявления Я. М. Гальперином не имеют достаточных оснований. Из всех перечисленных ранее трудов Л. Гомберга лишь наиболее поздний, именно: „L'Economologie (science comptable) et son

¹⁾ Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, стр. 149.

²⁾ А. М. Галаган: „Учебник счетоведения“, стр. 93.

³⁾ Я. М. Гальперин: „Школы балансового учета“, стр. 25.

histoire— содержит в себе указания, которые как бы позволяют сделать вывод, что Л. Гомберг исходит в своих построениях из понятия баланса. Вот эти указания: „все хозяйственныя явления отображаются экономологией по их действию и их противодействию. Основываясь на этом принципе, она группирует факты с начала хозяйственной деятельности, показывая уже в начинательном балансе ценности, которыми предприятие располагает, по их следствию в Активе и по их причине в Пассиве. Хозяйственныя явления, происходящие во время самого развития деятельности предприятия, точно также группируются в счетах по их причине и их следствию... Между прочим укажем, что действительно научная теория двойной записи операций в счетах двойной системы счетоводства, равно как и классификация счетов может быть построена только на этом принципе группировки хозяйственных операций по их причинам и следствиям“¹⁾.

Внимательно изучая приведенные замечания Л. Гомберга, мы при всем желании не можем усмотреть в приведенном контексте каких-либо указаний на то, что теория Л. Гомберга исходит из понятий о балансе, что теория счета выводится из теории баланса. В указанном контексте ничего не говорится о какой-либо зависимости между балансом и счетом, здесь лишь отмечается, что записи как в счете баланса начинательного, так и в остальных счетах, подчиняются все одному и тому же закону причинности. В этом труде Гомберга не имеется других каких-либо указаний, дающих право проф. Галагану причислить теорию Гомберга к разряду балансовых теорий.

В другой работе Л. Гомберга „Grundlegung der Verrechnungswissenschaft“ имеется глава под названием „Счеты и счетные теории“, в которой говорится буквально следующее: „в счетных книгах каждому объекту учета ведется особый счет, подразделяемый на две части: Должен (Дебет) и Имеет (Кредит), которые предназначаются для группировки результатов с обеих точек зрения, с которых может рассматриваться учитываемый объект, по обеим причинам каждого изменения состояния (увеличения и уменьшения). Результаты хозяйственных операций группируются в счетах бухгалтерии по причине и по следствию: причина заносится в кредит, следствие—в дебет счета. Эта группировка хозяйственных результатов по причине и по следствию и составляет единственное основание научной теории полной (так называемой „двойной“) бухгалтерии, а не теорий од-

¹⁾ L'Economologie etc., стр. 13—14. Отметим кстати, что тот перевод указанного контекста, который дан в упоминавшейся уже статье П. И. Иванова, усещен дополнениями без каких-либо оговорок о том, что они принадлежат самому П. И. Иванову.

ного, двух, трех рядов счетов и т. д., построенных на второстепенных моментах произвольных сопоставлений различных групп счетов, которые, вследствие их взаимной зависимости, необходимо должны взаимно дополнять друг друга, так как они являются составными частями одной арифметической суммы“¹⁾.

Эта цитата из второго труда Л. Гомберга является наиболее сильным возражением самого Л. Гомберга против утверждений проф. Галагана, так как именно эти материалистические теории одного, двух и трех рядов счетов, против которых так категорически высказывается Гомберг, и являются теми теориями, в которых во главу угла всех построений кладется именно понятие не о счете, а о балансе. Кроме того, в этом центральном месте труда Гомберга не встречается ни одного словечка, упоминающего о приорите баланса перед счетом, наоборот, цитата эта каждым своим словом выдвигает на первый план именно значение счета, как основы классификации хозяйственных явлений.

И, наконец, в своей третьей основной, наиболее ранней работе „La Science de la Comptabilité etc.“, в той ее весьма поучительной главе, которая носит название „Теория баланса“, Гомберг чрезвычайно четко и ясно разъясняет, что именно баланс является производным от счетов, функционирующих в конкретном предприятии: „совершенно ясно, что каждый счет должен представлять, в каждый данный момент, совокупность изменений, произошедших в той ценности или же части капитала, которую этот счет отображает. С одной стороны, совокупность всех кредитовых записей какого-либо счета должна представлять сумму начальных моментов движения учитываемой этим счетом ценности—ее ухода со счета (*la sortie*); с другой стороны, все дебитовые записи должны представлять сумму конечных моментов—поступлений на этот счет. Производя над этими двумя суммами действие вычитания, мы получаем остаток или сальдо этого счета. Это сальдо может получиться от того, что сумма дебитовых записей превосходит сумму кредитовых записей... Эти сальдо, фигурирующие в балансе на активной стороне, называются сальдо активными, представляющими капитал положительный, владеемый. Или же сальдо может получиться от того, что сумма кредитовых записей превышает сумму записей дебитовых... Эти сальдо фигурируют на пассивной стороне баланса и называются сальдо пассивными, формирующими обязательства, капитал отрицательный“²⁾.

¹⁾ Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, стр. 158—159.

²⁾ La Science de la Comptabilité etc., стр. 63—66.

Для большей наглядности своих рассуждений о том, как конструируется баланс предприятия, Гомберг приводит следующий пример общего значения:

$a - b = + f$	сальдо положительное, активное
$c - d = - h$	сальдо отрицательное, пассивное
$b - a = - f$	сальдо отрицательное, пассивное
$d - c = + h$	сальдо положительное, активное

$$+ (f + h) = (f + h)$$

Актив = Пассив
A = P.

В этой схеме отдельные строки представляют собою определенные счета, в которых произведено сопоставление сумм дебитовых и кредитовых записей в целях вывода сальдо. «Обозначим», говорит Гомберг, «сумму дебитовых записей ряда каких-либо счетов буквой a и сумму кредитовых записей этого же ряда счетов буквой b , сумму дебитовых записей другого ряда каких-либо счетов буквой c и сумму их кредитовых записей буквой d . Предположим теперь, что ряд счетов с дебитовой суммой a и кредитовой b дает сальдо активное положительное, именно: $a - b = + f$, и что ряд счетов с дебитовой суммой c и кредитовой d дает сальдо пассивное, отрицательное, именно: $c - d = - h$. Отсюда, исходя из сущности метода двойной записи, согласно которого изменение, записанное в кредит одного счета, необходимо должно фигурировать в дебете другого счета, окажется, что члены уравнения первого рода счетов — a , дебитовая сумма, и b , кредитовая сумма, — должны отразиться в другом ряду каких-либо счетов в обратном отношении, т. е., a как сумма кредитовых записей и b как сумма записей дебитовых, и тогда они образуют сальдо пассивное». Точно также будет обстоять дело и в отношении членов второго уравнения, c и d , которые в какой-либо другой группе счетов представят в обратном их значении, т. е. c окажется выражением сумм кредитовых, а d — сумм дебитовых записей, что приведет к уравнению $d - c = + h$ или к сальдо активному, положительному. Таким образом, сальдо счетов, в зависимости от превышения тех или иных сумм записей, будут положительными или же отрицательными. Пользуясь приведенным выше примером Гомберга, установим, что при этом создается полное равенство сальдо отрицательных сальдо положительным, каковое обстоятельство может быть выражено следующим образом:

$$f + h - f - h = 0$$

или, преобразуя это уравнение путем переноса двух последних членов первой части во вторую часть уравнения с переменой перед ними знаков, получим:

$$f + h \text{ (сальдо активные)} = f + h \text{ (сальдо пассивные)}$$

или, упрощая последнее, уравнение:

$$\text{Актив} = \text{Пассив или } A = P.$$

Таким образом, дебитовые и кредитовые сальдо счетов и образуют баланс хозяйства. Отсюда мы можем притти к заключению, что построения Л. Гомберга ведут нас от понятия о счете к понятию о балансе и что метод рассуждений философской теории по существу весьма сходен с методом рассуждений меновой теории.

В заключение следует остановиться на выяснении тех оснований, которые приводят Л. Гомберга к убеждению, что «причина» является начальным моментом хозяйственного явления и что причина явления должна быть занесена в кредит соответствующего счета. Выше уже отмечалось, что получению ценности обязательно предшествует, по мнению Гомберга, выдача этой ценности кем-либо. Отсюда не трудно установить аналогию между выдачей и причиной, как начальными моментами явления, ибо они всегда предшествуют получению или же следствию, несомненно, заключительным моментам явления.

Анализируя те соображения Гомберга, которые обосновывают необходимость записи причин именно в кредит счета, а следствий в дебет счета, можно сравнительно легко притти к выводу, что определенную роль в этом отношении сыграло влияние персоналистических счетных теорий. Как известно, персоналистические теории учат, что дающий кредитуется, а получающий дебитуется; именно это учение своеобразно преломилось в философской теории, требующей, чтобы причины (т. е. выдачи) заносились в кредит счета, а следствия (т. е. получения) в дебет соответствующего счета. Таким образом, становится совершенно понятным происхождение требования философской теории о кредитовании счета в том случае, если данное хозяйственное явление рассматривается как причина, делается чрезвычайно легким также и установление счета — кредитора по любой хозяйственной операции ¹⁾.

§ 34. Общая характеристика аналитических счетных теорий экономического направления. Ознакомление с характерными особенностями меновой и философской счетных теорий приводит нас к заключению, что весь строй их рассуждений вполне ясно и настойчиво ведет нас от отличительных свойств счета, этой отправной точки всех по-

¹⁾ Совершенно неправильным поэтому следует считать заявление Я. М. Гальперина, пытающегося выяснить «недостатки школы причинности»: «В каждой операции представляется затруднительным определить, какой факт является причиной, а какой — следствием. В рассмотренных нами примерах можно было бы с полным успехом применить и обратный метод рассуждения, а именно: принять причины за следствия, а следствия за причины. Отсюда становится ясным, что нахождение дебета и кредита в той или иной операции представляется по теории причинности далеко не легким делом» (Я. М. Гальперин: «Школы балансового учета», стр. 24).

строений отмеченных теорий, ведет нас от счетов к их, так сказать, синтезу—балансу. После того, как мы достигли этой вершины, имеем перед своими глазами баланс, мы, согласно указанных теорий, не можем забыть ни на одну минуту, что баланс не является чем-то самостоятельным, представляющим самодовлеющую счетную категорию. Мы всегда должны помнить, что баланс представляет собою совокупность сальдо всех тех счетов, которые открыты в пределах данного хозяйства для учета всех его хозяйственных операций; мы не должны забывать, что баланс — это свод сальдо таких счетов.

Но это лишь один из тех выводов, который можно сделать при ознакомлении с меновой и философской теориями. Другим выводом будет тот, который одновременно определяет место этих теорий в пределах единой классификации счетных теорий.

Ранее уже отмечалось, что философская теория считает все счета принципиально однородными: левые стороны предназначаются для регистрации следствий, а правые — для регистрации причин хозяйственных явлений. Следовательно, в философской теории мы всегда имеем дело со счетами такого рода, что они определенно создают впечатление единообразного ряда счетов.

Точно также и меновая теория, сводя все хозяйственные операции в их основе к мене, придает всем счетам однородный характер: в них на левой стороне отмечается получение ценностей — на основе обмена, мены, а на правой стороне производятся отметки о выдаче ценностей. Таким образом, и здесь мы имеем дело с одним рядом счетов.

Этот второй вывод в отношении меновой и философской теории дает нам право отнести их к разряду материалистических теорий одного ряда счетов.

И так как в основе этих теорий лежит анализ отдельных хозяйственных операций, так как установление закона двойственности и методавойной записи базируется на основе анализа характерных особенностей единичного счета, то мы полагали бы правильным именовать этот разряд счетных теорий — аналитическими теориями одного ряда счетов экономического направления. Соответственно установленному нами способу обозначения характерных особенностей отдельных счетных теорий при помощи квадратных скобок, каждая пара которых замыкает в себе один ряд однородных счетов, рассмотренный нами разряд материалистических счетных теорий будет характеризоваться следующей формулой:

$$[A = \Pi].$$

Б. ТЕОРИИ СИНТЕТИЧЕСКИЕ.

§ 35. Общая характеристика синтетических теорий экономического направления. Прямой противоположностью аналитическим счетным теориям в смысле подхода к обоснованию закона двойственности и метода двойной записи являются материалистические счетные теории синтетического характера или, как их еще иначе называют, гораздо короче, — балансовые теории. Как мы уже отмечали, эти теории в своих построениях исходят из понятий о балансе.

Изложение существующих учений о балансе не входит в задачи настоящего труда, а потому мы ограничимся здесь лишь указанием на некоторые моменты чисто формального значения в учении о балансе. С формальной точки зрения баланс представляет собою отображение состояния хозяйства в виде особой таблицы, делящейся на две стороны. На левой стороне такой таблицы всегда будет представлен актив данного хозяйства, а на правой — пассив и чистый капитал того же хозяйства. Эта таблица всегда обладает постоянным и чрезвычайно характерным для нее свойством — равенством итогов актива и пассива.

В результате экономической деятельности хозяйства отдельные части актива и пассива подвергаются целому ряду изменений, но изменения эти происходят всегда в определенном порядке, дающем возможность подметить ряд закономерностей в этих изменениях. Так, например, некоторое увеличение одной части актива может вызывать равное в суммовом отношении уменьшение другой части того же актива; в этом случае сумма актива остается без изменения; принимая, при этом, во внимание, что пассив никаким изменениям не подвергался, скажем, что в рассмотренном случае основной признак баланса — равенство итогов его актива и пассива — остается ненарушенным. И обратно, некоторое увеличение одной части пассива может вызывать опять-таки равное по сумме уменьшение другой части того же пассива; не трудно заметить, что и в этом случае баланс сохраняет свой характерный признак, так как общий первоначальный итог пассива не изменился, а итог актива вообще не претерпел каких-либо изменений.

В том случае, если какая-либо из частей актива увеличивается или же уменьшается на некоторую сумму без одновременных и прямо противоположных по характеру изменений в других частях того же актива, то такого рода изменения отражаются на отдельных частях пассива баланса в сторону равного же по сумме их увеличения или же уменьшения, т. е. в пассиве происходят изменения одинаковые с теми, которые имеют место в активе.

Указанные влияния хозяйственных операций на балансе можно представить, принимая знак + для обозначения увеличений и знак - для уменьшений¹⁾, в таком виде:

А Баланс II	А Баланс II	А Баланс II	А Баланс II
±	+	-	=

Изучая схему всех возможных изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций, балансовые теории устанавливают, что все без исключения хозяйственные операции двойственны по своей природе, так как каждая из них имеет своим результатом двойное изменение в балансе и при этом всегда такое, что основной признак баланса — равенство итогов его актива и пассива — остается неизменным²⁾. Отсюда выводится основной счетный закон — закон двойственности хозяйственных операций, а также устанавливается покоящийся на нем метод двойной записи.

§ 36. Экспериментальное изучение влияния хозяйственных операций на баланс хозяйства. Доказательство того положения, что каждая хозяйственная операция двойственна по своей природе, т. е. вызывает двойное изменение в балансе, не нарушая при этом основного признака баланса — равенства итогов его актива и пассива, — представители балансовых теорий черпают в соответствующих экспериментах над каким-либо примерным балансом³⁾.

Последуем и мы за представителями балансовых теорий, возьмем за основу наших опытов определенный баланс и проследим на нем влияние важнейших типичных хозяйственных операций. Допустим, что в первоначальном своем виде баланс этот будет иметь следующее выражение:

Актив	Баланс I	Пассив	
Касса	4.000	Капитал	47.000
Текущие счета	6.000	Векселя к платежу	12.000
Товары	50.000	Кредиторы	13.000
Векселя к получению	9.000		
Дебиторы	3.000		
	72.000		

Операция первая. Приобретено товаров за наличные деньги на Р. 2.000.— Такая операция отразится на нашем балансе следующим образом: уменьшится статья „касса“ на Р. 2.000.— и увеличится статья „товары“ на Р. 2.000.—

¹⁾ Г. А. Бахчисарайцев: „Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории“. Вып. 1. М. 1926 г., стр. 25.

²⁾ Н. А. Кипарисов: „Основы счетоведения“. 1926 г., стр. 30.

³⁾ Идем, стр. 30—39.

В результате получится новый баланс, в котором равновесие итогов актива и пассива сохраняется попрежнему; сама же операция, произведя двойное изменение баланса, связала две части актива, вызвав в них равные, прямопротивоположные изменения:

Актив	Баланс II	Пассив
Касса (÷)	2.000	Капитал 47.000
Текущие счета	6.000	Векселя к платежу 12.000
Товары (+)	52.000	Кредиторы 13.000
Векселя к получению	9.000	
Дебиторы	3.000	
	72.000	

Операция вторая. В погашение задолженности одному из наших кредиторов выдан наш соловексель на Р. 1.000.— Эта операция окажет на наш новый баланс следующее влияние: уменьшится сумма статьи „кредиторы“ на Р. 1.000.— и увеличится сумма другой пассивной же статьи „векселя к платежу“ на Р. 1.000.—, следовательно, эта вторая операция повлекла за собою двойное изменение баланса, причем связала две части пассива, вызвав в них равные, прямопротивоположные изменения. В результате получим следующий баланс:

Актив	Баланс III	Пассив
Касса	2.000	Капитал 47.000
Текущие счета	6.000	Векселя к платежу (+) 13.000
Товары	52.000	Кредиторы (-) 12.000
Векселя к получению	9.000	
Дебиторы	3.000	
	72.000	

Изучение тех изменений в балансе, которые вызывались приведенными двумя хозяйственными операциями, заставляют отметить, что каждая из этих операций связывала части одной и той же стороны баланса: первая операция — актива, а вторая операция — пассива баланса. Однако, не все хозяйственные операции вызывают описанные выше изменения лишь на одной и той же стороне баланса; встречаются такие операции, которые одновременно отражаются и на активе и на пассиве баланса.

Операция третья. Куплено товаров в кредит по открытому счету на Р. 8.000.— Эта операция точно также вызывает в балансе двойное изменение: в активе увеличится статья „товары“ на Р. 8.000,— и в пассиве увеличится статья „кредиторы“ на Р. 8.000.— Следовательно, эта

операция дважды отразилась на балансе, причем вызвала одинаковые в суммовом отношении изменения в частях его актива и пассива, т. е. на противоположных сторонах баланса. Нетрудно установить, что в результате указанных изменений равновесие итогов актива и пассива осталось ненарушенным и в новом балансе:

Актив	Баланс IV	Пассив
Касса	2.000	Капитал 47.000
Текущие счета . . .	6.000	Векселя к платежу . . 13.000
Товары (+)	60.000	Кредиторы (+) 20.000
Векселя к получению .	9.000	
Дебиторы	3.000	
	80.000	
		80.000

Операция четвертая. В частичное погашение нашей задолженности одному из кредиторов выдан чек на наш текущий счет в сумме Р. 4.000.— При такой хозяйственной операции в балансе вновь выявится двойное изменение: в активе уменьшится статья „текущие счета“ на Р. 4.000.— и на ту же сумму уменьшится в пассиве статья „кредиторы“. Таким образом и эта хозяйственная операция повлекла за собою одинаковое в суммовом отношении изменение в частях актива и пассива баланса, т. е. связала соответствующими изменениями две противоположные стороны баланса. В результате получим новый баланс, в котором опять будем наблюдать равенство итогов его актива и пассива:

Актив	Баланс V	Пассив
Касса	2.000	Капитал 47.000
Текущие счета . . (-)	2.000	Векселя к платежу . . 13.000
Товары	60.000	Кредиторы (-) 16.000
Векселя к получению .	9.000	
Дебиторы	3.000	
	76.000	
		76.000

Операция пятая. По нашему текущему счету банком начислено процентов в сумме Р. 400.— Следовательно, в данном случае у нас определилась некоторая прибыль. Эта новая операция отразится на нашем балансе следующим образом: в активе увеличится статья

„текущие счета“ на Р. 400.—, а в пассиве на ту же сумму увеличится статья „капитал“. Конечно, если в балансе для отражения прибылей, выявляющихся в течение данного отчетного периода, имеются особые статьи, то изменение в пассиве произойдет именно в одной из таких статей (в настоящем случае по статье „проценты“). В результате получим следующий новый баланс:

Актив	Баланс VI	Пассив
Касса	2.000	Капитал 47.000
Текущие счета . . (+)	2.400	Векселя к платежу . . 13.000
Товары	60.000	Кредиторы 16.000
Векселя к получению .	9.000	
Дебиторы	3.000	Проценты (+) 400
	76.400	
		76.400

Операция шестая. Уплачено за данный отчетный период торговых расходов всего на сумму Р. 800.— В результате этой операции в активе уменьшится статья „касса“ на Р. 800.— и на ту же сумму уменьшится в пассиве статья „капитал“. Баланс, следовательно, и в данном случае не потеряет своего основного признака—равновесия итогов актива и пассива:

Актив	Баланс VII	Пассив
Касса (-)	1.200	Капитал (-) 46.200
Текущие счета . . .	2.400	Векселя к платежу . . 13.000
Товары	60.000	Кредиторы 16.000
Векселя к получению .	9.000	
Дебиторы	3.000	Проценты 400
	75.600	
		75.600

Эту же хозяйственную операцию можно отобразить в балансе еще и другим порядком, не затрагивая непосредственно статьи „капитал“. Изложенные ранее счетные теории учили нас, что прибыль представляет собою ничто иное, как возникновение обязательств перед его собственником. Принимая во внимание, что, по учению тех же теорий, общим суммовым выражением обязательств хозяйства перед собственником является пассивная статья „капитал“,—становится вполне понятным, почему в случае выявления прибылей, должна быть увеличена либо статья „капитал“, либо

какая нибудь особая временная статья пассива, имеющая характер переходный к статье „капитал“. Обратное явление наблюдается в случае установления убытков. Убыток, как известно, уменьшает обязательства хозяйства перед его собственником или, другими словами, у хозяйства появляется в таком случае право на уменьшение своих обязательств перед собственником. Из такого умозаключения представителей ранее изложенных теорий вывод является сам собою разумеющимся: убыток—это право хозяйства на снижение своих обязательств—подлежит наравне с прочими правами хозяйства помещению на активе баланса.

Следовательно, получится, в результате последней хозяйственной операции, с одной стороны уменьшение в активе статьи „касса“ на Р. 800.— и одновременное увеличение или же появление в активе на точно такую же сумму статьи „убыток“, или, для данного случая, статьи „торговые расходы“. Исходя из приведенных соображений, можно шестую операцию изобразить в нашем балансе следующим способом:

Актив	Баланс VIII	Пассив
Касса (−)	1 200	Капитал 47.000
Текущие счета	2.400	Векселя к платежу 13.000
Товары	60.000	Кредиторы 16.000
Векселя к получению	9.000	Проценты 400
Дебиторы	3.000	
Торговые расходы (+)	800	
	76.400	76.400

Таким образом, и эта проводка не нарушила характерного признака баланса—равенства итогов его актива и пассива.

Подводя итоги произведенным нами исследованиям влияния хозяйственных операций на баланс, скажем, что каждая без исключения операция является двойственной по своей природе, т. е. по своему свойству—вызывать в балансе двоякое изменение, не нарушающее равновесия обеих сторон баланса.

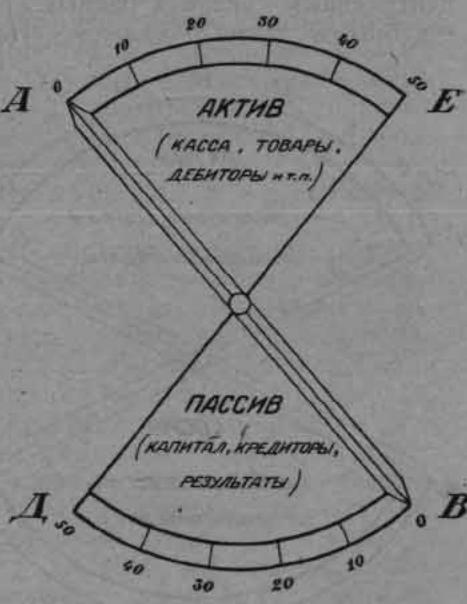
§ 37. Графический способ объяснения основных положений балансовых теорий. Отметим, что закон двойственности хозяйственных операций и метод двойной записи свое чрезвычайно популярное пояснение с точки зрения балансовых теорий нашли в остроумной, наглядной схеме, предложенной известным проф. Шером¹⁾.

1) I. F. Schäf. Buchhaltung und Bilanz. V изд., стр. 56 и след. Имеется также и русский перевод этого труда: Иоганн Шер. „Бухгалтерия

Основную частью этой схемы является стрелка, вращающаяся вокруг своего центра. Благодаря такому устройству, стрелка делится на две части: верхнюю и нижнюю половины, равные друг другу. При вращении стрелки верхняя ее половина движется слева направо, описывая при этом дугу; в результате такого движения у нас получается сектор АОЕ, суммовое выражение которого определяется на основании шкалы, нанесенной на дуге сектора. Сектор этот изображает актив данного хозяйства, т. е. вещные и юридические ценности, как, например, наличные деньги, товары, векселя к получению, задолженность дебиторов по открытым счетам и т. д. Поступательное движение стрелки удлиняет дугу, увеличивает площадь сектора и, следовательно, означает увеличение актива, т. е., другими словами, такое движение стрелки слева направо равнозначно дебитованию активных счетов. Верхняя стрелка может двигаться также и в обратном направлении, т. е. справа налево, при этом описанная ранее дуга укорачивается, площадь сектора в связи с этим уменьшается, что равносильно соответствующему уменьшению общей величины актива, т. е., другими словами, обратное движение верхней стрелки равнозначно кредитованию активных счетов.

При вращении стрелки, ее нижняя половина движется каждый раз в направлении прямо противоположном направлению верхней половины стрелки. Следовательно, в своем поступательном движении нижняя половина стрелки вращается справа налево, а в обратном движении—слева направо. При поступательном движении описывается некоторая дуга ВД, в результате чего получается сектор ВОД, величина которого изменяется делениями, нанесенными на шкале дуги нижнего сектора. Площадь этого сектора соответствует пассиву данного хозяйства, который

и баланс*, изд. 1926 г. Использование русского перевода для исследовательских целей невозможно из-за некоторых пропусков и неточностей в переводе. В дальнейшем даем описание схемы наглядного изображения, предложенной проф. Шером с некоторыми изменениями.

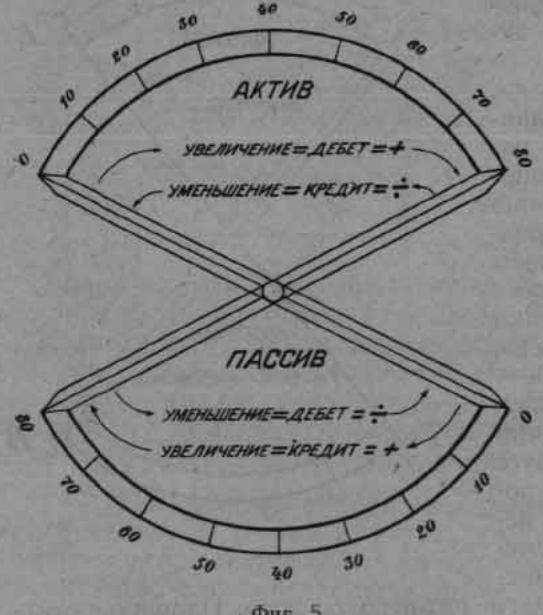


Фиг. 4.

конструируется из следующих статей: капитал, кредиторы, векселя к платежу и результаты. Движение нижней половины стрелки справа налево удлиняет дугу, благодаря чему увеличивается и площадь нижнего сектора, что равносильно увеличению пассива данного хозяйства, т. е., другими словами, такое движение стрелки равнозначно кредитованию пассивных счетов. Обратное движение стрелки слева направо укорачивает дугу, площадь сектора в связи с этим соответственно уменьшается, что равносильно уменьшению общей величины пассива, т. е. равнозначно дебитованию пассивных счетов.

В описанном приспособлении движение стрелки может быть либо полное, либо частичное. Полное движение стрелки осуществляется тогда, когда верхняя и нижняя половины стрелки находятся в контакте друг с другом; такое движение стрелки характеризуется следующими особенностями. Каждое движение верхней половины стрелки автоматически приводит в движение и нижнюю половину стрелки, но в прямо противоположном каждый раз направлении. Принимая во внимание, что при полном движении стрелки создаются условия, определяемые следующей геометрической теоремой: "равным центральным углам в равных кругах соответствуют равные секторы и дуги", — скажем, что получающиеся при полном движении стрелки верхней и нижней секторы должны быть друг другу равны, или, другими словами, таким движением стрелки определяется суммовое равенство актива пассиву.

Частичное движение стрелки имеет место тогда, когда мы прерываем контакт между верхней и нижними половинами стрелки. При отсутствии контакта между обеими половинами стрелки, что может быть в тех случаях, когда та или иная хозяйственная операция затрагивает или только актив или же только пассив, можно привести в движение лишь одну какую-либо половину стрелки. Продвинутая на некоторое расстояние полу-



Фиг. 5.

ная операция затрагивает или только актив или же только пассив, можно привести в движение лишь одну какую-либо половину стрелки. Продвинутая на некоторое расстояние полу-

вина стрелки, не уравновешиваясь в своем продвижении другой половиной стрелки, автоматически и немедленно отбрасывается к своему исходному перед последним движением положению. Следовательно, частичное движение стрелки установленного ранее равенства актива и пассива не нарушает.

Описанные действия механизма стрелки, поступательное и обратное, полное и частичное движения стрелки позволяют обосновать закон двойственности хозяйственных операций и метод двойной записи.

Профессор Шер отмечает следующие типичные движения описанной схемы:

1. При любых положениях стрелки верхний и нижний секторы равны.

Зная, что верхний сектор характеризует актив данного баланса, а нижний сектор — пассив того же баланса, скажем, что при любых положениях стрелки будет сохраняться равенство актива пассиву.

2. Обе половины стрелки движутся вперед в противоположных направлениях.

Считаясь с тем, что поступательное движение верхней половины стрелки равнозначно увеличению актива и что такое же движение нижней половины стрелки равносильно увеличению пассива скажем, что указанное движение обеих половин стрелок будет в точности отображать влияние на баланс хозяйственных операций однотипных с операциями третьей и пятой предыдущего параграфа.

3. Стрелка движется обратно в противоположном направлении.

Принимая во внимание, что обратное движение: верхней половины стрелки определяет уменьшение актива и нижней половины стрелки — уменьшение пассива, отметим, что обратное движение стрелки характеризует все те изменения в балансе, которые вызываются хозяйственными операциями типа операций четвертой и шестой предыдущего параграфа.

4. При каждом движении стрелки верхняя и нижняя половина стрелки описывает равные дуги.

Переводя последнее замечание на счетный язык, скажем, что каждое движение стрелки устанавливает факт одновременных и равновеликих в суммовом отношении изменений в активе и пассиве баланса во всех тех случаях, когда имеют место операции отмеченные выше (т. е. операции, подобные третьей, четвертой, пятой и шестой).

5. Во всех тех случаях, когда имеет место частичное движение стрелки, величина площади верхнего и нижнего секторов остается неизменной.

Указанное движение стрелки, очевидно, будет соответствовать всем тем хозяйственным операциям, которые ока-

зывают влияние либо только на актив, либо только на пассив баланса (т. е. операции, подобные операциям первой и второй предыдущего параграфа).

Таким образом, схема, предложенная проф. Шер, наглядно поясняет сущность закона двойственности хозяйственных операций.

§ 38. Формальная и материальная зависимость счета от баланса. В целях точного и полного выявления всех тех изменений, которые вызываются хозяйственными операциями в отдельных статьях баланса, очевидно, необходима обособленная счетная регистрация изменений этих статей. Такая регистрация производится в особых таблицах, именуемых счетами.

Таблицы эти в наиболее общем своем виде сохраняют внешнюю форму баланса, т. е. делятся на две части: левую и правую. Но эти таблицы, сохраняющие форму баланса и тем самым как бы подчеркивающие свою связь с балансом, обладают в отношении отображения активных и пассивных статей баланса не менее характерными свойствами, опять таки подчеркивающими, на этот раз уже в другом виде, свою органическую связь с балансом. Точно также как и в балансе, на левой его стороне отмечаются увеличения и уменьшения активных статей, так и в счетах, на левой их стороне, указываются увеличения и уменьшения учитываемых ими отдельных активных статей баланса. Подобному, как в балансе, на правой его стороне отмечаются увеличения и уменьшения пассивных статей, так и в счетах на правой их стороне регистрируются увеличения и уменьшения учитываемых ими отдельных пассивных статей баланса. Но так как каждая из сторон счета по своему значению, т. е. по своему графическому расположению, имеет характер противоположный другой стороне, то пустующая сторона каждого счета используется для записей, по значению своему имеющих характер противоположный той записи, которая впервые произведена была в данном счете.

Поясним сказанное следующим примером. Предположим, что для учета некоторой статьи актива, например, статьи „касса“, открывается счет Кассы. Так как в данном случае речь идет об активной статье, то запись по счету Кассы, характеризующая состояние статьи „касса“ в нашем балансе, естественно, должна иметь место на левой (дебитовой) стороне счета или, иными словами, счет должен быть дебитован. Всякого рода изменения, являющиеся увеличением первоначального состояния статьи „касса“, т. е. поступления наличных денег, будут вызывать записи по счету Кассы однотипные с первой записью, т. е. счет Кассы во всех таких случаях неизменно будет дебитоваться. Теперь, далее, допустим, что некоторая сумма денег выдается из Кассы. В этом случае происходящее в статье „касса“ изменение

является по характеру своему прямопротивоположным предыдущим изменениям: ранее были увеличения кассы, теперь же — уменьшение. Следовательно, и запись последнего изменения должна последовать на противоположной стороне, т. е. на правой или кредитовой стороне счета. Применяя обычную бухгалтерскую терминологию, скажем, что в случаях уменьшения активных статей баланса, счета, учитывающие такие статьи баланса, должны быть кредитованы.

Возьмем другой пример, но на этот раз уже из области пассива баланса. Предположим, что в результате хозяйственной деятельности предприятия у последнего возникло в некоторой сумме обязательство перед третьими лицами, что, в свою очередь, вызвало появление на балансе статьи „кредиторы“. Так как статья эта является пассивной, то в открываемом для ее учета счете Кредиторов сумма обязательства подлежит проставлению, соответственно указаний баланса, на правой стороне этого счета или, иными словами, счет этот должен быть кредитован. Во всех случаях хозяйственных операций, влияющих на статью „кредиторы“ в сторону ее увеличения, счет Кредиторов будет отмечать все дальнейшие увеличения суммы этой статьи путем соответствующих записей все на той же кредитовой своей стороне. Предположим теперь, что произошло некоторое уменьшение статьи „кредиторы“ вследствие частичного погашения обязательств предприятия. Так как в данном случае произошло уменьшение пассивной статьи, т. е. явление противоположное предыдущим явлениям, то и соответствующая регистрация этого уменьшения должна быть проведена по противоположной стороне счета, т. е. по левой или дебитовой его стороне или, иными словами, счет должен быть дебитован.

Отсюда можно сделать обобщающий вывод: счета дебитуются за увеличение активных статей и за уменьшение пассивных статей баланса; счета кредитуются за увеличение пассивных статей и уменьшение активных статей.

Но так как каждая из рассмотренных ранее типичных хозяйственных операций вызвала одно из следующих четырех возможных изменений одновременных и равных в суммовом отношении:

1. уменьшение и увеличение статей актива, что сопровождалось дебитованием и кредитованием равными суммами соответствующих счетов;

2. уменьшение и увеличение статей пассива, что точно также вызвало соответствующие и в равных суммах дебитования и кредитования счетов;

3. уменьшение статей актива при одновременном уменьшении статей пассива, что отмечалось путем кредитования одних и дебитования других счетов;

4. увеличение статей актива при одновременном увеличении статей пассива, что приводило к одновременному и в равных суммах дебитованию одних и кредитованию других счетов, —

то отсюда можно формулировать известное уже нам определение сущности метода двойной записи: сумма каждого хозяйственного оборота заносится в два разных счета на две разные стороны — в дебет одного и в кредит другого счета.

Несколько иначе формулирует те же характерные особенности метода двойной записи проф. Кипарисов: „при записи операций по счетам итоги дебитования счетов должны быть равны итогам кредитования“¹⁾.

§ 39. Классификация синтетических счетных теорий экономического наравления. Ознакомившись в предыдущих параграфах с общей характеристикой синтетических счетных теорий, наиболее важным отличительным признаком которых является построение основных счетных положений, исходя из понятия о балансе, перейдем теперь к рассмотрению отдельных синтетических счетных теорий, имеющих наибольшее значение в процессе развития счетной мысли.

Следуя принятой ранее классификации материалистических счетных теорий, подразделим все балансовые теории на следующие три группы:

1. Теории одного ряда счетов,
2. Теории двух рядов счетов и
3. Теории трех рядов счетов.

1. Теории одного ряда счетов.

§ 40. Теория Крекнита. Одной из наиболее видных представительниц группы теорий одного ряда счетов является хозяйственная теория голландского автора W. Kreukniet²⁾.

По мысли W. Kreukniet'a каждое хозяйственное предприятие представляет собою самостоятельное целое, которое может иметь материальные ценности, права требования и долги. Правами требования и долгами хозяйство обладает не только по отношению к третьим лицам, но также и по отношению к основателям или владельцам этого же хозяйства.

Характерные особенности хозяйства наиболее рельефно, по мнению W. Kreukniet'a, выявляются на примере акционерного общества. Так, напр., деньги, вкладываемые акционерами в дело при основании предприятия, являются в дальнейшем уже не их собственностью, а собственностью акционерного общества. Приобретенные на эти деньги ценности точно также будут собственностью этого акционерного об-

щества, а не акционеров. Далее, акционерный капитал, дивиденды и фонды являются долгом акционерного общества владельцам акций. С другой стороны, если акционерный капитал оплачен лишь частично, то в некоторой части акций у акционерного общества возникает право требования к акционерам. „Отсюда ясно вытекает“, указывает W. Kreukniet, „что акционерное общество соответствует требованиям, предъявляемым к понятию „хозяйство“¹⁾.

Из этих рассуждений Крекнит'a, с такой четкостью определяющих понятие „хозяйство“, устанавливаем, что статья „капитал“, числящаяся на балансе хозяйства, будет представлять собою выражение долга хозяйства собственнику. Таким образом, правая сторона баланса или пассив будет отображать однородную массу, представляющую лишь долги данного хозяйства. В противоположность этому, на левой стороне баланса или в активе будут представлены все материальные ценности, права пользования и права требования данного хозяйства.

В результате хозяйственной деятельности в отдельных частях актива и пассива происходят те или иные изменения. В целях отражения таких изменений каждой отдельной части актива и пассива открываются специальные таблицы или счета.

Несмотря на все разнообразие хозяйственных операций, последние воздействуют на актив и пассив таким образом, что актив и пассив могут быть лишь в тройком отношении к хозяйству, потому что по отношению к хозяйству они могут только возникать, состоять и исчезать.

Из указанных трех возможных отношений актива и пассива к хозяйству подлежат регистрации, в сущности, лишь два из указанных отношений, именно—возникновение и исчезновение. Третье из этих отношений—состояние—не нуждается в какой-либо регистрации ввиду того, что ценность или же долг, возникновение которых уже отмечено, но исчезновение которых еще не отмечено, несомненно, еще состоят. На основании изложенного можно утверждать, что только возникновение и исчезновение ценностей и долгов подлежат регистрации в указанных таблицах или счетах. Отсюда вытекает и необходимость подразделения каждого счета на две части: одна из этих частей или сторон служит для регистрации возникновений, а другая—исчезновений той или иной части актива или пассива. Нетрудно установить, что эти две части или стороны каждого счета по характеру своему являются настолько противоположными друг другу, насколько противоположными в отношении друг друга оказываются „возникновение“ и „исчезновение“.

¹⁾ Н. А. Кипарисов: „Основы счетоведения“, стр. 77.

²⁾ W. Kreukniet. Zur Theorie der doppelten Buchführung. 1896.

¹⁾ Idem, стр. 8.

По мнению Крекнит'а, представляется совершенно безразличным, какая из обеих сторон счета будет предназначена для регистрации возникновения или исчезновения; поэтому, наблюдающееся в счетоводстве постоянство записи возникновения, напр., актива на левую сторону счета объясняется лишь твердо установленным обычаем. Совершенно очевидно отсюда, что исчезновение актива, являясь фактом прямо противоположным возникновению актива, должно отмечаться на правой странице счета.

„Так как возникновение актива находится в обратном отношении к возникновению пассива“, указывает Крекнит, „то возникновение пассива должно записываться на правую сторону счета, а исчезновение—на левую“¹⁾.

Таким образом, согласно Крекнит'а, двойное счетоводство имеет свою целью планомерное отображение возникновений и исчезновений, имеющих место в отношении отдельных частей актива и пассива. Указанная теория, по твердому убеждению ее автора, не колеблется от того, существует ли какое-либо имущество или же долги у данного хозяйства или не существуют, и так как статья „капитал“ является органической составной частью пассива, т. е. одним из видов долгов, то, следовательно, теория оказывается жизненной даже тогда, когда чистого капитала у хозяйства не существует. В том случае, если на балансе хозяйства выявляется дефицит, то этот последний надлежит, по мнению Крекнит'а, вводить в состав актива независимо от того, имеется ли какое-либо имущество у владельца вне пределов данного хозяйства или же такого имущества совершенно не существует. В первом случае дефицит следует поместить в активе потому, что дефицит здесь является правом требования хозяйства по отношению к своему владельцу, во втором же случае помещением дефицита в активе достигается возможность указания на то, что права требований кредиторов по отношению к данному хозяйству подлежат преуменьшению на всю сумму дефицита.

Остановимся также на тех рассуждениях, при помощи которых Крекнит пытается объяснить природу прибылей и убытков. По этому поводу он говорит следующее: „так как счета должны во всякое время отражать величины всех активов и всех пассивов, то прибыли и убытки также должны записываться немедленно вслед за их возникновением. Прибыль является долгом хозяйства по отношению к тому, кто принимает на себя риск, т. е. по отношению к тому, кто имеет право на прибыль, кто принимает на себя убытки. Если имеется чистый капитал, то этим лицом будет владелец предприятия, принявший на себя риск. Если же иму-

щество оказывается менее долгов, то такими лицами будут кредиторы (трети лица) хозяйства“¹⁾.

Подводя итоги изложенным соображениям Крекнит'а, отметим, что характерными особенностями его хозяйственной теории являются: во-первых, то положение, что хозяйство следует считать как бы самостоятельным организмом, обладающим материальными ценностями, правами требований и долгами; во-вторых, учение о капитале, как органической части пассива, т. е. как об одном из видов долгов хозяйства; в-третьих, указание, что счета предназначаются для регистрации лишь возникновений и исчезновений отдельных частей актива и пассива хозяйства; в-четвертых, установление однозначности возникновения актива и исчезновения пассива и, наоборот, равнозначности в качественном отношении исчезновения актива и возникновения пассива, благодаря чему, в-пятых, открывается возможность использования в целях отображения случаев возникновения и исчезновения актива и пассива лишь одного ряда счетов. Отмеченные характерные особенности хозяйственной теории Крекнит'а дают основание отнести ее к разряду синтетических (балансовых) теорий одного ряда счетов.

§ 41. Теория М. Берлинера.²⁾ Счетная теория, предложенная немецким ученым М. Берлинером, точно также носит название хозяйственной теории, но в основе ее лежат положения, значительно расходящиеся с теми, которые устанавливались, напр., Крекнит'ом. Берлинер указывает, что между трактуемым бухгалтерией имуществом и его собственником существуют правовые отношения. Но эти отношения, по мнению Берлинера, не всегда возникали сами собою или без необходимости совершения какого-либо ответного действия (*Gegenleistung*). Такие ответные действия (или возмещения) могли совершаться немедленно или же через некоторый промежуток времени. В последнем случае возникают и существуют, вплоть до момента учреждения ответного действия, так называемые, кредитные отношения. Кредитные отношения, в свою очередь, являются основой возникновения, с одной стороны, прав требования, а с другой—долгов. Долги теснейшим образом связаны с имущественной массой хозяйства, воздействуя на последнюю в направлении частичного или же полного поглощения стоимости имущества. Следовательно, можно сказать, что долги точно также являются имуществом, но имуществом своеобразным, потому, что они, будучи приведены в соотношение с имуществом

¹⁾ Idem, стр. 10.

²⁾ Manfred Berliner. Buchhaltungs- und Bilanzlehre, Hannover, 1924 г., том II; Ludwig Kohlmann. Die Theorien unserer Doppelbuchhaltung. (Zeitschr. für Buchhalt. 1904 г. №№ 2—8).

действительным, положительным, уничтожают последнее частично или же полностью. Таким образом, долги следует считать имуществом отрицательным. Отсюда вытекает понятие об имуществе в широком значении этого слова, в состав которого входит не только действительное, положительное имущество, но также и долги, представляющие собою имущество отрицательное.

На основании изложенного можно сказать, что имущество хозяйства можно подразделить на два вида: во-первых, на имущество положительное или актив, к которому относятся материальные ценности, права требования, права пользования, а также „приобретенные услугами нематериальные ценности или накопленные результаты услуг (Leistungserfolge)“, и во-вторых, имущество отрицательное или пассив, к которому, в первую очередь, необходимо отнести долги или обязательства хозяйства, а затем также и, так называемый, чистый капитал.

Тезис об отнесении чистого капитала к числу пассивных статей является одним из главнейших положений теории Берлинера, поэтому представляется совершенно необходимым ознакомиться также и с теми соображениями Берлинера, которые приводятся последним в доказательство правильности этого тезиса. Баланс, по мнению Берлинера, должен не только отображать общее состояние и состав положительного имущества, но и разрешать весьма важные вопросы о том, как и между кем это положительное имущество должно быть распределено в случае ликвидации хозяйства. Отсюда, следовательно, вытекает необходимость разделения баланса на две части, одна из которых, называемая активом, отображает наличное положительное имущество, а другая, именуемая пассивом, дает представление о способах распределения этого имущества. „Таким образом“, говорит Берлинер¹⁾, „содержит:

Актив – имущество
Пассив – план распределения*.

Поясним сказанное на примере. Предположим, что баланс какого-либо хозяйства имеет следующий вид:

Актив	Баланс	Пассив
Касса	1.200	Капитал 47.000?
Текущие счета	2.400	Векселя к платежу 12.000
Товары	60.000	Кредиторы 17.600
Дебиторы	3.000	
	<u>66.600</u>	<u>66.600</u>

¹⁾ Berliner, стр. 63.

В случае ликвидации данного хозяйства и реализации показанного в активе баланса наличного имущества по nominalной его оценке, т. е. в сумме Р. 66.600,— пассив того же баланса покажет, что вырученная сумма (Р. 66.600) должна быть распределена следующим образом: во-первых, Р. 12.000 подлежат выдаче держателям векселей данного хозяйства, во-вторых, Р. 17.600.— необходимо выделить для удовлетворения претензий кредиторов и, наконец, в-третьих, оставшаяся сумма должна быть передана владельцу ликвидированного хозяйства.

Из отмеченного указания Берлинера о том, что активная сторона баланса отображает состояние и состав действительного имущества, а пассивная сторона – план распределения этого имущества, следует, во-первых, что пассив всегда должен быть равен активу, так как распределить можно лишь то имущество, которое действительно имеется у данного хозяйства, и во-вторых, что каждая активная статья баланса является статьей имущественной в то время, как каждая пассивная статья оказывается статьей распределения. Следовательно, между этими двумя видами статей баланса существует настолько сильное различие, что никогда активная статья не может быть превращена в пассивную и, наоборот, пассивная статья не может быть преобразована в статью актива.

Устанавливая такое различие между активом и пассивом, следует при этом отметить, что пассив включает не только долги, но также и чистый капитал хозяйства. Таким образом, можно сказать, что обе статьи пассива, т. е. и долги и чистый капитал, обладают в счетном отношении одинаковыми качествами, так как они обе представляют, как имущество должно быть распределено при его ликвидации. Следовательно, отсюда можно заключить, что чистый капитал является такою же статью пассива, как и долги.

Отнесение чистого капитала к числу статей пассива вытекает также и из обособления имущества данного хозяйства от частного или общего имущества владельца хозяйства¹⁾.

Указанное обособление имущества хозяйства в особенности рельефно проявляется в таких хозяйствах, как, например, акционерное общество, имущество которых представляет собою массу резко отделенную от частного имущества владельцев общества или акционеров. Точно также обособление имущества хотя и не в столь ярко выраженной форме, как в акционерных обществах, существует несомненно и в хозяйствах, принадлежащих единоличному владельцу.

Считаясь с тем, что владелец данного хозяйства, независимо от того, будет ли он единоличным собственником или же участником товарищества или акционерного обще-

¹⁾ Berliner, стр. 64–65.

ства, должен, как рачительный хозяйственник, вести учет как всего своего имущества в целом, так и части своего имущества, выделенного в данное хозяйство, приедем к заключению, что эти две имущественные массы должны с счетной точки зрения находиться в каких-то взаимоотношениях друг с другом. Соотношение указанных имущественных масс может быть наглядно представлено следующей схемой:



Фиг. 6.

Из приведенной схемы нетрудно установить, как должно быть отражено соотношение обеих имущественных масс—хозяйства A и владельца хозяйства A—в счетных книгах. Когда владелец хозяйства выделяет, напр., некоторую денежную сумму из общей своей имущественной массы и вкладывает эту сумму в данное хозяйство, то эта сумма будет неоднокаково записана в частных книгах владельца и в книгах данного хозяйства. В первом случае указанная сумма, несомненно, будет записана как выдача, а во втором—как получение, т. е. одна и та же сумма даст повод к записям взаимопротивоположного характера. Приведенный пример с достаточной ясностью показывает, что с счетной точки зрения взаимные отношения обеих имущественных масс мыслятся как противопоставление их друг к другу. Следовательно, часть общего имущества владельца хозяйства A, обособленная в этом хозяйстве A и представленная в виде заштрихованной части схемы (z), должна быть отображена на общем балансе владельца в качестве актива, а на балансе хозяйства A—в качестве пассива:

Баланс хозяйства A		Общий баланс владельца	
Актив	Пассив	Актив	Пассив
Активы . . . s,		Капитал владельца хозяйства A . . . z →	Средства, вложенные в хозяйство A . . . z
		Прочие пассивы p	Чистый капитал п Пассивы . . . p
s			
		s	
			s

Таким образом, указанное счетное отношение имущества хозяйства A к общему имуществу владельца хозяйства A, т. е. чистый капитал хозяйства A, бухгалтерски можно трактовать как своего рода долговое отношение.

Берлинер отмечает, что в хозяйственной жизни наблюдается ряд таких положений, которые заставляют в еще большей степени подчеркивать аналогию, существующую между „чистым капиталом“ и долгами; так, напр., владелец хозяйства—участник товарищества (равно как и акционер) имеет определенное право требования к хозяйству на выдачу части распределяемой прибыли; точно также и в случае ликвидации товарищества или же акционерного общества он имеет право на получение известной части имущества ликвидируемого хозяйства. „Если мы усматриваем в этих случаях“, говорит Берлинер, „возникновение действительных долгов, то будет естественным допустить a priori существование своего рода скрытого долгового отношения или, по меньшей мере, бухгалтерски трактовать отношение имущества хозяйства к частному имуществу его владельца подобно долговому отношению (мы не говорим как“¹⁾“).

Таким образом, чистый капитал, как и долги, несомненно является статьей пассива. Переходя к анализу статей пассива, Берлинер указывает прежде всего, что бухгалтерия является не только описательным, но также и математическим способом представления состояния хозяйства, и что отсюда, следовательно, узаконяется применение правил математики к бухгалтерскому счету. Берлинер вновь напоминает, что долги следует понимать, как отрицательные счетные статьи, так как они уничтожают целиком или частично статьи, характеризующие действительное, положительное имущество. И так как ранее была установлена некоторая аналогия между долгами и чистым капиталом, то, естественно, направляется вопрос о возможности включить также и чистый капитал в разряд отрицательных счетных статей. В утвердительном случае, указывает Берлинер, мы тем самым приобрели бы то преимущество, что в счетоведении весь пассив мог бы с точки зрения его математического значения трактоваться как нечто вполне однородное, что, в свою очередь, привело бы к установлению однородного правила для бухгалтерских записей.

Предпосылкой для ответа на вопрос о возможности включения „чистого капитала“ в разряд отрицательных счетных статей является ранее приведенное указание о том, что и долги и чистый капитал в счетном отношении аналогичны, поскольку они преследуют одну и ту же цель—дать план

¹⁾ Berliner, стр. 65.

распределения имущественной массы хозяйства при его ликвидации. Если допустить, что ликвидация хозяйства совершилась, причем вся решительно имущественная масса уже распределена, то в результате не должно оставаться ни долгов, тяготевших на данном хозяйстве до его ликвидации, ни чистого капитала. Отсюда можно прийти к заключению, что и долги, и чистый капитал существуют лишь тогда, когда они имеют определенное отношение к некоторой имущественной массе, подлежащей распределению.

Допустим, что данное хозяйство выделило некоторую часть своей имущественной массы для погашения своих долгов. В результате погашения долгов, баланс хозяйства отобразит в равных суммовых выражениях, с одной стороны, оставшееся действительное или положительное имущество, а с другой чистый капитал. Следовательно, можно сказать, что статья „чистый капитал“ является показателем того, что в данном случае представленное на балансе положительное имущество не обременено какими-либо долгами хозяйства третьим лицам; таким образом, „чистый капитал“ является не какой либо особой формой имущества, а исключительно лишь качественным (qualitative) обозначением имущества, свободного от долгов. „Мы видим“, говорит Берлинер, „что оба понятия существуют и исчезают одновременно друг с другом, противостоящие числовые величины взаимно уничтожаются“¹⁾.

Отсюда, естественно, вытекает, что если величине, представляющей на балансе действительное имущество, придается положительное значение, то величине, характеризующей чистый капитал, т. е. той счетной статье, которая, приходя в соотношение с положительными счетными статьями, уничтожает последние частично или же полностью, безусловно необходимо придать отрицательное значение.

Таким образом развиваются Берлинером рассуждения, приводящие его к заключению, что чистый капитал является одной из статей пассива и, подобно всем этим статьям, будет отрицательной величиной.

Установив, таким образом, однородное значение всех статей пассива в математическом отношении, Берлинер переходит к следующему объяснению метода двойной записи. Баланс хозяйства состоит из двух частей: актива и пассива. Актив и пассив, в свою очередь, распадаются на ряд более мелких статей, для учета которых соответственно открываются активные и пассивные счета, назначением которых является учет, во-первых, балансового состояния отдельных пассивных и активных статей, и, во-вторых, изменений в этих же статьях под влиянием хозяйственной деятельности.

Указанные изменения могут быть лишь двоякого рода—увеличения и уменьшения, вызываемые приходом и расходом ценностей. Принимая во внимание прежде всего строение самого баланса, на левой стороне которого, как нами уже установлено, фигурируют положительные счетные статьи, а на правой—статьи отрицательные, а затем органическую связь счетов с балансом, выражающуюся в том, что каждая из сторон счета вполне совпадает по своему значению с соответствующей же стороной баланса, отметим следующие четыре возможные разновидности записей по счетам¹⁾:

- а) увеличение состояния актива: записывается налево, в дебет
- б) уменьшение : записывается направо, в кредит
- в) увеличение пассива: направо, в кредит
- г) уменьшение : налево, в дебет

Нами ранее указывалось, что актив представляет собою действительное или положительное имущество, а пассив—имущество отрицательное, и так как бухгалтерия, по мнению Берлинера, является между прочим и математическим способом представления, то приведенные выше четыре возможные записи в активных и пассивных счетах могут быть выражены математически следующим образом:

- а) состояние и увеличение активных статей представляют собою положительную счетную запись; состояние и увеличение пассивных статей представляют собою отрицательную счетную запись;
- б) при уменьшении активной статьи возникает отрицательная запись; при уменьшении пассивной статьи возникает положительная запись;
- в) левая или дебитовая сторона каждого счета принимает положительные записи; правая или кредитовая сторона каждого счета принимает отрицательные записи.

Математическая характеристика счетных записей, возникающих при увеличениях и уменьшениях активных и пассивных статей баланса, дает возможность схематически представить приведенные выше четыре разновидности счетных записей следующим образом:

- + (+ имущество) = + (т. е. увеличение положительного имущества записывается в дебет).
- (+ имущество) = - (т. е. уменьшение положительного имущества записывается в кредит).
- + (- имущество) = - (т. е. увеличение отрицательного имущества записывается в кредит).
- (- имущество) = + (т. е. уменьшение отрицательного имущества записывается в дебет).

Изучая приведенную схему математической трактовки счетных записей, нетрудно установить, что четыре возмож-

¹⁾ Berliner, стр. 71.

¹⁾ Berliner, стр. 204—205.

ных случая имущественных изменений—увеличение и уменьшение положительного и отрицательного имущества—вызывают лишь два вида записей по счетам: или на левую (дебитовую) сторону счета, которую Берлинер называет „+ страница“ (в первом и четвертом случаях нашей схемы), или же на правую (кредитовую) их сторону, т. е. „— страницу“ (во втором и третьем случаях схемы). Эти выводы Берлинер запечатлевает в следующей схеме¹⁾:

+ страница (Дебет)	Счет.	(Кредит) страница —
Увеличение положительного имущества.	Увеличение отрицательного имущества.	
Уменьшение отрицательного имущества.	Уменьшение положительного имущества.	
Например:		
Увеличение прав требования.	Уменьшение прав требования.	
Уменьшение долгов.	Увеличение долгов.	
В своем развернутом виде эта схема примет несколько иную форму ²⁾ :		
Дебет	Активные счета	Кредит
+ (+ имущество)		- (- имущество)
Состояние и увеличение положительного имущества.	Уменьшение положительного имущества.	
Дебет	Пассивные счета	Кредит
- (- имущество)		+ (+ имущество)
Уменьшение отрицательного имущества.	Состояние и увеличение отрицательного имущества.	

Установив, что изменения в состоянии актива и пассива вызывают лишь двойного рода записи (или на „+ страницу“ или на „— страницу“), Берлинер указывает, что все эти изменения вызываются хозяйственными оборотами. Хозяйственные обороты распадаются на две группы: 1) обороты внешние, возникающие из взаимоотношений с третьими лицами, как, напр., покупка и продажа товара, выдача и оплата векселей и т. п., и 2) обороты внутренние, к которым относятся все прочие обороты, как, напр., переброска товаров со склада на склад данного предприятия, переработка материалов, новые вложения капитала в предприятие его владельцем и т. д.

Анализ внешних хозяйственных оборотов заставляет Берлинера прийти к заключению, что все такие обороты состоят

из обмена каждый раз двух каких-либо частей имущества, стоимость которых выражается в одинаковых денежных суммах. Все внешние хозяйственные обороты подразделяются на следующие три группы¹⁾:

- 1) обмен реальных ценностей; сюда относятся, напр., следующие обороты: продажа за наличные, продажа в кредит, погашение долгов и т. п.;
- 2) получение прав пользования или получение услуг против выдачи денег или других имущественных объектов;
- 3) выдача прав пользования или оказание услуг против получения денег или других имущественных объектов.

Каждый внутренний хозяйственный оборот, по мнению Берлинера, точно также является меной, напр., если „какой-либо товар перерабатывается или обрабатывается, или пересортируется и т. п., то уменьшается количество первоначального сорта взамен увеличения по количеству нового сорта или же образовавшегося продукта, причем во вновь возникшую имущественную ценность могут перейти также и трудовые услуги“. Сюда же, к внутренним хозяйственным оборотам, относятся всякого рода перечисления со счета на счет чисто бухгалтерского характера.

Таким образом, в основе всех без исключения хозяйственных оборотов лежит акт мены, предполагающий одновременное и равное в суммовом отношении увеличение одной и уменьшение другой части имущества хозяйства. Следовательно, каждый хозяйственный оборот является двойственным по самой своей природе. И так как каждый хозяйственный оборот влечет за собою двойное изменение, то, следовательно, счетная запись каждого оборота затрагивает всегда два счета таким образом, что в то время, как один из этих счетов дебитуется, другой из этих счетов кредитуется, причем первая из этих записей носит положительный характер, а вторая—отрицательный.

Чрезвычайно интересными представляются рассуждения Берлинера по вопросу о понимании природы прибылей и убытков. Счет Прибылей и убытков является счетом вспомогательным к счету Капитала; на этом счете отмечаются все изменения в чистом капитале, выявляющиеся в результате хозяйственной деятельности в течение отчетного периода времени и подлежащие отнесению на счет Капитала в суммарном виде лишь в конце этого периода. В результате хозяйственной деятельности могут выявляться и прибыли и убытки. Прибыли, как известно, увеличивают чистый капитал, но последний является отрицательной счетной статьей, следовательно, прибыли точно также следует считать отрицательной счетной статьей. Отсюда вытекает пра-

¹⁾ Berliner, стр. 205.

²⁾ L. Kohlmann. Die Theorien unserer Doppelbuchhaltung. (Zeitschr. für Buchhalt. 1904 № 3).

¹⁾ Berliner, стр. 215—221.

вило, что за прибыли следует кредитовать счет Капитала или временно заменяющий его счет Прибылей и убытков. Убытки, наоборот, уменьшают чистый капитал и поэтому, соответственно правилу, требующему, чтобы уменьшение отрицательных счетных статей записывалось в дебет счета, мы запишем убытки в дебет счета Прибылей и убытков.

В основании правил дебитования и кредитования счета Прибылей и убытков может лежать и другой строй рассуждений. Можно рассматривать приобретаемые права пользования или же получаемые услуги как части активного имущества, стоимость которых измеряется суммой соответствующих затрат, произведенных хозяйством. Стоимость таких прав пользования или полученных услуг нельзя распределить между теми или иными отдельными частями имущества, так как они относятся ко всему данному хозяйству в целом; поэтому приходится открывать для учета таких прав пользования и полученных услуг особые счета, принимающие соответствующие наименования. Счет Жалованья, скажем, открывается для учета услуг, оказываемых данному хозяйству его, напр., конторскими служащими; счет Аренды открывается для учета права пользования соответствующими конторскими и складскими помещениями; счет Процентов предназначается для учета вознаграждения, уплачиваемого хозяйством третьим лицам за полученное от последних право пользования определенными денежными суммами, или, иными словами, этот счет открывается для учета стоимости прав пользования денежными суммами, предоставляемыми третьими лицами; счет Налогов имеет своим назначением учет услуг, оказываемых государством данному хозяйству в области общественной безопасности, облегчения торговли, обращения ценностей и т. п. Все эти счета прав пользования и получаемых услуг дебитуются за приход прав или услуг и кредитуются за расход их, т. е. здесь наблюдается тот же порядок записей, что и по обычным активным счетам, как, напр., по счетам Материалов, Товаров, и т. п., которые дебитуются за приобретаемые материальные ценности и кредитуются за ценности, проданные или потребленные непосредственно данным хозяйством¹⁾.

В конце отчетного периода производится инвентаризация всех прав пользования и полученных услуг и то, что из них не окажется в наличии, т. е. переходящим на следующий отчетный период, или, иными словами, все то, что окажется израсходованным в течение отчетного периода, именно то и будет подлежать списанию на убыток.

В свою очередь, хозяйство может оказывать те или иные услуги третьим лицам. Оказываемые услуги точно также

подлежат оценке, причем стоимость таких услуг определяется доходами, полученными хозяйством в результате его деятельности подобного рода. В конце отчетного периода все такие доходы, за вычетом противостоящих им специальных расходов хозяйства, подлежат отнесению в кредит счета Прибылей и убытков. Необходимость кредитования именно счета Прибылей и убытков за подобного рода доходы хозяйства вызывается, по мнению Берлинера, тем, что все оказываемые услуги, формально исходящие от данного хозяйства, являются в сущности результатами определенных усилий владельца этого хозяйства, вследствие чего и результаты всех таких услуг подлежат отнесению именно на личный счет владельца (счет Капитала или вспомогательный к последнему счет Прибылей и убытков). „Последнее ображение“, говорит Берлинер, — „кажется нам имеющим особое значение при обсуждении деятельности купца с этической точки зрения; его „прибыль“ не является результатом случая или же аморального и незаконного обогащения во вред другим, нет: прибыль есть оплата хозяйственной работы“¹⁾.

Заканчивая на этом изложение основных положений хозяйственной теории Берлинера, отметим, что в основе этой теории лежит понятие о хозяйстве, обособленном от своего владельца. Имущественное состояние хозяйства отображается его балансом, состоящим из двух частей или сторон — актива и пассива. Актив представляет собою совокупность положительных, а пассив — отрицательных счетных статей. Счета, органически связанные с балансом, в свою очередь, разделяются на две стороны: 1) левую — дебитовую, для записи увеличения положительных статей и равнозначного в математическом отношении уменьшения отрицательных статей, и 2) правую, кредитовую — для записи уменьшения положительных статей и равнозначного в математическом отношении увеличения отрицательных статей. Следовательно, здесь мы имеем дело в сущности с единственным рядом счетов, одинаково отображающих на дебитовой своей стороне счетные статьи со знаком (+), а на кредитовой — со знаком (-), т. е. мы можем сказать, что хозяйственная теория Берлинера должна быть отнесена к разряду балансовых или синтетических теорий одного ряда счетов экономического направления.

§ 42. Теория А. М. Галагана²⁾. Проф. Галаган указывает, что счетоведение имеет свой определенный объект исследования. Таким объектом исследования счетоведения является единичное хозяйство и работа этого хозяйства³⁾. Единичное

¹⁾ Berliner, стр. 234.

²⁾ А. М. Галаган: „Учебник счетоведения“, ч. I. Общее счетоведение“. 1916 г.; проф. А. М. Галаган: „Основы общего счетоведения“. М. 1928 г.

³⁾ Основы, стр. 38.

хозяйство мыслится проф. Галаганом, подобно прочим представителям материалистических теорий одного ряда счетов, как организация, хозяйственная деятельность которой направляется его владельцем в своих личных интересах. Единичное хозяйство не может отождествляться с личностью его владельца, поэтому и в счетном отношении должно проводиться достаточно четкое разграничение между этими двумя факторами хозяйственной деятельности. Вместе с тем, между хозяйством и его владельцем существуют определенные постоянные взаимоотношения, учет которых представляет одну из главнейших задач счетоводства.

Хозяйство, выполняя в своей деятельности волю своего владельца, должно обладать в целях осуществления этой деятельности определенным имуществом. Состояние этого имущества, а равно все изменения, которые происходят в этом имуществе, показываются в особой таблице, именуемой балансом¹⁾. Баланс хозяйства распадается на две части—актив и пассив: „актив хозяйства представляет собою совокупность вещных и личных прав этого хозяйства. Пассив хозяйства представляет собою совокупность обязательств хозяйства перед отдельными лицами юридическими и физическими“²⁾. Пассив баланса охватывает все обязательства хозяйства как перед третьими лицами, так и перед его владельцем. Последний вид обязательств всегда равен разности между итогом всего актива и итогом обязательств хозяйства перед третьими лицами. Разность эта носит название счетного капитала или же чистого капитала и является выражением общей суммы ценностей, вложенных в данное хозяйство его владельцем и за которые хозяйство несет определенные обязательства перед своим владельцем. Таким образом, как долги хозяйства, так и счетный капитал в равной степени являются обязательствами хозяйства. Но между этими двумя видами обязательств существует определенное отличие, коренящееся в различной юридической природе этих обязательств. Характерная особенность обязательств хозяйства перед третьими лицами, по мнению проф. Галагана, состоит в том, что эти обязательства „всегда выражаются в точно определенной денежной сумме; результаты деятельности хозяйства ни в какой мере не могут отражаться на размере денежной суммы, в которой выражаются обязательства хозяйства перед посторонними ему третьими лицами“³⁾. В противоположность этому „обязательства хозяйства перед собственником характеризуются тем, что денежная сумма этих обязательств не является строго опре-

деленной, т. е. денежная сумма обязательств хозяйства перед собственником этого хозяйства зависит от успехов работы данного хозяйства“.

Отмеченные особенности юридической природы счетного капитала позволяют разрешить и вопрос о прибылях и убытках хозяйства. Выявляющиеся в результате хозяйственной деятельности предприятия прибыли и убытки принадлежат не хозяйству, а его владельцу, и поэтому соответственно изменяют сумму обязательства хозяйства перед владельцем или, иными словами, счетный капитал. Прибыли увеличивают размеры счетного капитала и, следовательно, оказываются дополнительным обязательством хозяйства перед своим владельцем, а убытки уменьшают сумму счетного капитала и поэтому равнозначны уменьшению указанных обязательств хозяйства.

Все эти виды обязательств хозяйства возникают параллельно с получением каких-либо средств от третьих лиц или же владельца хозяйства; следовательно, все эти обязательства или, другими словами, пассив хозяйства можно рассматривать как источники получения хозяйством всех находящихся в его распоряжении ценностей¹⁾.

Таким образом, с формальной точки зрения актив и пассив являются отличными друг от друга счетными категориями. Рассматривая же эти счетные категории по существу, „т. е. с точки зрения той внутренней сущности, которая является для них характерной... нельзя не прийти к выводу“, говорит проф. Галаган, „что актив и пассив представляют собою по существу нечто единое, рассматриваемое с различных точек зрения“²⁾.

Единая сущность актива и пассива позволяет установить единое правило для записи всех тех изменений, которые

¹⁾ Основы, стр. 81—82.

²⁾ Идем, стр. 83—86. Свою мысль проф. Галаган иллюстрирует следующим весьма наглядным примером: „Рассматривая, напр., конус, как определенное геометрическое тело, в его горизонтальной и вертикальной проекциях, мы получим в первом случае, проектируя этот конус на горизонтальную плоскость, впечатление правильного круга; рассматривая тот же конус в его проекции на вертикальную плоскость, мы получим впечатление равнобедренного треугольника. Совершенно ясно, что правильный круг и равнобедренный треугольник ничего общего по своему внешнему виду между собой не имеют и не менее ясно, что этот круг и этот треугольник представляют собою изображения одного и того же тела в его проекциях на отдельные плоскости. Таким образом, отсюда следует, что неодинаковость, а в отдельных случаях и весьма существенные различия между отдельными изображениями одного и того же объекта, не могут служить основанием к тому, чтобы считать полученные изображения изображениями разных объектов. Актив и пассив представляют собою различные изображения имущественного положения хозяйства, как основного объекта исследования при составлении инвентаря, как правильный круг и равнобедренный треугольник представляют собою различные изображения одного и того же объекта, т. е. геометрически правильного конуса“.

¹⁾ Учебник счетоведения, стр. 37.

²⁾ Основы, стр. 83.

³⁾ Идем, стр. 95.

в течение отчетного периода происходят в составных частях актива и пассива. Это правило вытекает из анализа хозяйственных операций с точки зрения влияния их на счета, открытые для учета отдельных статей актива и пассива. В результате такого анализа проф. Галаган отмечает следующие типичные случаи счетной регистрации¹⁾:

1) в счетах, открываемых для записи операций с материальными ценностями, операции по увеличению количества и стоимости этих ценностей записываются на дебет, операции по уменьшению количества и стоимости материальных ценностей отмечаются на кредите;

2) в счетах, открываемых для записи расчетов с дебиторами, операции, увеличивающие права хозяйства к его дебиторам, записываются на дебет; операции, уменьшающие права хозяйства к его дебиторам, отмечаются на кредите;

3) в счетах, открываемых для записи расчетов хозяйства с его кредиторами, операции, увеличивающие эти обязательства, записываются на кредит; операции, уменьшающие обязательства хозяйства перед его кредиторами, отмечаются на дебете.

Отображаемые указанным способом в счетах изменения в составных частях актива и пассива вызываются, как известно, хозяйственными операциями. Основным же свойством каждой хозяйственной операции является, по мнению проф. Галагана, ее способность оказывать одновременно двойное влияние — положительное и отрицательное — на составные части актива и пассива.

Положительное влияние хозяйственной операции может выражаться либо в увеличении или количества и стоимости материальных ценностей, принадлежащих данному хозяйству, или же прав хозяйства к его дебиторам, либо в уменьшении обязательств хозяйства как перед третьими лицами, так и перед владельцем хозяйства.

Отрицательное влияние хозяйственной операции выражается либо в уменьшении или количества и стоимости материальных ценностей хозяйства, или прав хозяйства к его дебиторам, либо в увеличении обязательств хозяйства перед его кредиторами.

И так как каждая хозяйственная операция оказывает одновременно и положительное и отрицательное влияние на состояние хозяйства, то отсюда, естественно, вытекает заключение, что каждая хозяйственная операция является двойственной по самой своей природе²⁾.

Этот принцип двойственности, лежащий в основе хозяйственных операций, предопределяет и порядок записей этих

операций. Несомненно, что записи, существующие отражать в счетах влияние операций на составные части актива и пассива, необходимо производить таким образом, чтобы положительное и отрицательное значения этих операций были отражены в полной мере. Припоминая характерные особенности типичных случаев счетной регистрации, изложенных выше, установим, что в дебете счетов записываются: увеличение количества и стоимости материальных ценностей, принадлежащих данному хозяйству, увеличение прав хозяйства к его дебиторам и, наконец, уменьшение обязательств хозяйства перед его кредиторами, т. е. все те изменения в составных частях актива и пассива, которые вызываются положительным влиянием хозяйственных операций. „Отсюда следует“, — говорит проф. Галаган, „что положительное влияние какой-либо хозяйственной операции записывается на дебет той именно части актива или пассива хозяйства, на которую записанная операция оказала положительное влияние“.

Далее, мы знаем, что на кредит счетов записываются: уменьшение количества и стоимости материальных ценностей хозяйства, уменьшение его прав требования к своим дебиторам, а также увеличение его обязательств как перед третьими лицами, так и перед его владельцем, т. е. все те изменения в активе и пассиве, которые являются результатом отрицательного влияния хозяйственных операций. „Отсюда можно заключить“, указывает проф. Галаган, „что отрицательное влияние какой-либо хозяйственной операции отмечается на кредит счета той части актива или пассива хозяйства, на которую записанная операция оказала отрицательное влияние“¹⁾.

И так как каждая хозяйственная операция всегда оказывает как положительное, так и отрицательное влияние на отдельные части актива и пассива хозяйства, то отсюда следует, что каждая операция должна быть записана два раза: в дебет одного и в кредит другого счета. „Отсюда проф. Галаган и выводит метод двойной записи, формулируемый им следующим образом: на дебет какого-либо счета записываются операции, оказывающие положительное влияние на ту часть актива или пассива хозяйства, которая показана в заголовке счета; на кредит какого-либо счета записываются операции, оказывающие отрицательное влияние на ту часть актива или пассива хозяйства, которая показана в заголовке этого счета“²⁾.

Достоинства своей формулировки проф. Галаган усматривает в том, что она одинаково пригодна для установления порядка записей как по вещным, так и по личным счетам.

¹⁾ Основы общего счетоведения, стр. 129.

²⁾ Idem, стр. 143—150.

¹⁾ Idem, стр. 153—161.

²⁾ Idem, стр. 159.

Знакомясь с характерными особенностями счетной теории проф. Галагана, можно сравнительно легко подметить здесь наличие всех тех штрихов, которые являются свойственными ранее изложенным хозяйственным теориям. Нетрудно заметить, что в основе всех рассуждений проф. Галагана лежит понятие о хозяйстве, как самостоятельном целом, обладающим материальными ценностями, правами требования и долгами по отношению как к третьим лицам, так и к владельцу хозяйства.

Можно установить, далее, что все счета, открываемые в пределах этого хозяйства, оказываются вполне однородными счетами, назначением которых является учет отрицательных и положительных влияний каждой хозяйственной операции на имущественное состояние хозяйства. Все эти счета делятся на две части: левую или дебитовую, предназначенную для отметок на ней положительного значения хозяйственных операций, и правую или кредитовую, служащую для регистрации отрицательного значения хозяйственных операций.

Таким образом, согласно теории проф. Галагана, все без исключения счета по своей природе являются принципиально однородными счетами, левые стороны которых во всех без исключения случаях предназначаются для положительного характера записей, а правые стороны—для записей отрицательного характера. Следовательно, счетную теорию, предлагаемую проф. Галаганом, можно с полным основанием отнести к группе рассмотренных ранее хозяйственных теорий или, другими словами, к группе синтетических теорий одного ряда счетов экономического направления.

§ 43. Математическая теория¹⁾. Математическая счетная теория излагается в трудах итальянских авторов Дж. Росси (1889 г.) и А. Мазетти (1910 г.). В основу своих построений математическая теория кладет следующее уравнение, выражающее имущественное состояние хозяйства:

$$A - P - K = 0$$

В этом уравнении A представляет актив, P—пассив и K—чистый капитал хозяйства, причем A является положительной величиной, а P и K—величинами отрицательными. Основное уравнение математической теории может быть преобразовано в другое уравнение следующего вида:

$$A = P + K.$$

Это новое уравнение показывает, что имущественное состояние хозяйства формируется из положительных и отри-

¹⁾ Изложено по трудам проф. А. М. Галагана: а) «Общее счетоведение. Конспективный курс». М. 1921 г., стр. 27—28, и б) «Основы общего счетоведения». М. 1928 г., стр. 230—235.

цательных элементов, равных в своей совокупности друг другу. Под влиянием деятельности хозяйства в составе этих элементов происходят изменения положительного и отрицательного характера. Таким образом, как имущественное состояние хозяйства, так и изменения в этом состоянии складываются из положительных и отрицательных элементов.

Положительными элементами являются: состояние статей актива и увеличение этого состояния, а также уменьшение состояния статей пассива. Отрицательными элементами считаются: состояние статей пассива и увеличение этого состояния, а также уменьшение состояния статей актива. Текущая регистрация всех этих положительных и отрицательных элементов и определение экономического значения всех этих элементов, выявляющихся в результате хозяйственной деятельности конкретного предприятия, и следует, согласно математической теории, считать задачей счетоведения.

Установление экономического значения указанных элементов совершается при помощи особых таблиц, имеющих форму печатной буквы Т и называемых счетами. Таким образом, назначением этих таблиц или счетов является: 1) классификация положительных и отрицательных элементов хозяйства по их экономическому значению и 2) символическое обозначение, является ли данный регистрируемый элемент положительным или отрицательным.

Первая из указанных целей—классификация элементов хозяйства по их экономическому значению—достигается присвоением каждому счету определенного наименования, характеризующего экономическую природу соответствующей группы положительных и отрицательных элементов. Так, напр., проставляя в заголовке данного счета его наименование „Векселя к получению“, тем самым определяем, что все без исключения положительные и отрицательные элементы, экономическая природа которых характеризуется понятием „векселя к получению“, подлежат регистрации именно в данном счете. Вторая из указанных целей—символическое обозначение характера регистрируемых элементов—достигается использованием для целей регистрации своеобразной формы счета. Форма счета, как известно, сходна в наиболее общем своем выражении с печатной буквой (Т); соответственно этому, можно сказать, что символом счета является знак (Т).

Символ этот, по утверждению представителей математической теории, имеет в математике такие же права гражданства, как и символы: сложения, т. е. знак (+), вычитания, т. е. знак (-), деления (:) и т. д. Истинный смысл этих знаков заключается в том, что при их помощи природа той или иной величины определяется местом этой величины относительно того или иного математического символа; так,

напр., выражение $(a:b)$ обозначает, что „ a “ является делимым и „ b “ является делителем, тогда как выражение $(b:a)$ показывает, что делимым уже является „ b “, а делителем является величина „ a “; таким образом, действительно можно заключить, что при помощи математических символов природа того или иного элемента определяется его местом по отношению к данному символу”¹⁾.

Точно такое же значение имеет и знак счета (T), при посредстве которого облегчается быстрое определение истинного значения зарегистрированного элемента при одном лишь взгляде на данный счет: в том случае, если какой-либо элемент отмечен на левой стороне этого знака, то это будет равносильно указанию, что данный элемент имеет положительный характер, наоборот, нахождение какого-либо элемента на правой стороне этого знака будет иметь место лишь в случае отрицательного характера этого элемента. Такое истолкование значения символа счета приводит к заключению, что в математическом отношении все без исключения счета имеют одинаковое значение: на дебитовой стороне всякого счета отмечаются положительные элементы, а на стороне кредитовой — элементы отрицательные. Нетрудно установить, что такое понимание природы счета базируется на ранее приведенном уравнении:

$$A = \Pi + K$$

согласно которого на левой стороне уравнения значатся элементы положительного характера, а на левой — элементы характера отрицательного, обладающие положительным знаком лишь в силу переноса из одной части уравнения в другую и истинный характер которых в полной мере выявляется из основного уравнения:

$$A - \Pi - K = 0.$$

Если какая-либо хозяйственная операция изменяет, напр., лишь актив на определенную сумму положительных ($+a$) и отрицательных ($-a$) элементов, то в результате такой операции основное уравнение примет следующий вид:

$$\begin{aligned} 1) (A + a - a) - \Pi - K &= 0 \text{ или } 2) A + a - a = \Pi + K \text{ или} \\ 3) A + a &= \Pi + K + a \end{aligned}$$

Первое из этих уравнений показывает, что основное уравнение данной хозяйственной операцией не нарушается; второе уравнение показывает, что итог актива равен итогу пассива. Третье уравнение, во-первых, подтверждает правильность вышеприведенных указаний о том, что элементы положительного характера отмечаются на левой стороне уравнения,

¹⁾ А. М. Галаган: „Основы общего счетоведения“, стр 231.

а в связи с этим и на левой стороне соответствующих счетов, и, во-вторых, что итог сумм, значащихся на дебете счетов ($A + a$) равняется общему итогу сумм, записанных на кредите всех отдельных счетов ($\Pi + K + a$).

Если какая-либо хозяйственная операция вызывает изменения лишь в пассивных статьях (Π) на сумму положительных элементов ($+n$) и сумму отрицательных элементов ($-n$), то в результате получаются уравнения, не нарушающие выводов, сделанных выше:

$$\begin{aligned} 1) A - (\Pi + n - n) - K &= 0 \text{ или } 2) A = (\Pi - n + n) + K \text{ или} \\ 3) A + n &= (\Pi + n) + K. \end{aligned}$$

Нетрудно убедиться в том, что изменения в чистом капитале точно также должны будут подвергнуться счетной регистрации, подчиняющейся правилам, установленным для первых двух случаев хозяйственных операций.

Знакомясь с построением математической теории, нельзя согласиться с указанием проф. Галагана, что авторы ее совершенно отказываются от мысли исследовать экономическую и юридическую природу ценностей и отдельных хозяйственных операций; все правила выполнения записей по счетам рассматриваются лишь как обеспечение правильности математических уравнений, отдельные члены которых автоматически показывают порядок записей по счетам тех или иных сумм¹⁾.

Другой вывод, характеризующий математическую теорию, вытекает из установленного факта, что здесь все счета без исключения имеют принципиально однородный характер, так как все они отображают в сущности одно и то же: на левой своей стороне — элементы положительного значения, а на правой стороне элементы отрицательного значения. Все без исключения счета подчиняются в своих записях единому, общему для них всех правилу, которое требует, чтобы положительные элементы хозяйственных операций записывались в дебет счетов, затрагиваемых этими операциями, а отрицательные элементы — в кредит соответствующих счетов.

Таким образом, и ту математическую теорию, которая излагается проф. Галаганом и рекомендуется последним, как крайнее проявление позитивизма в приложении к счетным теориям можно отнести все к тому же разряду синтетических теорий одного ряда счетов. Эту общую характеристику математической теории можно еще более уточнить указанием на то, что основные положения ее настолько совпадают с некоторыми построениями изложенной выше хозяйственной теории Берлинера, что ее следует считать лишь фрагментом счетной теории Берлинера.

¹⁾ А. М. Галаган: „Основы общего счетоведения“, стр. 234.

§ 44. Критика хозяйственной теории в иностранной и русской литературе. Следует отметить, что хозяйственная теория подверглась весьма основательной критике. И так как наиболее ярким представителем этой теории является M. Berliner, то, естественно, что именно теории Берлинера пришлось испытать на себе всю тяжесть критики со стороны таких крупных авторитетов, как Hugli, Schär, Reisch и Kreibig, Schmalenbach, Kohlmann, Reininghaus и друг.

Гюгли¹⁾ указывает, что хозяйственная теория проникнута в значительной степени духом персоналистических теорий. Хозяйство, согласно этой теории, является должником перед своим владельцем за актив или же за разницу между активом и обязательствами. Хозяйство не имеет никакого чистого капитала и поэтому учит сводится в сущности к исчислению лишь актива и пассива. Включение чистого капитала в число обычных долговых статей, отнесение владельца хозяйства к числу обычных кредиторов или дебиторов противоречит, по мнению Гюгли, действительному положению вещей, так как искажает истинное представление о правах и обязанностях владельца хозяйства. Гюгли полагает, что хозяйственная теория имеет много общего с логисмографией, расходясь с последней главным образом лишь в том, что логисмография противопоставляет "Собственнику"—"Агентам и Корреспондентам", в то время, как хозяйственная теория противополагает "Собственнику"—"Хозяйству", как совокупности "Дебиторов и Кредиторов". Таким образом, основные положения хозяйственной теории, по мнению Гюгли, проникнуты фиктивными представлениями, не соответствующими истинному положению вещей.

Шер²⁾ отмечает, что хозяйственная теория является завершением персоналистических теорий. В подтверждение этого он ссылается на известное определение понятия чистого капитала, даваемое Берлинером. Напомним, что Берлинер предлагает бухгалтерски трактовать отношение имущества хозяйства к частному имуществу владельца не как, а подобно долговому отношению. Шер по поводу этого тезиса Берлинера говорит, что он не замечает в сущности никакого здесь разногласия с требованием персоналистической теории рассматривать чистый капитал как долг предприятия собственнику. По мнению проф. Шер, результат получается один и тот же; понимать ли отношение хозяйства к собственному как долговое или подобно долговому—собственник в обоих случаях оказывается кредитором, а хозяйство дебитором за чистый капитал. Следо-

вательно, в обвих случаях хозяйство персонифицируется. Возражает проф. Шер также и против квалификации чистого капитала отрицательной счетной статьей. Только благодаря этим фиктивным представлениям, по мнению проф. Шер, и удается Берлинеру придать всем счетам единое значение, т. е. построить теорию одного ряда счетов. „Поэтому здесь можно говорить не о теории, а только о наглядном пояснении, методе объяснения бухгалтерии“,—заключает проф. Шер.

Рейш и Крейбиг³⁾ находят, что, несмотря на правильность основной предпосылки хозяйственной теории, гласящей, что предметом бухгалтерии является имущество хозяйства, а не взаимоотношения каких то вымышленных лиц, теория эта все же не представляет собою учения удовлетворительного во всех отношениях. Так, напр., истолкование убытков, как поступлений имущества, и прибылей, как выдач имущества, может быть допущено лишь в части случаев записи результатов. Если рассматривать услуги третьих лиц или же владельца хозяйства в качестве имущества, то тем самым устанавливается своеобразное понимание имущества, несвойственное обычному пониманию актива и пассива, допускающее возможность отображения на балансе неподдающихся учету всякого рода услуг, личных способностей владельца хозяйства и т. д. При таком положении вещей теория эта не может быть приемлемой даже с педагогической точки зрения.

Шмаленбах⁴⁾ в своей рецензии на труд Берлинера считает, что уподобление результатов услуг материальным ценностям, правам и обязательствам является одним из недостатков рецензируемого труда.

Рейнинггаус⁵⁾, останавливаясь на тех доказательствах Берлинера о принадлежности чистого капитала к числу пассивных статей, которые основываются на положении, что баланс дает не только сведения о состоянии имущества, но и план распределения последнего в случае ликвидации хозяйства, — отмечает крайнюю сомнительность и чрезвычайную искусственность этих доказательств. Критически подходит Рейнинггаус также и к той части счетной теории Берлинера, которая, относя чистый капитал к пассиву, основывается при этом на представлении взаимоотношения между имуществом данного хозяйства и общим или частным имуществом владельца этого хозяйства как своего рода долгового отношения. Этому своего рода долговому отношению Берлинер, как известно, придает значение не юриди-

¹⁾ F. Hugli. Zwei Pfadfinder. Zeitschrift für Buchhaltung, 1898 № 1.

²⁾ Fr. Schär. Polemisches über die Buchhaltungstheorie, Zeitschr. f. Buchh., 1907 № 11; I. Fr. Schär. Buchhaltung und Bilanz, стр. 42—45 и русский перевод, стр. 50—51.

³⁾ Reisch und Kreibig. Bilanz und Steuer, 1 т. 3 изд., стр. 232—235.

⁴⁾ Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1920 г., стр. 115—118 № 373—375.

⁵⁾ P. Reininghaus. Das Wesen der doppelten Buchführung. Bern, 1913 г. стр. 8.

ческое, а лишь „счетно-математическое“. Такое своеобразное истолкование природы чистого капитала Рейнинггаус считает совершенно несостоятельным, фиктивным, извращением действительного положения вещей.

В последнее время начинает развиваться полемика также и в русской счетной литературе по основным положениям хозяйственной теории, причем за основу для критики принимаются труды проф. Галагана¹⁾.

Интересно отметить, что спор по вопросу о математическом обосновании правила счетных записей в духе хозяйственной теории имел место в русской литературе уже давно. Так, напр., А. Я. Одинцов²⁾, основываясь на положениях: 1) что все без исключения хозяйственные операции „двоеко и противоположно влияют на хозяйство: с одной стороны увеличивая имущественную массу, находящуюся в распоряжении хозяйства, с другой—уменьшая таковую на ту же сумму“ и 2) что все ценности делятся на положительные (+K) и отрицательные (-K), подвергал математическому анализу хозяйственные операции. Этот анализ привел его к заключению, что возможны лишь следующие четыре типичные случая счетных записей:

$$1. +(+K) - (+K) = K - K = 0$$

увеличение положительных ценностей и уменьшение положительных ценностей;

$$2. +(+K) + (-K) = K - K = 0$$

увеличение положительных и увеличение отрицательных ценностей;

$$3. -(-K) - (+K) = K - K = 0$$

уменьшение отрицательных ценностей и уменьшение положительных ценностей;

$$4. -(-K) + (-K) = K - K = 0$$

уменьшение отрицательных и увеличение отрицательных ценностей.

Отсюда А. Я. Одинцов приходил к выводу, что уменьшение положительной и увеличение отрицательной ценности являются „по своим экономическим следствиям“ равнозначущими, так как эти оба факта в равной степени уменьшают имущественную массу предприятия, поэтому „совершенно естественно и записывать их одинаково—на правой странице счета“. Увеличение положительной ценности и уменьшение ценности отрицательной точно также равнозначущи друг другу, так как они в одинаковой степени увеличивают имущественную массу хозяйства, „поэтому правильно и отмечать их одинаково—на левой стороне счета“. Такое понимание характера счетных записей сближает А. Я. Один-

¹⁾ См. соответствующие критические обзоры в „Счетной Мысли“ 1928 г. № 4 и „Вестник И. Г. Б. Э.“ 1928 г. №№ 4 и 5.

²⁾ К вопросу о некоторых основных положениях бухгалтерии („Коммерческое Образование“, 1909—1910 г., стр. 185).

цова с представителями хозяйственных теорий, что, в свою очередь, позволяет установить, что в основе приведенных выше четырех формул лежит уже известное нам основное уравнение, характерное для хозяйственных теорий:

$$A - P - K = 0$$

Подобно этому основному уравнению, приведенные выше четыре формулы обращаются, по выражению А. Я. Одинцова, „в 0, т. е получается баланс“.

Против изложенных рассуждений А. Я. Одинцова возражал Е. Е. Сиверс в своей статье: „Мена, как основная форма хозяйственных оборотов“¹⁾. Останавливаясь на первой формуле Одинцова, Сиверс указывал, что формула эта в сущности показывает только то, что Одинцов „Пассив вычел из Актива, а так как они равны, то в результате конечно получился нуль. Но я и тут спрошу: зачем же нам делать это вычитание и что этот нуль означает? хотя тут и получается желанный для Одинцова результат, но он нелеп по смыслу“²⁾. К таким выводам Одинцов приходит, по мнению Сиверса, вследствие „безусловно абсурдного“ подразделения ценностей на положительные и отрицательные, а это „нелепое основание приводит и к нелепым выводам“. Таким образом, и в русской литературе основные положения хозяйственной теории вызывали в свое время достаточно сурьёзную критику.

§ 45. Теория Л. Колльманна²⁾. Хозяйственной теории Берлинера—Кольманн противополагает свою счетную теорию, называемую им чисто-материалистической теорией одного ряда счетов или же чистоматериалистической хозяйственной теорией. Колльманн надеется удержаться в кругу исключительно материалистических представлений, т. е. итти по тому пути, с которого сбивается Берлинер, благодаря использованию фикций. Колльманн уже не желает уподоблять хозяйство какому то организму, который подобно живому существу или лицу принимает чьи-либо услуги или же кому-либо оказывает их. Теория эта рассматривает хозяйство, как совокупность инвентарных ценностей и инвентарных долгов, или, иными словами, как имущественную массу, состоящую из „инвентарных активов“ и „инвентарных пассивов“. Таким образом, Колльманн полагает, что его теория никогда не покидает материалистической почвы; на этой почве помогает ей уединяться то обстоятельство, что она вместо олицетворения предприятия становится на точку зрения администратора

¹⁾ Там же, стр. 430—431.

²⁾ L. Ko lmann. Die Theorien unserer Doppelbuchhaltung. Zeitschrift für Buchhaltung, 1904—1906 г. г.

хозяйства. Чисто-материалистическая теория весьма четко противопоставляет администратора хозяйства владельцу хозяйства, безразлично, будут ли права и обязанности администратора сосредоточены непосредственно у владельца хозяйства или же таким администратором будет особое лицо.

Взаимоотношения администратора и владельца определяются тем противоположением имущественной массы хозяйства и частного имущества владельца, как частного лица, которое свойственно также и хозяйственной теории Берлинера. Характер этих взаимоотношений становится понятным, если принять во внимание те счетные записи, которые возникают как в частном счетоводстве владельца, так и в счетоводстве хозяйства при выделении из частного имущества владельца средств, необходимых для функционирования хозяйства.

Так, напр., в частном счетоводстве владельца, при этом имеют место следующие записи:

Частная имущественная масса владельца			Имущественная масса хозяйства		
Дебет	Счет Кассы.	Кредит	Дебет	Счет Капитала.	Кредит
	Взнос наличными при организации хозяйства Р. 30.000.— (исчезновение кассовой наличности из моей частной имущественной массы).			Требование к администратору моего хозяйства о возмещении вложенного капитала Р. 30.000.— (возникновение требования о возмещении капитала к администратору моего хозяйства).	

Из приведенной схемы явствует, что при вложении средств в принадлежащее владельцу хозяйство, в частном счетоводстве владельца регистрируется, во-первых, исчезновение кассовой наличности у владельца хозяйства, как собственника частной имущественной массы, в сумме Р. 30.000.— и, во-вторых, возникновение в той же сумме положительного математического отношения между владельцем хозяйства, как собственником частной имущественной массы, и администратором того же хозяйства. Это положительное математическое отношение хотя по своей форме и походит на юридическое право требования, но фактически таковым не является.

Записи в счетоводстве хозяйства будут иметь противоположный характер:

Имущественная масса хозяйства			Частная имущественная масса владельца		
Дебет	Счет Кассы.	Кредит	Дебет	Счет Капитала.	Кредит
	Взнос наличными Р. 30.000.— (имущество администратора).			Капитал Р. 30.000.— (долг администратора хозяйства владельцу хозяйства).	

Приведенная схема, по мнению Кольманна, поясняет, что при вложении владельцем в данное хозяйство Р. 30.000.— возникает, во-первых, соответствующее имущество у администратора этого хозяйства, и, во-вторых, отрицательное математическое отношение между администратором и владельцем хозяйства, как собственником частной имущественной массы. Это отрицательное математическое отношение лишь по форме напоминает юридическое обязательство, но фактически таковым не является.

Таким образом, если имущественное состояние какого либо хозяйства характеризуется, примерно, следующим балансом:

Актив	Баланс	Пассив
Касса	710	Кредиторы 1.600
Ценные бумаги	5.610	Векселя к платежу 750
Векселя к получению	1.830	Долгосрочные займы и ссуды 50.000
Товары	9.990	Капитал 18.750
Движимое имущество	1.120	
Недвижимое имущество	50.000	
Дебиторы	1.840	
	71.100	71.100

то баланс этот, согласно указаний Кольманна, должен быть прочтен таким образом:

а) в том случае, если владелец хозяйства не является администратором:

1. Юридические права администратора равны . . . Р. 71.100.—
2. Юридические долги Р. 52.350.—
3. Следовательно, не юридический долг администратора перед владельцем за вклад последним в хозяйство части своего имущества Р. 18.750.—

б) в том случае, если владелец является в то же время и администратором хозяйства:

1. Юридические права администратора равны . . . Р. 71.100.—
2. Юридические долги администратора Р. 52.350.—
3. Следовательно не юридический долг владельца как администратора перед самим собою, как вкладчиком в хозяйство части своего частного имущества Р. 18.750.—¹⁾

Юридические права и долги администратора представляют те "инвентарные активы и пассивы", о которых упоминалось выше. Активы представляют собою положительное имущество (+), а пассивы имущество отрицательное (-), причем эти оба вида имущества в процессе хозяйственной деятельности могут возникать (+) и исчезать (-). Что касается

¹⁾ См. также: W. Le Coqre. Buchhaltungstheorien. Handwörterbuch der Betriebswirtschaft., т. II, стр. 161—162.

капитала, то, во-первых, величина его устанавливается путем сопоставления инвентарных ценностей с одной стороны и инвентарных долгов с другой, во-вторых, „капитал“ представляет собою величину, определяющую математическое отношение, существующее между администратором и владельцем хозяйства.

С точки зрения администратора хозяйства это математическое отношение является отрицательным (—). И так как, с одной стороны, статья „капитал“ представляет собою отрицательную счетную статью, а, с другой стороны, по форме не отличается от юридических долгов, то вполне естественно, что чисто-материалистическая счетная теория включает статью „капитал“ в состав пассивных статей. Таким образом, баланс, в конечном итоге, распадается в математическом отношении на две части: положительную—актив и отрицательную—пассив. Следовательно, принципы построения баланса как чисто-материалистической теории, так и теории хозяйственной, совпадают, так как в конечном счете приводят к одинаковому пониманию строения баланса.

Все же следует отметить, что между этими двумя теориями имеются значительные разногласия. Одно из них, уже отмечавшееся ранее, состоит в том, что чисто-материалистическая теория становится в своих рассуждениях на точку зрения администратора хозяйства, противопоставляя, таким образом, владельцу хозяйства этого администратора, а не само хозяйство, как это делает теория Берлинера. Другое из этих разногласий, значительно более существенное, состоит в различном понимании прибылей и убытков:

	Хозяйственная теория.	Чисто-материалистическая теория.
Прибыль	Услуги хозяйства (владельца хозяйства).	Возникновение отрицательного математического отношения администратора к владельцу хозяйства.
Убыток	Услуги третьих лиц. Части активного имущества (до списания на счет владельца хозяйства).	Исчезновение отрицательного математического отношения администратора к владельцу хозяйства.

Указанные особенности чисто-материалистической теории весьма наглядно выявляются А. Новаком, другим виднейшим представителем этой теории, в следующей схеме¹⁾), которая нами несколько изменена:

¹⁾ Alexander Novák: 1) Die rein-materialistische Einkontenreihen—oder Geschäftstheorie. Zeitschr. f. Buchh., 1905 г. № 4; 2) Die richtige Theorie der doppelten Buchhaltung beruht auf einheitlichem Kontensystem. Zeitschr. f. Buchhalt., 1908 № 4.

Хозяйственные операции	Имущество		Результаты	
	Дебет +	Кредит —	Дебет +	Кредит —
1. Начинальный баланс (Актив = А, Пассив = П, Капитал = К)	A	P	—	K
2. Меновые операции	—	—	—	—
а) только с активным имуществом	a	a	—	—
б) только с пассивным имуществом	p	p	—	—
в) с активным и пассивным имуществом (при a=p)	a	p	—	—
3. Прибыль	k	—	—	k
4. Убыток	—	k ₁	k ₁	—

Анализ счетных записей, вызываемых хозяйственными операциями, приводит А. Новака к заключению, что единственно правильную счетную теорию отражают следующие два основные уравнения:

- для начинательного баланса: $A - P - K = 0$,
- для заключительного „ : $A_1 - P_1 - (K + k - k_1) = 0$.

Подводя итоги чисто-материалистической теории, скажем, что, несмотря на все попытки ее представителей отмежеваться от представителей хозяйственной теории, все же теория эта находится в настолько тесном соседстве с хозяйственной теорией, что последняя целиком может возвратить ей упрек в использовании фиктивных представлений. Из изложенного выше можно установить, что в чисто-материалистической теории вместо фиктивного одухотворения хозяйства подставляется не менее фиктивное представление об администраторе, противопоставляемом владельцу хозяйства. Совершенно ненаучным является здесь и понимание статьи „чистый капитал“, как отрицательного математического отношения администратора хозяйства к владельцу того же хозяйства.

§ 46. Общая характеристика и классификация синтетических теорий одного ряда счетов. В рассмотренных теориях одного ряда счетов владелец хозяйства или собственник принимается за противостоящее хозяйству или же администратору хозяйства юридическое лицо. Между ними возникают поэтому отношения дебитора и кредитора. Таким

образом, между чистым капиталом и долгами хозяйства не существует никакой разницы, не только формальной, но и принципиальной (не взирая на всю казуистику представителей рассмотренных теорий).

Статьи прибылей и убытков при таком понимании природы чистого капитала тоже могут быть согласованы с активом и пассивом: убыток — это долг собственника, следовательно, право требования хозяйства к собственнику; прибыль — это право требования собственника, или, иными словами, обязательство хозяйства перед собственником. Отсюда вытекает такое положение вещей, что на левой стороне баланса стоят уже не убытки и активное имущество, а только единый актив, на правой же стороне баланса — не долги, чистый капитал и прибыли, а одни лишь долги.

Если вспомнить о той связи, которая существует между счетами и балансом как с формальной точки зрения (графика счетов), так и с точки зрения материальной, устанавливающей, что состояние актива и его увеличения равнозначны в математическом и экономическом отношениях с уменьшением пассива и что уменьшения актива, наоборот, равнозначны состоянию и увеличению пассива, — то станет вполне ясным, что в теориях одного ряда счетов все счета, без исключения, должны иметь одинаковое счетное значение. И действительно, согласно рассмотренных теорий, левые или дебитовые стороны счетов предназначаются или для регистрации возникновения имущества, получения ценностей, или же, наконец, для записей положительных счетных величин, положительных элементов и т. д., а правые или кредитовые стороны счетов — или для регистрации исчезновения имущества, выдачи ценностей, или, наконец, для записей отрицательных счетных величин, отрицательных элементов и т. д. Одинаковое же счетное значение всех без исключения счетов приводит к установлению и одинакового для всех счетов правила записей.

Следующей характерной чертой рассмотренных счетных теорий является их родство с персоналистическими счетными теориями¹⁾. В правильности такого замечания убеждают нас не только отмеченные выше тенденции к олицетворению хозяйства, к подмене экономической сути хозяйственной деятельности взаимоотношениями хозяйствующих субъектов (напр., противопоставление администратора собственнику), но и постоянное тяготение представителей этих теорий к объяснению чисто счетных понятий разного рода юридическими толкованиями. Все это роднит рассмотренные теории с персоналистическими счетными теориями.

¹⁾ Согласно классификации счетных теорий проф. Галагана пришлось бы, следовательно, отнести все эти теории к группе метафизических счетных теорий.

В заключение приведем классификацию синтетических (балансовых) теорий одного ряда счетов:

Теории одного ряда счетов,	1. Хозяйственные теории	а) В. Крекнит.
	2. Математическая теория	б) М. Берлиннер.
	3. Чисто-материалистическая теория	в) А. М. Галаган. Росси, Мазетти.
		(а) Л. Кольманн. (б) А. Новак.

2. Теории двух рядов счетов.

а) Первая форма теорий двух рядов счетов.

§ 47. Теория Ф. Гюгли¹). Труды швейцарского автора Фридриха Гюгли занимают почетное место в счетной литературе, в особенности потому, что они оказали весьма сильное влияние на дальнейшие исследования в области счетной теории. Начиная с восьмидесятых годов прошлого столетия Ф. Гюгли выступает в качестве представителя и настойчивого пропагандиста новой счетной теории, получившей название материалистической теории двух рядов счетов.

Изучая ряд трудов по бухгалтерии, Ф. Гюгли не мог покерпнуть в них сведений, достаточных для понимания основ счетной науки. Так, напр., на вопрос: „почему в двойной бухгалтерии итог сумм дебета равен итогу сумм кредитита“? авторы некоторых трудов обычно отвечают: „потому, что каждая сумма, записываемая в дебет счета, одновременно записывается также и в кредит счета“. И на дальнейший вопрос: „а почему каждая сумма записывается одновременно и в дебет и в кредит счетов?“ отвечают: „потому, что дебет и кредит счетов должны быть равны друг другу“. Упрекнуть этих авторов в неправильности даваемых ответов, конечно, нельзя, но в то же время нельзя сказать, что получаемые ответы действительно что-либо объясняют. Другие авторы несколько видоизменяют последний ответ, указывая, что каждая сумма одновременно заносится в дебет и в кредит счетов потому, что каждому дебитору противостоит кредитор, что каждому получающему соответствует дающий. Внимательное изучение этих последних ответов приводит к выводу, что здесь мы имеем дело с несколько измененной

¹⁾ F. Hägeli. Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen. 3 изд. 1923 г. Его-же. Die Gleichung der doppelten Buchhaltung. Zeitschrift für Buchhaltung, 1896 г., № 54. Его-же. Zur Buchhaltungstheorie. Z. f. B., 1897 г., № 66. Его-же. Zwei Pfadfinder. Z. f. B., 1928 г., № 1. Его-же. Graphische Darstellung der Doppik. Z. f. B., 1898 г., № 5. Его-же. Neue Wege. Z. f. B., 1902 г., № 9.

редакцией ранее приведенных ответов. И, наконец, третьи авторы пытаются объяснить существование равенства дебета кредиту ссылкой на тезис о владельце хозяйства, выступающем по отношению к собственному хозяйству в роли обыкновенного кредитора. Следовательно, в таком случае чистый капитал хозяйства является обязательством хозяйства, его долгом. Благодаря такому пониманию значения чистого капитала у хозяйства оказываются одни лишь права и обязательства, противопоставленные и равные друг другу, а это, в свою очередь, равносильно тому, что итог дебитовых сумм (прав) равен итогу сумм кредитовых (обязательств). Такое удачное, казалось бы на первый взгляд, объяснение причины постоянного равенства, наблюдаемого между итогами сумм дебета и кредита, все же нельзя считать удовлетворительным, так как объяснение это основано на явной фикции, неправильно проводящей аналогию между кредитором и владельцем хозяйства.

Гюгли усматривает лишь у двух немецких авторов правильный подход к надлежащему истолкованию основных счетных положений. Один из этих авторов Г. Д. Аугшпург (G. D. Augspurg) уже в 1852 году указывал, что „система двойной бухгалтерии главнейшим образом характеризуется параллельным ведением двух учетов, одного о всем имуществе, другого — об отдельных частях последнего, в целях обобщенного контроля и для доказательства математической правильности полученных результатов в случае согласования этих учетов“. Задаваясь вопросом о том, как же должны вестись оба эти учета, Аугшпург отвечает, что соответствующие записи при этих учетах не могут подчиняться одинаковым правилам для каждого учета, потому что нельзя допустить, чтобы двое, в своих интересах, противостоящих, по отношению к какой-либо вещи, друг к другу лиц, оказывались одновременно получателями одной и той же вещи. Нельзя допустить существование одинаковых правил записи и потому, что не могут два различные счета быть одновременно дебитованы за одну и ту же вещь, поскольку эти счета находятся в постоянной взаимной зависимости, выражающейся в постоянном противоположении их друг к другу. Следовательно, остается допустить, что записи в каждом из двух учетов подчиняются неодинаковым правилам, т. е. если, напр., счет, характерный для первого учета, выступает в качестве кредитора, то второй счет обязательно противопоставляется ему в качестве дебитора. „Соответственно этому“, — указывает Аугшпург, — „должны мы принять за базис всей системы основное положение, что счет учитывающий совокупность имущества, называемый счетом Капитала, противополагается в качестве кредитора счетам, учитывающим положительные части имущества (активное имущество),

и в качестве дебитора счетам, учитывающим отрицательные части имущества (пассивное имущество), причем последние счета обозначаются нами общим наименованием — имущественные счета“.

Почти одновременно с Аугшпургом с таким же обоснованием главнейших счетных положений выступил другой немецкий автор — Георг Курцбаэр (Georg Kurzbauer, 1850 г.). Курцбаэр отмечает, что все счета распадаются на две группы. К одной из этих групп относятся счета, учитывающие отдельные части имущества. В этих счетах регистрируются приход и расход соответствующих частей имущества, а при заключении счетов выявляется сальдо, показывающее наличный остаток или же состояние отдельных частей имущества. Соответственно указанному эта группа счетов носит название счетов состояния имущества. Другая группа счетов обозначает виды хозяйственных операций предприятия и поэтому на них учитываются доходы и расходы, связанные с соответствующими видами хозяйственных операций. При заключении счетов второй группы выявляются результаты, прибыль или убыток от отдельных видов хозяйственных операций. Соответственно указанному вторая группа счетов называется счетами прибылей и убытков или же результатными счетами.

В рассуждениях цитированных авторов можно усмотреть начатки учения о двух рядах счетов. Дальнейшее развитие этого учения является заслугой Ф. Гюгли.

Прежде всего Гюгли отмечает, что систематическая двойная запись может быть характерным признаком не только двойной бухгалтерии, но также и такой расширенной формы простой системы счетоводства, которая подвергает систематической двойной записи каждое без исключения изменение во всех составных частях имущества предприятия. Отсюда, следовательно, можно сделать вывод, что метод двойной записи не является основным признаком, отличающим двойную систему от простой системы счетоводства.

Производя сравнительный анализ обеих этих систем счетоводства, можно легко убедиться, что даже наиболее расширенная форма простой бухгалтерии охватывает текущей счетной регистрацией изменения лишь в составных частях имущества, без одновременного учета и чистого капитала и происходящих в последнем изменений. Таким образом, применение простой бухгалтерии не дает возможности установить чисто счетным методом ни размеров чистого капитала, ни увеличений, ни уменьшений последнего; эти цели достигаются здесь не путем систематической двойной записи, а лишь путем сопоставления следующих друг за другом инвентарей или же сравнения входящих и исходящих сальдо счетов Главной книги. Следует к этому добавить, что простая

бухгалтерия не в состоянии нормальной счетной регистрацией ни выявить отдельных видов прибылей и убытков, ни дать исчерпывающее полного отображения всей совокупности и прибылей и убытков, ни вывести чистого результата хозяйственной деятельности данного предприятия. Указанные задачи разрешаются всеми без исключения формами простой бухгалтерии лишь путем составления особых расчетов или же специальных выборок.

Отсутствие учета чистого капитала и происходящих в последнем изменений является, таким образом, главнейшей особенностью простой бухгалтерии. Указанное свойство простой бухгалтерии приводит к невозможности, во-первых, установления равенства итога всех дебитовых записей итогу всех кредитовых записей во всей совокупности счетов и, во-вторых, построения баланса предприятия чисто счетным путем, потому что, как оборотные, так и сальдовы итоги всей совокупности счетов расходились бы между собою в начале и в течение отчетного года на величину начального чистого капитала, а в конце того же периода — на величину заключительного чистого капитала.

Приведенные выше рассуждения дают право утверждать, что отличительным признаком двойной системы счетоводства является одновременный учет как составных частей имущества, так и чистого капитала предприятия. „Только с появлением счетов Капитала и Прибылей и убытков“, говорит Гюгли, „переходит простая бухгалтерия в двойную“.

Таким образом, согласно указаний Гюгли, в двойной системе счетоводства имеется два ряда счетов: ряд счетов имущественных и ряд счетов чистого капитала. Но чистый капитал есть ничто иное, как разница между суммой актива и суммой пассива, следовательно ряд счетов имущественных состоит из счетов активных и пассивных, а ряд счетов чистого капитала учитывает разницу между активом и пассивом. „При таком соотношении чистого капитала с активом и пассивом“, говорит Гюгли, „само собою разумеется, что итог чистого капитала всегда должен увеличиваться или уменьшаться точно на ту же сумму, на которую изменяется разница между итогом актива и пассива, и что сальдо совокупности счетов чистого капитала всегда должно быть равно сальдо совокупности счетов активных и пассивных“.

Между этими двумя рядами счетов существует своеобразное различие, заключающееся в следующих особенностях строения этих счетов. В активных и пассивных счетах дебитовая сторона имеет положительное значение и предназначается для записей активных статей, т. е. увеличивающих или улучшающих благосостояние предприятия, а кредитовая сторона имеет значение отрицательное и служит для регистрации пассивных статей, т. е. уменьшающих или ухудша-

ющих благосостояние предприятия. В противоположность этому, в счетах чистого капитала дебитовая сторона имеет отрицательное значение и собирает записи пассивных статей, уменьшающих величину чистого капитала, а кредитовая сторона имеет значение положительное и предназначается для регистрации активных статей, увеличивающих сумму чистого капитала.

Отмечалось выше, что чистый капитал представляет собою разницу между активом и пассивом. Отсюда следует, что каждая хозяйственная операция должна вызывать при увеличении какой-либо части актива одновременное уменьшение другой какой-либо части актива или же увеличение чистого капитала и, наоборот, при уменьшении какой-либо части актива одновременно должно иметь место или увеличение другой части актива или же уменьшение чистого капитала. Таким образом, каждая хозяйственная операция одновременно вызывает две записи на двух противоположных сторонах двух разных счетов: на дебитовой стороне одного и на кредитовой стороне другого счета.

Это соотношение между двумя рядами счетов Гюгли поясняет соответствующими алгебраическими уравнениями. Если предположить, что хозяйственные операции, не влияющие на величину чистого капитала, обозначаются буквой a , операции, увеличивающие чистый капитал, буквой b , операции, уменьшающие чистый капитал, буквой c , а результат всех этих операций или чистый капитал — буквой s , то оба ряда счетов двойной системы счетоводства будут характеризоваться следующими уравнениями:

Активные и пассивные счета:

$$\begin{array}{ccc} \text{Дебет} & - & \text{Кредит} \\ (a+b) & - & (a+c) \end{array} = \begin{array}{c} \text{Сальдо} \\ s \end{array}$$

Счета Чистого Капитала:

$$\begin{array}{ccc} \text{Кредит} & - & \text{Дебет} \\ b & - & c \end{array} = \begin{array}{c} \text{Сальдо} \\ s \end{array}$$

Из этих уравнений становится ясным, что равенство сумм дебета суммам кредита, наблюдаемое, напр., в соответствующих оборотных ведомостях, является необходимым следствием объединения указанных выше двух уравнений в одно общее уравнение следующего вида:

$$\begin{array}{ccc} \text{Дебет} & = & \text{Кредит} \\ (a+b)+c & = & (a+c)+b \end{array}$$

Следовательно, равенство итога дебитовых сумм итогу сумм кредитовых вытекает, по мнению Гюгли, из следующих основных положений:

1) чистый капитал представляет собою разницу между итогом актива и итогом пассива;

2) двойная система счетоводства ведет два ряда счетов, во-первых, ряд счетов активных и пассивных или же составных частей имущества, и, во-вторых, счет разниц между ними или счета чистого капитала (капитала и прибылей и убытков);

3) в первом ряду счетов активные суммы заносятся на дебет, а пассивные на кредит соответствующих счетов;

4) долги предприятия представляют собою имущество пассивное или отрицательное, а материальные ценности и права предприятия—имущество активное или положительное;

5) во втором ряду счетов активные суммы заносятся на кредит, а пассивные—на дебет соответствующих счетов капитала;

6) чистый капитал и прибыли представляют собою положительные величины, а убытки—величины отрицательные.

Из этих основных положений складывается учение Ф. Гюгли об основном законе двойной системы счетоводства, законе двойственности хозяйственных операций, одновременно и в равных суммах отражающихся по дебету и кредиту соответствующих счетов. „Из всего изложенного“, резюмирует Гюгли, „вытекает простое и легко понятное правило счетной записи: имущественные счета должны дебитоваться за приращение частей имущества и кредитоваться за уменьшение последних, каждый счет за ту часть имущества, которую он представляет. Счета чистого капитала за его уменьшение дебитуются, а за приращение кредитуются, каждый счет за тот вид изменений, который он отображает“. В таком виде теория двух рядов счетов излагается Ф. Гюгли.

§ 48. Теория Рейш и Крейбиг¹⁾. Австрийские авторы Рейш и Крейбиг точно также указывают, что целью и предметом двойной бухгалтерии является: 1) учет отдельных составных частей имущества, их увеличений и уменьшений, и 2) учет чистого капитала и его изменений в результате прибылей и убытков. Таким образом, перед двойной бухгалтерией стоят две задачи, которые она и разрешает при помощи двух групп или двух рядов счетов: счетов имущественных и счетов чистого капитала.

Эти два ряда счетов, несмотря на стоящие перед ними различные задания, приводят, в конечном итоге, к одному и тому же результату: выяснению размеров чистого капитала предприятия. И действительно, мы знаем, что путем сравнения актива и пассива баланса всегда можно установить разность между ними или чистый капитал; но так как учет состояния и изменений отдельных частей актива и пассива

¹⁾ Reisch und Kreibig. Bilanz und Steuer. T. I. 1914 г. 3 изд. §§ 109—208.

производится рядом счетов имущественных, то отсюда, несомненно, вытекает, что этот ряд счетов, в конечном итоге, дает возможность установления величины чистого капитала. С другой стороны, точно такие же результаты достигаются и рядом счетов чистого капитала путем учета, как первоначального чистого капитала, так и дальнейших его приращений и уменьшений на величину прибылей и убытков.

Уже из известных нам положений учения Ф. Гюгли известно, что для каждого ряда счетов существуют прямо-противоположные правила для регистрации учитываемых ими изменений.

Такой порядок записей накладывает определенный отпечаток и на эти два ряда счетов, делая их прямо противоположными друг другу, а это, в свою очередь, приводит к тому, что изменения в чистом капитале, происходящие в результате хозяйственной деятельности предприятия, выявляются на противоположных сторонах счетов, входящих в тот или иной их ряд.

Таким образом, Рейш и Крейбиг приходят к выводу, что „эта противоположность является существенным признаком двойной системы счетоводства и вытекает из необходимости так взаимно связать эти два ряда счетов, чтобы результаты, выявляемые этими рядами, взаимно компенсировались, а не просто удваивались, слагались друг с другом“.

Приведенные положения теории двух рядов счетов Рейш и Крейбиг поясняют следующими алгебраическими уравнениями, в которых означают: А—начальный актив, А₁—заключительный актив (образующийся в результате приращений и уменьшений начального актива на величину $\pm a$ вследствие хозяйственных операций в отчетном периоде), П—начальный пассив, П₁—заключительный пассив (т. е. начальный пассив, измененный на величину $\pm p$, в результате хозяйственной деятельности), К—начальный чистый капитал, К₁—заключительный чистый капитал (т. е. начальный чистый капитал, увеличенный в результате хозяйственной деятельности на прибыли: + пр., и уменьшенный на убытки: — у):

Ряд имущественных
счетов

Ряд счетов чистого
капитала

Начальные уравнения:

$$A - P = K$$

$$K = K$$

В течение отчетного периода изменяется актив на $\pm a$ и пассив— на $\pm p$:

В течение отчетного периода чистый капитал изменяется на + пр. и на — у:

Заключительные уравнения:

$$(A \pm a) - (P \pm p) = K_1$$

$$K + (pr - u) = K_1$$

или упрощая:

$$A_1 - P_1 = K_1$$

Принимая во внимание, что величина K_1 , благодаря особенностям метода двойной записи, является равной в обоих рядах, приведенные уравнения сливаются в заключительное: основное уравнение двойной системы (счетоводства):
 $A_1 - P_1 = K + \text{пр.} - y$.

Ввиду того, что в счетах Главной книги на одних и тех же их сторонах могут стоять лишь слагаемые величины (с одинаковым математическим знаком), мы преобразовываем основное уравнение таким образом, что на обеих его сторонах оказываются исключительно величины со знаком (+); в конечном итоге у нас получается:

техническое уравнение практического счетоводства
 $A_1 + y = P_1 + K + \text{пр.}$

Это техническое уравнение показывает, что на левую или дебитовую сторону счетов относятся состояние и увеличение активного имущества и убытков, а на их правую или кредитовую сторону—состояние и увеличение пассивного имущества, чистого капитала и прибылей, причем итог записей дебитовых всегда равен итогу кредитовых записей во всей совокупности счетов.

Таковы, в общих чертах, особенности материалистической теории двух рядов счетов в изложении австрийских авторов Рейш и Крейбиг.

§ 49. Теория Леона Пти¹⁾. Переходим теперь к ознакомлению с весьма интересным построением теории двух рядов счетов, предлагаемым французским автором Леоном Пти. Устанавливая тот факт, что двойная система счетоводства представляет баланс хозяйства в двусторонней форме, подразделяя баланс этот на актив и пассив, Л. Пти отмечает характерную особенность баланса, состоящую в том, что здесь капитал хозяйства помещается в сущности дважды, во-первых, в пассиве—в общей его сумме, и, во-вторых, в активе—расчлененным по отдельным категориям ценностей. Отсюда Л. Пти полагает, что в числе требований, предъявляемых к рациональной счетной теории, должно фигурировать не только требование об установлении общего правила, применимого во всех случаях счетных записей и способного поэтому служить надежным проводником через весьма сложный лабиринт счетных записей, как для ученика, так и для счетовода-практика, но также и требование о доказательстве правильности помещения статьи капитала в пассиве баланса.

Подвергая тщательному анализу основные положения, встречающиеся в счетных теориях, предлагавшихся различ-

¹⁾ Léon Petit. Un autre aspect de la Théorie comptable; partie double et bilan double. „La Comptabilité et les Affaires”, 1927 г. IX.

ными авторами, Л. Пти приходит к заключению, что ни одна из рассмотренных им счетных теорий не в состоянии удовлетворить, не прибегая к тем или иным фиктивным представлениям, второму из требований, предъявляемых к рациональной счетной теории. Приходя в результате этого обзора счетных теорий к известной формуле „Имущество активное—имущество пассивное=чистому капиталу” и отмечая, что согласно этой формулы чистый капитал не является ценностью, а лишь разностью между активным и пассивным имуществом, Л. Пти останавливается на счетном правиле, предложенном другим французским автором Л. Муто (L. Moutault) в следующей формулировке: „положительная разность записывается в кредит счета, отрицательная—записывается в дебет счета”, причем подвергает это указание Л. Муто о занесении положительного чистого капитала в кредит счета проверке путем тщательного исследования как природы имущественных активных и пассивных счетов, так и порядка их функционирования.

Как известно, счетные величины как активного, так и пассивного имущества конструируются из целого ряда последовательных изменений только слагаемых и вычитаемых. Таким образом, все изменения, из которых складывается та или иная счетная величина, могут быть лишь двойского рода: или слагаемые, т. е. положительные, характеризуемые знаком (+), или вычитаемые, т. е. отрицательные, характеризуемые знаком (—). Если для отметок всех этих изменений будет отведена особая таблица, то таблица эта, естественно, должна быть разделена на две стороны, на которых изменения положительные и отрицательные будут записываться отдельно друг от друга. Выводя разность между итогами обеих этих сторон, можно устанавливать, следовательно, счетную величину данной части активного или же пассивного имущества на любой желаемый момент времени.

Такая таблица известна в счетоводстве под названием счета. Способ использования счета для записей можно установить принятием следующего предварительного условия: „всякое положительное изменение будет, например, записываться на левую сторону или дебет, всякое отрицательное изменение будет записываться на правую сторону или кредит”.

Исследуя порядок функционирования активных и пассивных счетов, можно установить, что положительными изменениями (дебет счета) будут поступления вещественных ценностей, прав требования, уменьшения долгов предприятия, а изменениями отрицательными (кредит счета) будут выдачи вещественных ценностей, уменьшение прав требования, увеличение долгов предприятия.

Следовательно, отсюда можно вывести заключение, что положительными изменениями будут те, которые приводят

к увеличению чистого капитала предприятия, а отрицательными изменениями будут все те, которые влекут за собою его уменьшение, соответственно приведенной ранее формулы: „имущество активное – имущество пассивное = чистому капиталу“. Таким образом, счетная регистрация изменений в активном и пассивном имуществе осуществляется соответственно установленному выше предварительному условию для записей в счете.

Переходим теперь к регистрации торговых расходов и всякого рода прибылей и убытков. Следуя установленному предварительному правилу счетных записей, пришлось бы всякого рода убытки, как фактически уменьшающие величину чистого капитала и имеющие поэтому определенно отрицательное значение, записывать в кредит соответствующего счета, напр., счета Прибылей и убытков; и, обратно, следуя все тому же правилу, необходимо было бы всякого рода прибыли, как действительно увеличивающие чистый капитал и имеющие поэтому несомненно положительное значение, отмечать в дебете соответствующего счета, напр., того же счета Прибылей и убытков. Между тем, известно, что нормальный, согласно теории и практики счетоводства, порядок счетной регистрации требует отнесения убытков в дебет, а прибылей – в кредит счета Прибылей и убытков. Следовательно, установленное ранее предварительное правило счетных записей не может быть применено в таких случаях, как, напр., регистрация прибылей и убытков. Отсюда можно заключить, что счет Прибылей и убытков, а также счет Капитала обладают характером противоположным счетам имущественным, что вполне соответствует счетному правилу, предложенному Л. Муто и гласящему, что положительная разность или чистый капитал записываются в кредит соответствующего счета.

Если, исходя из этих предварительных рассуждений, перейти к рассмотрению какого-либо баланса, например:

Актив	Баланс	Пассив
Товары, наличные деньги, дебиторы и проч.	500.000	Кредиторы 200.000
Убытки	20.000	Чистый Капитал 250.000
	520.000	Прибыли 70.000
		520.000

то можно допустить разложение этого баланса на следующих два простейших баланса А и В:

Баланс А		Положительный чистый капитал.
Актив.	Пассив.	Превышение активов над чистым капиталом ± измен.
Товары, наличные деньги, дебиторы и проч. 500.000	Кредиторы 200.000	300.000
Баланс Б.		
Убытки 20.000	Чистый капитал 250.000	
	Прибыли 70.000	
	20.000	320.000
		300.000

Следовательно, можно сказать, что баланс хозяйства в сущности распадается на две части, именно: 1) баланс А, показывающий нам состояние активного и пассивного имущества хозяйства на данный момент времени; эта часть общего баланса представляет собою статический разрез баланса хозяйства, и 2) баланс Б, характеризующий как направление, так и величину изменений начального чистого капитала. Если баланс Б представить в более детальном виде, т. е. с указанием в нем отдельных видов прибылей и убытков, то такой баланс дает сведения также и о причинах изменений в чистом капитале, равно как и об относительной значимости, удельном весе каждой из этих причин. Эта часть общего баланса представляет собою кинетический или динамический разрез баланса хозяйства.

Такое положение вещей приводит Л. Пти к заключениям: 1) что характерным признаком двойной системы счетоводства является двойной учет чистого капитала, для чего используются два противоположные друг другу ряда счетов, регистрирующих изменения в чистом капитале способом, противоположным друг другу, и 2) что целью такого учета является необходимость отобразить состояние предприятия в двух разрезах – кинетическом, или динамическом, и статическом, но в единой и полной таблице, отображающей таким образом одновременно как состояние, так и развитие данного предприятия.

Каждую из приведенных выше частей общего баланса можно охарактеризовать следующими уравнениями:

1. Баланс А: Актив – Пассив = Чистый Капитал, или $A_1 - P_1 = K_1$;
2. Баланс Б: Начальный чистый капитал + прибыли – убытки = заключительный чистый капитал, или $K + (P - U) = K'$.

Отсюда, путем соединения обоих уравнений, получается основное уравнение теории двух рядов счетов:

$$A_1 - P_1 = K + (\text{пр} - y)$$

а путем преобразования этого последнего—известное уже нам техническое уравнение практического двойного счетоводства:

$$A_1 + y = P_1 + K + \text{пр.}$$

Таким образом, с точки зрения Л. Пти, запись бок-о-бок чистого капитала, долгов и прибылей, а также убытков на одной стороне с активом, является результатом совершенно правомерных алгебраических действий, является результатом слияния в единый баланс двух балансов, совершенно различных между собою по своей природе.

Произведенный анализ общего баланса подтверждает, таким образом, предположение о существовании правила записей по счетам прибылей и убытков и чистого капитала противоположного тому, которое существует для счетов активных и пассивных. Следовательно, с точки зрения правил счетной регистрации все счета распадаются на две группы. Первая группа счетов, которую Л. Пти называет группой А или группой прямых счетов, строится по следующей схеме:

Счета группы А (или прямые)

Дебет (+)	Кредит (-)
--------------	---------------

Вторая группа счетов, называемая Л. Пти группой Б или группой обратных счетов конструируется по следующей схеме:

Счета группы Б (или обратные)

Дебет (-)	Кредит (+)
--------------	---------------

К группе А относятся счета материальных ценностей, дебиторов и кредиторов, в своей совокупности складывающихся актив и пассив баланса; в этой группе будет числиться столько же отдельных счетов, на сколько отдельных видов материальных ценностей, дебиторов и кредиторов будет распадаться чистый капитал нашего предприятия. Группа Б составляется из счетов начального капитала и прибылей и убытков, открываемых в количестве, необходимом для учета всех тех причин изменений чистого капитала, статистика которых нам окажется необходимой.

Учитываемые всеми этими счетами изменения в чистом капитале могут быть сведены к следующим трем видам их:

- 1) ценностные изменения,
- 2) изменения формы и
- 3) смешанные изменения (по ценности и по форме)

Ценностные изменения регистрируются путем двойной записи в двух счетах, принадлежащих к разным группам их (А и Б), следующего типа:

счет группы А (+) счету группы Б (+)—в случае реализации прибыли

или же: счет группы Б (—) счету группы А (—) — в случае реализации убытков.

Изменения по форме отражаются не на величине чистого капитала, а лишь на форме баланса статического или же баланса динамического. Все такие изменения в балансе статическом будут вызываться всякого рода операциями менового характера, напр.:

Счет Товаров (+) счету Кассы (—)= покупка товаров за наличный расчет
Товаров (+) Поставщикам (—)= покупка товаров в кредит
Поставщикам (+) счету Кассы (—)= платеж поставщику наличными.

В балансе динамическом изменения по форме будут сводиться ко всякого рода перечислениям с одного результата-ного счета на другой, напр.:

Счет Прибылей и убытков (—) счету Общих расходов (+)
Прибылей и убытков (—) Капитала (+).

Нетрудно заметить, что всякого рода изменения чистого капитала по форме регистрируются путем двойной записи в двух счетах одного и того же ряда.

Третий вид изменений—смешанные изменения—складываются в сущности из первых двух видов изменений. Достаточно типичным примером смешанных изменений будет, напр., продажа товара стоимостью в 100 руб. за 120 руб. Такое изменение, по мнению Л. Пти, будет регистрироваться следующим образом:

1. Счет Кассы (+) счету Товаров (—) Р. 100.—
2. Кассы (+) Прибылей и убытков (+) Р. 20.—

Резюмируя изложенные выше рассуждения Л. Пти, отметим следующие характерные особенности предлагаемой им счетной теории:

1) основным принципом счетной теории является одновременная двойная регистрация чистого капитала предприятия, который представляет собою разность между активом и пассивом предприятия;

2) эта двойная регистрация осуществляется при посредстве двух рядов счетов;

3) один из этих рядов—группа А—включает в себя счета активные и пассивные;

4) второй из этих рядов—группа Б—объединяет счета капитала и результативные;

5) счета группы А имеют своим назначением отображать чистый капитал в его статической форме;

6) счета группы Б должны представлять чистый капитал в кинетическом или же динамическом разрезе;

7) каждая хозяйственная операция вызывает изменения в двух счетах, а именно:

Изменения	Счета		Группа А		Группа Б	
	Страна счета	Знак	Страна счета	Знак	Страна счета	Знак
1. Ценностные						
Увеличение Чистого Капитала	дебет	+	кредит	+		
Уменьшение	кредит	—	дебет	—		
2. По форме						
Mеновые операции	дебет	+	—	—		
Перечисления	кредит	—	—	—		
			кредит	+		
			дебет	—		

8) свойствами хозяйственных операций определяется и сущность метода двойной записи, состоящего в одновременном и равном в суммовом отношении дебитовании одного и кредитовании другого счета;

9) нахождение статьи капитал и пассивных статей (обязательств предприятия) на одной и той же стороне баланса объясняется исключительно как результат слияния в один общий баланс двух различных балансов: баланса статического и баланса кинетического или динамического.

Таковы, следовательно, весьма интересные обоснования материалистической теории двух рядов счетов, предлагаемые французским автором Леоном Пти и приводящие, в конечном итоге, все к тому же основному уравнению, характерному для рассматриваемой группы счетных теорий:

$$A_1 - P_1 = K + (пр. - у).$$

§ 50. Теория И. Ф. Шер¹⁾. В числе главнейших представителей материалистической теории двух рядов счетов виднейшее место по праву занимает немецкий профессор,

¹⁾ Johann Friedrich Schär. Buchhaltung und Bilanz. 5 изд. Berlin, 1922 г.; (русский перевод в изд. "Экономическая Жизнь"). Его же. Grundbegriffe der Buchhaltung, 1912 г. Его же. Wirtschaftliche und mathematische Begründung der Zweikontentheorie. Его же. Einfache und doppelte Buchhaltung.

швейцарец по происхождению, Иоганн Фридрих Шер. Значение его, как представителя этой счетной теории, настолько велико, что его, наряду с Ф. Гюгли, считают основоположником теории двух рядов счетов. В трудах проф. Шер теория эта получила свое дальнейшее развитие, в особенности в области формального обоснования главнейших счетных положений. Другая заслуга проф. Шер состоит в блестящей популяризации теории двух рядов счетов, значительно способствовавшей усвоению этой теории как практической, так и теоретической счетной литературой.

Обращаясь к трудам проф. Шер, мы находим следующую характеристику двойной системы счетоводства: двойная или систематическая бухгалтерия является совершеннейшей из трех видов бухгалтерии¹⁾, потому что она исчерпывающим образом отображает не только кругооборот ценностей во всех его фазах, но и расходы и доходы отдельного хозяйства; в этих целях противопоставляет она счету состояния, увеличения и уменьшения различных экономических и юридических видов ценностей счет чистого капитала (собственный капитал) и его уменьшений и увеличений (убыток и прибыль), вызванных расходами и доходами. Таким противопоставлением обоих счетов приводит она в строгую систему подлежащие счетной записи внешние и внутренние операции юридического и экономического характера (отсюда название "систематическая бухгалтерия").

Допустим, что у данного хозяйства имеется на определенный момент ряд отдельных ценностей, которые, соответственно различным их особенностям, могут быть сведены в некоторое число групп, стоимость которых условно обозначим через a_1, a_2, a_3, a_4 и т. д., а сумму стоимости всех таких групп ценностей через A ; в результате получим следующее уравнение:

$$a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + \dots = A \text{ (актив)} \dots \quad (1)$$

Это уравнение будет показывать, что A представляет собою сумму стоимости всех этих ценностей или, другими словами, что сумма частей = целому.

В капиталистическом хозяйстве, принадлежащие последнему ценности составляют, по мнению проф. Шер, капитал или имущество последнего. Если обозначить этот капитал через K , то в результате получим следующее уравнение:

$$a_1 + a_2 + a_3 + a_4 \dots = A = K \text{ (капитал).}$$

Таким образом, из этого уравнения можно заключить, что капитал конкретного хозяйства представляет ничто иное как

¹⁾ Проф. Шер имеет в виду следующие три вида бухгалтерии: простую, камеральную и двойную.

сумму стоимости всех ценностей, принадлежащих данному хозяйству.

Допустим далее, что ряд ценностей, находящихся в данном хозяйстве, поступил от третьих лиц или же других единичных хозяйств, причем эквивалент этих ценностей должен быть возмещен через некоторое время этим же лицам или хозяйствам. Таким образом, мы допустим существование долгов у данного хозяйства. Эти долги должны быть погашены, причем погашение может произойти исключительно путем изъятия некоторых из имеющихся у данного хозяйства ценностей. Следовательно, при наличии долгов у хозяйства прежнее уравнение $A = K$ уже не будет правильно отражать действительного положения вещей, ибо K , несомненно, должно быть меньше A на всю сумму долгов данного хозяйства. Обозначим отдельные долги через p_1, p_2, p_3, p_4 и т. д., а сумму этих долгов через Π (пассив) и введем их в наше уравнение в целях отражения фактического положения вещей:

$$(a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + \dots) - (\Pi_1 + \Pi_2 + \Pi_3 + \Pi_4 + \dots) = A - \Pi = K. \quad (2)$$

Таким образом, из нового уравнения вытекает, что $K = A - \Pi$ или, другими словами, что капитал представляет собою алгебраическую сумму $A + (-\Pi)$. Изучая это уравнение, приходим к заключению, что общая имущественная масса данного хозяйства состоит в сущности из двух взаимно-противоположных по своему значению видов имущества: актива и пассива. В то время как актив представляет собою совокупность положительных частей имущества, пассив объединяет все отрицательные части имущества.

В течение отчетного периода происходят под влиянием кругооборота капитала, конкретно выражавшегося в ряде хозяйственных операций, те или иные изменения как в общей сумме капитала, так и в составляющих эту сумму активе и пассиве. Все подобного рода хозяйствственные операции могут быть, соответственно своим отличительным признакам, сведены в следующие три группы их: 1) меновые операции, 2) операции результатные и 3) смешанные операции.

Меновые операции характеризуются тем, что 1) или вместо ушедшей из хозяйства или же потребленной этим же хозяйством ценности одного вида у данного хозяйства появляется равная ей по своей стоимости ценность другого вида (напр. покупка товаров за наличные деньги, переработка материалов), 2) или имеет место компенсация активной ценности пассивной ценностью (напр. погашение обязательств, покупка товаров в кредит). Все подобного рода операции, конечно, повлияют и на наше основное уравнение $A - \Pi = K$, причем в отдельных случаях уравнение это будет изменяться следующим образом:

1. При обмене одной активной ценности a_n на другую активную же ценность равную по своей стоимости первой:

$$A + a_n - a_n - \Pi = K \dots \dots \dots \quad (3)$$

2. При оплате долга хозяйства p_n наличными деньгами в сумме p_n :

$$(A - p_n) - (\Pi - p_n) = K \dots \dots \dots \quad (4)$$

3. При покупке товаров на сумму a_m против выдачи соловекселя на сумму a_n :

$$(A + a_m) - (\Pi + a_n) = K \dots \dots \dots \quad (5)$$

4. Оплата долга кредитору по открытому счету p_m соловекселем на сумму p_m :

$$A - (\Pi + p_m - p_m) = K \dots \dots \dots \quad (6)$$

Несмотря на то, что все подобного рода операции на общей величине чистого капитала не отражаются, все же регистрация их является необходимой, так как каждая такая операция видоизменяет состав отдельных частей имущества.

Результатные операции отличаются от других видов хозяйственных операций тем, что они влияют не только на величину отдельных составных частей имущества, но также и на величину чистого капитала. Подобного рода хозяйственные явления наблюдаются в следующих случаях: 1) когда вместо выбывающей какой-либо части имущества вследствие потребления, уничтожения или же утраты взамен не поступает какого-либо эквивалента, 2) когда в хозяйство поступает какая-либо новая ценность без выдачи взамен нее какого-либо эквивалента и 3) когда, вследствие определенных юридических отношений, возникают для хозяйства обязательства или же права без соответствующих компенсаций. Подобного рода операции изменяют наше основное уравнение, $A - \Pi = K$, следующим образом:

1. При выбытии какой-либо ценности d без получения эквивалента:

$$(A - d) - \Pi = K - d \dots \dots \dots \quad (7)$$

2. При поступлении какой-либо ценности e без выдачи эквивалента:

$$A + e - \Pi = K + e \dots \dots \dots \quad (8)$$

3. При возникновении обязательства z без получения какой-либо компенсации:

$$A - (\Pi + z) = K - z \dots \dots \dots \quad (9)$$

4. При исчезновении обязательства z без выдачи какой-либо компенсации:

$$A - (\Pi - z) = K + z \dots \dots \dots \quad (10)$$

Смешанные операции представляют собою сочетание меновых операций с операциями результатными. Главнейшими видами подобного рода операций являются: 1) продажа товара с прибылью и 2) продажа товаров с убытком. Смешанные операции отражаются на основном уравнении, $A - П = К$, следующим образом:

1. При продаже товара стоимостью a за $a + e$:

$$A - a + (a + e) - П = К + e \dots \dots \quad (11)$$

2. При продаже товара стоимостью a за $a - d$:

$$A - a + (a - d) - П = К - d \dots \dots \quad (12)$$

Из произведенного анализа характерных особенностей всех трех групп хозяйственных операций вытекает, что каждая без исключения хозяйственная операция является двойственной по своей природе, причем двойственность эта внешним образом проявляется в двойном влиянии, во-первых, на составные части имущества и, во-вторых, на чистый капитал. Эту особенность хозяйственных операций проф. Шер поясняет схематически следующим образом:

Увеличению какой-либо одной части имущества.	противостоит	или уменьшение какой-либо другой части имущества или увеличение чистого капитала.
Уменьшению какой-либо одной части имущества.		или увеличение какой-либо другой части имущества или уменьшение чистого капитала.

Все подобного рода влияния отдельных хозяйственных операций могут быть, как мы это уже знаем, выражены соответствующими уравнениями. Но учет всей хозяйственной деятельности предприятия при помощи целого ряда таких уравнений был бы делом чрезвычайно сложным и в высшей степени непрактичным, поэтому вместо уравнений для целей такого учета были использованы особые двусторонние таблицы или счета.

Своебразное строение счетов с их подразделением на две стороны—левую или дебитовую и правую или кредитовую—позволило использовать эти счета в целях противопоставления в них увеличений и уменьшений как составных частей имущества, так и чистого капитала. В старое время двустороннее строение счета обусловливалось, по мнению проф. Шера, необходимостью отображения обеих сторон денежных операций и поэтому левая сторона или дебет предназначалась для записи поступления, а правая сторона или кредит—для отметки выдачи наличных денег. В более позднее время, в связи с появлением кредитных операций, счет был приспособлен также и для учета этих операций и поэтому

дебет стал в дальнейшем обозначать, что лицо, которому данный счет открыт, является дебитором, т. е. что оно должно заплатить, а кредит стал символом того, что соответствующее лицо является кредитором, т. е. что оно имеет что-либо получить. Таким образом, по мнению проф. Шера, все, что данное лицо получило от нас, должно быть в соответствующей денежной стоимости поставлено в дебет его счета или, другими словами, нашей услуге (*Leistung*)—выдаче чего-либо соответствует дебитование его счета; все же, что данное лицо выдало нам должно быть занесено в кредит его счета или, другими словами, кредитование его счета соответствует его услуге¹⁾.

Такое истолкование значения обеих сторон счетов определяет характер тех записей, которые должны быть сделаны в соответствующих счетах при организации предприятия. И так как вложение капитала в предприятие является услугой владельца предприятию, то, следовательно, счет Капитала, отражающий первоначальную величину вложенных средств, должен быть кредитован, а соответствующие счета составных частей этих же средств должны быть дебитованы. Исходя из этих соображений²⁾ наше первое уравнение (1) можно представить схематически следующим образом:

Счета Имущественные		Счет Капитала	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
$a_1 + a_2 +$ $+ a_3 + a_4$			A
A			K

¹⁾ *Buchhaltung und Bilanz*, стр. 22. *Wirtschaftliche und mathematische Begründung etc.*, стр. 6.

²⁾ По поводу этих соображений проф. Шера один из немецких авторов, именно проф. W. le Confe (*Buchhaltungstheorien. Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, т. II, стр. 170—171) высказывает следующим образом: „Шер в своем обосновании теории двух рядов счетов исходит из того, что установленное путем инвентаризации состояние частей имущества подлежит при организации предприятия или же в начале отчетного периода отнесению в кредит счета Капитала, так как это имущество представляет услугу владельца в этот момент своему предприятию. Одновременно эти же части имущества являются основанием для дебитовых записей в различных имущественных счетах. Долги же предприятие принимает на себя за счет владельца и кредитует за их состояние пассивные счета. Здесь слышится, таким образом, отзов персоналистической теории... Тем самым дает Шер, особенно этого не подчеркивая, также и обоснование уравнения баланса:

$$A = K.$$

Имущество = услуга владельца (чистый капитал)."

Эта схема показывает, что при начале записей по счетам отдельные части имущества заносятся в дебет счетов имущественных, а общая сумма этих частей—в кредит счета Капитала.

Наше второе уравнение (2), принимающее в конечном итоге форму $A - P = K$, будет представлено следующей схемой:

Счета Имущественные		Счет Капитала	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
$a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + \dots$ $(= A)$	$p_1 + p_2 + p_3 + p_4 + \dots$ $(= P)$	P	A
A	P	=	K

Первое изображение: Капитал $(A - P)$ изображается как разность между уменьшающим и вычитаемым:

Сокращенное изображение: так как $a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + \dots$ тождественно с A , и $p_1 + p_2 + p_3 + p_4 + \dots$ с P , и $A - P$ с K , то получаем второе, обычное изображение:

На основании этой схемы установим, что пассивные части имущества заносятся в кредит счетов имущественных, а чистый капитал в кредит счета Капитала. Согласно этой же схемы активные или положительные части имущества должны быть записаны в дебет, а пассивные или отрицательные в кредит имущественных счетов. Следовательно, дебет последних счетов характеризуется знаком (+), а кредит—знаком (-).

Переходим теперь к схематическому представлению (см. стр. 199) уравнений, характерных для меновых операций (уравнения 3, 4, 5 и 6).

Схема записи меновых операций дает нам возможность заключить, что записи при такого рода хозяйственных операциях производятся одновременно и в равных суммах и в дебет и в кредит счетов имущественных, что меновые операции счета Капитала не затрагивают.

Представим схематически (см. стр. 199) также и уравнения результатных операций (т. е. уравнения 7, 8, 9 и 10).

Таким образом, из схемы регистрации результатных операций можно легко установить, что операции эти отражаются как в счетах имущественных, так равно и в счете Капитала,

Схема меновых операций:

а) в форме уравнений:

б) в форме счетов:

Счета Имущественные		Счет Капитала	
Дебет +	Кредит -	Дебет -	Кредит +
$A + a_n$	$- p_n$	=	$\dots \dots \dots K$
A	$- p_n$	=	$\dots \dots \dots K$
A	$- p_m$	=	$\dots \dots \dots K$
A	$- p_m$	=	$\dots \dots \dots K$

Схема результатных операций:

а) в форме уравнений:

б) в форме счетов:

Счета Имущественные		Счет Капитала	
Дебет +	Кредит -	Дебет -	Кредит +
A	$- p$	=	$\dots \dots \dots K$
A	$- p$	=	$\dots \dots \dots K$
A	$- p$	=	$\dots \dots \dots K$
A	$- p$	=	$\dots \dots \dots K$

причем увеличению активных и уменьшению пассивных частей имущества, т. е. дебитованию счетов имущественных, всегда соответствуют увеличения чистого капитала или, другими словами, противопоставляется кредитование счета Капитала. И, обратно, уменьшению активных и увеличению пассивных частей имущества соответствуют уменьшения чистого капитала или, другими словами, кредитованию счетов имущественных противостоит дебитование счета Капи-

тала. Отсюда проф. Шер выводит следующее заключение: „для определения чистого капитала и его увеличений и уменьшений фактически безразлично увеличивать ли активные ценности или же уменьшать долги:

если $A - (P - p_i) = K$, то и $(A + p_i) - P = K$.

Точно также увеличение долгов оказывает такой же эффект, как и уменьшение активов:

если $(A - a_i) - P = K$, то и $A - (P + a_i) = K''$.

Выводы, вытекающие из произведенного таким образом анализа типичных хозяйственных операций с точки зрения влияния их на соответствующие счета, можно представить в виде следующей сводки²⁾:

Типичные операции предприятия	Счета имущественные (Счета составных частей имущества)		Счета капитала (Счета чистого капитала)	
	налево дебет + Увеличение	направо кредит - Уменьшение	налево дебет - Уменьшение	направо кредит + Увеличение
Учреждение предприятия	Начальная стоимость экономических юридических ценностей	-	-	Начальный чистый капитал
Меновые операции	Увеличение стоимости одной категории ценностей	Уменьшение стоимости другой категории ценностей	-	-
Прибыли	Увеличение стоимости какой-либо категории ценностей	-	-	Увеличение чистого капитала
Убытки	-	Уменьшение стоимости какой-либо категории ценностей	Уменьшение чистого капитала	-
Ликвидация (заключение счетов)	Дебет—Кредит (сальдо дебета) счетов имущественных (новых составных частей имущества).	=	Кредит—Дебет (сальдо кредита) счетов капитала (новый чистый капитал).	

¹⁾ Buchhaltung und Bilanz, стр. 28.

²⁾ Grundbegriffe der Buchhaltung, стр. 8 и 9.

Эта сводная таблица позволяет представить результаты произведенного анализа в виде следующих основных положений:

1) каждая хозяйственная операция должна быть записана в два счета—в дебет одного и в кредит другого счета;

2) в бухгалтерии на каждый момент времени сумма всех зарегистрированных хозяйственных операций равна сумме дебитовых записей, а эта последняя равна сумме кредитовых записей (сумма журнала = сумме дебета = сумме кредита Главной книги);

3) из счета имущества можно устанавливать фактическое состояние ценностей, а из счета капитала величину чистого капитала по его начальному состоянию, его последовательным увеличениям и уменьшениям (прибыли и убытки);

4) сальдо этих обоих счетов должно во всякое время сходиться по сумме.

Эти основные положения, характеризующие сущность теории двух рядов счетов, а вместе с тем и сущность систематической (двойной) бухгалтерии, проф. Шер представляет в алгебраической форме следующим образом¹⁾:

Схема систематической бухгалтерии.

Счета имущественные ($A + P$)

Контроль увеличения и уменьшения в составных экономических и юридических частях имущества в результате деятельности предприятия.

Увеличение +(плюс) Дебет	Уменьшение -(минус) Кредит
--------------------------------	----------------------------------

+ a

1. Первоначальный капитал. Счетная величина чистого капитала, составные части имущества.

+ b

2. Меновые операции. Возникновение прав требований; оплата долгов; выдача векселей; вirementы; покупка товаров; производственные операции.

+ a

Уменьшение -(минус) Дебет	Увеличение +(плюс) Кредит
---------------------------------	---------------------------------

- b

¹⁾ Buchhaltung und Bilanz, стр. 43; русский перевод, стр. 53; Wirtschaftliche und mathematische Begründung usw., стр. 13; схема несколько изменена.

Увеличение +(плюс) Дебет	Уменьшение -(минус) Кредит	Уменьшение -(минус) Дебет	Увеличение +(плюс) Кредит
+ в		3. Прибыли. Получение % по ценным бумагам.	+ в
	- г	4. Убытки. Торговые расходы, по долгам, налоги, домашние расходы, потери на дебиторах и т. д.	- г
(д+е)	- д	5. Смешанные операции. Реализация товаров, фабрикатов, ценностей, с надбавкой к их стоимости и т. д., немедленно или периодически разлагаемые на а) заготовительную их стоимость . . . д/ б) накидки за расходы, на прибыль и т. д. . . . е/	+ е
	- ж	6. Периодические коррекции стоимости составных частей имущества (списывание, снижение стоимости, потери).	- ж
$\text{Сальдо дебета} = (a + b + v + d + e) - (b + g + d + j) = (a + b + e) - (g + j) = -D_1 - K_1 = \text{установленный чистый капитал } (K_1 = -A_1 - B_1)$		$\text{Сальдо кредита} = (a + b + v + e) - (g + j) = K_p - D_2 = \text{исчисленный чистый капитал } (K_2 = K + пр - у).$	
Форма двойной бухгалтерии:			

Так как $D_1 - K_1 = K_p - D_2$, то и $D_1 + D_2 = K_p + K_2$ или сумма всех дебитовых записей = сумма всех кредитовых записей.

б) Вторая форма теории двух рядов счетов.

§ 51. Теория И. Ф. Шер¹). Заслугой проф. Шер следует считать не только обстоятельное исследование и доказатель-

¹) Buchhaltung und Bilanz, стр. 33–37; русский перевод, стр. 40–45. Популярное изложение второй формы теории двух рядов счетов дано в трудах проф. Н. А. Кипарисова: 1) "Основы счетоведения". М. 1927 г. § 16 и 2) Теория двух рядов счетов. ("Счетная Мысль", 1926 г., Январь).

ство того, что формула $A = P$, в сущности разворачивается в следующую формулу:

$$A + y = P + K + \text{пр}$$

которая является техническим преобразованием следующего основного уравнения, характеризующего первую форму теории двух рядов счетов:

$$[A - P] = [K + (\text{пр} - y)],$$

но и установление возможности существования еще и другого основного уравнения, характерного для второй формы теории двух рядов счетов:

$$[A - P - K] = [\text{пр} - y].$$

С точки зрения второго своего уравнения теория двух рядов счетов производит свои построения следующим образом. Целью систематической бухгалтерии является счетная регистрация всех без исключения хозяйственных операций, совершающихся в пределах единичного предприятия и способных быть оцененными в денежных единицах. Все эти хозяйственные операции могут быть двоякого рода: одни из них выражаются лишь в изменениях формы или же в перемещении частей имущества предприятия из одного помещения последнего в другое, следовательно, при этом общая величина чистого капитала предприятия каким-либо изменениям не подвергается,—другие же хозяйственные операции увеличивают или уменьшают величину чистого капитала. Первый род операций носит название перемещающих хозяйственных операций, или пермутаций, и второй род—операций экономических или же модификаций. Таким образом, хозяйственные операции могут оказывать на баланс предприятия двойкое влияние: либо вызывать изменения лишь в составных частях имущества, либо изменять величину чистого капитала. С этой точки зрения баланс предприятия, в свою очередь, распадается на два ряда счетов. Первый ряд счетов учитывает изменения в величине чистого капитала и тем самым дает точное отображение движения благосостояния предприятия. Эти счета характеризуют, таким образом, динамическую часть баланса (обобщающуюся в прибылях и убытках) и называются, поэтому, счетами динамическими. К ряду счетов динамических, следовательно, относятся счета результатные. Второй ряд счетов включает в себя все активные и пассивные счета, а также счет Капитала. Эти счета отражают лишь состояние отдельных статей актива, пассива, а также капитала. Здесь на первый взгляд происходит как бы нарушение теории двух рядов счетов вследствие включения счета Капитала в общий ряд со счетами активными и пас-

сивными, фактически же в этом нет противоречий основным принципам этой теории, так как помещенный в этом ряду счет Капитала в дальнейшем остается без движения, т. е. все изменения в чистом капитале или прибыли и убытки на счете Капитала не учитываются (акционерное общество). Этот ряд счетов, следовательно, характеризует, так называемую, статическую часть баланса предприятия, соответственно чему и носит название ряда счетов статических.

Таким образом, для полноты учета баланса необходимо наличие двух рядов счетов: счетов динамических и счетов статических. „Отсюда и название „двойная бухгалтерия“, указывает проф. Кипарисов, „происходит... от ведения „двух рядов счетов“, от двойственного счетного наблюдения за предприятием – наблюдения за статикой и за динамикой баланса“¹⁾.

Вторая форма теории двух рядов счетов требует, следовательно, тщательного разграничения учета пермутаций и модификаций. Таким образом, ряд счетов статических ни в коем случае не может отражать результатов хозяйственных операций. „Отсюда“, говорит проф. Кипарисов, „первое условие – недопущение в учете, так называемых, смешанных, имущественно-результатных счетов“. Вторым необходимым здесь условием проф. Кипарисов считает соблюдение принципа перманентности инвентаря, т. е. постоянную и во всякое время согласованность данных баланса с натуральным инвентарем, как по количеству, так и по оценке. Это второе правило, в сущности, является неотделимым от первого правила, потому что отказ от смешанных счетов возможен лишь при непременном соблюдении принципа перманентности инвентаря. Практически принцип перманентности инвентаря, как правильно замечает и проф. Кипарисов, выражается в постоянстве денежной оценки ценностей в соответствующих счетах как при поступлении, так и при выбытии ценностей: „данная в инвентаре или при поступлении в течение операционного года оценка ни в коем случае не должна изменяться впредь до фактического выбытия ценностей из предприятия, и только разница между ценой поступления и ценой выбытия должна считаться результатом, каковой и должен отражаться в счетах второго ряда“²⁾.

Между этими двумя рядами счетов статических и динамических, между которыми распределяется учет всех изменений, имеющих место в балансе хозяйства, должна существовать определенная зависимость. Характер этой зависимости можно установить из разбора следующего практического примера. Допустим, что за некоторый период времени

в данном предприятии совершались следующие хозяйственные операции:

- | | |
|--|------------|
| 1. Первоначальный взнос владельца наличными деньгами: | P. 9.000.— |
| 2. Оплачены торговые расходы | 80.— |
| 3. Куплено товаров в кредит у поставщика Иванова | 10.000.— |
| 4. Внесено на наш текущий счет в банке | 7.000.— |
| 5. Выданы поставщику Иванову и соло-векселя | 7.000.— |
| 6. Взято с и/текущего счета | 1.000.— |
| 7. Выкуплен банком по и/поручению и/соло-вексель | 4.000.— |
| 8. Удержано банком комиссии | 4.— |
| 9. Продано товаров Петрову стоимостью Р. 4.000 в кредит за Р. 4.800. | 4.800.— |
| 10. Начислены % при получении векселей от Петрова | 60.— |
| 11. Получены векселя от Петрова | 4.060.— |
| 12. Выдана зарплата рабочим и служащим | 300.— |
| 13. Уплачено за аренду помещения и движимого имущества | 200.— |
| 14. Поступило по векселю Петрова | 1.000.— |
| 15. Начислено банком % по и/текущему счету | 25.— |

Счетная регистрация всех этих хозяйственных операций была произведена таким образом:

D.	Счет Кассы	K.	D.	Счет Капитала	K.
1) 9.000.—	2) 80.—				1) 9.000.—
6) 1.000.—	4) 7.000.—				
14) 1.000.—	12б) 300.—				
	13) 200.—				

D.	Счет Торговых расходов	K.	D.	Счет Товаров	K.
2) 80.—			3) 10.000.—	96) 4.000.—	
12а) 300.—					
13) 200.—					

D.	Счет – Поставщиков	K.	D.	Счет Текущего счета	K.
5) 7.000.—	3) 10.000.—		4) 7.000.—	6) 1.000.—	
			15) 25.—	7) 4.000.—	
				8) 4.—	

D.	Счет Векселей к платежу	K.	D.	Счет Комиссии	K.
7) 4.000.—	5) 7.000.—		8) 4.—		

¹⁾ Н. А. Кипарисов: „Теория двух рядов счетов“ („Счетная мысль“, 1926 г., январь).

²⁾ Т. е. в счетах динамических.

Д. Счет Покупателей К.

9а) 4.800.—	11) 4.060.—
10) 60.—	

Д. Счет Продажи товаров К.

9б) 4.000.—	9а) 4.800.—
-------------	-------------

Д. Счет Процентов К.

10) 60.—	11) 4.060.—
15) 25.—	14) 1.000.—

Д. Счет Векселей к получению К.

Д. Счет Рабочих и служащих К.

12б) 300.—	12 а) 300.—
------------	-------------

Принимая во внимание изложенные выше основные положения второй формы теории двух рядов счетов, следует представить результаты счетной регистрации всех указанных хозяйственных операций в следующей ведомости (см. стр. 207).

Изучая построенную таким образом оборотную ведомость, можно установить, что получающиеся в ней данные полностью подтверждают все основные положения второй формы теории двух рядов счетов. Так, напр., в общих итогах и оборотных и сальдовых граф получается: в первом ряду счетов—дебитовое сальдо в сумме Р. 301.—, а во втором ряду счетов кредитовое сальдо точно на ту же сумму Р. 301.—. Таким образом, между этими двумя сальдо существует определенная зависимость, выражаяющаяся в одинаковости сумм обоих сальдо. Принимая же во внимание взаимопротивоположный характер этих сальдо (в первом ряду счетов—дебитовое, а во втором ряду—кредитовое), можно так сформулировать зависимость, существующую между рядом счетов статических и рядом счетов динамических: сальдо счетов статических равно и взаимно-противоположно сальдо счетов динамических.

Правильность формулировки той зависимости, которая существует между обоими рядами счетов, подтверждается следующими соображениями. Если допустить, что чистый капитал представляет собою неподвижную величину (как, напр., в балансах акционерных обществ), то его без особой

Оборотная ведомость.

Наименование счетов.	Итоги (оборот)		Сальдо	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
I ряд счетов.				
(счета статические)				
Счет Кассы	11.000.—	7.580.—	3.420.—	—
• Капитала	—	9.000.—	—	9.000.—
• Товаров	10.000.—	4.000.—	6.000.—	—
• Поставщиков	7.000.—	10.000.—	—	3.000.—
• Текущего счета . . .	7.025.—	5.004.—	2.021.—	—
• Векселей к платежу .	4.000.—	7.000.—	—	3.000.—
• Покупателей	4.860.—	4.060.—	800.—	—
• Векселей к получению .	4.060.—	1.000.—	3.060.—	—
• Рабочих и служащих .	300.—	300.—	—	—
	48.245.—	47.944.—	15.301.—	15.000.—
Сальдо дебета I ряда счетов	301.—		301.—	
II ряд счетов				
(счета динамические)				
Счет Торговых расходов . .	580.—	—	580.—	—
• Комиссии	4.—	—	4.—	—
• Продажи товаров . . .	4.000.—	4.800.—	—	800.—
• Процентов	—	85.—	—	85.—
	4.584.—	4.885.—	584.—	885.—
Сальдо кредита II ряда счет.		301.—		301.—
	52.829.—	52.829.—	15.885.—	15.885.—

погрешности можно причислить к пассивам предприятия. В таком случае состояние ряда счетов статических на определенный момент времени будет характеризоваться следующим уравнением:

$$A = P + K.$$

Это уравнение дает возможность установить, что сальдо ряда счетов динамических на тот же момент времени равняется нулю:

$$A - (P + K) = 0$$

Схематически последнее уравнение можно представить в следующем виде:

Счета статические		Счета динамические	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
A	= P + K	0	0

К счетам статическим этой схемы, напомним, относятся счета актива (a), пассива (п) и капитала (к) и к счетам динамическим—все счета, наиболее общим выражением которых является счет Прибылей (пр) и убытков (у).

Принимая во внимание основное требование второй формы теории двух рядов счетов о перманентности инвентаря, в результате руководства которым всякого рода односторонние увеличения или уменьшения в счетах статических (т. е. изменений, проходящих или только по дебету, или только по кредиту этих счетов) обязательно отражаются в счетах динамических (в счетах прибылей—в случае увеличения и в счетах убытков—в случае уменьшения), можно прийти к естественному выводу, что разность между суммой односторонних увеличений и суммой односторонних уменьшений в счетах статических всегда будет равна соответствующему сальдо счета Прибылей и убытков. Этот вывод можно представить схематически. Так, напр., для всех случаев чистой прибыли соответствует следующая схема¹⁾:

Счета статические		Счета динамические	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
a ₁	p ₁	у ₁	пр ₁
a ₂	p ₂	у ₂	пр ₂
a ₃	K	у ₃	пр ₃
a ₄	Пр	Pr	пр ₄
Сальдо: чистая при- быль =		Сальдо: быль =	

Дебет-сальдо счетов статических „Пр“=Кредит-сальдо счетов динамических „Пр“.

¹⁾ Cp. Buchhaltung und Bilanz, str. 35.

Наоборот, в схеме соответствующей всем случаям чистого убытка, конечное кредит сальдо счетов статических (У) будет равно дебет-сальдо счетов динамических (У¹).

Таким образом, приведенная выше формула [А — П — К] = [пр—у] полностью отражает характерные особенности второй формы теории двух рядов счетов.

§ 52. Теория Ф. В. Езерского. Изучение материалистической теории двух рядов счетов было бы далеко не полным без рассмотрения той теории, которая в свое время была предложена известным педагогом и пропагандистом счетных знаний Ф. В. Езерским. Следует отметить, что до сего времени теория Езерского встречает довольно разноречивую оценку. Так, напр., проф. Галаган так характеризует значение трудов Езерского: „как автор новой формы счетоводства Езерский представляет собою типичного изобретателя, не брезгающего никакими средствами для рекламирования своего изобретения и недостаточно знакомого с той областью знания, в которой он дает нечто новое своей формой“²⁾.

Более глубокое проникновение в сущность учения Езерского встречаем у А. П. Рудановского, указывающего, что в тройной системе Езерского мы имеем верную в идеи критику коммерческой двойной бухгалтерии и что, несмотря на то, что практическое значение тройной системы ничтожно, все же идейное ее значение, как предвестники перехода счетоводства, как искусства, к счетоводству как к науке,— бесспорно³⁾.

Относительно даты появления первого труда Езерского по счетоводству мнения специалистов расходятся; отметим все же, что, например, в известном труде Ф. Гюгли „Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen (стр. 667)“ имеется ссылка на работу Езерского, датированную 1857 годом⁴⁾.

Позднейшие труды Езерского были весьма многочисленны и затрагивали самые разнообразные счетные вопросы и в особенности темы теоретического и практического характера, связанные непосредственно с основными положениями предложенной им „русской тройной системы счетоводства“⁵⁾.

¹⁾ Idem, str. 37.

²⁾ А. М. Галаган: „Общее счетоведение. Конспективный курс“. М. 1921 г., стр. 75.

³⁾ А. П. Рудановский: „О дебете и кредите, как методе учета баланса“. М. 1917 г., стр. 105.

⁴⁾ В списке использованной литературы, приложенном к тому же труду, Ф. Гюгли упоминается следующая книга Езерского: Theodor Eversky. Gedrängter Kursus der Buchführung nach dem einfachen, dem doppelten italienischen und dem dreifachen russischen System. Leipzig (ohne Jahreszahl).

⁵⁾ Так напр., в списке, носящем название „Каталог объяснительный учебников, руководств, пособий, сочинений Ф. В. Езерского“, числится 96 различных наименований.

В дальнейшем, изложение теории Езерского будет сделано главнейшим образом применительно к его учебнику „Упрощенная тройная система, как позднейшее слово науки“¹⁾.

Езерский устанавливает следующие три основные задачи, которые счетоводство должно разрешать в целях удовлетворения требований экономической жизни современного общества: „1) счетоводство должно давать непрерывную картину актива и пассива предприятия, т. е. его непрерывный инвентарь, 2) счетоводство должно показывать отдельно для каждой отрасли или специальности предприятия валовые прибыли и убытки и 3) счетоводство должно иметь достаточно простые формулы проверок, могущих гарантировать без всяких ошибок точность соответствующих выводов“²⁾.

Все эти задачи счетоводство разрешает путем регистрации хозяйственных оборотов предприятия, причем регистрация эта складывается из следующих записей: 1) хронологической, 2) систематической и 3) сводной. Указанным трем видам счетных записей соответствует и такое же количество книг или, как говорит Езерский, параллелей.

Первая параллель или капитальная книга предназначается для хронологической записи и заменяет собою кассовый журнал и мемориал. Приведем форму капитальной книги:

1	2	3	4	5	6				
Название учета (счета)		Месяц, число и сущность оборотов	Контроль итогов	Касса		Ценности		Остатки	
приходного	расходного		Контроль итогов	Приход	Расход	Приход	Расход	Уменьшение	Увеличение

Первая графа капитальной книги служит для отметки взаимно-корреспондирующих счетов, затрагиваемых регистрируемой операцией; вторая графа назначается для изложения в ней даты и сущности операций; в третью графу „контроль итогов“ выписывается сумма каждой операции; данные графы этой, по указанию Езерского, „составляют важнейшую часть признаков верности“ записей в капитальной книге; четвертая и пятая графы служат для записи прихода и расхода наличных денег и других активных

¹⁾ Издание 15-е. М. 1903 г.

²⁾ Езерский. Международный конгресс счетоводов в Бельгии 1911 г. М. 1911, стр. 5—6.

и пассивных ценностей; шестая графа распадается на две рубрики: уменьшение и увеличение. Рубрика „уменьшение остатков“ предназначается для записи в ней: торговых расходов, „убытка в тех случаях, когда выпущенная ценность обошлась себе дороже, чем продана, и когда цифра убытка уже выяснилась“ и т. п. В рубрику „увеличение остатков“ вписываются, во-первых, все возмещения произведенных торговых расходов и, во-вторых, „все уже определившиеся прибыли“. Между суммовыми графами капитальной книги существует определенная зависимость, внешним образом проявляющаяся в записи суммы каждой хозяйственной операции три раза: 1) в графу „контроль итогов“, 2) в графу „касса“ или „ценности“ (по приходу) и в графу „остатки“ (рубрика „уменьшение“) в случае выявления убытков, 3) в графу „касса“ или „ценности“ (по расходу) и в графу „остатки“ (рубрика „увеличение“) в случае реализации прибылей.

Таким образом, четыре рубрики четвертой и пятой графы могут быть объединены в две общие графы следующим образом:

1	2	3	Остаток — вывод
Приход	Расход	Уменьшение (убыток)	Увеличение (прибыль)

Несмотря на установленную формальную зависимость между данными этих граф, между ними все же существует определенное принципиальное различие.

Под „приходом“ Езерский понимает „действительное поступление предметов, имеющих реальную ценность“, под „расходом“ отпуск этих же предметов или ценностей „по цене своей приходной, действительной“; графа „остатки—вывод“, в противоположность первым двум, показывает не движение отмеченных в тех графах ценностей, а результаты этого движения, т. е. убытки и прибыли или уменьшение и увеличение общей величины собственных средств предприятия. Для ясного понимания характерных особенностей тех записей, которые имеют место в капитальной книге, приведем один из примеров, предлагаемых Езерским:

Месяц, число и сущность оборотов	Контроль итогов	Касса		Ценности		Остаток—вывод	
		Приход	Расход	Приход	Расход	Уменьшение	Увеличение
19 . . г. Января 1.							
Состоит налицо к 1 января 19 . . г.							
Средств (актив):							
наличных денег . . .	400	400	—	—	—	—	400
серебра на сумму . . .	420	—	—	420	—	—	420
мебели	300	—	—	300	—	—	300
платья	500	—	—	500	—	—	500
долга за Н.	200	—	—	200	—	—	200
Погашение (пассив):							
я должен Н. Н.	100	—	—	—	100	100	—
Итого . .	1920	400	—	1420	100	100	1820
		400		1320	=		1720
19 . . г. Январь							
Получено жалования .	250	250	—	—	—	—	250
долгов . . .	200	200	—	—	200	—	—
Уплачено долгов . . .	100	—	100	100	—	—	—
Куплено серебра . . .	50	—	50	50	—	—	—
ценных бумаг	200	—	200	200	—	—	—
Проданы ценные бумаги с прибылью	105	105	—	—	100	—	5
с убытком	100	98	—	—	100	2	—
Итого . .	2925	1053	350	1770	500	102	2075
		703		1270	=		1973

Из этого примера вытекает, что графа „касса“ содержит данные относительно одной части актива предприятия, графа „ценности“— относительно другой части актива и всего пассива и графа „остаток-вывод“— данные о первоначальном чистом капитале и последующих его изменениях на суммы выявившихся прибылей и убытков. Следовательно, можно отметить, что те записи, которые имеют место в капитальной книге Езерского, полностью отображают уже известное уравнение первой формы теории двух рядов счетов:

$$[A - P] = [K + (\text{пр} - \text{у})].$$

При более внимательном ознакомлении с графикой „ценности“ не трудно установить, что долги третьим лицам предста-

вляют собою отрицательные ценности, сумма которых подлежит вычету из общей суммы актива в случае необходимости определения собственного капитала предприятия.

Вторая параллель или книга систематических учетов (счетов) предназначается для систематических записей и заменяет собою все вспомогательные книги. Приведем форму книги систематических учетов:

Учет бразильского кофе

Название учета	№	Месяц и число	Ход дел	С учета?		Кол. Регулятор	Количества	Сумма	Выход
				На учет?	Руб.				

Уже при беглом ознакомлении с характерными особенностями суммовых граф книга систематических учетов можно установить принципиальное различие между данными, содержащимися в графе „сумма“ и в графе „вывод“. В графе „сумма“ проставляются сведения относительно движения ценности по их первоначальной стоимости, а в графе „вывод“— результаты этого движения. Из остальных граф этой книги наибольший интерес представляет графа „регулятор“. Езерский так поясняет назначение этой графы: для проверки учетов необходимы точные научные признаки верности, а между тем, с одной стороны, нельзя допустить цен с мелкими дробями (они обременяли бы и затрудняли счетовода), с другой, не следует вносить в счетоводство неточностей, хотя бы и ради округления дробей. Для этого устанавливается правило: записывать отбрасываемые или прибавляемые при округлении цен суммы в особую графу. Графа эта названа „регулятор“ в силу того, что суммы, отброшенные или прибавленные при округлении цен ради исключения дробей, регулируются и принимаются в расчет при поверке итогов и остатков путем признаков верности. Когда округление цен выражается прибавлением какой-либо суммы, эта последняя выставляется в графе „регулятор“ с минусом (—), означающим, что прибавленное следует при выводе признаков верности отнять. Когда же для округления цен отбрасывается цифра дроби, ее следует выставлять с плюсом (+), означающим, что отброшенную сумму надо при выводе признаков верности опять прибавить. Наконец, в случаях круглой цены, регулятором выставляется ноль. Суммы регулятора складываются плюс с плюсом, минус

с минусом, вычитается меньшая величина из большей и разница выставляется, как последний регулятор данного счета.

Правильность записей в книге систематических учетов удостоверяется следующими тремя признаками верности. Во-первых, должны получаться одинаковые результаты от: 1) вычитания итогов прихода и расхода, меньшего из большего и 2) помножения количества остатка на цену плюс или минус регулятор; этим признаком верности доказывается правильность данных о количестве, цене и сумме. Во-вторых, общий итог остатков по книге систематических учетов должен быть равен общему итогу остатков капитальной книги. В-третьих, при инвентаризации данные о количественном остатке ценностей должны соответствовать натурному остатку последних.

Третья параллель или сводно-отчетная книга служит для объединения в ней записей о всех хозяйственных операциях, для сравнения этих записей между собою и, наконец, для составления полного отчета о хозяйственной деятельности предприятия. Записи в эту книгу производятся на основании данных книги систематических учетов, полученных в результате подсчета отдельных учетов. Сводно-отчетная книга заменяет главную и инвентарную книги и в особенности такие счета Главной книги, как: баланса начального и заключительного, капитала, прибылей и убытков. Приведем форму сводно-отчетной книги¹⁾:

Сводно-отчетная книга

№ учетов	Название учетов	Приход		Расход		Вывод		Остается	
		оставалось средств (актив)	поступило	оставалось поташений (пассив)	выдано	убыто	прибыло	средств (актив)	поташений (пассив)
Пенька . .	12000	—	—	12000	—	2000	—	—	—
кофе бразильский	100	4725	—	4725	—	284	100	—	—
остальные счета . .	370000	389635	60000	312000	24984	98335	579635	192000	—
		382100	394360	60000	328725	34984	100619	579735	192000
		322.100			65.635			387.735	
		65.635							
		387.735							

¹⁾ „Международный конгресс“, стр. 18; пример нами несколько изменен.

Правильность записей по сводно-отчетной книге обеспечивается следующими тремя признаками верности. Во-первых, разность между итогами прихода и расхода по каждой строке книги должна быть равна сумме остатка, значащегося в последней графе. Во-вторых, из общих итогов сводно-отчетной книги должны получаться равенства: а) разница между итогами приходным и расходным $[(382100 + 394360) - (60000 + 328725)]$ должна быть равна разнице между итогами графы „остается“ ($579.735 - 192000$); б) разность между итогами третьей и пятой графы (322100) плюс разность между итогами 7 и 8 графы (65635) должны быть равны разности между итогами 9 и 10 графы (387.735). В третьих, данные по 9 и 10 графе должны совпадать с данными инвентаризации в конце отчетного периода.

Ближайшее ознакомление с особенностями записей в сводно-отчетной книге приводит к следующим заключениям: если принять во внимание лишь графы „приход“, „расход“ и „остается“, то, несомненно, данные этих граф полностью укладываются в уравнение первой формы теории двух рядов счетов:

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

Если же за основу принять графы „приход“, „расход“ и „вывод“, то, принимая во внимание, что первые две графы содержат данные относительно: а) первоначального актива и последующих изменений в нем (т. е. $A \pm p = A_1$); б) первоначального пассива и последующих изменений в нем (т. е. $P \pm p = P_1$) и в) первоначального капитала без последующих в нем изменений (т. е. как разности между A и P : $A - P = K$), и что графа „вывод“ заключает в себе данные относительно имевших место в течение отчетного периода изменений в первоначальном капитале (т. е. на величину: а) прибылей или $+pr$ и б) убытков или $-y$), можно притти к выводу, что данные этих граф полностью укладываются в уравнение второй формы теории двух рядов счетов:

$$[A, -P, -K] = [pr - y].$$

Подводя итоги основным положениям теории Езерского, отметим, что теория эта названа ее автором „тройной системой“ потому, что учет хозяйственной деятельности предприятия осуществляется при помощи трех параллелей:

I параллель — хронологическая запись — капитальная книга,

II параллель — систематическая запись — книга систематических учетов,

III параллель — сводно-отчетная запись — сводно-отчетная книга.

Записи по каждой из этих трех параллелей—сводятся к регистрации трех важнейших моментов каждой хозяйственной операции:

I прихода ценностей,

II расхода ценностей,

III результата приходо-расхода ценностей,

причем правильность записей в каждой из указанных параллелей удостоверяется тремя признаками верности, присущими каждой параллели.

Указанные три важнейшие следствия каждой хозяйственной операции можно разбить на следующие две группы их:

I. влияние на отдельные составные части имущества—куда отнесем следствия: приход и расход ценностей;

II. влияние на общую величину первоначального капитала—куда необходимо отнести следствие: результат (прибыль или убыток) приходо-расхода ценностей.

Считаясь с тем, что для учета первой группы следствий по учению Езерского предназначаются графы: а) „касса“ и „ценности“ в книге капитальной и б) „приход“ и „расход“ в сводно-отчетной книге, скажем, что эти графы в „русской тройной системе“ соответствуют ряду счетов имущественных. Принимая, далее, во внимание, что для учета второй группы следствий служат: а) графа „остаток—вывод“ в капитальной книге и б) графы „вывод“ и „остается“ в книге сводно-отчетной, отметим, что эти графы можно считать рядом счетов капитала.

Таким образом, можно сделать вывод, что учет хозяйственных операций осуществляется здесь при посредстве двух рядов счетов: ряда счетов имущественных и ряда счетов капитала. Отсюда вытекает общее для всех теорий двух рядов счетов понимание пассива, как совокупности отрицательных частей имущества предприятия. Следовательно, даже при беглом анализе характерных особенностей теории Езерского, необходимо прийти к заключению, что здесь, под весьма оригинальной внешней оболочкой, скрываются основные элементы материалистической теории двух рядов счетов.

§ 53. Общая критика первой и второй форм теории двух рядов счетов. Следует отметить, что ближайшее ознакомление с изложенными теориями двух рядов счетов приводит в выявлению целого ряда уязвимых пунктов этих теорий. Прежде всего возникает сомнение в правильности отождествления пассивных частей имущества с отрицательными частями имущества. Очевидно, что такое понимание природы пассивных частей имущества вызвано было стремлением объединить активные и пассивные счета в единый ряд счетов имущественных, а это объединение должно было, в свою очередь, привести, как это неоднократно отмечалось

выше, к равнозначности: 1) увеличения активной и уменьшения пассивной части имущества и 2) уменьшения активной и увеличения пассивной части имущества. Равнозначность указанных имущественных изменений приводила к установлению одинакового понимания счетного значения, как активных, так и пассивных счетов. Оказалось, благодаря этому, возможным придать левым сторонам таких счетов значение „+ страницы“, а правым их сторонам—значение „— страницы“. „Положительные“ страницы предназначаются для регистрации увеличения активных и уменьшения пассивных составных частей имущества и, таким образом, знак плюс (+) оказался общим для увеличений актива и уменьшений пассива. „Отрицательные“ страницы служат для записи уменьшения активных и увеличения пассивных составных частей имущества и, следовательно, знак (—) одновременно характеризует и уменьшения актива и увеличения пассива. Такая унификация значения активных и пассивных счетов неизбежно должна была привести к выводу, подрывающему всякий авторитет теорий двух рядов счетов: вместо уменьшения пассива достаточно увеличить актив, а вместо увеличения пассива достаточно уменьшить актив, чтобы получить качественно одинаковые результаты. Еще более подрывают научное значение счетных теорий этого разряда основные положения второй формы теории двух рядов счетов, согласно которых необходимо счет Капитала включить в ряд счетов статических, как составную и неотъемлемую часть последнего, имеющую определено отрицательный счетный характер. Благодаря такому объединению счета Капитала со счетами активными и пассивными создается совершенно оригинальное положение вещей, при котором единый ряд счетов капитала, имеющих определено положительное значение, оказывается расчлененным на две группы счетов: 1) счет первоначального чистого капитала, отходящего к ряду счетов статических и приобретающего тем самым определено отрицательное счетное значение и 2) счета прибылей и убытков, сохраняющих значение положительное.

Наконец, и основные уравнения обеих форм теории двух рядов счетов не дают, в сущности, уравнения баланса. Этого обстоятельства, впрочем, не отрицает и один из основоположников теории двух рядов счетов, проф. Шер, указывающий, что основные уравнения этой теории дают не балансовое уравнение, а уравнения¹⁾:

1) чистого капитала: $[A - П] = [K + (пр - у)]$

2) прибылей и убытков: $[A - П - K] = [пр - у]$.

¹⁾ Buchhaltung und Bilanz, стр. 54; русский перевод стр. 64.

Эти формулы подчеркивают произвольный характер основных уравнений теории двух рядов счетов, которые, как это отмечает Гомберг, построены "на второстепенных моментах произвольных сопоставлений различных групп счетов, которые, вследствие их взаимной зависимости, необходимо должны взаимно дополнять друг друга, так как они являются составными частями одной арифметической суммы"¹⁾.

в). Третья форма теории двух рядов счетов.

§ 54. Теория И. Ф. Шер²⁾. Проф. Шер отмечал, что существует еще и третья форма теории двух рядов счетов, которой соответствует уравнение $[A] = [P]$. К этому новому уравнению $[A] = [P]$ проф. Шер относился весьма критически. Признавая, что эта форма представляет собою уравнение баланса, проф. Шер вместе с тем подчеркивал, что формула эта выводится из пробного баланса, который, в сущности, является контрольным средством над правильностью счетных записей. Пробный баланс, как известно, содержит на левой своей стороне сальдо активных счетов, а также счетов убытков ($A + y$), и на правой стороне—сальдо счетов пассивных, первоначального капитала и прибылей ($P + K + \text{пр}$). Следовательно, указанная выше формула $[A] = [P]$ представляет собою упрощенное выражение уравнения следующего вида: $(A + y) = (P + K + \text{пр})$, а это последнее, в свою очередь, представляет собою ничто иное, как техническое уравнение двойного счетоводства, вытекающее из известного уже нам основного уравнения теории двух рядов счетов: $[A - P] = [K + (\text{пр} - y)]$. Таким образом, формула $[A] = [P]$ представляет уравнение равенства дебитовых сальдо кредитовым сальдо всех счетов Главной книги. Это уравнение, в котором символом актива (A) неправильно обозначаются совокупность сальдо счетов активных и убытков и символом пассива (P)—совокупность сальдо счетов пассивных, капитала и прибыли, "некоторые теоретики", говорит проф. Шер, "выдают за новую теорию, теорию эквивалентности". Дальнейшие замечания проф. Шер представляют собою уничтожающую критику третьей формы теории двух рядов счетов: "как неоднократно доказывалось, здесь под понятием актив смешиваются две существенно различных ценности, активные составные части имущества и убытки; это было бы допустимо лишь при условии активирования всех убытков, как издержек по предприятию, так и действительных потерь, т. е. предста-

¹⁾ Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, стр. 54.
²⁾ Buchhaltung und Bilanz, стр. 52 и следующ.; русский перевод, стр. 63 и след.

вления их в качестве составных частей имущества подобно, напр., заработной плате в промышленности, проявляющейся в приращении стоимости продукта труда, следовательно, в качестве действительного актива. Но большая часть убытков подобно налогам, погашениям, общим торговым расходам, процентам в пользу третьих лиц, потерям на дебиторах и т. п. не поддается превращению в составные части имущества. Под общим наименованием пассив объединяются долги или заемный капитал, первоначальный собственный капитал и доходы (прибыль), и притом в общей массе, так что из этого баланса нельзя установить в отдельности ни собственного капитала, ни прибылей, ни долгов. Таким образом, теория эта доказывает лишь то, что сумма всех дебитовых сальдо должна быть равна сумме всех кредитовых сальдо; она, следовательно, касается лишь формы, а не сущности бухгалтерии³⁾.

Отметим все же, что проф. Шер не отказывается от признания некоторых достоинств за формулой $[A] = [P]$, но лишь при непременном условии, что к пассиву относится не валовая, а чистая прибыль или разность между валовой прибылью и убытками (пр—у). В таком случае третья форма теории двух рядов счетов может, по мнению проф. Шер, иметь определенный интерес как для теоретика, так и для практика. Для теоретика теория эта представляет известный научный интерес, поскольку она, объединяя воедино собственный и чужой капитал, преобразовывает пассив в понятие источника происхождения имущества. Для практика эта теория представляет значительный интерес в методологическом отношении: если в уравнении $A - P = K + (\text{пр} - y)$ на левой стороне в виде разности представлены имущество (активное) и один из источников происхождения этого имущества (пассив), а на правой стороне уравнения этой разности противопоставляется другой из источников происхождения имущества (собственный капитал), то уравнение $A = P$ обладает определенным методологическим преимуществом, поскольку на левой его стороне находится исключительно имущество, а на правой стороне этому имуществу противопоставляются оба источника его происхождения. Таким образом, третье уравнение обладает в этом случае рядом неоспоримых преимуществ: во-первых, оно является уравнением баланса, во-вторых, оно дает возможность рассматривать собственность предприятия с двух точек зрения—экономической и юридической. Юридическая точка зрения рассматривает имущество в отношении его происхождения, определяя оба источника капитала, т. е. величину собственного, а также заемного капитала. Экономическая точка зрения рассматривает имущество в отношении его состава, в его реальных формах. Следовательно, третье уравнение левой своей

частью показывает имущество с точки зрения его формы, а правой своей частью устанавливает источники происхождения этого имущества.

Таким образом характеризует проф. Шер особенности третьей формы теории двух рядов счетов.

§ 55. Теория Н. С. Лунского. В русской счетной литературе представителем третьей формы теории двух рядов счетов является проф. Лунский¹⁾.

Следует отметить, что проф. Лунский более детально и четко обосновывает главнейшие положения этой теории, нежели проф. Шер, поэтому и критический разбор ее произведен, основываясь именно на трудах проф. Лунского²⁾.

Проф. Лунский указывает, „что всякое предприятие располагает известными имущественными средствами, которые составляют его актив; долги, лежащие на предприятии, называются пассивом; разность, полученная от вычитания пассива из актива, называется чистым капиталом предприятия или просто капиталом“ и далее: „как сказано, чистый капитал = активу минус пассив. Отсюда находим, что актив = пассиву плюс чистый капитал. Следовательно, если мы возьмем лист бумаги и запишем на левую страницу актив, а на правую — пассив и чистый капитал, то итог сумм левой страницы будет равен итогу сумм правой страницы... Когда итог сумм левой страницы оказывается равным итогу сумм правой страницы, то такой факт называют балансом. Как видим, баланс достигается помещением чистого капитала на одной стороне с пассивом“.

Отсюда можно сделать вывод, что чистый капитал представляет собою счетную величину, полученную путем вычитания из общей суммы актива общего итога долгов, тяготеющих на данном предприятии, и дающую понятие о суммовом выражении той части имущества (актива) предприятия, которая не является обремененной долгами. Таким образом, можно было бы утверждать, что пассив представляет долги предприятия, а чистый капитал — часть имущества свободную от этих долгов, т. е., что пассив и чистый капитал в указанном представлении их являются различными счетными категориями, ни в коем случае не поддающимися смешению или же слиянию в единое целое. Это же обстоятельство, между прочим, как будто бы отмечает и проф. Лунский, указывая при решении одного из примеров на составление

¹⁾ См. проф. Иоганн Шер: „Бухгалтерия и баланс“, стр. 522 (комментарий проф. Лунского).

²⁾ Н. С. Лунский: „Краткий учебник коммерческой бухгалтерии“. I изд. 1900; III изд. 1913 г.; его же: „Счетоводство общее и коммерческое“. 1905 г.; его же: „Материалы по истории и теории счетоведения“. „Балансовая“ теория двойного учета. („Счетоводство“. 1928 г. III).

баланса, что правую сторону балансовой таблицы „следовало бы озаглавить словами: пассив и чистый капитал“.

Отмеченные особенности этих двух счетных категорий не могут все же помешать рассмотрению их под таким углом зрения, который позволил бы найти в них некоторые общие черты. „Если мы хотим знать“, — говорит проф. Лунский — „откуда взята предприятием эта сумма (сумма актива Р. 70.000.— Н. П.), то мы должны рассмотреть части пассива: мы увидим, что часть этой суммы получена посредством выдачи векселей (Р. 12.000.—), часть взята в долг без выдачи документов (Р. 28.000.—), часть представляет собственный капитал предприятия (Р. 30.000.—). Таким образом, мы видим, что актив нам показывает форму помещения имущественных средств предприятия, а пассив — источники этих средств. Если понимать пассив так, как только что сказано, то ясно, что чистый капитал нужно считать частью пассива и записать его в числе составных частей пассива. Затем из данных определений актива и пассива следует, что актив и пассив (со включением чистого капитала) должны быть равны“.

Впоследствии проф. Лунский уточнил заключительную часть этого положения в следующих выражениях: „таким образом, мы видим, что первая таблица (левая сторона баланса. Н. П.) нам показывает, в какой форме представляются имущественные средства предприятия, а вторая таблица (правая сторона баланса. Н. П.) указывает источники этих средств. Ясно, что итоги этих таблиц будут равны. Соответственно сказанному, можно понимать пассив, как совокупность всех источников имущественных средств предприятия (это пассив в широком смысле); тогда чистый капитал нужно считать частью пассива“.

Только благодаря пониманию чистого капитала и пассива в качестве составных частей стороны баланса, показывающей различные источники происхождения имущества, может прийти проф. Лунский к установлению третьей формы теории двух рядов счетов, характеризуемой уравнением $[A] = [P]$.

Анализируя основные положения теории, предлагаемой проф. Лунским, нельзя не прийти к выводу о неправильности определения этой теории, как третьей формы теории двух рядов счетов. Рассматривая актив с точки зрения его происхождения, как будто бы можно термином „пассив“ обозначить понятие „источники происхождения актива“, но в то же время, во всяком случае, нельзя утверждать, что источники эти (пассив в узком смысле слова и чистый капитал) по характеру своих счетных, экономических и юридических отношений с активом данного хозяйства вполне однородны.

Становясь на чисто счетную точку зрения, фиксируемую и теорией проф. Лунского, следует самым категорическим

образом отвергнуть всякую попытку к слиянию в пределах баланса единичного предприятия понятий долгов (пассива в узком смысле слова) и чистого капитала.

Следует отметить, что теоретический „уклон“ проф. Лунского, выражающийся в слиянии этих двух понятий, естественно вытекает из его отказа от основной предпосылки его же теории.

В § 1 своего труда „Краткий учебник коммерческой бухгалтерии“ проф. Лунский совершенно определенно устанавливает, что именно „разность, полученная от вычитания пассива из актива, называется чистым капиталом предприятия или просто капиталом“. И вот, вместо того, чтобы руководствоваться этим основным положением проф. Лунского предпочитает выбрать базой для своих дальнейших построений тезис: „вообще актив предприятия превышает его пассив“, не обращая внимания на то, что тезис этот характеризует один из таких же частных случаев указанного выше основного положения, как и следующие два другие частные случаи: 1) равенство пассива активу, когда чистый капитал равен нулю, и 2) превышение пассива над активом, когда мы имеем дело с несостоительностью или неоплатностью.

Совершенно очевидно, что в каждом из указанных случаев можно построить соответствующий баланс хозяйства, но если в первом случае баланс этот характеризуется уравнением $[A] = [P + K]$, где символ K обозначает разность между активом и пассивом, то, напр., для третьего из отмеченных частных случаев балансу будет соответствовать несколько видоизмененное уравнение: $[A + K] = [P]$. И если для первого уравнения понадобилось введение специального термина „пассив в широком смысле“, то для второго уравнения, вероятно, пришлось бы ввести новый термин „актив в широком смысле“. Только благодаря таким совершенно искусственным понятиям и удается сохранить значимость уравнения $[A] = [P]$ для всех без исключения частных случаев основного положения: чистый капитал = активу минус пассив.

Таким образом, теория проф. Лунского, а вместе с тем и вообще третья форма теории двух рядов счетов¹⁾, не охватывает всех возможных случаев, вытекающих из общего положения о равенстве чистого капитала разности между активом и пассивом, почему, следовательно, эту теорию без дополнения ее целым рядом соответствующих корректировок нельзя считать удовлетворяющей всем тем требованиям,

¹⁾ Отметим, что к третьей форме теории двух рядов счетов должна быть отнесена и та теория, которая развивается известным немецким автором, проф. Кальмесом; см. A. Calmes. Die Fabrikbuchhaltung, 5 изд. 1922 г. (1 изд. 1908 г.); есть русский перевод: проф. Альберт Кальмес. Фабричная бухгалтерия.

которые предъявляются к счетной теории, имеющей научное значение.

В заключение отметим, что основная предпосылка, вытекающая между прочим также из теории проф. Лунского: чистый капитал есть разность между активом и пассивом, приводит нас не к формуле $[A] = [P]$, а к формуле совершенно иного вида, именно:

$$[A] = [P] + [K],$$

но формула эта является принадлежностью совсем другого разряда счетных теорий, носящих название материалистических теорий трех рядов счетов.

3. Теории трех рядов счетов.

§ 56. Теория Панайотопуло. Теоретические воззрения греческого автора Панайотопуло изложены в докладе, представленном им 5-му международному счетному конгрессу, состоявшему в 1926 г. в Брюсселе¹⁾. Панайотопуло указывает, что счетоведение имеет своим предметом принципы и правила, относящиеся главнейшим образом:

- 1) к организации счетоводства в единичном предприятии;
- 2) к систематической регистрации хозяйственных операций;
- 3) к выявлению и анализу экономического состояния предприятия.

Каждое предприятие обладает некоторым имуществом или активом, состоящим из ряда вещественных и невещественных ценностей. Стоимость всех этих ценностей должна быть выражена в денежных единицах. Наличие такого имущества сопряжено с определенными правами собственности на это имущество. Права собственности резко распадаются на следующие два вида их: права третьих лиц или пассив и права владельца предприятия или капитала. Эти оба вида прав собственности конкретизируются путем оценки их в тех же денежных единицах, которые были приняты и для оценки актива. Несомненно, что между имуществом предприятия и правами собственности на это имущество должно быть полное соответствие, внешним образом проявляющееся в тождестве их суммовых выражений.

Таким образом, в основе счетоведения лежит то равенство, которое неизменно существует в каждом хозяйстве между имущественной массой этого хозяйства (A) и теми правами, с одной стороны, третьих лиц (P), а с другой стороны владельца данного хозяйства (K), которые распро-

¹⁾ Théorie du Système digraphique des Comptes. „La Comptabilité et les Affaires“, 1927, VI.

страняются на эту имущественную массу. Указанное равенство характеризуется уравнением

$$A = P + K$$

являющимся в то же время и выражением баланса хозяйства.

Для учета всех без исключения изменений в активе, пассиве и капитале, вызываемых хозяйственными операциями предприятия, открываются особые двусторонние таблицы в виде печатной буквы Т или счета, в которых состояние и увеличение актива, пассива и капитала записываются на той же стороне, на которой они находятся в уравнении баланса ($A = P + K$), а их уменьшения отмечаются на противоположных сторонах счетов. Таким образом, соответственно сказанному, схема счетов актива, пассива и капитала примет следующий вид:

+ Дебет	Счет Актива	Кредит —
Состояние и увеличение	{ актива	Уменьшение актива
- Дебет	Счет Пассива	Кредит +
Уменьшение пассива		Состояние и увеличение
- Дебет	Счет Капитала	Кредит +
Уменьшение капитала		Состояние и увеличение

Применяемые в счетоведении термины „дебет“ и „кредит“, как видим, могут характеризовать: „дебет“ — как состояние и увеличения актива, так и уменьшения пассива и капитала, а „кредит“ — в равной степени как уменьшения актива, так и состояния и увеличения пассива и капитала. Из этого обстоятельства можно вывести заключение о двойственном значении каждого из этих терминов. Это двойственное значение и „дебета“ и „кредита“ определяется исторически сложившимся обычаем обозначать наименованием „дебет“ вообще все левые стороны всех без исключения счетов, а наименованием „кредит“ — противоположные стороны тех же счетов.

Таким образом, строение счетов баланса складывается под непосредственным влиянием балансового уравнения $A = P + K$. Установливая это обстоятельство, Панайотопуло попутно полемизирует с авторами, базирующимиися на уравнении $A - P - K = 0$, т. е. с теми авторами, которые примыкают к группе представителей балансовой теории

одного ряда счетов. Это последнее уравнение, по мнению Панайотопуло, извращает истинную природу счетов пассива и капитала, представляя их строение в следующем виде:

+ Дебет	Счет Пассива	Кредит —	+ Дебет	Счет Капитала	Кредит —
---------	--------------	----------	---------	---------------	----------

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

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

Но такое строение указанных счетов явно не соответствует истинному положению вещей, потому, что приводит к неправильным утверждениям: 1) что уменьшения пассива и капитала подлежат отнесению в кредит, а их увеличения в дебет соответствующих счетов и 2) что знак сложения и увеличения (+) в равной степени может характеризовать то увеличение актива, то уменьшение пассива и капитала, а знак вычитания или уменьшения (—) в одинаковой мере символизирует и уменьшение актива и увеличение пассива и капитала.

Высказываясь таким образом против основного уравнения теории одного ряда счетов, Панайотопуло отмечает, что „в математике, конечно, возможно переносить числовое выражение каждого из членов уравнения из одной части последнего в другую, меняя при этом знак перед этим сочленом, но в счетоведении никоим образом нельзя сказать, что убыток имеет свое место в активе, что увеличение актива находится свое место в пассиве, что вместо уменьшения актива мы можем увеличить пассив или капитал“. Все эти неправильные указания парализуются, следовательно, приведенной формулой $A = P + K$, дающей реальное отображение действительного положения вещей.

Незыблемость этого основного равенства является следствием обмена равновеликих ценностей, характеризующего каждую хозяйственную операцию. Хозяйственные операции в силу этой своей природы вызывают двоякое изменение в экономическом состоянии предприятия:

- 1) или увеличивая и уменьшая актив $A + (a - a) = P + K$
- 2) или увеличивая актив и пассив $A + a = (P + a) + K$
- 3) или увеличивая актив и капитал $A + a = P + (K + a)$
- 4) или уменьшая актив и пассив $A - a = (P - a) + K$
- 5) или уменьшая актив и капитал $A - a = P + (K - a)$
- 6) или увеличивая и уменьшая пассив $A = (P + a - a) + K$
- 7) или увеличивая пассив и уменьшая капитал $A = (P + a) + (K - a)$
- 8) или уменьшая пассив и увеличивая капитал $A = (P - a) + (K + a)$
- 9) или уменьшая и увеличивая капитал $A = P + (K + a - a)$.

Следовательно, каждая хозяйственная операция, являясь следствием обмена ценностей, вызывает двойное изменение в составных частях баланса, почему и требует для своей регистрации двойной записи обеих обмененных ценностей: одну запись на левую, а другую на правую сторону счета. Отсюда, по мнению Панайотово, и происходит наименование такой системы счетоводства—двойной системой.

В результате такого способа учета итоги всех дебитовых сторон счетов всегда будут равны итогам всех их кредитовых сторон, но в пределах отдельных незабалансированных счетов эти же итоги будут расходиться между собою на некоторую величину или сальдо, которое может быть дебитовым или кредитовым. Между итогами всех дебитовых и кредитовых сальдо всегда существует равенство, а совокупность всех этих сальдо и дает уже известное уравнение $A = P + K$, или баланс хозяйства.

В этом уравнении каждый сочлен его характеризуется знаком (+), но если составить обычную оборотную ведомость по всем счетам, то ни над одной колонкой такой ведомости нельзя будет поставить единого знака (т. е. + или —), так как, напр., в левой оборотной колонке ведомости будут стоять суммы левых сторон как счетов актива, так и счетов пассива и капитала, а в правой колонке — суммы правых сторон этих же счетов, которые, как известно из приведенных выше схем счетов, обладают характером противоположным друг другу.

Каждый сочлен уравнения $A = P + K$ представляет собою основной счет баланса, объединяющий соответствующий ряд счетов активных, пассивных или капитальных. Наибольший интерес представляет ряд счетов капитала, как известно, состоящий главным образом из следующих счетов: Капитала, Прибылей и Убытков, Убытков, Прибылей. Изучая строение счетов этого ряда, можно прийти к заключению, что структура счетов убытков имеет совершенно другой характер, чем структура всех остальных счетов рассматриваемого ряда. С особенной наглядностью указанное различие в структуре этих счетов выявляется при схематическом их представлении:

Счет Торговых Расходов	Счет Убытков
<u>+ Дебет</u>	<u>Кредит —</u>
Счет Капитала	Кредит +
<u>— Дебет</u>	<u>Кредит +</u>

Счет Прибылей	Счет Прибылей и Убытков
<u>— Дебет</u>	<u>Кредит +</u>

Счет Прибылей и Убытков	Счет Прибылей и Убытков
<u>— Дебет</u>	<u>Кредит +</u>

При ознакомлении с приведенными схемами, естественно, напрашивается вопрос: не колеблют ли схемы, фиксирующие строение счетов убытков, оснований рассматриваемой теории? На этот вопрос Панайотово отвечает следующим образом: теория эта не колеблется своеобразием учета, напр. убытков, если принять во внимание, что счета убытков являются отрицательными по отношению к счетам прибылей и капитала. На таком счете убытков — величины убытков непрерывно слагаются с тем, чтобы при заключении отчетного периода дебитовое сальдо этого счета было погашено прибылями. „Поэтому мы ставим знак (+) на левой стороне, где складываются эти суммы и знак (—) на правой стороне, где отмечаются суммы, переносимые на левую сторону сборного счета прибылей и убытков в целях уменьшения суммы прибылей, отраженных на правой стороне этого счета“.

По аналогии со счетами отрицательными или контрарными к счету Капитала существуют подобные же контрарные счета актива и пассива. Такой метод счетной записи символизирует необходимость производства соответствующих вычетов из величин, отображаемых основными счетами; поэтому, при выявлении истинной стоимости объектов, учитываемых основными счетами, из сальдо последних должны быть предварительно вычтены сальдо счетов отрицательных.

Следовательно, принимая во внимание отмеченные контрарные счета можно полагать, что полная система счетов должна складываться следующим образом:

1. Счета актива.
2. Контрарные счета актива.
3. Счета пассива.
4. Контрарные счета пассива.
5. Счета капитала и резервов.
6. Счета прибылей (временные).
7. Контрарные счета капитала и прибылей:
счета издержек } временные.
счета убытков }

Отсюда вытекает, что следующие равенства, характеризующие определенные формы экономического состояния предприятия:

1. Актив = Пассив.
2. Актив = Капитал.
3. Актив + Убытки = Пассив + Капитал (первоначальный).
4. Актив + дефицит = Пассив.
5. Дефицит = Пассив.
6. Актив = Пассив + Капитал (первоначальный) + прибыли
вляются частными случаями основного равенства $A = P + K$.

Таким образом Панайотопуло доказывает, что единственно истинной счетной теорией является теория трех рядов счетов, в основе которой лежит формула: $[A] = [P] + [K]$.

§ 57. Теория Ф. Лейтнера¹⁾. Несколько иначе подходит к обоснованию теории трех рядов счетов немецкий проф. Фридрих Лейтнер, в своих рассуждениях принимающий за отправную точку особенности строения инвентаря. Допустим, что в данном предприятии на определенный момент времени составлен следующий инвентарь:

Инвентарь.

I. Актив (имущество).

1. Недвижимое имущество	P. 182.820 —
2. Машины и оборудование	: 2.806 —
3. Продукты производства	: 20.150 50
и т. д.	
10. Касса	: 475 —
11. Текущие счета	: 3.683 05
12. Дебиторы	: 2.604 70
Итого по активу	P. 355.606 97

II. Пассив (долги).

1. Долгосрочные ссуды	P. 140.000 —
2. Векселя к платежу	: 15.000 —
3. Кредиторы	: 38.743 50
Итого по пассиву	P. 193.743 50

III. Капитал (собственный).

1. Сумма актива (имущество)	P. 355.606 97
2. Сумма пассива (долги)	: 193.743 50
Капитал (собственный)	P. 161.863 47

Таким образом, в инвентаре сначала перечисляются составные части имущества, а затем долги, тяготеющие на данном предприятии. После перечисления актива и пассива производится сопоставление их в целях установления собственного капитала предприятия (чистого капитала). Но вместо такого последовательного порядка расположения актива, пассива и капитала можно перечень последних изобразить в несколько ином виде:

¹⁾ Friedrich Leitner. Grundriss der Buchhaltung und Bilanzkunde, т. I. Die doppelte kaufmännische Buchhaltung, II изд. 1913 г.

Инвентарный баланс	
Актив	Пассив
1. Недвижимое имущество	P. 182.820 —
2. Машины и оборудование	: 2.806 —
и т. д.	
10. Касса	: 475 —
11. Текущие счета	: 3.683 05
12. Дебиторы	: 2.604 70
	P. 355.606 97
	P. 355 606.97

Рассматривая эту новую таблицу, убеждаемся, что она представляет собою все тот же инвентарь, но построенный таким образом, что активу, расположенному на левой стороне нашей таблицы, противопоставляются пассив и капитал, находящиеся на правой стороне таблицы. Эта форма инвентаря известна под названием инвентарного баланса. Соответственно приведенной схеме инвентарного баланса строятся, затем, вообще все таблицы, носящие название "баланс", т. е.:

Баланс	
Левая сторона	Правая сторона
Актив	Пассив

Следовательно, из основных очертаний балансовой таблицы вытекает следующее известное уже нам уравнение баланса: $A = P + K$.

Инвентарный баланс представляет собою перечень основных факторов экономического состояния предприятия на определенный момент времени. Составляя через некоторый период времени новый инвентарный баланс и сопоставляя вновь выведенную величину капитала с прежней его величиной по предыдущему инвентарю, можно установить результаты хозяйственной деятельности предприятия за истекший период времени. Точно таким же способом можно определить произошедшие за то же время изменения в составных частях актива и пассива. Такие периодические инвентарные балансы все же являются далеко недостаточными для ответа на целый ряд вопросов, касающихся причин этих изменений, а также характеристики отдельных моментов хозяйственной деятельности предприятия. В целях систематического и текущего учета всех тех изменений, которые происходят в составных частях инвентарного баланса под влиянием соответствующих хозяйственных операций, открываются, так называемые, счета для учета актива, пассива и капитала.

Анализируя влияние хозяйственных операций на составные части баланса, проф. Лейтнер рассматривает следующие отдельные случаи их:

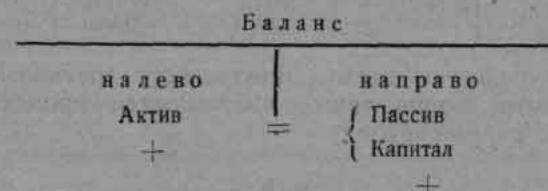
1. Оплата векселя к получению на Р. 800.— наличными деньгами.
2. Погашение дебитором задолженности наличн. денег. в сумме Р. 500.—
3. Куплено ценных бумаг в кредит на Р. 2.400.—
4. Покрытие задолженности кредитору наличными деньгами в сумме Р. 600.—
5. Погашение задолженности кредитору векселем к платежу на Р. 1.000.—
6. Оплата торговых расходов в сумме Р. 2.000.—
7. Поступил дивиденд по ценным бумагам Р. 400.—
8. В целях санирования предприятия списана частичн. задолженность кредиторам (с их согласия) Р. 50.000.—
9. В погашение неустойки, причитающейся клиенту, выдан вексель к платежу на Р. 2.000.—
10. Продажа ценных бумаг стоимостью Р. 5.000.— за Р. 5.800.—
11. Продажа товаров стоимостью в Р. 10.000.— в кредит за Р. 9.000.—
12. Частичная оплата долгоср. ссуды в сумме Р. 10.000.— +% Р. 500.—
13. Выкуп векселя к платежу на Р. 4.000.— со скидкой за досрочную оплату Р. 200.—

Все эти хозяйствственные операции оказывают следующее влияние на имущество (актив), долги (пассив) и капитал:

Операции	Имущество (актив)	Долги (пассив)	Капитал
1.	Касса + 800		
	Векселя к полу- чению — 800	без изменения	
2.	Касса + 500		
	Дебиторы — 500		
3.	Ценные бумаги + 2.400	Кредиторы + 2.400	
4.	Касса — 600	Кредиторы — 600	
5.	без изменения	Векс. к плат. . . . + 1.000	
		Кредиторы — 1.000	
6.	Касса — 2.000	без изменения	— 2.000
7.	Касса + 400		+ 400
8.	без изменения	Кредиторы — 50.000	+ 50.000
9.		Векселя к пла- тежу + 2.000	— 2.000
10.	Дебиторы + 5.800		
	Ценные бу- маги — 5.000	без изменения	+ 800
11.	Товары — 10.000		
	Дебиторы + 9.000		— 1.000
12.	Касса — 10.500	Долгосрочные ссуды — 10.000	— 500
13.	Текущий счет — 3.800	Векселя к пла- тежу — 4.000	+ 200

Таким образом, каждая хозяйственная операция может оказывать только двоякое влияние на актив, пассив и капитал: увеличение и уменьшение. Соответственно этому и те счета, которые предназначаются для учета актива, пассива и капитала, должны отображать эти два рода изменений в основных факторах экономического состояния предприятия. В этих целях счета делятся на две части: левую (дебитовую) и правую (кредитовую). Одна из этих сторон каждого счета предназначается для регистрации увеличений, а другая для отметки уменьшений.

Вопрос о том, которая из этих двух сторон служит для регистрации увеличений или уменьшений, решается в отношении того или иного счета в зависимости от того, является ли данный счет активным, пассивным или же капитальным. Во всех этих счетах назначение их сторон определяется известным уже нам строением баланса:



Строение баланса показывает, что в счетах, по своей форме совпадающих с формой балансовой таблицы, должны производиться следующие записи:

1. в счетах активных:
 - а) состояние актива и увеличения этого состояния—на левой стороне счетов (дебет +),
 - б) уменьшения состояния актива, как изменения противоположные предыдущим,—на противоположной или правой стороне счетов (кредит —);
2. в счетах пассивных:
 - а) состояние пассива и увеличения этого состояния—на правой стороне счетов (кредит +),
 - б) уменьшения состояния пассива—на левой стороне счетов (дебет —);
3. в счетах капитальных:
 - а) состояние капитала и увеличения этого состояния—на правой стороне счетов (кредит +),
 - б) уменьшения состояния капитала—на левой стороне счетов (дебет —)

Руководствуясь изложенными соображениями, можно построить следующую схему, наглядно поясняющую как характер зависимости счетов от баланса (с формальной

точки зрения), так и строение счетов актива, пассива и капитала¹⁾.

Налево, Актив		Баланс		Пассив, направо	
Счета Актива		Счета Пассива			
налево увеличение	направо уменьшение	налево уменьшение —		направо увеличение +	
+		—		+	
		Счета долгов		Счета Капитала	
		налево —	направо +	налево —	направо +
		погашение	долги	изъятия убытки	вклады прибыли

Несколько иную схему предлагает другой немецкий проф. Ле-Кутр, точно также являющийся представителем теории трех рядов счетов²⁾:

Налево, Имущество		Баланс		Капитал, направо	
Счета Актива		Счета Пассива			
налево состояние	направо — уменьшение	налево — уменьшение	направо состояние + увеличение		
+ увеличение					
		Счета собственного капитала			
		налево — уменьшение	направо состояние + увеличение		

Возвращаясь к рассмотренным выше типичным хозяйственным операциям и изучая их с точки зрения влияния на отдельные счета актива, пассива и капитала, найдем, что эти операции отражались на основных счетах баланса следующим образом (см. стр. 233).

Эта таблица показывает нам, что в тех случаях, когда:

1. хозяйственная операция затрагивала лишь счета актива, то запись такой операции производилась по дебету одного и кредиту другого активного счета;

2. хозяйственная операция затрагивала лишь счета пассива, то соответствующие записи производились по дебету одного и кредиту другого пассивного счета;

3. хозяйственная операция касалась одновременно счетов пассива и капитала, то операция регистрировалась по дебету пассивного и кредиту капитального счета или же обратно по дебету капитального и кредиту пассивного счета;

4. хозяйственная операция одновременно затрагивала счет актива и пассива, или актива и капитала, или актива, пассива и капитала, то всегда итог дебитования одних счетов равнялся итогу кредитования других соответствующих счетов.

Отсюда следовательно, можно сделать вывод, что каждая хозяйственная операция вызывает всякий раз одновременное и равное в суммовом отношении дебитование одних и кредитование других счетов, каковой вывод и представляет собою формулировку метода двойной записи.

Операции,	Счета Актива		Счета Пассива		Счета Капитала		По всем счетам	
	Дебет +	Кредит —	Дебет —	Кредит +	Дебет —	Кредит +	Дебет	Кредит
1	800	800	—	—	—	—	800	800
2	500	500	—	—	—	—	500	500
3	2.400	—	—	2.400	—	—	2.400	2.400
4	—	600	600	—	—	—	600	600
5	—	—	1.000	1.000	—	—	1.000	1.000
6	—	2.000	—	—	2.000	—	2.000	2.000
7	400	—	—	—	—	400	400	400
8	—	—	50.000	—	—	50.000	50.000	50.000
9	—	—	—	2.000	2.000	—	2.000	2.000
10	5.800	5.000	—	—	—	800	5.800	5.800
11	9.000	10.000	—	—	1.000	—	10.000	10.000
12	—	10.500	10.000	—	500	—	10.500	10.500
13	—	3.800	4.000	—	—	200	4.000	4.000
	18.900	33.200	65.600	5.400	5.500	51.400	90.000	90.000

¹⁾ Leitner, стр. 55.

²⁾ W. le Coutre. Buchhaltungstheorien. Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, т. II, стр. 186.

§ 58. Теория Ж. Дюмарше¹⁾. В своих трудах Ж. Дюмарше останавливается прежде всего на выяснении понятия и установлении определения счета. Для него является неоспоримым то обстоятельство, что счетная наука может иметь отношение исключительно к вопросам производства, распределения и потребления ценностей. Таким образом, казалось бы, должна была существовать достаточно тесная связь между счетоведением и политической экономией. Между тем, лишь у немногих экономистов встречается освещение счетных вопросов, причем даже эти немногие экономисты не могли проникнуть в сущность счетоведения, не могли дать более или менее точного представления о счете. В результате создавшегося положения вещей изучением и разрешением счетных проблем должны были заняться счетные работники, в своих исследованиях оказавшиеся не более счастливыми, чем ученые экономисты.

Разбирая соответствующие труды представителей персоналистических счетных теорий, сперва теории одного ряда счетов (H. Deschamps и H. Lefèvre), затем, теории двух рядов счетов (G. Cerboni и Léautey et Guibault), Дюмарше приходит к заключению, что ни один из этих представителей не дал надлежащего определения понятия „счет“.

Приступая, в свою очередь, к разрешению этой важнейшей счетной проблемы, Дюмарше, исходя из общности интересов счетоведения и политической экономии, устанавливает, что общим краеугольным камнем, как политической экономии, так и счетоведения является ценность.

Если несколько единиц ценности характеризуются общими им всем признаками, то, следовательно, все эти единицы ценности входят в состав одного и того же класса единиц ценности. Каждый класс единиц ценности, очевидно, должен быть, во-первых, однородным, т. е. все входящие сюда единицы ценности должны обладать общими им всем признаками, и, во-вторых, интегральным, т. е. сюда должны входить все единицы ценности, обладающие общими признаками.

Дюмарше указывает, что совокупность признаков, определяющих данный класс единиц ценности, представляет собою условность более или менее сложного характера. Так, напр., *a*, *b*, *v* и *g* являются различными характерными

¹⁾ J. Dumarchey. Théorie positive de la Comptabilité. Lyon, 1914. Его же—La Comptabilité moderne. Paris, 1925. Его же—Le conflit entre l'ancienne et la nouvelle doctrine comptable. „La Comptabilité et les Affaires“, 1925, I и II. Его же—Le Bilan explicite. Paris, 1927. См. также Н. С. Помазков. Позитивное направление в счетоведении (Ж. Дюмарше). Сборник „Теория и практика учета“, вып. II 1928 г. Ленинград.

признаками, свойственными единицам ценности. Если мы установим, что данный класс имеет своими признаками *a* + *b* + *v* + *g*, то класс этот будет включать в себя единицы ценности, как характеризуемые указанными четырьмя признаками, так и обладающие еще какими либо добавочными признаками. Далее, класс, характеризуемый признаками *a* + *b* + *v* будет включать в себя не только предыдущий класс, но также и те единицы ценности, которые будут обладать лишь данными тремя признаками. Таким же образом можно установить класс, характеризуемый двумя признаками: *a* + *b*, и класс, имеющий лишь один характерный для себя признак—*a*.

Между всеми указанными классами существует определенная связь. Так, напр., если мы будем рассматривать два класса: класс (*a*) и класс (*a* + *b*), то заметим, что второй класс характеризуется не только признаком свойственным первому классу, но и еще некоторым дополнительным признаком (*b*); этот второй класс будет, очевидно, субклассом или подклассом первого класса. В том случае, если классы порождают друг друга в порядке перехода от менее сложных к более сложным, то образующаяся серия или цепь классов будет именоваться рядом классов, напр.: *a*, *a* + *b*, *a* + *b* + *v*, *a* + *b* + *v* + *g*.

Каждый объект, замечает Дюмарше, познается нами постольку, поскольку нам удается включить его в тот или иной ряд объектов. Таким образом, знание появляется и существует благодаря классификации или распределению по классам и рядам классов.

На основании изложенных рассуждений можно прийти к выводу о существовании такой науки, которая имела бы своим предметом классификацию единиц ценности и изучение классов этих единиц. Здесь невольно напрашивается аналогия с другими науками. Так, напр., каждую фигуру можно рассматривать как класс точек; соответственно этому существует и особая наука о классах точек, называемая геометрией. Точно также, если условиться называть класс единиц ценности счетом, то можно прийти к заключению о существовании особой науки о классах единиц ценности, которая и будет именоваться счетоведением.

Таким образом, Дюмарше дает следующее определение счета: „счетом называется всякий класс единиц ценности“.

Каждый счет может быть рассматриваем с двух точек зрения: во-первых, с точки зрения его логического объема и, во-вторых, с точки зрения его напряжения. Объем того или иного счета определяется характерными признаками, свойственными сгруппированным единицам ценности, а напряжение счета определяется числом таких единиц. Признаки

счета являются чем то постоянным, не изменяемым. „Изменять признаки счета“, указывает Дюмарше, „это значит преобразовывать его в какой либо иной счет более общего значения, если это изменение упрощает эти признаки, и менее общего значения, если эти признаки усложняются“. В противоположность этому, напряжение счета изменяется во времени под влиянием соответствующих причин. Если мы будем изучать напряжение или состояние счета на какой-либо определенный момент времени, то будем иметь дело со статикой счета; если же будем исследовать ряд состояний этого же счета за некоторый более или менее длительный период времени, то в таком случае будем иметь дело с динамикой этого счета.

Единицы ценности, состоящие в распоряжении какого-либо конкретного хозяйства и воплощающиеся в таких формах, как, напр., наличные деньги, товары, права требования и т. п. можно рассматривать как единый класс единиц ценности и именовать его счетом Актива данного хозяйства (A). Можно объединить, точно также, в особый класс те единицы ценности, которые данное хозяйство должно другим хозяйствам и назвать этот класс счетом Пассива (P). „Будем каждой единице ценности Пассива противопоставлять единицу ценности Актива вплоть до исчерпания того из этих двух счетов, который имеет меньшую напряженность: остающаяся группа единиц ценности образует счет, который обозначим, как Чистое Состояние (Situation nette)“.

Вполне очевидно, что при таком противопоставлении актива пассиву могут быть три случая: 1) актив больше пассива, 2) актив равен пассиву и 3) актив менее пассива. В первом случае чистое состояние (C) будет активное или C_a , во втором случае—нулевым и в третьем случае—пассивным или C_p . Каждый из этих случаев можно изобразить таким способом:

$$\text{Первый случай: } A = P + C_a$$

$$\text{Второй случай: } A = P$$

$$\text{Третий случай: } A - C_p = P$$

Каждое из приведенных трех выражений будет определять ту счетную категорию, которая известна под названием Баланс. Отсюда можно вместе с Дюмарше заключить, что Баланс является выражением того соотношения, которое существует между активом, пассивом и чистым состоянием данного хозяйства.

Независимо от того, будем ли мы рассматривать баланс данного хозяйства на какой-либо определенный момент или же ряд балансов за некоторый период времени, всегда

баланс данного хозяйства будет представлять одну из трех указанных его форм.

Таким образом, можно установить, что Дюмарше сводит баланс к трем основным счетам: активу, пассиву и чистому состоянию. Эти три основные счета, в свою очередь, соответственно распадаются на ряды счетов активных, пассивных и чистого состояния или капитальных.

Между этими тремя основными счетами существует, не взирая на ту или иную форму баланса, определенная зависимость. Если мы будем называть первым членом баланса тот, где находится актив, вторым членом, тот, где состоит пассив, а также примем во внимание, что чистое состояние будет находиться в составе первого члена—в случае третьей формы баланса* и в составе второго члена—в случае первой формы баланса, то придем к следующему счетному правилу: „в балансе каждое изменение одного из счетов „Актив“, „Пассив“, „Чистое состояние“ неизбежно влечет изменение другого из двух остальных счетов, равное и равнозначного характера, если эти счета принадлежат к разным членам баланса и взаимнопротивоположного характера, если эти счета принадлежат к одному и тому же члену баланса; или же изменения равные и взаимно-противоположного характера в том же самом счете; или же, наконец, изменения различного характера этого же счета и всех других счетов, но такого рода, что алгебраическая сумма изменений в первом члене баланса всегда будет равна алгебраической сумме изменений во втором его члене“.

Это счетное правило Дюмарше иллюстрирует рядом следующих примеров.

1. Покупка товаров в кредит на сумму Р. 1.000.—

Если до совершения этой операции баланс данного хозяйства имел выражение:

$$A = P + C_a$$

$$100.000 = 20.000 + 80.000$$

то после совершения операции он примет вид:

$$(100000 + 1000) = (20000 + 1000) + 80000$$

2. Оплата обязательства на Р. 500.— наличными деньгами:

$$(100000 + 1000 - 500) = (20000 + 1000 - 500) + 80000$$

3. Получена комиссия в сумме Р. 200.—

$$(100000 + 1000 - 500 + 200) = (20000 + 1000 - 500) + (80000 + 200)$$

4. Продажа товаров стоимостью Р. 1000.— за Р. 1200.—:

$$(100000 + 1000 - 500 + 200 - 1000 + 1200) = (20000 + 1000 - 500) + (80000 + 200 + 200)$$

5. Внезапная катастрофа уничтожила часть актива на общую сумму Р. 80.000.— и кроме того, создала необходимость компенсировать убытки третьих лиц на общую сумму Р. 40.000.—

$$A = P + C_a$$

до катастрофы: $100900 = 20500 + 80400$

$$A + C_n = \Pi$$

после катастрофы: $(100900 - 80000) + 39600 = (20500 + 40000)$

б. Получение наследства в сумме Р. 50000.—:

$$A + C_a = \Pi$$

до получения наследства: $(20900 + 39600) = 60500$

после получения наследства: $(20900 + 50000) = 60500 + 10400$

Таким образом, все эти изменения, вызываемые отдельными хозяйственными операциями в основных счетах баланса, во-первых, не нарушают равенства существующего между обеими частями баланса, и, во-вторых, подтверждают приведенное выше счетное правило.

Изучая характер изменений, возникающих в том или ином счете, можно установить, что эти изменения бывают только двойского рода: или увеличение или уменьшение. Естественно, поэтому, что счета, в целях раздельной регистрации этих двух взаимно-противоположных видов изменений, должны содержать в себе две противопоставленные друг другу колонки. При установлении такой формы счета неизбежно возникает вопрос, какую же из этих двух колонок отвести для записи увеличений и какую для уменьшений?

Дюмарше правильно отвечает на этот вопрос указанием, что если бы каждый основной счет рассматривался изолированно, вне связи с другими счетами, то было бы совершенно безразличным, отводить ли правую или же левую колонку для отметки увеличений или же уменьшений, конечно, при одном непременном условии, чтобы установленный так или иначе порядок такой регистрации был бы единообразным во всех без исключения случаях. Совершенно иначе обстоит дело, если каждый основной счет рассматривать как составную часть баланса, как органическую часть того уравнения, в котором он является лишь одним из сочленов.

Зная, что в балансовом уравнении актив всегда принадлежит к первому члену уравнения, пассив ко второму, а чистое состояние, в зависимости от той или иной формы баланса, может входить в состав либо первого, либо второго члена этого уравнения, можно представить балансовое уравнение в следующем наиболее общем его виде:

$$A + C_n = \Pi + C_a$$

Предположим теперь, что в течение некоторого периода времени:

A увеличился на a и уменьшился на a'

C_n	"	C_n	"	C_n'
Π	"	Π	"	Π'
C_a	"	C_a	"	C_a'

в результате всех этих изменений у нас получится новое уравнение:

$$A + a - a' + C_n + c_n - c'_n = \Pi + \Pi' + C_a + c_a - c'_a$$

или: $A + a - a' + C_n + c_n - c'_n - \Pi - \Pi' - C_a - c_a + c'_a = 0$

„Изобразим теперь“, говорит Дюмарше, „это выражение в виде отдельных счетов о двух колонках, из которых первая содержит в себе положительные члены, а вторая члены отрицательные. Получим:

$$\left. \begin{array}{r} + A - a' + C_n - c'_n + \Pi' - C_a - c'_a \\ + a + c_n - \Pi - c_a \end{array} \right\} = 0$$

Так как алгебраическая сумма выражения равна нулю, то, очевидно, что сумма всех положительных членов равна сумме всех членов отрицательных“.

Это последнее изображение является, в сущности, исчерпывающим ответом на поставленный выше вопрос о характере записей в отдельных колонках счета. Руководствуясь этим изображением, скажем, что в случае, если все члены балансового уравнения будут перенесены в левую часть уравнения, то члены, принадлежащие к одному и тому же счету, подлежат записи в левую колонку, когда они обладают знаком (+), и в правую колонку, когда они имеют знак (-).

Принимая во внимание, что в счетоведении левые колонки счетов носят название дебета, а правые—кредита, можно установить следующее правило: сумма дебитовых записей во всех счетах всегда равна сумме кредитовых записей в тех же счетах.

Возвращаясь к рассмотренным выше хозяйственным операциям и сопоставляя отмеченные изменения в составных частях баланса под влиянием этих операций с последним из приведенных нами уравнений, установим дальнейшее правило:

подлежат отнесению в дебет счета: увеличение актива, уменьшение пассива, убытки;

подлежат отнесению в кредит счета: уменьшение актива, увеличение пассива, прибыли.

Следовательно, счета, входящие в состав первого члена балансового уравнения, дебитуются за их увеличения и кредитуются за их уменьшения, а счета, входящие в состав второго члена того же уравнения, кредитуются за их увеличения и дебитуются за их уменьшения. Отсюда вытекает следующая формулировка метода двойной записи, предлагаемая Дюмарше: „каждое движение ценности, каждая операция, вызывающая изменения в одном или же нескольких счетах необходимо влечет за собою равное и противоположного характера изменение в одном или нескольких других счетах. Другими словами: нет дебета без равного кредита“.

Резюмируя изложенные выше теоретические рассуждения, отметим, что Дюмарше сводит баланс к трем основным счетам: активу, пассиву и чистому состоянию. Эти три основные счета характеризуют, в сущности, соответствующие ряды счетов активных, пассивных и чистого состояния или капитальных, т. е., другими словами, построения Дюмарше являются характерными для, так называемых, материалистических счетных теорий трех рядов счетов. Нетрудно установить, что в представлении Дюмарше все три счетные категории (актив, пассив и чистое состояние) представляют собою положительные величины и это вполне понятно, если принять во внимание, что актив представляет собою совокупность наличных ценностей, пассив символизирует те единицы ценности, которые принадлежат третьим лицам, чистое состояние активное определяет те единицы ценности, которые принадлежат данному предприятию, а чистое состояние пассивное — величину ценностей, принадлежавших третьим лицам, но по тем или иным причинам утраченных данным предприятием. Каждая хозяйственная операция вызывает двойкое изменение в балансе и поэтому все без исключения хозяйственные операции являются двойственными по своей природе.

Внешним образом отмеченный характер хозяйственных операций проявляется в специфическом методе счетных записей, который Дюмарше формулируется следующим образом: нет дебета без равного кредита, т. е., иными словами, каждая хозяйственная операция должна быть записана дважды — в дебет одного и в кредит другого счета.

§ 59. Общая характеристика теорий трех рядов счетов. Подводя итоги основным положениям теории трех рядов счетов, отметим следующие главнейшие признаки этих теорий:

- 1) построение системы счетоводства происходит на основе баланса;
- 2) основная формула теории трех рядов счетов: актив равен пассиву плюс капитал $[A] = [\Pi] + [K]$, является уравнением баланса;
- 3) все три сочлены этого уравнения имеют положительное значение;
- 4) каждому из трех сочленов уравнения соответствует характерный для него ряд счетов (т. е. активу — ряд счетов активных, пассиву — ряд счетов пассивных и капиталу — ряд счетов капитальных);
- 5) любая хозяйственная операция не колеблет этого равенства;
- 6) каждая хозяйственная операция, являясь обменом равновеликих ценностей, двойственна по своей природе;

7) все без исключения хозяйственные операции предприятия требуют для своей регистрации двойной записи: в дебет одного (или нескольких) и в кредит другого счета (или нескольких счетов), причем итог дебитования всегда равен итогу кредитования.

Исходя из отмеченных признаков теории трех рядов счетов, скажем, что теория эта избавляет нас от фиктивных построений, свойственных теории двух рядов счетов, заставляет отказаться от целого ряда нелепых представлений об отрицательных составных частях имущества предприятия, о равнозначности дебетов активных и пассивных счетов и т. д. На основании изложенного можно полагать, что теория трех рядов счетов является наивысшим достижением современной счетной мысли.

В заключение отметим еще следующее обстоятельство. Выступления некоторых немецких ученых с обоснованием теории трех рядов счетов, как, напр., проф. Лейтнера, датируются несколько более ранним временем, чем выступления Дюмарше. Но здесь же следует отметить, что ни у одного из других авторов соответствующие построения не выражены в такой ясной и логической форме, как у Дюмарше. Теория трех рядов счетов разработана и изложена Дюмарше с такой полнотой, что изучающие эту счетную теорию ни в коем случае не могут пройти мимо трудов Дюмарше. Таким образом, принимая во внимание значение трудов Дюмарше в этой области, его можно с достаточным основанием считать в числе основоположников теории трех рядов счетов, этого высшего достижения современной счетной мысли, оперирующей с понятиями, значимыми в пределах единичного предприятия.

§ 60. Математическое направление в развитии счетных теорий. Относительно возможности применения математического метода трактовки основных положений счетных теорий и границ этой возможности мнения различных авторов расходятся. Одни авторы как, напр., Шер, Гюгли, Циглер, Леотэ и Гильбо, а у нас Н. У. Попов¹⁾, А. П. Рудановский²⁾ и друг. являются более или менее горячими приверженцами математического метода. Так, напр., Леотэ и Гильбо указывают, что счетоведение представляет собою отрасль математики, приложенной к экономическим величинам, являясь наукой о счетах, относящихся к продуктам труда и видоизменениям капитала. Проф. Шер, первую часть своего капитального труда „Бухгалтерия и баланс“ озаглавивший „Наука бухгалтерии или математические основы

¹⁾ „Математический метод бухгалтерии“. Красноярск, 1906 г.

²⁾ А. Рудановский: „Математическое обоснование принципа двойственности в счетоводстве“. („Вестник Счетоводства“, 1924 г. № 15—18).

бухгалтерии", говорит по вопросу о применении математического метода изложения теоретических основ счетоведения следующее: "некоторые писатели по бухгалтерии видят абсурд в том обстоятельстве, что применение алгебры к бухгалтерии приводит к пробному балансу, в котором должны суммироваться положительные и отрицательные величины, и отсюда вообще оспаривают возможность математического изложения. Что они не правы и сами впадают в абсурд, следует из того, что и они не могут истолковать дебитовые ценности однообразно" ¹⁾.

Полемический задор сам по себе еще не является достаточным средством убеждения, достаточным средством доказательства правильности толкования тех или иных основных положений, а потому не удивительно, что приверженцам математического метода противостоят многочисленные противники и скептики. Среди противников и скептиков встречаются виднейшие писатели по бухгалтерии, как напр., Гомберг, Рейш и Крейбиг, Освальд и друг. Так напр., Гомберг говорит следующее: "оценка хозяйственной деятельности является для счетоводства основным требованием: все хозяйственные операции и их результаты должны быть приведены к однородным математическим величинам, отчего группировки и сравнения их приобретают значение точного исследования. Благодаря этой особенности оперировать лишь с однородно оцененными величинами, счетоведение может осуществлять свою деятельность при более благоприятных условиях, чем другие общественные науки, так как результаты его исследования могут быть выражены в положительных математически выведенных положениях. Это обстоятельство и привело некоторых авторов к определению счетоведения, как отрасли математики (Леотэ и друг.), что является неправильным, так как оно имеет дело не с математическими абстрактными отношениями, но с экономическими, конкретными, фактически существующими явлениями, вытекающими из хозяйственной деятельности; числа в счетоведении являются лишь формой выражения экономических ценностей" ²⁾".

Австрийские авторы Рейш и Крейбиг точно также не принадлежат к числу сторонников математического метода. Свой скептицизм в этом отношении они объясняют самым обстоятельным образом: "указывалось многократно, что изложение счетной теории только в оболочке алгебраических уравнений показывает правильность этой теории и только в таком случае обоснованию счетной теории придается научный характер. Мы не можем преодолеть известных со-

¹⁾ Проф. Иоганн Шерр: "Бухгалтерия и баланс", стр. 49.

²⁾ Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, стр. 16.

мнений в отношении этого утверждения. То обстоятельство, что представители самых противоречивых теорий основываются на формально правильных уравнениях, показывает, что уравнение как таковое не может играть решающей роли при установлении истинности счетной теории. Точно также взаимоотношения алгебраических символов останутся совершенно непонятными, если заранее не будет выяснено значение и взаимоотношения Актива, Пассива, Прибылей и Убытков и Чистого капитала; так что формулы и их преобразования только повторяют в буквенных символах известное и установленное и ни в коем случае не определяют новых понятий. Так как основные уравнения допускают исключительно определенные преобразования их, основанные на практическом значении символизированных величин, то они в большинстве случаев обычных алгебраических выкладок сейчас же становятся абсурдными; отсюда возникает совершенно основательный вопрос, действительно ли мы имеем здесь дело с математикой в настоящем значении этого слова? В руках же лиц, неискушенных в алгебре, алгебраическая символика ведет к нелепым комбинациям и нагромождению бесконечных формул, которые ничего ценного по своему содержанию не представляют. Все же в руках сведущих людей алгебраические формулы могут принести известную пользу, как средство для краткого, скжатого изложения другим каким-либо способом установленных закономерностей... По нашему мнению, научный характер и прогресс счетной теории зависят не от применения алгебраической символики, но от органической связи с политической экономией и юриспруденцией, с помощью которых специалисты постепенно будут добиваться все более и более правильного разрешения сложных случаев практической хозяйственной деятельности" ¹⁾.

Припоминая все те отрицательные стороны материалистических теорий одного и двух рядов счетов, о которых указывалось выше и которые все же не нарушали формальной правильности основных уравнений, характерных для всех этих теорий, приходится признать цитированные соображения Гомберга, Рейш и Крейбига в достаточной степени основательными.

§ 61. Общая классификация материалистических счетных теорий синтетического характера (балансовых). В целях завершения нашего обзора важнейших современных материалистических счетных теорий синтетического характера (балансовых) приведем следующую классификацию этих теорий:

¹⁾ Bilanz und Steuer, т. I, стр. 236—237.

Материалистические
счетные теории син-
тетического харак-
тера (балансовые).

Теории одного ряда счетов $[A = \Pi]$	1. Хозяйственные. 2. Математическая. 3. Чисто-материалистическая.
Теории двух рядов счетов $[A = \Pi = K]$	1. Первая форма $[A - \Pi = [K + (\text{пр} - у)]$. 2. Вторая форма $[A - \Pi - K = [\text{пр} - у]]$. 3. Третья форма $[A = [\Pi] + [K]]$.
Теории трех рядов счетов $[A] = [\Pi] + [K]$	

IV. ТЕОРИЯ АБСОЛЮТНОГО БАЛАНСА.

§ 62. Основные вопросы счетоведения в освещении проф. Джитти. Изложенные выше счетные теории являются наиболее важными из всей массы существующих счетных теорий в смысле максимума влияния их на развитие счетной науки. Изложенные счетные теории раскрывают перед нами этап за этапом тот длинный и весьма нелегкий путь, который простирается во времени с появления первого печатного труда по бухгалтерии и до настоящего момента. Каждая из изложенных теорий обрисовывает наиболее характерные особенности каждого поворотного пункта на этом пути, каждая из этих теорий пытается дать наиболее правильное обоснование закона двойственности и вытекающего из него метода двойной записи.

Еще итальянский ученый, проф. Винченцо Джитти, выступая в 1884 г. с докладом на тему „Прошлое и будущее счетоводства“, высказал следующую мысль о задачах, стоявших перед счетоведением в его время: „нашему веку выпали на долю две важные задачи: одна практическая — установление в крупных предприятиях счетоводства, способного удовлетворять новым потребностям; другая — теоретическая — установление научных принципов, выводящих счетоводство из эмпирической области и окончательно направляющих его на путь прогресса“¹⁾.

С тех пор прошло почти полстолетия, период времени достаточный, чтобы позволить себе задать вопрос, или вернее несколько вопросов: насколько сбылись пожелания Винченцо Джитти? Можно ли считать основные принципы счетной науки обоснованными? Освобождена ли счетная теория от влияния эмпиризма и традиций? Чтобы иметь возможность ответить на эти вопросы, остановимся вкратце

¹⁾ Проф. Винченцо Джитти. Прошлое и будущее счетоводства. („Счетоводство“, 1890 г. №№ 31—32 и 35—36); см. prof. Vincenz Gitti. Die Vergangenheit und die Zukunft der Buchhaltung. Zeitschrift für Buchhaltung, 1895 г., № 37.

на некоторых моментах теорий экономического направления, именно на них, так как во времена доклада Джитти последнему, несомненно, прекрасно были знакомы основания теорий юридического направления, но не были известны ему достижения теорий экономического направления, это с одной стороны. С другой стороны, персоналистические теории успели потерять с тех пор громадную долю своей научной значимости.

Начнем с теорий одного ряда счетов. Как известно теории эти считают, что активные ценности являются положительными частями имущества, а пассивные, т. е. обязательства и чистый капитал, — отрицательными частями имущества. По этому поводу у каждого неизбежно возникает целый ряд недоуменных вопросов, потому что если данная ценность шеголяет со знаком (—), то значит она представляет собою нечто нереальное, чего нельзя ни видеть, ни осязать, а между тем каждый прекрасно знает, что в результате появления на балансе, скажем, статьи „кредиторы“, т. е. казалось бы, ценности отрицательной, на балансе одновременно появилась, скажем, статья „товары“, т. е. ценность положительная, в реальности которой сомнения невозможны. Как же это так получается, что в результате появления ценности отрицательной у нас оказалась ценность положительная? Предположим, что первая из них будет иметь выражение —1000, а вторая +1000, противополагая эти две величины друг другу, в результате должны получить 0 (нуль); точно также, противополагая в балансе итог актива итогу пассива, мы, должно быть, получим в результате не состояние имущества данного хозяйства, а все тот же круглый нуль. Как видим, теория одного ряда счетов не в состоянии предложить логически безукоризненных объяснений основных счетных положений.

Неудовлетворительными представляются построения первых двух вариантов теории двух рядов счетов. Выше мы уже отмечали, что стремление представителей этой теории объединить активные и пассивные счета в единый ряд счетов имущественных привело к учению о расчленении имущественной массы на имущество активное и имущество пассивное, об отрицательном значении этого последнего и т. д. В конечном результате, это учение воспринимало, хотя и в несколько уменьшенной дозе, отмеченные выше недостатки теорий одного ряда счетов. Но кроме этих унаследованных недостатков, первые два варианта имеют свои, благоприобретенные недостатки: достаточно указать, что основные уравнения обоих вариантов $[A - \Pi = [K + (\text{пр} - у)]$ и $[A - \Pi - K = [\text{пр} - у]]$ совершенно не воспроизводят центрального пункта всех счетных устремлений — баланса хозяйства.

Третья форма теории двух рядов счетов точно также построена на искусственных упрощениях. При ознакомлении

с ее построениями, мы отмечали, что пассив и чистый капитал, согласно основной предпосылки проф. Лунского, являются различными счетными категориями: пассив представляет собою долги предприятия, а чистый капитал — часть активного имущества, свободную от этих долгов. Несмотря на отмеченное принципиального характера различие между этими двумя счетными категориями, третья форма теории двух рядов счетов все же находит возможным объединение их в единую счетную массу под названием пассива в широком понимании. Нелогичность в построениях рассматриваемой счетной теории является одним из тех главнейших обстоятельств, в виду которых эту теорию нельзя считать удовлетворяющей требованиям, предъявляемым к счетной теории, имеющей научное значение.

Теория трех рядов счетов, несомненно, обладает целым рядом преимуществ перед теориями одного и двух рядов счетов. Эти преимущества и дали нам повод считать теорию трех рядов счетов наивысшим достижением современной счетной мысли, оперирующей с понятиями, значимыми в пределах единичного предприятия. Но эта же теория не дает исчерпывающего объяснения о причинах помещения активного чистого капитала на одной стороне с пассивом, не вскрывает истинного значения пассивного чистого состояния и т. д. Все это заставляет считать разработку теории трех рядов счетов еще незавершенной, заставляет ожидать еще дальнейших усилий со стороны представителей этой теории.

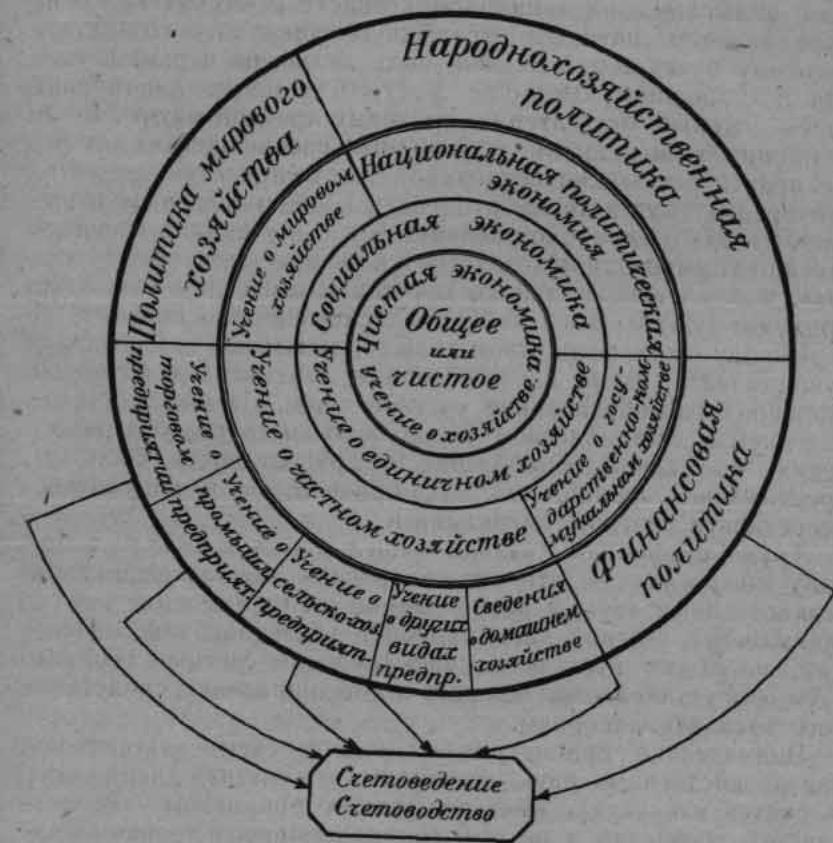
Отмеченный нами весьма краткий перечень тех недокументированных вопросов, которые возникают у нас в связи с изучением изложенных счетных теорий, предопределяет ответ на вопросы, поставленные в связи с упомянутым выше докладом В. Джитти. Ответ может быть лишь следующий: до сего времени основные принципы счетной науки все еще недостаточно обоснованы, все еще счетная наука разрешает ряд важнейших своих проблем, руководствуясь исторически сложившимися традициями.

Спрашивается теперь, почему же изложенные счетные теории обладают отмеченными недостатками, в чем коренятся причины этих недостатков и существует ли тот путь, который приведет нас в конце концов к достижению цели, указанной Винченцо Джитти?

Найти правильный ответ на все эти вопросы представляется делом в достаточной степени трудным, но искать его нужно, ибо он предопределяет пути дальнейшего развития счетной мысли.

§ 63. Классификация хозяйственных наук Готтфрида Освальда и место в ней счетоведения. В одном из предыдущих параграфов настоящего труда, мы цитировали пессимистическое заявление Готтфрида Освальда, указывавшего,

что до сегодняшнего дня вопрос об универсальной счетной теории все еще не разрешен и утверждавшего, что вопрос этот, вероятно, никогда и не будет разрешен. У этого пессимиста в его труде „Счетоведение и социальная экономика“, именно, в главе „Счетоведение в кругу хозяйственных наук и их классификация“¹⁾, т. е. в главе, имеющей как будто



Фиг. 7.

бы сравнительно отдаленное отношение к той области бухгалтерии, которую мы сейчас изучаем,—находим чрезвычайно интересное графическое изображение классификации хозяйственных наук. Приведем это графическое изображение (фиг. 5) в несколько упрощенном виде, но без нарушения его основных вида и достоинств.

¹⁾) Gottfried Oswald. Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik, 1923 г., стр. 198.

Предлагая такую классификацию хозяйственных наук, которую мы несколько упростили, Г. Освальд задает вопрос, в какую же ячейку этой схематической классификации должны быть поставлены счетоведение и счетоводство? И тут же дает ответ, указывая: „на вопрос ответить не трудно. Только единичные хозяйства и их деятели могут быть ведущими учет субъектами. Без хозяйствующего субъекта немыслимы ни единичное хозяйство, ни бухгалтерия. Учет является научным отражением единичного хозяйства, а потому бухгалтерия должна быть включена в рамки учения о единичном хозяйстве и его отдельных дисциплинах, через которые бухгалтерия проходит красной нитью. Если не принимать во внимание тех или иных специфических моментов практически-технического свойства, то придется признать, что предмет бухгалтерии относится к обеим главным отраслям учения о единичном хозяйстве, т. е. к учению о государственно-коммунальном хозяйстве и к учению о частном хозяйстве. Фактически же только с учением о частном хозяйстве приходит бухгалтерия в наиболее тесное соприкосновение“¹⁾.

Наряду со счетоводством должно, по мнению Г. Освальда, существовать также и счетоведение, лейтмотивом которого должно быть обоснование счетной идеи. Но между счетоведением и счетоводством не должно быть резкого разделения, ибо такое обособление их друг от друга было бы чрезвычайно вредно, так как привело бы к нарушению целостности счетной дисциплины.

Труд Готтфрида Освальда вышел в свет в 1923 г., а потому можно утверждать, что его графическая классификация хозяйственных наук, а равно данное им определение места, занимаемого счетной дисциплиной в указанной классификации, подводит итог всем существующим счетным теориям в смысле установления наличия единого признака, свойственного всем этим теориям.

Внимательно присматриваясь к этой схеме классификации хозяйственных наук, мы видим, что счетная дисциплина мыслится как наука, имеющая своим предметом учет единичного хозяйства, а потому соприкасающаяся только с разными отдельными единичными хозяйствами будь то хозяйства частные или же государственно-коммунальные. В этом, следовательно, состоит отличительный признак изложенных счетных теорий, но в этом же состоит и их роковой недостаток. Недостаток этот имел колоссальное значение в смысле его влияния на построение счетных теорий, так как именно он переводил счетную идею с рельс, ведущих к установлению универсальности этой идеи, на рельсы, ведущие в тупик единичного хозяйства.

¹⁾ Oswald, стр. 202.

§ 64. Понятие о балансе мирового хозяйства. Этот круг, данный в схеме Г. Освальда, быть может случайно приведенный автором схемы, как наиболее удобное и наглядное графическое изображение, символизирует собою понятие о чем то целом, замкнутом в своих собственных границах. Если подойти к этому кругу с чисто счетной точки зрения и пожелать отождествить понятие замкнутости в своих собственных границах с понятием о балансе, то при этом окажется вполне естественным следующий вопрос: баланс какого же хозяйства можно считать замкнутым в своих собственных границах?

В поисках надлежащего ответа на поставленный вопрос рассмотрим прежде всего баланс единичного хозяйства. Нетрудно убедиться, что баланс такого хозяйства не может считаться замкнутым в своих собственных границах, так как строение и актива и пассива этого баланса

показывает наличие двух прорывов в этих границах.

В активе баланса символом такого прорыва является статья „дебиторы“, устанавливающая линию соединения баланса данного хозяйства с балансами других хозяйств; в пассиве баланса символом прорыва является статья „кредиторы“. Переходим теперь к рассмотрению баланса хозяйства, стоящего на наивысшей ступени экономического развития, деятельность которого базируется на плановых началах. Конкретным воплощением такого баланса может явиться лишь государственный баланс Советского Союза, ибо только этот баланс может быть „объектом планирования и субъектом контроля и проверки исполнения планов и заданий“¹⁾.

Все же и этот баланс как показали исследования А. П. Рудановского, нельзя считать строго замкнутым в своих границах: „выполнение любой хозяйственной функции может находить свое продолжение за пределами госбаланса—в пределах других хозяйств, не входящих в госбаланс и находя-



Фиг. 8.

¹⁾ Б. А. Борьян: „Проблема государственного баланса“ (см. сборник: Вопросы баланса и экспертизы. 1928 г., вып. 2, стр. 101).

шихся как внутри данного государства, так и вне его— в других государствах; но это не может препятствовать составлению госбаланса, ибо вся совокупность функций, имеющих свое продолжение вне госбаланса, необходимо отражается в госбалансе— на сальдо взаимных расчетов, каковое сальдо по внешним расчетам—динамическое, а по внутренним расчетам—статическое¹⁾.

Таким образом и в этом балансе должны мы констатировать отсутствие замкнутости балансовых границ, так как динамическое сальдо или „сальдо внешних отношений“ в этом балансе характеризует ту линию соединения его со всеми международными балансами, которая создается „функцией монополизации внешней торговли“, а сальдо статическое или „сальдо потребления“ (являющееся в противоположность первому сальдо—сальдо внутренних отношений) определяет линию соединения государственного баланса СССР со всеми балансами индивидуальных ненационализированных хозяйств²⁾.

Таким образом, в современной политико-экономической обстановке еще не существует такого единичного хозяйства, баланс которого можно было бы символизировать кругом, замкнутым в своих собственных границах. Такой баланс может быть выражением лишь мирового хозяйства, который действительно представляет собою нечто замкнутое в своих собственных границах. Естественно, что если мы пожелаем выразить идею этого баланса графическим путем, то соответствующее изображение можем представить в следующем виде:

Актив	Баланс мирового хозяйства	Пассив
Материальные ценности		Чистый Капитал
Деньги		Кредиторы
Дебиторы		

Нетрудно заметить, что конструкция баланса мирового хозяйства поконится на следующих двух основаниях: во-первых, на общей классификации ценностей (см. стр. 10) и во-вторых, на понятии „чистый капитал“, как разности между активом и пассивом.

Стрение актива баланса мирового хозяйства может быть несколько упрощено, если принять во внимание, что деньги

¹⁾ А. П. Рудановский: „Построение государственного баланса“. М. 1928 г., стр. 15.

²⁾ Идем, стр. 29—30.

по своей природе могут частью относиться к материальным ценностям (металл), а частью к „дебиторам“ (бумажные деньги). Следовательно, схема баланса мирового хозяйства, по соответствующем разложении статьи „деньги“, примет следующий вид:

Актив	Баланс мирового хозяйства	Пассив
Материальные ценности		Чистый Капитал
Дебиторы		Кредиторы

Следует отметить, что в статью „дебиторы“ относятся такие виды прав требования, как векселя к получению, ценные бумаги и т. п., на том основании, что эти векселя и ценные бумаги являются той же в сущности дебиторской задолженностью, что и задолженность по открытым счетам, но лишь особо оформленной в смысле срочности этой задолженности и способов ее погашения. Точно по таким же соображениям векселя к платежу и т. п. обязательства целиком включены в статью „кредиторы“ пассива баланса мирового хозяйства.

Приступая к анализу природы отдельных статей баланса мирового хозяйства, припомним прежде всего аксиому политической экономии, согласно которой перемещения частей капитала из одного частного или же государственно-коммунального хозяйства в другое в пределах данного народного хозяйства на общей величине капитала народного хозяйства не отражается. Так, напр., если мы установим, что одно хозяйство передало другому материальных ценностей, скажем, на 1.000 руб., то общая величина капитала народного хозяйства не испытает от такой передачи никаких решительно изменений. Но то, что в этом отношении характерно для народного хозяйства, сохраняет свое значение и в рамках мирового хозяйства. Следовательно, отсюда можно вывести свою первую предпосылку: те или иные перемещения отдельных частей капитала мирового хозяйства не отражаются на общей величине этого капитала.

Теперь перейдем к рассмотрению нашего баланса. Наше внимание прежде всего привлекает активная статья „дебиторы“. Мы знаем, что статья „дебиторы“ появляется на балансе каждый раз, когда мы передаем какую-либо часть имущества нашего хозяйства какому-либо иному хозяйству. Отражение на балансе соответствующих хозяйственных процессов происходит следующим образом:

Актив	Баланс хозяйства передающего	Пассив
а) до передачи		
Касса	1.000.—	Чистый капитал 3.000.—
Товары	2.000.—	
	3.000.—	3.000.—
б) после передачи		
Касса	1.000.—	Чистый капитал 3.000.—
Товары	1.500.—	
Дебиторы	500.—	
	3.000.—	3.000.—
Актив	Баланс хозяйства получающего	Пассив
а) до получения		
Касса	2.000.—	Чистый капитал 10.000.—
Дебиторы	4.000.—	Кредиторы 1.000.—
Векселя к получению	5.000.—	
	11.000.—	11.000.—
б) после получения		
Касса	2.000.—	Чистый капитал 10.000.—
Товары	500.—	Кредиторы 1.500.—
Дебиторы	4.000.—	
Векселя к получению	5.000.—	
	11.500.—	11.500.—

Таким образом, приведенная схема с достаточной наглядностью и убедительностью показывает, что статья „дебиторы“ является символом перемещений частей имущества данного хозяйства в другое или другие хозяйства.

Возвращаясь к нашему балансу мирового хозяйства, мы можем сказать, что статья „дебиторы“ в нем должна показывать сумму тех частей имущества, которые во всем мире были переданы из одних единичных хозяйств в другие.

Рассмотрим теперь и выясним значение статьи „кредиторы“ в пределах единичного хозяйства. Мы видим, что в нашем примере баланса „получающего хозяйства“ статья „кредиторы“ увеличилась вследствие получения данным хозяйством какой-то части имущества в порядке перемещения ее из другого хозяйства.

Следовательно, возвращаясь к нашему балансу мирового хозяйства, мы можем сказать, что статья „кредиторы“ в нем является символом перемещений частей имущества из других хозяйств.

Но если приведенный нами баланс действительно является балансом мирового хозяйства, то его статьи „дебиторы“ и „кредиторы“ должны охватывать решительно все перемещения частей капитала из хозяйств в хозяйства, что, в переводе на счетный язык, будет означать, что суммовые выражения статей „дебиторы“ и „кредиторы“ в балансе мирового хозяйства должны быть равны друг другу.

Отсюда, следовательно, можно вывести свою вторую предпосылку: статьи „дебиторы“ и „кредиторы“ выражают перемещения отдельных частей имущества (капитала) и в пределах баланса мирового хозяйства имеют тождественное суммовое выражение, причем статья „дебиторы“ показывает сумму переданных, а статья „кредиторы“ сумму полученных частей имущества мирового хозяйства.

Припоминая при этом нашу первую предпосылку, гласившую, что те или иные перемещения отдельных частей имущества мирового хозяйства не отражаются на общей величине этого имущества, мы можем сделать вывод, что наличие статей „дебиторы“ и „кредиторы“ в балансе мирового хозяйства не отражается на общей величине имущества мирового хозяйства, а раз наличие этих статей на ней не отражается, то, следовательно, и отсутствие в балансе этих же статей точно также не может отразиться на общей величине имущества мирового хозяйства.

Исключая, на основании последнего вывода, статьи „дебиторы“ и „кредиторы“ из схемы нашего баланса, получим следующее общее выражение баланса мирового хозяйства:

Актив	Баланс мирового хозяйства	Пассив
Материальные ценности		Чистый капитал

§ 65. Абсолютный баланс. Эта таблица представляет собою баланс мирового хозяйства в слишком схематическом виде, она не отображает целого ряда отношений, существующих внутри мирового хозяйства, а потому таблицу эту было бы значительно правильнее именовать не балансом мирового хозяйства, но абсолютным балансом:

Актив	Абсолютный баланс	Пассив
-------	-------------------	--------

Материальные ценности	Чистый капитал	
-----------------------	----------------	--

общим выражением которого, следовательно, будет формула:

$$A = P.$$

Актив абсолютного баланса, как видим, конструируется из массы материальных ценностей, которую можно представить и в более подробном виде, путем распределения этих ценностей соответственно определенным их признакам на ряд более или менее обширных групп материальных ценностей, напр.:

Здания и сооружения	2.000 денежных единиц (напр., миллиардов).
Оборудование и машины	500
Транспорт	1.000
Сыре и основные материалы	4.000
Топливо и вспомогательные материалы	300
Полуфабрикаты	900
Товары и готовые изделия	8.000

Предположим, что никаких других материальных ценностей в мировом хозяйстве не имеется. Тогда, следовательно, актив абсолютного баланса или левая часть балансового уравнения $A = P$ будет характеризоваться приведенным перечнем материальных ценностей, который можно представить в следующем виде:

$$2000 + 500 + 1000 + 4000 + 300 + 900 + 8000$$

Теперь зададим вопрос, какое суммовое выражение должен иметь пассив абсолютного баланса? Из балансового уравнения с достаточной ясностью вытекает, что пассив должен быть равен активу, а на основании данных нашего конкретного примера можно установить, что актив является перечнем суммовых выражений: $2000 + 500 + 1000 + 4000 + 300 + 900 + 8000$; чему же может быть равен этот перечень суммовых выражений? Ответ может быть только один—этот перечень суммовых выражений равен их итогу. Таким образом, правой частью балансового уравнения $A = P$ или же пассивом баланса будет итог суммовых выражений, перечисленных в левой части уравнения или активе баланса.

Следовательно, в окончательном виде балансовому уравнению будет соответствовать в данном случае следующее суммовое выражение:

$$A = P \\ 2000 + 500 + 1000 + 4000 + 300 + 900 + 8000 = 16700$$

или, придавая этому уравнению его счетное выражение, получим следующую схему абсолютного баланса:

Актив	Абсолютный баланс	Пассив
Здания и сооружения	2.000.—	Чистый Капитал 16.700.—
Оборудование и машины	500.—	
Транспорт	1.000.—	
Сыре и основные мате- риали	4.000.—	
Топливо и вспомогательные материалы	300.—	
Полуфабрикаты	900.—	
Товары и готовые изделия. 8.000.—		

Но основным признаком баланса является равновесие между итогами его актива и пассива; проверим же итоги в обеих частях нашего баланса. Проведем под цифрами актива и пассива черту, а под нею выведем итоги актива и пассива:

Актив	Абсолютный баланс	Пассив
Здания и сооружения	2.000.—	Чистый Капитал 16.700.—
Оборудование и машины	500.—	
Транспорт	1000.—	
Сыре и основные мате- риали	4.000.—	
Топливо и вспомогательные материалы	300.—	
Полуфабрикаты	900.—	
Товары и готовые изделия. 8.000.—		
	16.700.—	16.700.—

В результате подсчета выясняется полнейшее равновесие этих итогов, так как каждый из них порознь равен 16700 денежным единицам.

Резюмируя наши рассуждения, скажем: в абсолютном балансе нет тех отрицательных ценностей или же частей имущества, о которых так много говорят представители теорий одного и двух рядов счетов. В абсолютном балансе состоят: 1) в активе—положительные ценности, да и какие же могут быть материальные ценности со знаком минус (—)? 2) в пассиве—итог материальных ценностей, перечисленных в активе, и так как перечень в активе складывается из положительных ценностей, то итог их, конечно, не может иметь отрицательного значения, т. е. не может сопровождаться знаком минус (—).

Таким образом, опровергается одно из главнейших положений материалистических теорий одного и двух рядов счетов о наличии в балансе отрицательных счетных статей.

Проделаем теперь над нашим абсолютным балансом все те опыты, которые производились при обосновании ранее изложенных счетных теорий.

1. Не изменения итога, уменьшим одно из слагаемых.

Очевидно, во избежание каких-либо изменений в итоге (сумме) слагаемых, какое-либо другое или же ряд каких-либо других слагаемых должны увеличиться на равную же сумму, сумму уменьшения первого слагаемого. Отсюда вытекает заключение, что равные противоположные изменения в статьях актива нашего баланса не нарушают, или:

$$A - a + a = \Pi.$$

2. Уменьшим одно из слагаемых, не увеличивая одновременно какое-либо другое слагаемое.

В таком случае непременно выявится уменьшение итога слагаемых на соответствующую сумму и, следовательно, баланс сохранит свой основной признак—равновесие итогов актива и пассива, или:

$$A - a = \Pi - a.$$

3. Увеличим одно из слагаемых, не увеличивая одновременно какое-либо другое слагаемое.

В этом случае, на сумму увеличения слагаемого должен увеличиться и итог всех слагаемых, т. е. баланс сохранится попрежнему:

$$A + a = \Pi + a.$$

4. Увеличим и одновременно уменьшим на одну и ту же сумму итог слагаемых.

Очевидно, и в этом случае равновесие итогов в балансе не нарушится:

$$A = \Pi + a - a.$$

Но так как подобного рода изменения в статьях актива и пассива происходят под влиянием хозяйственных операций, причем, как это мы установили, хозяйственные операции вызывают одновременные и равные в суммовом отношении изменения двойского характера, т. е.: 1) либо два противоположных изменения в активе, 2) либо два противоположных изменения в пассиве, 3) либо два одинаковых изменения на противоположных сторонах баланса, то отсюда можно сделать вывод, что из характера изменений в абсолютном балансе, вызываемых хозяйственными операциями, вытекают необходимые предпосылки для обоснования известного нам закона двойственности хозяйственных операций.

Перейдем теперь к вопросам учета изменений в составе отдельных статей баланса. Не будем повторять уже известных рассуждений о формальной (графической) зависимости схемы счетов от схемы баланса, отметим лишь, что для учета статей актива открывается один ряд счетов—счетов активных, а для учета статей пассива—другой ряд счетов—счетов пассивных. Припоминая при этом свойства дебитовых и кредитовых сторон обоих рядов счетов, приедем к следующим двум заключениям: 1) каждая хозяйственная операция вызывает одновременные записи на разных сторонах счетов, затронутых данной операцией и 2) дебет счетов активных имеет значение прямо противоположное значению дебета счетов пассивных.

Первый из сделанных выводов позволяет обосновать метод двойной записи, состоящий в одновременном и равном в суммовом отношении дебитовании одного или нескольких счетов и кредитовании другого или нескольких других счетов.

Второй из сделанных выводов дает возможность установить, что актив равнозначущ не дебету всех счетов, а лишь дебитовому сальдо активных счетов, и что пассив равнозначущ не кредиту всех счетов, а лишь кредитовому сальдо пассивных счетов, т. е., другими словами, второй вывод, с одной стороны, совершенно исключает правомерность существования всех теорий одного ряда счетов, а с другой стороны, дает возможность установить, что основным уравнением теории абсолютного баланса является

$$[A] = [\Pi].$$

§ 66. Актив и пассив абсолютного баланса. Остановимся прежде всего на вопросах строения пассива абсолютного баланса. Назовем то его простейшее выражение, которое имеет вид общего итога слагаемых, помещенных в активе, — абсолютным пассивом. Но такое его изображение хотя и имеет вполне конкретное значение, все же слишком упрощает фактическое положение вещей в пределах мирового хозяйства. Последнее является не чем то однородным, а скорее итогом разнородных частей, складывающихся друг с другом, по каким то общим их линиям.

Такими общими линиями для отдельных частей мирового хозяйства могут быть прежде всего общности пространственного характера; при этом отдельные хозяйства сводятся в совокупности их по признаку расположения хозяйств на той или иной определенной территории. Следуя этим же признакам можно разложить мировое хозяйство на народные хозяйства: нашего Союза, Германии, Франции и т. д. Народное хозяйство Советского Союза может быть разложено на хозяйства Советской России, Советской Украины и т. д. Народное хозяйство Советской России, в свою очередь, распадается на хозяйства областей, хозяйства областей — на районные хозяйства. Такой принцип разложения мирового хозяйства будет представлять „чистый капитал“ мирового хозяйства в разрезе, сделанном по методу районирования. Другим разрезом „чистого капитала“ мирового хозяйства может быть разрез его, выполненный по методу отраслевому. Могут быть и другие методы разложения „чистого капитала“ мирового хозяйства. Остановимся здесь лишь на методе районирования.

Допустим, что наш абсолютный баланс распадается на два баланса, отображающие состояние двух хозяйств, не находящиеся друг с другом в каких-либо отношениях (изолированные хозяйства):

Актив	Баланс хозяйств I района	Пассив
Здания и сооружения	500	Чистый Капитал хозяйств I района
Оборудование и машины	100	8.000
Транспорт	500	
Сырье и основные материалы	1.500	
Топливо и вспомогательные материалы	100	
Полуфабрикаты	300	
Товары и готовые изделия	5.000	
	8.000	
		8.000

Актив	Баланс хозяйств II района	Пассив
Здания и сооружения	1.500	Чистый Капитал хозяйств II района
Оборудование и машины	400	8.700
Транспорт	500	
Сырье и основные материалы	2.500	
Топливо и вспомогательные материалы	200	
Полуфабрикаты	600	
Товары и готовые изделия	3.000	
	8.700	
		8.700

Рассматривая пассивные стороны этих двух балансов убеждаемся в том, что помещенные на этих сторонах статьи „чистый капитал“ показывают, что в хозяйствах I района общий итог ценностей, состоящих в этих хозяйствах, равен 8.000 денежных единиц, а в хозяйствах II района — 8.700 единиц.

Предположим теперь, что в результате определенных хозяйственных операций произошло перемещение части оборудования на общую сумму 50 единиц из хозяйств II района в хозяйства I района во временное пользование последних. Эти операции видоизменят оба баланса следующим образом:

Актив	Баланс хозяйств I района	Пассив
Здания и сооружения	500	Чистый капитал хозяйств I района
Оборудование и машины	150	8.000
Транспорт	500	Чистый капитал хозяйств II района
Сырье и основные материалы	1.500	50
Топливо и вспомогательные материалы	100	
Полуфабрикаты	300	
Товары и готовые изделия	5.000	
	8.050	
		8.050

Актив	Баланс хозяйств II района	Пассив
Здания и сооружения . . .	1.500	Чистый Капитал хозяйств II района
Оборудование и машины . . .	350	8.700
Оборудование в хозяйствах I района	50	
Транспорт	500	
Сырье и основные материалы	2.500	
Топливо и вспомогательные материалы	200	
Полуфабрикаты	600	
Товары и готовые изделия	3.000	
	8.700	
		8.700

Эта новая схема ясно показывает сущность произошедших изменений в обоих балансах. В новом балансе хозяйств I района отразилось прежде всего перемещение во временный оборот хозяйств I района оборудования и машин на 50 денежных единиц; и так как эти 50 единиц увеличивают соответствующим образом сумму одного из слагаемых актива, то следовательно и общий итог актива должен увеличиться точно на те же 50 единиц, то есть дойти до 8.050 денежных единиц. С другой стороны, увеличение это не может отразиться одновременно и на увеличении суммы чистого капитала хозяйств I района, так как указанные ценности здесь находятся лишь временно и по истечении известного промежутка времени должны быть возвращены либо в натуре, либо в каком-нибудь эквиваленте хозяйствам II района. Следовательно, в целях правильного отображения фактического положения вещей, необходимо ввести в баланс хозяйств I района новую статью — статью „чистый капитал хозяйств II района“, которая своим наличием в пассиве этого баланса и будет показывать, что суммовому перечню слагаемых актива баланса хозяйств I района соответствует хотя и один итог (8050), но распадающейся на две статьи: „чистый капитал хозяйств I района — 8.000“ и „чистый капитал хозяйств II района — 50“. И так как обе последних статьи выражают одну и ту же сущность, являются составными частями итога слагаемых, значащихся в активе баланса, то, следовательно, всякого рода дальнейшие изменения в этих статьях будут носить совершенно тождественный характер. И раз это так, то мы можем объединить эти две статьи „чистый капитал“ под общим наименованием пассива и, таким образом, можем

опять сказать, что баланс хозяйств первого района попрежнему характеризуется уравнением:

$$[A] = [\Pi].$$

Но зная, что статья „Чистый капитал хозяйств II района“, а равно статья „Оборудование и машины в хозяйствах I района“, символизируют перемещения частей имущества (капитала), имевшие место в хозяйствах I и II района, можно придать этим двум статьям их обычные наименования: первой статьи — „кредиторы“ и второй статьи — „дебиторы“. Подставляя эти последние наименования статей вместо прежних их названий, получим следующие балансовые схемы:

Актив	Баланс хозяйств I района	Пассив
Материальные ценности	8.050	Чистый капитал 8.000
	8.050	Кредиторы 50
		8.050

Актив	Баланс хозяйств II района	Пассив
Материальные ценности	8.650	Чистый капитал 8.700
Дебиторы	50	
	8.700	8.700

Следовательно, схема баланса хозяйств I района показывает, что

Актив (материальные ценности) = Пассив (чистый капитал + кредиторы); схема баланса хозяйств II района приводит к точно такому же уравнению:

Актив (материальные ценности + дебиторы) = Пассив (чистый капитал), т. е. на основании данных обеих балансовых схем приходим все к той же формуле:

$$[A] = [\Pi],$$

а эта формула, как мы уже знаем, утверждает, что составными частями актива являются материальные ценности и дебиторы, что составными частями пассива следует считать и „чистый капитал“ и статью „кредиторы“.

§ 67. Общая характеристика теории абсолютного баланса. Теория абсолютного баланса находится в определенном противоречии с основными положениями теории трех рядов счетов, которая, как известно, разобщает „чистый капитал“ и „кредиторов“. Этот недостаток теории трех рядов счетов объясняется тем, что теория эта выросла на почве капиталистического хозяйствования (единичное хозяйство), тем, что она в своих построениях применяется к обстановке, характерной для частно-капиталистического хозяйства, в балансе которого статьи „чистый капитал“ и „кредиторы“ обладают совершенно разной экономической, юридической и счетной природой.

Следует отметить и еще одну характерную черту теории абсолютного баланса. Определяя однородное счетное значение статей „чистый капитал“ и „кредиторы“, теория эта тем самым допускает и возможность одинаковых по своему характеру изменений в состоянии обеих статей баланса. Если продолжать придерживаться неизжитой до сего времени частно-капиталистической точки зрения на изменения, происходящие в статье „чистый капитал“, то придется эти изменения расчленить на следующие два вида их: 1) изменения вследствие изъятий или же новых вкладов собственного капитала в данное хозяйство и 2) изменения в результате реализованных прибылей и убытков данного хозяйства.

Соответственно приведенному указанию, что теория абсолютного баланса допускает возможность одинаковых по своему характеру изменений как в статье „чистый капитал“, так и в статье „кредиторы“, следует установить, что изменения в статье „кредиторы“ точно также могут быть двоякого рода: 1) изменения вследствие изъятий или новых вкладов „ссудного капитала“ в данное хозяйство и 2) изменения на суммы прибылей и убытков, реализованных кредиторами в результате своих взаимоотношений с данным хозяйством (проценты, скидки, пени, неустойки, дефицит и т. п.).

Исключая из сферы нашего внимания, в целях большей наглядности наших дальнейших построений, изменения, вызываемые изъятием или же новыми вкладами собственного и ссудного капитала, придем к выводу, что основное уравнение теории абсолютного баланса

$$[A] = [\Pi] \dots \dots \dots \dots \dots \quad (1)$$

является упрощенным представлением более сложных уравнений:

$$[A_1] = [\Pi_1] \dots \dots \dots \dots \dots \quad (2)$$

где A_1 представляет собою актив, а Π_1 —пассив данного хозяйства со всеми в них изменениями в результате хозяйственной деятельности за некоторый период времени;

$$[A_1] = [K_1 + C_1] \dots \dots \dots \dots \dots \quad (3)$$

где K_1 символизирует чистый капитал, а C_1 —статью „кредиторы“ со всеми в них изменениями, указанными выше (уравнение второе);

$$[A_1] = [|K + (\text{пр}_k - y_k)| + |C + (\text{пр}_c - y_c)|] \dots \dots \dots \quad (4)$$

В последнем уравнении: K —первоначальный чистый капитал; пр_k —прибыли, увеличивающие чистый капитал; y_k —убытки, уменьшающие чистый капитал; C —первоначальная величина статьи „кредиторы“; пр_c —прибыли, реализованные кредиторами; y_c —убытки, реализованные кредиторами.

Подводя итоги изложенным построениям теории абсолютного баланса, отметим, что теория эта доказывает:

что естественным направлением развития счетных идей является экономическое направление;

что рассмотренные ранее счетные теории не отображают истинного положения вещей;

что единственно приемлемой счетной теорией может быть та, которая базируется на балансе мирового хозяйства;

что такая теория может быть только теорией двух рядов счетов, подобно теории абсолютного баланса;

что основным уравнением, характерным для такой теории следует считать уравнение:

$$[A] = [\Pi];$$

что основным счетным законом является принцип двойственности;

что метод двойной записи, вытекающей из этого принципа, действительно является единственным методом учета всех без исключения хозяйственных операций.

§ 68. Общая классификация счетных теорий. В заключение приведем общую классификацию всех тех счетных теорий, которые были изложены в настоящем труде.

Коридическое на- правление: счетные теории персона- листические.	П р и н ц и п е д и н и ч н о г о х о з я й с т� а .	
	Аналитиче- ские теории	Субъективные теории
Экономическое направление: счет- ные теории ма- териалистические	Теории одного ряда счетов [=]	H. Degrange. H. Vanflier. Schliebe и Odermann. L. Dicksee. J. Ullmann. Léonety и Guibault. G. Cerboni.
	Теории двух рядов счетов [=][=]	Хозяйственные теории Субъективные теории Хозяйственные теории Меновая теория Философская теория Л. Gomberg. E. E. Craer. W. Kreukniet. M. Berliner. A. M. Гаган. Rossi, Masetti. E. Kohlmann. A. Novák. F. Hugli. Reisch и Kreibig. L. Petit. I. Fr. Schär. Ф. В. Езерский. I. Fr. Schär. H. A. Киприсов. Ф. В. Езерский. I. Fr. Schär. H. C. Лунская. A. Calmes. C. Panayotopoulou. F. Leitner и W. le Coutre. J. Dumarchey.
Принцип мирового хозяйства.	Синтетиче- ские (балан- совые) тео- рии	[A - П] = [К + (пр-у)] [A - П - К] = [пр-у] Третья форма: [A] = [П] [A] = [П] + [К] Teoria трех рядов счетов [=][=][=] Teoria двух рядов счетов [=][=]

ЛИТЕРАТУРА.

1. НА РУССКОМ ЯЗЫКЕ.

- Бахчисарайцев, Г. А. Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. Вып. I. М. 1926 г.
- Блатов, Н. А. Балансоведение (курс общ. б.). Л. 1918 г.
- Его-же. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетодействием. 2 изд. Л. 1926 г.
- Борьян, Б. А. Проблема государственного баланса (Сборник „Вопросы баланса и экспертизы”, вып. II. М. 1928 г.).
- Галаган, А. М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. М. 1912 г.
- Его-же. Общественное счетоведение. М. 1915 г.
- Его-же. Учебник счетоведения, ч. I. Общее счетоведение. М. 1916 г.
- Его-же. Общее счетоведение (конспективный курс). М. 1921 г.
- Его-же. Очерки по истории счетоведения (Журнал „Счетоводство“ 1925 г.).
- Его-же. Руководство по общему счетоведению. М. 1926 г.
- Его-же. Счетоводство в его историческом развитии. М. 1927 г.
- Его-же. Основы общего счетоведения. М. 1928 г.
- Гальперин, Я. М. Учебник балансоведения. Тифлис, 1926 г.
- Его-же. Школы балансового учета. Тифлис, 1926 г.
- Гуляев, А. И. Начала коммерческого счетоводства. М. 1913 г.
- Его-же. Наша высшая школа счетоводства. Учение Е. Е. Сиверса и Н. С. Лунского. М. 1916 г.
- Его-же. Кто не должен преподавать счетоводства. М. 1917 г.
- Двойная бухгалтерия в популярных очерках. СПБ. 1890 г.
- Джитти, Винченцо. Прошлое и будущее счетоводства (Журнал „Счетоводство“ за 1890 г.).
- Евзлин, З. П. Новая система бухгалтерии для государственных учреждений. Л. 1925 г.
- Его-же. Бюджетный контроль и государственная отчетность. Л. 1928 г.
- Езерский, Ф. В. Упрощенная тройная система, как позднейшее слово науки. М. 1903 г.
- Его-же. Международный конгресс счетоводов в Бельгии. М. 1911 г.
- Иванов, П. И. Опыт счетной теории кругооборота капитала (Журнал „Вестник И. Г. Б. Э.“, № 2, 1928 г.).

- Кальмес, Альберт. Фабричная бухгалтерия. М. 1926 г.
- Кипарисов, Н. А. Теория двух рядов счетов. (Журнал „Счетная Мысль“ 1926 г.).
- Его-же. Основы счетоведения. М. 1927 г.
- Красильников, Ф. С. Балансоведение. Очерки, читанные членам Объединения работников учета (ОРУ) в Москве. М. 1928 г.
- Леотей, Е. и Гильбо, А. Общие руководящие начала счетоведения. М. 1924 г.
- Логисмография (статьи в журнале „Счетоводство“ за 1891 г.).
- Лунский, Н. С. Краткий учебник коммерческой бухгалтерии. I изд. 1900 г., III изд. 1913 г.
- Его-же. Счетоводство общее и коммерческое. 1905 г.
- Его-же. Несостоятельность учения, распространяемого Е. Е. Сиверсом. М. 1916 г.
- Его-же. Под знаком Меркурия. К характеристике литературных нравов. М. 1917 г.
- Его-же. Материалы по теории и истории счетоведения. „Балансовая“ теория двойного учета (Журнал „Счетоводство“, 1928 г.).
- Одинцов, А. Я. К вопросу о некоторых основных положениях бухгалтерии (Журнал „Коммерческое Образование“ за 1909—1910 г.г.).
- Пачиоло, Лука. Трактат о счетах и записях. Перев. Э. Г. Вальденберг. СПб. 1893 г.
- Помазков, Н. С. Современные материалистические счетные теории (Сборник „Вопросы бухгалтерской практики“, вып. II, 1928 г.).
- Его-же. Позитивное течение в счетоведении (Ж. Дюмарше) (в рукописи).
- Попов, Н. У. Математический метод бухгалтерии. Красноярск, 1906 г.
- Пясецкий, Н. В. Счетная палата и система государственной отчетности итальянского королевства. СПб. 1884 г.
- Рудановский, А. П. Общая теория учета. М. 1912 г.
- Его-же. Построение баланса. М. 1913 г.
- Его-же. О дебете и кредите, как методе учета баланса. М. 1917 г.
- Его-же. Математическое обоснование принципа двойственности в счетоводстве (Журнал „Вестник Счетоводства“ за 1924 г.).
- Его-же. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. М. 1924 г.
- Его-же. Дебет и Кредит, как метод учета баланса. II изд. М. 1925 г.
- Его-же. Принципы общественного счетоведения. М. 1925 г.
- Его-же. Построение государственного баланса. М. 1928 г.
- Сиверс, Е. Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. СПб. 1892 г.
- Его-же. Общее счетоводство. СПб. 1901 г.
- Его-же. Классификация ценностей и основанная на ней классификация счетов (Журнал „Коммерческое Образование“ за 1908—1909 г.г.).
- Его-же. Мена, как основная форма хозяйственных оборотов (Журнал „Коммерческое Образование“ за 1909—1910 г.г.).
- Его-же. Теория счета и теория баланса (Журнал „Коммерческое Образование“ за 1912—1913 г.г.).
- Скубци, Ф. Самоучитель двойной бухгалтерии. СПб. 1890 г.

- Чербони, Карл. Основные начала логисмографии (Журнал „Счетоводство“ за 1892—1893 г.г.).
- Шерр, Иоганн. Бухгалтерия и баланс. М. 1925 г.
- Янсон, Ю. Ю. Основные начала банковской бухгалтерии. М. 1925 г.
2. НА ИНОСТРАННЫХ ЯЗЫКАХ.
- Berliner, M. Buchhaltungs- und Bilanzlehre. Hannover. 1924 г., II том.
- Buchhaltungs-Lexikon, II издание.
- Calmes, A. Die Fabrikbuchhaltung. 5 Aufl. 1922.
- Le Coute W. Buchhaltungstheorien (Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, том II).
- Degranges, E. La tenue des livres ou nouveau traité de comptabilité générale. Paris, 1879 г.
- Dicksee Lawrence R. Bookkeeping for accountant students. 8 ed. London, 1921.
- Dumarchey, J. Théorie positive de la Comptabilité. Lyon, 1914 г.
- Его-же. Le conflit entre l'ancienne et la nouvelle doctrine comptable („La Comptabilité et les Affaires“ 1925 г.).
- Его-же. La Comptabilité moderne. Paris, 1925 г.
- Его-же. Le Bilan explicite. Paris, 1927 г.
- Gitti Vincenz. Die Vergangenheit und die Zukunft der Buchhaltung (Zeitschrift für Buchhaltung, 1895 г.).
- Gomberg, L. La Science de la Comptabilité et son Système scientifique. Paris, 1897 г.
- Его-же. Einleitung in das Studium der Verrechnungswissenschaft (Zeitschrift für Buchhaltung, 1899 г.).
- Его-же. Grundlegung der Verrechnungswissenschaft. Leipzig, 1908 г.
- Его-же. L'Economologique (science comptable) et son histoire. Génève, 1912 г.
- Hügli, F. Die Gleichung der doppelten Buchhaltung (Zeitschr. f. Buchh., 1896 г.).
- Его-же. Zur Buchhaltungstheorie (Zeitschr. f. Buchh., 1897 г.).
- Его-же. Zwei Pfadfinder (Zeitschr. f. Buchh., 1898 г.).
- Его-же. Graphische Darstellung der Doppik (Zeitschr. f. Buchh., 1898 г.).
- Его-же. Neue Wege (Zeitschr. f. Buchh., 1902 г.).
- Его-же. Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen, 3 Aufl. 1923 г.
- Illgen, Rudolf. Buchhaltungstheorien (Buchhaltungs-Lexikon, 2 изд., том I).
- Kheil, Carl Peter. Über „amerikanische“ Buchführung. Wien 1908 г.
- Kreukniet, W. Zur Theorie der doppelten Buchführung. 1896 г.
- Kohlmann L. Die Theorien unserer Doppelbuchhaltung (Zeitschr. f. Buchh. 1904—1906 г.г.).
- Léautay, E. et Guibault, A. La science des comptes mise à la portée de tous. 38 изд.
- Их-же. Principes généraux de la Comptabilité, 4 изд.
- Leitner, F. Grundtiss der Buchhaltung und Bilanzkunde. I том. Die doppelte kaufmännische Buchhaltung. 2 изд. 1913 г.
- Novák, A. Die rein-materialistische Einkontenreihen- oder Geschäftstheorie (Zeitschr. f. Buchh., 1905 г.).

- го-же. Die richtige Theorie der doppelten Buchhaltung beruht auf einheitlichem Kontensystem (Zeitschr. f. Buchh., 1908 г.).
Oswald, Gottfried. Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik, 1923 г.
Panayotopoulo, C. Théorie du Système digraphique des Comptes (La Comptabilité et les Affaires, 1927 г.).
Petit Léon. Un autre aspect de la Théorie comptable; partie double et bilan double (La Comptabilité et les Affaires, 1927 г.).
Reininghaus, P. Das Wesen der doppelten Buchführung. Bern, 1913 г.
Reisch und Kreibig. Bilanz und Steuer, 3 Aufl.
Reymondin, G. Bibliographie méthodique. Paris, 1909 г.
Schär, I. F. Einfache und doppelte Buchhaltung, 1895 г.
Его-же. Polemisches über die Buchhaltungstheorie (Zeitschr. f. Buchhalt., 1907 г.).
Его-же. Wirtschaftliche und mathematische Begründung der Zweikontentheorie.
Его-же. Grundbegriffe der Buchhaltung, 1912 г.
Его-же. Buchhaltung und Bilanz. 5 Aufl., 1922 г.
Schiebe und Odermann. Die Lehre von der Buchhaltung. 13 Aufl. Leipzig, 1891 г.
Schrott, I. Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft, 5 Aufl., 1886 г.
v. Ullman, Josef. Aufstellung einer einheitlichen Buchungsregel für sämtliche Konti der doppelten Buchführung (Zeitschrift für Buchhaltung, 1904 г.).

ИЗДАТЕЛЬСТВО
“ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ”
Комитета Содействия промышленно-экономическому (комерческому) образованию при Ленинградском Областном Отделе Торговли
ЛЕНИНГРАД, просп. 25 Октября, д. 62. Тел. 1-00-94.

СОБСТВЕННЫЕ ИЗДАНИЯ:

Блатов, Н. А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. 4-е изд., 1928 г., 532 стр. Цена 2 р. 25 к., в переплете 3 р.

Блатов, Н. А. Балансоведение (курс общий). Пособие для теоретического изучения и практического применения анализа баланса. 1928 г., 292 стр. Цена 1 р. 80 к.

Блатов, Н. А. Сборник тем для практических занятий по общему счетоводству. 3-е изд., 1928 г. Цена 50 к. (заспродано..

Бродский, М., Кохан, В. и Шапиро, И. Товароведение пищевых продуктов. 2-е изд., заново перераб. и дополн., 1928 г., 550 стр. Цена 3 р. 50 к., в перепл. 4 р.

Варакин, М. П. Практические приемы определения доброкачественности пищевых товаров. Органолептический метод определения качества, состояния и сорта. 1928 г., 72 стр. Цена 80 к.

Вознесенский, В. П. Сборник задач по хозяйственному праву (гражданское, торговое и промышленное право), Предисловие проф. Я. М. Магазинера, 1926 г., 68 стр. Цена 50 к.

Гурьянов, П. Л. Делопроизводство в связи с коммерческой и банковской корреспонденцией. 1927 г., VIII+264 стр. Цена 1 р. 70 к.

Гурьянов, П. Л. Сборник тем и упражнений по делопроизводству и корреспонденции, применительно к лекционному и лабораторному методам преподавания. С вводной статьей: “Методика преподавания делопроизводства и корреспонденции”. 1928 г., 96 стр. Цена 65 к.

Иванов, А. Н. Сборник тем для практических занятий по банковскому счетоводству, с приложением номенклатуры счетов баланса для кредитных учреждений. 1928 г., 68 стр. Цена 75 к.

Ивановский, Н. В. Начала экономики транспорта. Лекции, читанные в промышленно-экономических учебных заведениях в 1924—1928 г.г. 1928 г., 176 стр. Цена 1 р. 60 к.

Каменский, А. П. Сборник задач и упражнений по торговым вычислениям потребительской кооперации. 1927 г., VIII+164 стр. Цена 1 р.

Классен, Н. А., проф. Методика и дидактика товароведения. 1928 г., 184 стр. Цена 2 р.

Кошкин, И. А. Капиталы, фонды и резервы потребительских обществ (ЦРК, ТПО, ГОРПО и СЕЛЬПО). Организация и техника учета. 1928 г., 136 стр. Цена 1 р. 50 к.

Кошкин, И. А. Сборник тем по торгово-кооперативному счетоводству. Пособие для практического изучения счетоводства мелких, средних и крупных потребительских обществ и их союзов. 1928 г., 80 стр. Цена 70 к.

Лукашевский, В. А. Практическое товароведение. С предисловием и под редакцией проф. Л. М. Лялина. 1926 г., XVI+424 стр., с 98 рис. Цена 2 р. 50 к. (распродано).

Мишурин, Ф. Н. Сборник тем по общему и торговому счетоводству с методическими указаниями. 1928 г., 72 стр. Цена 50 к.

Мыльников, С. В. Карточная система учета. Делопроизводство и счетоводство. 1926 г., XVI+208 стр., с 160 черт. и формами карточек. Цена 3 р. (распродано).

Наровчатов, С. Н. Организация торговли и торговых предприятий. 1927 г., XVI+560 стр., с чертежами, схемами и таблицами. Цена 3 р. 25 к.

Николаев, И. Р. Проблема реальности баланса. К вопросу о степени точности и достоверности цифровых данных, добываемых из баланса торгового предприятия. 1926 г., VIII+110 стр. Цена 1 р.

Помазков, Н. С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи (I. Введение. II. Счетные теории юридического направления. III. Счетные теории экономического направления. IV. Теория абсолютного баланса). 1928 г., 272 стр. Цена 2 р.

Сиверс, Е. В. Коммерческая арифметика с задачами. 7-е изд., дополн. и исправл. 1928 г., 272 стр. Цена 1 р. 50 к.

Третьяков, С. Н. Как работать на арифмометре Однера. Практическое руководство для счетных работников, статистиков, экономистов и техников. С 15 чертежами. 1928 г., 40 стр. Цена 40 к.

Чураков, И. Н. и Левинсон, М. В. Естественная убыль товаров в розничной торговле. Практическое руководство по хранению и учету товаров для администрации торговых предприятий, работников прилавка и торговых агентов. 1927 г., 108 стр. Цена 80 к.

Шмаленбах, Э., проф. Счетные планы (Der Kontenrahmen). Опыт унифицированной классификации счетов производственных предприятий. Перев. с немецк. и предисловие Д. И. Копылова. 1928 г., 100 стр., с 20 черт и схемами. Цена 1 р. 30 к.

Юшманов, Н. В. Счетоводство без книг. Методы и формы энергетизированного (упрощенного) счетоводства. С приложением сравнительной сводки 19 систем энергетизированной бухгалтерии. Предисловие проф. Н. А. Блатова. 1926 г., 100 стр., с 7 чертеж. и 50 формами счетных книг и карточек. Цена 1 р. (распродано).

Программы для занятий производственных кружков, рекомендованные Ленинградским Губотделом Союза Советоргслужащих. Выпуск первый: 1. Арифметика. 2. Торговые вычисления. 3. Общее счетоводство. 4. Учет лавки. 5. Банковое счетоводство. 6. Делопроизводство. 7. Товароведение. 1928 г., 36 стр. Цена 20 к.

НОВОЕ ИЗДАНИЕ:

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА УЧЕТА

Сборник Объединения Работников Учета при Ленинградском Областном Отделе Союза Советоргслужащих.

Ленинградское Объединение Работников Учета, располагая весьма разнообразным материалом по вопросам рационализации учета и отчетности, приступило с мая 1928 г. к выпуску, через издательство „Экономическое Образование“, сборников под общим заглавием: „Теория и практика учета“. Сборники намечено выпускать по мере накопления и обработки материала, в объеме от 5 до 8 листов.

СОДЕРЖАНИЕ ПЕРВОГО ВЫПУСКА:

Статьи и доклады: 1. Достижения счетной мысли за X лет (1917—1927). Н. С. Помазкова. — 2. К вопросу об анализе баланса при определении кредитоспособности торговопромышленных предприятий. С. А. Скороходова. — 3. О контакте бухгалтерии с цехами и отделами завода в повседневной работе (из практики завода „Красный Треугольник“) А. А. Аве. — 4. Новое в учете сметных учреждений и предприятий. Н. С. Норкина. — 5. Методы калькуляций розничных цен в кооперативной торговле. И. А. Кошкина. — 6. Применение бескнижных форм учета в Ленинграде В. Н. Сухаревского. — 7. О выделении в сводных отчетах внутренних коммерческих операций и результатов. К. И. Петрова. — 8. Методика преподавания фабрично-заводского счетоводства. Д. И. Копылова.

Хроника Ленинградского ОРУ: 1. Банковская секция. 2. Финансово-бюджетная секция. 3. Производственная секция. 4. Торгово-кооперативная секция. 5. Научный Совет. 6. Работа комиссий Научного Совета.

Библиография: 1. Новый портрет Луки Пачиоло (изображение Л. Пачиоло по рисунку художника XV века Джакондо Барбарини). Н. С. Помазкова. — 2. Обзор литературы по упрощенным формам счетоводства. Д. И. Копылова. — 3. Рецензия на книгу Н. А. Блатова: „Балансоведение (курс общий)“. Н. С. Помазкова. — 4. Рецензия на книгу З. П. Евзинина: „Фабрично-заводская бухгалтерия в связи с калькуляцией“. С. В. Мыль-

никова. — 5. Рецензия на брошюру С. Г. Вольченка: „Экспертиза, Ответы экзаменующихся будущих старших счетоводов, пембуков и бухгалтеров“.
Н. А. Блатова. — 6. Рецензия на книгу А. Ф. Ломовинского: „Курс коммерческих вычислений“. Е. В. Сиверс. — 7. Рецензия на книгу проф.
Э. Шмаленбаха: „Der Kontenrahmen“ (Счетные планы). Дикова.

Цена первого выпуска Сборника 90 коп.

с пересылкой наложенным платежом 1 р. 10 к.

Заказы на первый выпуск Сборника и запросы о времени выхода дальнейших следует адресовать: Издательству „Экономическое Образование“ Ленинград, просп. 25 Октября, д. № 62.

При издательстве „ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ“ организовано

БЮРО ЗАКАЗОВ

высылающее все имеющиеся в продаже учебные пособия и руководства по коммерческим наукам, а также справочные издания и монографии по вопросам учета, экономики и торговой практики.