7865

Ф. Ѣзерскій

ОБМАНЫ

УТАЙКИ и ОШИБКИ.

Ученый Комит. Мин. Фин.
4739.

БИБЛІОТЕКА
Ученаго Комитета Мин. Фин.

7865

7739

ОБМАНЫ, УТАЙКИ И ОШИБКИ

СКРЫВАЮЩІЕСЯ ВЪ ВѢРНЫХЪ БАЛАНСАХЪ

ДВОЙНОЙ-ИТАЛЬЯНСКОЙ СИСТЕМЫ СЧЕТОВОДСТВА

И

ОТКРЫВАЕМЫЕ ПРИЗНАКАМИ ВѢРНОСТИ

РУССКОЙ-ТРОЙНОЙ СИСТЕМЫ

ПРЕДЛАГАЕМОЙ

ѲЕДОРОМЪ ЕЗЕРСКИМЪ.

Главный складъ:

Фирма Счетоводъ, С.-Петербургъ, Литейный проспектъ, № 33.

1876.

39 Ц. К. Ф.

Дозволено цензурою. С.-Петербургъ, 23-го февраля 1876 года.

64908

С.-ПЕТЕРБУРГЪ.

Типографія Г. Шредера, Гороховая, домъ № 49.

Предисловіе.

Въ счетоводной литературѣ усвоенъ, почему-то, обычай — выставлять публикѣ только хорошія стороны двойной системы. Просмотрите любой учебникъ счетоводства, на любомъ языкѣ, вы непремѣнно вынесете убѣжденіе, что въ двойной системѣ все обстоитъ благополучно. Если иногда и раздавались голоса, раскрывающіе истину дѣла, то составители учебниковъ и руководствъ, надо въ этомъ признаться, не внимали имъ и сохранили старый обычай твердить одно: у насъ все обстоитъ благополучно.

Такой способъ преподаванія можетъ только повести къ потерѣ достоинства преподавателя въ глазахъ учениковъ, получающихъ уже на практикѣ иное убѣжденіе, противное тому, которое вынесено имъ изъ учебника. Въ ихъ практическомъ счетоводствѣ зачастую обстоитъ далеко не все благополучно, и что

же тогда долженъ сказать или подумать ученикъ про составителя руководства, сочиненія, учебника, про учителя, когда практика указываетъ другое. Не лежитъ ли въ интересахъ послѣднихъ, не лучше ли для нихъ самихъ, не справедливѣе ли взглянуть прямо въ лицо истинѣ и раскрыть не одни хорошія, но и слабыя мѣста въ счетоводствѣ, дающія утечки нашему состоянію.

Указаніе послѣднихъ можетъ только помогать изученію счетоводства и содѣйствовать усовершенствованію счетоводной науки.

Если для каждаго доктора главнѣйшею и важнѣйшею задачею становится — угадать причину болѣзни, съ раскрытіемъ которой облегчается самое леченіе, то почему же не можетъ служить также къ улучшенію счетоводства раскрытіе недостатковъ и слабыхъ сторонъ въ немъ, причинъ, ведущихъ за собою не хорошія послѣдствія?

Съ такимъ взглядомъ на дѣло, я издалъ еще въ 1874 г. руководство: Простая, двойная, англійская и другія старыя системы счетоводства, полная наглядная практика, въ двухъ сводахъ — вѣрномъ и утаечномъ.

Въ послѣднемъ, т. е. въ утаечномъ сводѣ, приведены рзнообразные, какъ читатель увидитъ ниже,

обманы, утайки и ошибки, скрывающіеся въ вѣрныхъ балансахъ, по существующимъ системамъ.

Въ то же время приготовлена, для печатанія, настоящая книга, но изданіе ея было отложено, въ виду полемики, завязавшейся между защитниками двойной, и сторонниками и изобрѣтателемъ тройной системы.

Послѣдній предполагалъ, что книга эта была бы не полна, если бы въ ней не были приняты въ соображеніе и остались бы не разрѣшенными и не разсмотрѣнными всѣ современные вопросы, поставленные спорящими сторонами. Совершенно кстати, въ журналѣ Министерства Народнаго Просвѣщенія, поднятъ, въ прошломъ 1875 г., вопросъ о преподаваніи счетоводства въ реальныхъ училищахъ, по которому высказано нѣсколько противоположныхъ мнѣній. Всѣ, скопившіеся этимъ путемъ, матеріалы даютъ теперь возможность войти въ разсмотрѣніе не только научныхъ сторонъ каждой системы счетоводства, но также и современнаго направленія и состоянія этой науки, и оставшихся нерѣшенными спорныхъ вопросовъ.

Такимъ образомъ, трудъ этотъ рѣзко распадается на двѣ части.

Въ настоящей книгѣ разсматриваются спеціально слабыя стороны существующихъ системъ.

Вторая же часть будетъ выходить подъ названіемъ «Счетоводныя Бесѣды», и посвящаться разбору мнѣній, высказанныхъ въ послѣднее время, по вопросу животрепещущему и по современному состоянію счетоводнаго дѣла у насъ, въ Россіи.

Предпринимая изданіе этого труда, авторъ черпаетъ энергію и силу въ томъ сочувствіи русской публики и прессы, съ какимъ онѣ отозвались къ первымъ его трудамъ, и къ новому русскому изобрѣтенію — къ русской системѣ счетоводства.

ЧАСТЬ ПЕРВАЯ.

РАЗВИТІЕ СЧЕТОВОДСТВА.

§ 1. Первобытное счетоводство и инвентарная книга.

По свѣдѣніямъ, дошедшимъ до насъ изъ книгъ Вѣтхаго Завѣта, извѣстно, что древніе патріархи узнавали свое состояніе посредствомъ простого перечета своихъ стадъ. «Стадо зѣло умножися,» говорили они, когда при перечетѣ оказывалось болѣе, чѣмъ было; объ уменьшеніи же стадъ они узнавали изъ того факта, если при перечетѣ оказывалось меньше того, сколько насчитываемо было прежде. Способъ простого перечета употребляется и нынѣ продавцами-разнощиками, которые, пересчитывая вечеромъ остатки товаровъ и вырученныя наличныя деньги, дѣлаютъ заключеніе: худой или хорошій былъ день, по отношенію къ ихъ торговлѣ. Въ книжное счетоводство отъ этого порядка перешла такъ названная инвентарная книга, которая представляетъ ни болѣе, ни менѣе, какъ результаты такого же перечета состоянія, съ тѣмъ только, что перечетъ сопровождается переоцѣнкою считаемыхъ предметовъ на деньги, причемъ для суммы денегъ отводится особое отграфленное мѣсто, въ которомъ, по простому ариѳметическому правилу, выставляются рубли подъ рублями, копейки подъ копейками, единицы подъ единицами, и т. д. Если добавить, что въ концѣ такой инвентарной книги, вслѣдъ за описью состоянія, оказавшагося при перечетѣ на

лицо, включая сюда и долги, слѣдующіе намъ къ полученію, заносятся также и долги къ платежу, и затѣмъ выводится разница, показывающая перевѣсъ имѣемаго предъ долгомъ, или наоборотъ, то будетъ совершенно понятно какъ значеніе инвентарной книги въ счетоводномъ дѣлѣ, такъ и то, что она не болѣе, какъ наслѣдство первобытнаго, не слишкомъ строгаго порядка.

Ограничиваясь однимъ перечетомъ состоянія или составленіемъ инвентаря, невозможно получить убѣжденіе, что добытые путемъ перечета или переписи результаты вѣрны, и что въ нихъ не вкрались никакія ошибки. Дѣйствительно, если при перечетѣ, при перемѣркѣ и перевѣскѣ цѣнностей будетъ сдѣлана описка (задачи 265 и 276) *), или при перемноженіи наличнаго количества на цѣны будетъ сдѣлана ариѳметическая ошибка (зад. 274, 275, 276, 279—283), или если часть товара будетъ забыта и не внесена въ опись или инвентарь (зад. 647—656), то всѣ подобныя утайки могутъ ускользать отъ вниманія хозяина, такъ какъ при этомъ не имѣется никакой другой величины, съ которою можно было бы сличить и согласить получаемое по инвентарю произведеніе.

§ 2. Первые шаги къ развитію счетоводства.

Когда пришли къ убѣжденію, что при одномъ перечетѣ состоянія, или при переписи его на бумагу, въ такъ называемую инвентарную книгу, могутъ быть упущены нѣкоторыя части его, въ особенности же долги на разныхъ лицахъ, тогда признали необходимымъ прибѣг-

---

*) Задачи, на которыя въ настоящемъ сочиненіи дѣлаются ссылки, приведены въ книгѣ: «Простая, двойная, англійская и другія старыя системы счетоводства, полная наглядная практика въ 2-хъ сводахъ: вѣрномъ и утасчномъ, сост. Ѳедоръ Езерскій». Одобрено ученымъ комитетомъ министерства народнаго просвѣщенія, для фундаментальныхъ библіотекъ реальныхъ училищъ.

нуть къ записыванью оборотовъ дѣлъ, причемъ особенное вниманіе обратили на себя преимущественно долговыя отношенія. Такъ изъ свѣдѣній, имѣющихся въ нѣкоторыхъ сочиненіяхъ *), намъ извѣстно, что древніе римляне уже употребляли для записыванія долговыхъ отношеній дощечки. На одной сторонѣ такихъ дощечекъ хозяинъ записывалъ, сколько онъ долженъ, а на другой, сколько ему должны. Такія записи служили основаніемъ при расчетѣ между должниками и заимодавцами и принимались въ доказательство въ судахъ при разбирательствѣ тяжебныхъ дѣлъ.

Въ наше время замѣчается нѣчто подобное на биркахъ у поселянъ, которые, нарѣзывая на нихъ палочки, кресты и т. п., производятъ, по этимъ нарѣзкамъ, свои расчеты.

Въ письменное счетоводство, отъ такого порядка, перешла такъ названная главная книга **) простой системы или же книга текущихъ счетовъ по двойной, въ которой записываются всѣ долговыя отношенія, какъ съ должниками, такъ и съ заимодавцами.

Тѣ же причины, побудившія записывать долги, вызвали необходимость идти на помощь памяти, записывая и наличныя деньги и товары и т. п. У поселянъ тоже можно

---

*) Руководство къ изученію одинокой и двойной бухгалтеріи, составл. В. Сноповымъ, Москва, 1871 г., стр. 47.

**) Надо полагать, что названіе «главной книги» простой системы произошло, по всей вѣроятности, отъ того, что прежде всего считалось главною задачею: не забыть долговыхъ отношеній съ другими лицами. Относительно товаровъ можно еще судить о ихъ цѣлости потому, что они находятся подъ ключомъ самого хозяина или же лица, къ которому хозяинъ имѣетъ довѣріе, и за тѣмъ наличность ихъ можно опредѣлить посредствомъ такого-же перечета, но этого нельзя сказать по отношенію къ долгамъ, которые могутъ быть забыты и, по забывчивости, не записаны или не приняты во вниманіе при составленіи инвентаря. Внѣ этого значенія, названіе «главной,» данное такой книгѣ, въ которой записываются не всѣ дѣла, а только одни долги, потеряло-бы всякій смыслъ.

замѣтить такія записи на стѣнахъ или на дверяхъ, мѣломъ и т. п. Въ книжномъ счетоводствѣ являются, сверхъ упомянутой главной, еще книги: кассовая, товарная, а потомъ, по появленіи акцій и векселей — книга акцій, книга векселей, и т. п. Всѣ эти книги, даже въ наше время, разнообразятся, по формѣ ихъ, въ высшей степени. Каждый ведетъ ихъ по своему, и въ руководствахъ и сочиненіяхъ разныхъ лицъ можно замѣтить какъ такое разнообразіе, такъ, равнымъ образомъ, и то, что составители учебниковъ руководствъ и сочиненій не пришли еще между собою ни къ какому соглашенію, относительно подчиненія формъ этихъ книгъ подъ какія нибудь общія научныя правила *). Однакоже, не смотря на разнообразныя формы этихъ книгъ, въ нихъ замѣчается единство въ томъ смыслѣ, что суммы группируются въ два итога, — особо приходные и особо расходные.

Изъ этихъ общихъ правилъ вытекаетъ понятіе о двухстороннемъ расположеніи счетовъ, которое встрѣчается уже и въ простой системѣ счетоводства. Это понятіе послужило, какъ мы сейчасъ увидимъ, основаніемъ къ изобрѣтенію двойной системы.

§ 3. Первоначальный или корректурный способъ повѣрки и изобрѣтеніе перваго признака вѣрности счетоводства.

По мѣрѣ накопленія книгъ, о которыхъ сказано въ предъидущемъ §, счетоводство мало по малу начало усложняться, а повѣрка его — дѣлаться затруднитель-

---

*) Въ книгѣ: «Простая, двойная, англійская и другія старыя системы счетоводства», сост. Ѳедоромъ Езерскимъ, представлены образцы наболѣе выдающихся различныхъ формъ этихъ книгъ, какъ онѣ употребительны въ Америкѣ, Англіи, Австріи, Бельгіи, Германіи, Россіи, Франціи и Швейцаріи.

нѣе. Въ первоначальномъ счетоводствѣ въ томъ видѣ, въ какомъ оно является до монаха Пачіоло и какъ оно распространяется и въ наше время, подъ названіемъ простой системы счетоводства, существуетъ только одинъ способъ повѣрки, которому всего лучше дать названіе «корректурнаго» способа. Этотъ корректурный способъ состоитъ въ сличеніи рукописей между собою; сюда же относится и выкличка цифръ, которая тоже есть ни болѣе, ни менѣе, какъ сличеніе одной счетоводной книги съ другой, съ тѣмъ только, что это сличеніе касается лишь до цифръ, и только отчасти до текста. При корректурномъ способѣ повѣрки, открытіе ошибокъ становится въ зависимость отъ сосредоточенности вниманія и силы зрѣнія, способности, спеціальнаго навыка, трудолюбія и добросовѣстности лица, дѣлающаго повѣрку; но если только въ минуту этой повѣрки вниманіе будетъ развлечено, зрѣніе утомлено, быть можетъ, незамѣтно, для самого повѣряющаго лица; если при томъ, со стороны этого лица, не будетъ спеціальнаго знанія предмета, или, наконецъ, онъ не будетъ имѣть способности къ такой работѣ, или же добросовѣстности къ ней, то, во всѣхъ этихъ случаяхъ, ошибки въ счетоводствѣ могутъ ускользать незамѣченными, подобно тому, какъ ускользаютъ незамѣченными отъ корректоровъ ошибки, встрѣчаемыя, въ видѣ опечатокъ, въ печатныхъ произведеніяхъ, ошибки, являющіяся часто или, вслѣдствіе того, что у корректора, незамѣтно для него самого, бываетъ вниманіе развлечено, зрѣніе утомлено, или же вслѣдствіе того, что, въ силу разсѣянности своей, онъ не имѣетъ способности сосредоточить вниманіе на каждой печатной буквѣ.

Точно также и въ перевѣркѣ, путемъ повторенія сложенія, вычитанія, умноженія и дѣленія, ошибки могутъ оставаться неоткрытыми, въ силу общаго психологическаго закона, по которому каждый человѣкъ склоненъ повторять разъ сдѣланную ошибку.

Наконецъ, подобная работа, какъ сличеніе рукописей, повтореніе сложенія, вычитанія и т. п., становится затруднительною для хозяина, по массѣ потребнаго на это времени, которое, и по окончаніи такой работы, все таки приходится считать непроизводительнымъ, въ томъ смыслѣ, что такая повѣрка не исключаетъ возможности повторенія разъ сдѣланныхъ ошибокъ.

Такіе серьезные недостатки заставили искать средствъ къ выходу изъ этого отуманивающаго положенія вещей. Тутъ-то и зародилось желаніе—изобрѣсть такой признакъ вѣрности, помощью котораго можно бы было убѣждаться въ вѣрности или невѣрности всего счетоводства, другими словами, желаніе – создать такой строй или механизмъ записей, который, будучи примѣненъ къ счетоводнымъ книгамъ, самъ собою, безъ лишней потери времени и утомленія вниманія, показалъ бы: вѣрно или невѣрно счетоводство. Эта мысль — подчинить счетоводныя цифры какому нибудь признаку вѣрности — озабочивала торговый міръ уже 400 лѣтъ тому назадъ, т. е. въ то время, когда торговля начала дѣлать быстрые шаги къ развитію. Къ этому же времени относятся занятія монаха Пачіоло переводами алгебры съ арабскаго языка. Къ нему то, какъ къ ученому, занимающемуся математикою, обратились купцы, искавшіе выхода изъ своего затруднительнаго положенія.

Для того, чтобы объяснить себѣ, какимъ образомъ монахъ Пачіоло нашелся въ этомъ дѣлѣ, достаточно вспомнить, что понятіе о двухстороннемъ расположеніи счетовъ, замѣчаемое на первоначальныхъ дощечкахъ, уже существовало прежде, какъ свидѣтельствуетъ объ этомъ профессоръ Келли въ Лондонѣ *). Такое свѣдѣніе вполнѣ правдоподобно: не могла же явиться мысль о двойной

---

*) The elements of book-keeping. By P. Kelly, master of the Finsbury Square academy, London, 1815 и 1833 гг.

записи, если бы матеріалъ не былъ подготовленъ къ этому предшествующимъ временемъ. Только тогда, когда понятіе о двустороннемъ расположеніи счетовъ усвоено было въ купеческомъ мірѣ и укрѣпилось въ немъ, только тогда можно было провести идею двойной записи каждаго оборота. Поэтому будетъ совершенно понятно, что монахъ Пачіоло, воспользовавшись существовавшимъ фактомъ двусторонняго расположенія счетовъ и принявъ въ основаніе не хитрую истину, что всѣ величины, написанныя одинаково на 2-хъ страницахъ, дадутъ въ сложеніи два равныхъ итога, по одному на каждой страницѣ, — подалъ совѣтъ — записывать всѣ, безъ исключенія, обороты два раза — одинъ разъ въ приходъ или дебетъ, другой разъ въ расходъ или кредитъ, — и черезъ это создать такой признакъ вѣрности счетоводства, что если сложить цифры дебета, съ одной стороны, и кредита, съ другой, то должны получиться равные итоги. Если, такимъ образомъ, такъ думалъ монахъ Пачіоло, оба итога на двухъ противоположныхъ страницахъ будутъ равны, то это должно служить признакомъ вѣрности счетоводства. На этотъ признакъ вѣрности полагаются и по настоящее время. Если у счетовода балансъ сошелся, что означаетъ, если въ книгѣ пробнаго баланса получены два равныхъ итога, то счетоводство признается за вѣрное. Напротивъ, если равенство двухъ итоговъ не получается, то это служитъ несомнѣннымъ признакомъ существованія ошибки. Такимъ образомъ, монахъ Пачіоло положилъ первое основаніе — подчинить счетоводство признаку вѣрности.

Достойно замѣчанія, что въ учебникѣ г Рейнбота весь сводъ практическаго примѣрнаго образцоваго счетоводства на русскомъ языкѣ представленъ безъ книги пробнаго баланса (которая выставляется на иностранныхъ языкахъ), т. е. безъ такой книги, которая заключаетъ въ себѣ единственный признакъ двойной системы Интересно-бы послѣ этого выяснить вопросъ, какую собственно систему защищаютъ гг. Рейнботъ и его послѣдователи, если, вотъ уже

12 лѣтъ, о двойной системѣ не дается вѣрнаго понятія въ единственномъ на русскомъ языкѣ упомянутомъ учебникѣ, рекомендованномъ для коммерческихъ отдѣленій реальныхъ училищъ.

Кромѣ того, г Рейнботъ и другіе защитники двойной системы, ссылаясь на то, что ошибки могутъ быть открываемы посредствомъ корректурнаго способа и простого вычитанія тары изъ брутто, и помноженія нетто на цѣны и т. п., сами того не замѣчая, воюютъ не противъ новой тройной, а противъ старой двойной системы, или, точнѣе говоря, вообще противъ всякой системы, обладающей признаками вѣрности. Если-бы статьи, направленныя противъ тройной системы въ 1874 — 1875 г., появились 400 лѣтъ тому назадъ, то онѣ были-бы вполнѣ кстати противъ изобрѣтенія перваго признака вѣрности счетоводства, т. е. противъ двойной системы. Очевидно, что коль скоро мы остановимся на той мысли, что ошибки открываются при помощи простого корректурнаго способа или простого вычитанія, помноженія и т. п., то въ этомъ случаѣ утратилась-бы потребность въ какомъ-бы то ни было признакѣ вѣрности, а слѣдовательно и въ изобрѣтеніи двойной системы Но коль скоро цѣлесообразность признака вѣрности въ первомъ изобрѣтеніи по счетоводству одинъ разъ уже признана, то указанія гг. Рейнбота и его единомышленниковъ на корректурный способъ повѣрки оказываются опоздавшими безъ малаго на четыре столѣтія.

§ 4. Цѣли, преслѣдуемыя изобрѣтателями системъ счетоводства.

Сейчасъ выяснилось предъ нами мысль изобрѣтателя двойной системы счетоводства, монаха Пачіоло, мысль — создать признакъ вѣрности счетоводства. Точно такую же мысль и ту же цѣль преслѣдовали и послѣдующіе за нимъ изобрѣтатели. Такъ, въ концѣ прошлаго столѣтія, англичанинъ Эдуардъ Джонесъ, въ Бристолѣ, замѣтивъ, что признакъ вѣрности, предложенный монахомъ Пачіоло, хотя и даетъ двѣ равныя величины, но не указываетъ: вѣрны ли эти величины или невѣрны, а, слѣдовательно, открываетъ далеко не всѣ ошибки, которыя могутъ встрѣ-

титься въ счетоводныхъ книгахъ, предложилъ новый механизмъ, состоящій въ томъ, чтобы каждая запись была заносима — одинъ разъ въ дневную, а другой разъ въ главную: приходъ въ графу приходную, а расходъ въ графу расходную. На основаніи такого правила или такого механизма счетоводства, въ такъ называемой Джонесовой или англійской системѣ счетоводства, создано два признака вѣрности, именно: въ итогахъ двухъ книгъ — дневной и главной — должны быть согласны приходные итоги съ приходными, а расходные итоги съ расходными. Въ тѣхъ случаяхъ, когда такого согласія не получается, то, такъ думалъ Джонесъ, это служило бы несомнѣннымъ признакомъ существованія ошибки.

Въ настоящее время, пишущій эти строки, имѣя въ виду подмѣченную многими истину, что строй счетоводства какъ Пачіоловскій, такъ и Джонесовъ открываютъ далеко не всѣ ошибки въ счетоводныхъ книгахъ, предлагаетъ новый строй счетоводства, слѣдствіемъ котораго являются новые признаки вѣрности.

Разъясненіе этихъ новыхъ признаковъ вѣрности и потребности въ нихъ, вытекающей изъ недостатковъ предъидущихъ системъ, равнымъ образомъ и разъясненіе недостатковъ прежнихъ системъ, составляютъ цѣль настоящей книги и потому объ этомъ будетъ говориться въ нижеслѣдующихъ §§.

Здѣсь же намъ необходимо выяснить цѣли, преслѣдуемыя изобрѣтателями счетоводства вообще. Цѣли же эти, какъ читатель видитъ, однѣ и тѣ же у всѣхъ изобрѣтателей, а именно: дать счетоводству такую организацію, при которой цифры записей подчинились бы тѣмъ или другимъ признакамъ вѣрности, съ тѣмъ, чтобы по этимъ признакамъ вѣрности можно было судить, правильно или неправильно все счетоводство сведено.

§ 5. Потребность въ признакахъ вѣрности счетоводства.

Если въ предъидущемъ § мы выяснили цѣли, преслѣдуемыя изобрѣтателями системъ — создать признаки вѣрности счетоводства,—то, рядомъ съ этимъ, необходимо также указать — какимъ потребностямъ удовлетворяютъ эти изобрѣтенія

Необходимость въ нихъ является, прежде всего, при разборѣ споровъ между должниками, заимодавцами, довѣренными, опекунами и т. п., такъ какъ при рѣшеніи этихъ споровъ ни одинъ судья и ни одинъ присяжный засѣдатель не захочетъ взять на свою совѣсть—обвинять человѣка въ такомъ дѣлѣ, которое представляется для него затемненнымъ, запутаннымъ и неяснымъ. Примѣръ этому мы встрѣчаемъ еще у древнихъ римлянъ. Такъ напр., къ отвѣтственности предъ судомъ былъ призванъ разъ опекунъ, уличавшійся въ растратѣ имѣнія малолѣтняго. Подсудимый, между прочимъ, оправдывалъ себя тѣмъ, что онъ *не фокусникъ въ вычисленіяхъ*, и судьи, по выслушаніи сторонъ, не могли взять на свою совѣсть—рѣшить вопросъ, произошла-ли растрата отъ злого умысла обвиняемаго, или же, быть можетъ, онъ сталъ жертвою незнанія счетоводства, и рѣшили оправдать подсудимаго.

Точно также и въ наше время, быть можетъ, множество злостныхъ банкротовъ признаются по суду банкротами несчастными, въ силу только того, что никто изъ судей и присяжныхъ засѣдателей не хочетъ, да и не можетъ взять на свою совѣсть осудить человѣка на основаніи такого счетоводства, которое представляется имъ затемненнымъ и неяснымъ.

Съ другой стороны, въ массѣ отношеній между вѣрителями, кредиторами и подчиненными, которыя вовсе и не доходятъ до суда, сколько, быть можетъ, честныхъ силъ несправедливо подпадаетъ подъ сомнѣніе своихъ кре-

диторовъ и довѣрителей, лишь только потому, что эти послѣдніе не могутъ въ душѣ положиться на такое счетоводство, которое представляется имъ неяснымъ, непонятнымъ, темнымъ.

Во всѣхъ этихъ случаяхъ, ясное счетоводство и безобманчивые признаки вѣрности помогаютъ установить отношенія между вѣрителями и подчиненными, на началахъ солидарности, безъ особаго раздражающаго и оскорбляющаго контроля.

6 4908

Съ этихъ точекъ зрѣнія, безобманчивые признаки вѣрности счетоводства, при понятномъ для каждаго изложеніи его, въ дѣлахъ судебнаго разбирательства играютъ ту же роль, какъ и судебная медицина; въ дѣлахъ же общественныхъ отношеній они являются однимъ изъ вѣскихъ средствъ, подкрѣпляющихъ честныя силы. Совершенно излишне развивать еще ту мысль, что прямымъ слѣдствіемъ правильнаго счетоводства является поднятіе торговаго кредита, безъ котораго невозможно развитіе ни торговли, ни промышленности.

§ 6. Признаки вѣрности, какъ научныя начала счетоводства.

Изъ сказаннаго до сихъ поръ можно замѣтить существованіе двухъ, совершенно различныхъ одинъ отъ другого, пріемовъ счетоводства, изъ которыхъ одинъ можно назвать счетоводствомъ *навыка*, а другой—счетоводствомъ *науки*. Въ первомъ счетоводствѣ, встрѣчаемомъ нами въ простой системѣ, мы видимъ сборъ разнаго рода книгъ, неимѣющихъ между собою тѣсной связи. Формы этихъ книгъ создаются чисто ремесленнымъ образомъ. Каждый, по мѣрѣ являющейся потребности, создаетъ себѣ новую книгу. Въ этомъ наплывѣ разнообразныхъ

формъ, каждый разъ, когда приходится дѣлать какой нибудь выводъ, необходимо опять же создавать новую форму или книгу, для того, чтобы изъ всѣхъ другихъ книгъ выбрать цифры, для полученія потребовавшихся выводовъ. Такое счетоводство доступно повѣркѣ, какъ мы уже видѣли выше, только посредствомъ корректурнаго способа, не гарантирующаго вѣрности счетоводства.

Совершенно въ другомъ видѣ представляется намъ то счетоводство, изъ строя котораго вытекаютъ признаки вѣрности. Здѣсь каждая форма и каждая книга подчиняется уже общему строю, и тутъ то начинаются научные пріемы счетоводства, за изученіемъ которыхъ практики, волею-неволею, должны обратиться къ разуму. Такъ, еще 400 лѣтъ тому назадъ, практики, чувствуя необходимость такого строя, обратились къ разуму Пачіоло. Этотъ ученый впервые создалъ признакъ вѣрности счетоводства, и тѣмъ самымъ положилъ разницу между корректурнымъ способомъ повѣрки и повѣркою по признакамъ вѣрности, иначе, между счетоводствомъ навыка и счетоводствомъ науки.

Теперь намъ, прежде чѣмъ приступить къ разсмотрѣнію преимуществъ системъ счетоводства, надо условиться, о какомъ счетоводствѣ мы будемъ говорить: о счетоводствѣ-ли *навыка*, повѣряемомъ корректурнымъ способомъ, или о счетоводствѣ *науки*, повѣряемомъ по признакамъ вѣрности. Само собою разумѣется, что если мы будемъ говорить о повѣркѣ счетоводства корректурнымъ способомъ, то, стало быть, мы будемъ воевать противъ всѣхъ, безъ исключенія, изобрѣтеній, и больше всего противъ двойной системы, какъ внесшей начало повѣрки по признакамъ вѣрности впервые. Въ этомъ случаѣ, мы приняли бы на себя роль защитниковъ корректурнаго способа, недостаточность котораго сознана была еще 400 лѣтъ тому назадъ, и говорили бы противъ давно умершихъ людей, принявшихъ научное начало двойного счетоводства. Если же мы желаемъ говорить о преимуществахъ той или дру-

гой системы счетоводства, то, въ этомъ случаѣ, о корректурномъ способѣ не можетъ быть и рѣчи.

И такъ, мы должны имѣть въ виду и сличать научный строй одной системы счетоводства съ научнымъ строемъ другой или—что все равно сказать,—признаки вѣрности одной системы съ признаками вѣрности другой системы. Только при этомъ единственномъ условіи мы будемъ сличать систему съ системою.

Для сравненія же системъ между собою, необходимо помнить тѣ научные пріемы, какіе предложены изобрѣтателями этихъ системъ, и признаки вѣрности, которые изобрѣтены каждымъ изъ нихъ.

Обращаясь затѣмъ къ сличенію строя счетоводства одной системы съ строемъ другой, необходимо также условиться въ томъ, что слѣдуетъ принимать за достоинство и за недостатокъ въ каждомъ строѣ счетоводства?

Разъясненіе этого послѣдняго вопроса можно сдѣлать слѣдующимъ сравненіемъ Если отъ сосуда, предназначеннаго для сохраненія жидкости, мы требуемъ условленной прочности, то не слѣдуетъ-ли и отъ строя системы счетоводства, охраняющаго цѣлость нашего капитала, требовать, чтобы въ немъ не было щелей, сквозь которыя просачивались бы части нашего состоянія, или наплывали бы дутыя цифры?

Поэтому, если строй системы счетоводства таковъ, что онъ открываетъ убѣжище обманамъ, утайкамъ и ошибкамъ, если этотъ строй будетъ приводить къ ложнымъ выводамъ, то къ чему же намъ такой строй, иначе—система счетоводства? Вѣдь между невѣрными выводами и совершеннымъ отсутствіемъ ихъ лишь та разница, которой одно названіе — потерянный, безплодный трудъ, съ тѣмъ еще, что невѣрный выводъ можетъ повлечь за собою болѣе печальныя послѣдствія — цѣлый рядъ невѣрныхъ дѣйствій. Вотъ почему, сличая строй одного счетоводства съ строемъ другого, слѣдуетъ, главнымъ образомъ, вы-

яснить себѣ вопросъ о дѣйствительной цѣлесообразности признаковъ вѣрности каждаго строя, такъ какъ только безобманчивость признаковъ вѣрности счетоводства можетъ быть принята, какъ мѣрило, опредѣляющее достоинство того или другого строя или системы счетоводства. Съ этой точки зрѣнія авторъ и приглашаетъ читателя приступить къ разсмотрѣнію строя одной системы съ строемъ другой.

ЧАСТЬ ВТОРАЯ.

АНАЛИЗЪ ПРИЗНАКОВЪ ВѢРНОСТИ СЧЕТОВОДСТВА.

§ 7. Правила двойной системы, сбивающія на ошибки.

Когда наука счетоводства получила такое развитіе, что понятіе о двустороннемъ расположеніи счетовъ (на одной страницѣ приходъ, а на другой расходъ) стало достояніемъ большинства образованнаго купечества, тогда монаху Пачіоло пришла идея—подчинить такой двусторонней записи (въ приходъ и расходъ) *всѣ безъ исключенія* торговые обороты и сдѣлки и чрезъ это создать признакъ вѣрности—равенство итога обѣихъ страницъ, приходнаго или дебетоваго, и расходнаго или кредитоваго. Счетоводство уподоблено имъ какъ-бы вѣсамъ: сколько вы положили на лѣвую доску или чашку, положите столько-же и на правую, и тогда стрѣлка покажетъ равновѣсіе. Тоже самое и въ счетоводствѣ двойной системы: сколько вы записали на лѣвую страницу, столько-же запишите и на правую, и тогда итоги обѣихъ страницъ будутъ равны, получится равновѣсіе или балансъ. Если-бы равенство итоговъ не оказалось, то это-бы служило несомнѣннымъ признакомъ ошибки. Вотъ основная точка, на которой монахъ Пачіо-

ло построилъ изобрѣтеніе свое, получившее названіе «двойной» системы счетоводства, вслѣдствіе *двухсторонней* записи всякой величины.

Въ примѣненіи помянутаго признака вѣрности къ самому счетоводству приходится дѣлать двойныя записи слѣдующимъ, напримѣръ, образомъ:

	Лѣвая страница: приходъ, дебетъ, долженъ.	Правая страница: расходъ, кредитъ, имѣетъ.
А. *Остатокъ наличныхъ денегъ въ кассѣ и товаровъ въ кладовой слѣдуетъ записать:*		
Приходъ: въ счетъ кассы	16226 р. 52 к.	
Расходъ: въ счетъ баланса	. . . . .	16226 р. 52 к.
Приходъ: въ счетъ товаровъ	40561 » 12 »	
Расходъ: въ счетъ баланса	. . . . .	40561 » 12 »
Балансъ или равновѣсіе .	56787 р. 64 к.	56787 р. 64 к.
Б. *Потерянные* 530 руб. (задача 173) *надо записать:*		
Расходъ: въ счетъ кассы	. . . . .	530 р. — к.
Приходъ: въ счетъ потери	530 р. — к.	
В. *Найденные* 530 руб. (зад. 175) *тоже:*		
Приходъ: въ счетъ кассы	530 р. — к.	
Расходъ: въ счетъ потери	. . . . .	530 » — »
Балансъ или равновѣсіе .	57847 р. 64 к.	57847 р. 64 к

На этихъ немногихъ задачахъ можно уже видѣть сбивчивость правилъ двойной записи или системы. Съ какой стати выписываются въ расходъ наличныя деньги 16226 р. 52 к. и товары на 40561 р. 12 к., тогда — какъ ни первыя, ни послѣднія въ расходъ не выпускаются, а остаются на лицо? Съ какой стати записываются *въ приходъ*

потерянные и въ расходъ найденные 530 руб., между тѣмъ какъ въ первомъ случаѣ не существуетъ прихода, а въ послѣднемъ расхода?

Всѣ эти и подобныя имъ статьи надо дѣлать ради соблюденія двойной записи и полученія признака вѣрности. Между тѣмъ, такое правило находится въ противорѣчіи съ здравымъ смысломъ: выписывать въ расходъ то, что сохраняется на лицо, на приходъ—потерю, и въ расходъ—найденныя деньги, все это противно логикѣ. Мало того, тутъ ради равновѣсія складываются такія величины, которыя по своему внутреннему характеру представляютъ существенныя между собою различія. Дѣйствительный приходъ наличныхъ денегъ въ кассѣ, 16226 р. 52 к., складывается съ мнимымъ приходомъ въ 530 р., (зад. 173), а мнимый расходъ, 16226 р. 52 к.—съ дѣйствительнымъ расходомъ 530 р. (зад. 173). На страницу прихода попадаетъ въ одномъ случаѣ дѣйствительное поступленіе, или приращеніе состоянія (зад. 175), а въ другомъ—мнимое (зад. 173); а на страницу расхода—то дѣйствительный расходъ (зад. 173), то мнимый (зад. 175), внесенный только ради соблюденія двусторонней записи. Все это способно сбить человѣка, не изучившаго двойной системы. Приведемъ примѣры послѣднему.

Въ учебникѣ профессора Барле, въ Лютихѣ, на стр. 289, подъ числомъ 2-го мая, находится слѣдующая задача, воспроизведенная мною въ полной, наглядной практикѣ подъ числомъ 29 сентября (зад 166): «Получено отъ отца въ подарокъ 200 бочекъ бордосскаго вина, стоющаго 12000 руб.».

Вино это подлежитъ въ *приходѣ* въ счетъ товаровъ, но по какому же счету показать его ради двусторонней записи въ *расходѣ*?

Въ объясненіи подъ этой задачею, профессоръ Барле говоритъ: «такъ какъ ко мнѣ приходятъ товары, то и слѣдуетъ дебетовать общій счетъ товаровъ. Взамѣнъ ихъ,

я ничего не выпускаю, значитъ, стоимость ихъ есть прибыль, а потому слѣдуетъ кредитовать счетъ прибыли и убытка». На основаніи этого правила и по точному примѣру профессора Барле, въ полной наглядной практикѣ по двойной системѣ мы запишемъ этотъ примѣръ такъ:

на лѣво	на право
приходъ	расходъ
12000 руб. въ счетъ товаровъ	
	въ счетъ подарка и наслѣдства (равнаго счету прибыли и убытка . . . 12000

12000 — балансъ вѣренъ . . . . . 12000 руб.

Вслѣдъ за тѣмъ профессоръ Барле выставляетъ такую задачу: «продано все упомянутое вино (Тимофѣеву) за 14000 руб , половина на наличныя, а половина на текущій счетъ» (зад.. 167).

Тутъ рождается вопросъ: какъ записать эту продажу? Общее правило счетоводства требуетъ, чтобы каждый оборотъ записывался *въ свой* счетъ. Но какой же счетъ можетъ быть названъ *своимъ*, по отношенію къ этой продажѣ? Мы видѣли сейчасъ, что вино записано въ счетъ товаровъ и въ счетъ подарка и наслѣдства, а потому не правда ли, что оба эти счета могутъ быть приняты за свои? И дѣйствительно, запишемъ:

расходъ въ счетъ товаровъ . . . 14000
14000 — приходъ въ счетъ подарка и наслѣдства

14000 р. балансъ вѣренъ . . . . . 14000 р.

Въ этой записи незнакомому съ правилами двойной системы не покажется ничего подозрительнаго.

Сумма 14000 записана въ счетъ подарка на приходъ. Между тѣмъ, подобная запись скрадываетъ со счетовъ всѣ 14000 р., потому что деньги эти попали на приходную

страницу такого счета, куда вносится только мнимый приходъ. Деньги эти слѣдовало записать на приходныя страницы половина наличныхъ—въ счетъ кассы, а половина на текущій счетъ — въ счетъ Тимофѣева Если же не будетъ записано 7000 р. въ кассѣ, и 7000 р. въ счетъ Тимофѣева, то первыя деньги, какъ незаписанныя въ кассу, могутъ попасть вмѣсто кассы въ карманъ, а послѣднія, какъ не занесенныя на текущій счетъ Тимофѣева, могутъ быть забыты и не получены съ него, или же, при полученіи, могутъ не попасть въ кассу.

Возьмемъ другой примѣръ:

Въ учебникѣ учителя счетоводства Штерна въ Дармштадтѣ, на страницѣ 112, подъ числомъ 1 декабря, находится такая задача, (въ моей книгѣ задача 168-я):

«Получено отъ тестя Венделя за его дочерью Іоганною, приданаго 2000 р.».

Вслѣдъ за Штерномъ запишемъ эти деньги по двойной системѣ:

2000 р.	приходъ (долженъ) въ счетъ кассы расходъ (имѣетъ) въ счетъ капитала .	2000 р
2000 —	Балансъ вѣренъ	2000 —

Далѣе Штернъ выставляетъ, что на 2000 р., полученныхъ за женой въ приданое и ненужныхъ покуда въ торговлѣ, куплено 40 штукъ акцій, по 50 руб , на сумму 2000 руб. (зад. 169).

Спрашивается, какимъ образомъ записать эту послѣднюю задачу?

Припомнимъ, что приданое мы внесли въ счетъ капитала, общее же правило опять говоритъ, что одну и ту же вещь слѣдуетъ записывать въ расходъ въ томъ своемъ счетѣ, въ какомъ она показана въ приходъ, и наоборотъ.

Который же счетъ по отношенію къ выставленной задачѣ можетъ быть названъ своимъ?

Приданое въ обороты торга мы не пускаемъ, а откладываемъ въ особый капиталъ; тутъ счетъ капитала покажется намъ своимъ счетомъ, тѣмъ болѣе, что въ него вложены уже эти 2000 руб.

По этому, не будетъ ничего удивительнаго, если иной запишетъ, по двойной системѣ, купленныя акціи на 2000 руб. такъ:

2000 р.	приходъ въ счетъ капитала	
	расходъ въ счетъ кассы	2000 р.
2000 р.	«Балансъ вѣренъ	2000 р.

Повидимому, запись эта опять не заключаетъ ничего подозрительнаго.

Отложенныя въ особый капиталъ акціи стоятъ въ счетѣ капитала и стоятъ на *приходѣ*, а потому и сомнѣнія въ правильности записи быть не можетъ. Вотъ, если бы они стояли тутъ въ расходѣ, тогда, подскажетъ другой, можно бы было подозрѣвать невѣрность; но когда капиталъ состоитъ въ приходѣ счета капитала, то тутъ сомнѣнія нѣтъ. Между тѣмъ хозяинъ, поддавшійся такому толкованію, лишится этихъ 2000 р., такъ какъ счетъ капитала представляетъ на своей приходной страницѣ мнимый приходъ, записываемый ради баланса, и эти 2000 р. акцій подлежатъ записи въ приходъ же, только не на страницу прихода счета капитала, а на страницу счета акцій. Если же они въ этотъ послѣдній счетъ не будутъ внесены, то могутъ остаться не вложенными въ портфель акцій и утратиться для неопытнаго въ двойной системѣ счетоводства хозяина. Иной будетъ видѣть запись, но не будетъ подозрѣвать ошибки, — понятіе, приходъ капитала и приходъ подарка, свойственные приращенію нашего состоянія, сбиваютъ на ошибку. Въ приведенныхъ случаяхъ ошибка принимается за вѣрное, а вѣрное, наоборотъ, за ошибку. Необходимо твердое зна-

ніе правилъ двойной системы, чтобы не поддаться подобному лжетолкованію.

Приведемъ еще одинъ и послѣдній примѣръ:

2-го сентября (задача 53-я), мы получили процентовъ по купонамъ спб. город. кредит. общества 567 р 50 к. Деньги эти слѣдуетъ записать такъ:

Приходъ: 567 р. 50 к., въ кассу;

Расходъ: 567 р. 50 к., въ счетъ облигац. спб. город. кредит. общества.

Но подобной задачѣ можно давать, кромѣ того, еще двоякое толкованіе:

Во 1-хъ, можно толковать, что проценты есть наша чистая прибыль и что въ главной книгѣ двойной системы есть счетъ прибыли и убытка; на основаніи такого толкованія иной счетоводъ запишетъ эти деньги:

Приходъ: 567 р. 50 к., въ счетъ прибыли и убытка;

Расходъ: 567 р. 50 к., въ счетъ облигацій.

Во 2-хъ, можно говорить, что въ главной книгѣ двойной системы многіе писатели (какъ напр. профессоръ Ауспицъ въ Брюннѣ, Ганафортъ и Пейсонъ—въ Бостонѣ (въ Америкѣ), Маршъ — въ Нью-Іоркѣ, Брайнтъ, Страттонъ и Паккартъ—въ Нью-Іоркѣ, Криттенденъ—въ Филадельфіи, Морисонъ—въ Глазго, Барле—въ Люттихѣ, Шлессингъ—въ Берлинѣ, Аугсбургъ—въ Бременѣ, Гамельбергъ—въ Гамбургѣ, Ванье—въ Парижѣ и др. писатели) открываютъ счетъ процентовъ, и потому иной счетоводъ, на основаніи такого ученія, откроетъ счетъ процентовъ и запишетъ:

Приходъ: 567 р. 50 к., въ счетъ процентовъ;

Расходъ: 567 р. 50 к., въ счетъ облигацій.

Въ обоихъ приведенныхъ случаяхъ балансъ получится и покажетъ правильность счетоводства, между тѣмъ, какъ въ обоихъ же случаяхъ сумма будетъ по счетамъ скрадена. Здѣсь мы опять имѣемъ дѣло съ такимъ примѣромъ, гдѣ сумма попадаетъ на страницу мнимаго прихо-

да. Въ этомъ случаѣ можно смотрѣть на запись, но не видѣть существованія ущерба и даже не подозрѣвать ошибки, вслѣдствіе того, что слова «приходъ» счета процентовъ и «приходъ» счета прибыли совпадаютъ съ понятіемъ поступленія процентовъ и сбиваютъ на этомъ сходствѣ понятій. Другому, въ моментъ повѣрки, не придетъ на мысль, что полученные по купонамъ проценты слѣдуетъ записать въ «приходъ» же, только не въ счетъ процентовъ и не въ счетъ прибыли, а въ счетъ кассы. Если же эти деньги не попадутъ въ кассу, то онѣ могутъ утратиться для хозяина.

Намъ могутъ замѣтить, что счетоводъ, спеціально знающій двойную систему, подобную ошибку замѣтитъ. Противъ этого, прежде всего, надо возразить, что въ интересахъ ясности дѣла желательно также, чтобы счетоводство было понятно и открытіе ошибокъ доступно не однимъ только спеціалистамъ. Далѣе, если подобныя ошибки и были бы открыты, то открытію этому мы обязаны были бы силѣ вниманія и зрѣнія, способности, добросовѣстности и спеціальнымъ знаніямъ лица, открывшаго ошибку. Двойная же система остается здѣсь ни причемъ, такъ какъ признакъ ея вѣрности показываетъ вѣрнымъ то, что въ сущности не вѣрно.

Не станемъ отвлекать вниманіе читателя приведеніемъ большаго количества примѣровъ уже ради того, чтобы онъ могъ сосредоточить его на выставленныхъ трехъ. Кажется и на этихъ примѣрахъ достаточно можно видѣть, что правила двойной системы, становясь въ противорѣчіе съ здравымъ смысломъ, тѣмъ самымъ сбиваютъ на ошибку.

РУССКАЯ-ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Изъ вышесказаннаго выясняется потребность слѣдовать въ счетоводствѣ такому логическому порядку или, по-просту, здравому смыслу, при которомъ приходъ не

назывался бы расходомъ, а расходъ—приходомъ, и который бы не сбивалъ на смѣшеніе понятій. На встрѣчу такой потребности идетъ русская - тройная система. Въ ней суммы распредѣляются такимъ образомъ:

Дѣйствительные (прямые) счета.				Мнимые (обратные) счета.	
КАССА.		ЦѢННОСТИ.		Капиталъ и издержки.	
Приходъ (дѣйствительный).	Расходъ (дѣйствительный).	Приходъ (дѣйствительный).	Расходъ (дѣйствительный).	Убытокъ. (приходъ мнимый), пассивъ, долженъ.	Прибыль, (расходъ мнимый). активъ, имѣетъ.

Въ подобномъ подраздѣленіи наглядно можно видѣть, что всѣ тѣ суммы, которыя въ двойной системѣ скучиваются въ двѣ графы: приходъ (дебетъ) и расходъ (кредитъ), разбиваются въ тройной системѣ на графы, согласно внутреннему ихъ значенію:

1) Приходъ } денегъ.
2) Расходъ }
3) Приходъ } цѣнностей.
4) Расходъ }
5) Убыль капитала или мнимый приходъ.
6) Прибавленіе капитала или мнимый расходъ.

Вслѣдствіе такого дѣленія тройной системы, потерянные, напримѣръ, 530 рублей, по выпискѣ въ расходъ по кассѣ, отнюдь не могутъ попасть въ приходъ, а назовутся убыткомъ и внесутся въ графу убытка (мнимый приходъ). Найденные 530 рублей, по внесеніи въ приходъ по кассѣ, отнюдь не назовутся расходомъ, а будутъ внесены въ графу «прибылей» (мнимый расходъ).

Ясность системы, а съ нею и невозможность ошибокъ происходитъ оттого, что въ ней графы имѣютъ логическое и естественное названіе, а именно: убытокъ носитъ названіе убытка, а не прихода счета процентовъ, счета прибылей и т. п., а прибыль носитъ названіе прибыли, а не расхода. Далѣе, каждому понятно, что суммы, внесенныя въ графу убытка, составляютъ потерю, а суммы, внесенныя въ графу прибыли, составляютъ прибыли. Просматривая эти послѣднія двѣ графы, всякій хозяинъ, присяжный засѣдатель, адвокатъ, словомъ не спеціалистъ увидитъ, на чемъ имъ понесенъ убытокъ и на чемъ получена прибыль.

Въ этомъ выражается разница между системами.

Такъ напримѣръ, продажу вина на 14000 руб., по двойной системѣ, можно выставить въ «приходъ» счета подарка, потому что понятіе «приходъ» сбиваетъ не спеціалиста. По тройной же системѣ нельзя выставить въ убытокъ (мнимый приходъ), потому что, кому же не ясно и кто не понимаетъ, что продажа въ 14000 р. уже никакъ не выражаетъ полученные 14000 р. убытка, и ихъ, волею-не-волею, надо выставить въ графу прихода дѣйствительнаго, а не мнимаго.

Точно также, купленныя на 2000 руб. акціи (задача 168) и полученные по купонамъ проценты, 567 р. 50 к. (задача 53), нельзя выставить въ графу убытка (мнимаго прихода), такъ какъ всякому понятно, что тутъ нѣтъ убытка, а придется, хочешь не хочешь, выставить въ графу прихода денегъ или цѣнностей, а слѣдовательно и положить акціи въ портфель, а деньги въ кассу.

Затѣмъ, сумма, разъ внесенная въ графу цѣнности, будетъ показывать цѣнность на лицо, и должна быть внесена въ одинъ изъ счетовъ цѣнностей. Если сумма стоитъ въ приходѣ цѣнностей, то она должна быть въ кассѣ-ли, въ портфели-ли, или въ кладовой, или въ долгу на комъ нибудь, и прикащикъ, или банкротъ долженъ предъявить

ее, если только не можетъ указать статьи о расходѣ ея и о поступленіи вмѣсто нея въ приходъ другой цѣнности.

Въ заключеніе надо сказать нѣсколько словъ относительно названія самыхъ подраздѣленій графъ.

Подъ словомъ «прямые счета» въ тройной системѣ разумѣются такіе, гдѣ приходъ означаетъ дѣйствительное поступленіе или приращеніе, а расходъ—дѣйствительный выпускъ или убавленіе нашего состоянія, иначе сказать, такіе счета, гдѣ слова приходъ и расходъ выражаютъ понятіе *прямое*. Подъ словомъ же обратныхъ счетовъ разумѣются въ тройной системѣ тѣ суммы, которыя выше въ двойной системѣ мы привели подъ названіемъ мнимаго прихода и мнимаго расхода, другими словами, гдѣ слова приходъ и расходъ имѣютъ въ двойной системѣ противоположное или обратное значеніе.

Надо еще замѣтить случайное совпаденіе понятій.

Подъ суммы прямыхъ счетовъ подходятъ только деньги и тѣ цѣнности, какія могутъ быть обращены въ деньги.

Все, что не имѣетъ цѣнности, и что нельзя обратить опять въ деньги, совпадаетъ съ понятіемъ убытка и прибыли.

Все, что къ намъ поступаетъ взамѣнъ отпущенныхъ денегъ или цѣнностей, есть цѣнность и вносится въ приходъ денегъ или цѣнностей. Если же взамѣнъ ничего не поступаетъ, значитъ это убытокъ и вносится въ счетъ убытка (приходъ мнимаго счета).

На оборотъ, все что выдается взамѣнъ поступающихъ денегъ есть цѣнность и выставляется въ расходъ въ графѣ расхода денегъ или цѣнностей; если же при полученіи ничего не выпускается, то это будетъ прибыль и выставляется въ графу прибыли (расходъ мнимаго счета).

И такъ, въ тройной системѣ убытокъ называется не приходомъ, а убыткомъ, а прибыль не расходомъ, а прибылью.

Удовлетворяя логической потребности, естественно счетоводство получаетъ ясность.

Первыя двѣ графы показываютъ движеніе кассы, а разница между приходомъ и расходомъ—наличность въ кассѣ.

Вторыя представляютъ то же въ цѣнностяхъ; затѣмъ, послѣднія двѣ графы показываютъ издержки, убытокъ и прибыль; словомъ движеніе капитала, идетъ-ли состояніе къ упадку или же къ приращенію.

Такимъ образомъ выясняется разница системъ.

Двойная система, совмѣщая въ столбцѣ дебета и дѣйствительный и мнимый приходъ, а въ столбцѣ кредита и дѣйствительный и мнимый расходъ, входитъ этимъ въ противорѣчіе съ здравымъ смысломъ и сбиваетъ на ошибку, называя мнимый приходъ какъ бы дѣйствительнымъ приходомъ, а мнимый расходъ какъ бы дѣйствительнымъ расходомъ.

Тройная же система, вводя въ счетоводство приведенныя подраздѣленія счетовъ на дѣйствительные-прямые и мнимые-обратные, тѣмъ самымъ становитъ счетоводство на ясную почву, и представляется системою понятною и доступною провѣркѣ, даже со стороны людей, незнакомыхъ со счетоводствомъ. Въ то же время она устраняетъ надобность въ открытіи мнимыхъ счетовъ, какъ напримѣръ, процентовъ, прибылей и убытковъ и т. п., сбивающихъ въ двойной системѣ на ошибку и составляющихъ совершенно лишній трудъ.

§ 8. Потребность мнимыхъ или обратныхъ счетовъ.

Читая предъидущій § о счетахъ дѣйствительныхъ или прямыхъ и мнимыхъ или обратныхъ, читатель, быть можетъ, задастся вопросомъ, не лучше-ли совершенно исключать мнимые счета изъ счетоводства, чѣмъ оставлять ихъ въ новой тройной системѣ подъ названіемъ мнимыхъ или обратныхъ счетовъ? На этотъ вопросъ приходится отвѣтить отрицательно.

Прежде всего въ счетоводствѣ необходимо создать при-

знаки вѣрности, а для того, чтобы создать ихъ, необходимо не скрывать ни одной суммы.

Если допустить правило, что какія бы то ни были суммы могутъ оставаться не записанными, то вслѣдъ за ними могли быть незаписанными и такія суммы, которыя записывать уже слѣдуетъ. Тогда исчезли-бы признаки вѣрности счетоводства, т. е. исчезла-бы нить повѣрки того, что слѣдовало и что не слѣдовало записать на приходъ.

Мы видѣли, что монахъ Пачіоло именно ввелъ мнимые счета, ради только одного полученія признака вѣрности, созданнаго имъ двойною системою записей.

Кромѣ того, къ мнимымъ счетамъ принадлежатъ убытки и прибыли, а намъ необходимо знать, сколько и на чемъ мы понесли убытку и какую на чемъ получили прибыль.

Если бы, напримѣръ, потерянные 530 рублей мы не выставимъ въ графу убытка, то впослѣдствіи не будемъ знать, произошелъ-ли убытокъ отъ потери или же быть можетъ отъ другихъ причинъ.

Такимъ образомъ, выставленіе суммы въ мнимыхъ или обратныхъ счетахъ служитъ, во 1-хъ, для полученія признака вѣрности системы, и, во 2-хъ, для того, чтобы видѣть, на чемъ именно понесенъ убытокъ и на чемъ получена прибыль.

§ 9. Вѣрныя записи по двойной системѣ, способствующія утайкамъ и ошибкамъ.

Въ § 7 мы видѣли, что та или другая сумма, попавъ по двойной системѣ въ приходъ, вмѣсто счета, принимающаго на страницу прихода поступленіе, въ счетъ, принимающій, на оборотъ, убавленіе нашего состоянія, можетъ быть скрадена со счета. Бѣда была бы не велика, если бы однородныя суммы являлись только въ извѣстныхъ счетахъ и если бы при двойной системѣ можно было ука-

зать, что такіе то именно счета дѣйствительные (прямые), а такіе-то мнимые (обратные); оставалось бы лишь изучить тѣ и другіе и наблюдать за обратными счетами. Но въ томъ-то и дѣло, что подобныя суммы противоположнаго характера существуютъ во всѣхъ счетахъ, въ каждомъ торговомъ оборотѣ, сопровождающемся прибылью или убыткомъ, потому что въ числѣ выручаемой суммы одна часть, именно своя стоимость товара, является въ прямомъ видѣ и подлежитъ въ прямые счета, тогда какъ другая часть той же самой выручки, именно полученная прибыль, равно какъ и понесенный убытокъ, принадлежитъ къ счетамъ обратнымъ. Объяснимъ это примѣромъ.

Въ полной наглядной практикѣ, подъ числомъ 27 сентября, приведена задача (см. 144 зад.), взятая изъ сочиненій: Марша въ Нью-Іоркѣ (стр. 86) и Вагнера въ Глаухау въ Саксоніи (стр. 145), слѣдующаго содержанія: «Куплено на биржѣ съ аукціона конфискованнаго кофе цейлонскаго на 4,725 р., и переуступлено тамъ же неизвѣстному покупщику за 4,866 р. 75 к., т е. съ прибылью 3%, именно 141 р. 75 к.».

Спрашивается, какъ долженъ быть записанъ этотъ оборотъ по книгамъ двойной системы?

Если бы кофе этотъ былъ привезенъ нами въ кладовую, то мы должны были бы записать такъ:

Приходъ: 4725 р., въ счетъ кофе;
Расходъ: 4725 р., въ счетъ кассы.

По продажѣ же кофе:

Приходъ: 4866 р 75 к., въ счетъ кассы;
Расходъ: 4866 р. 75 к , въ счетъ кофе.

Но такъ какъ этого кофе въ кладовую не привозили, то Маршъ и Вагнеръ не записываютъ ни заплоченныхъ 4725 р., ни полученныхъ 4866 р. 75 к , ни въ приходъ, ни въ расходъ, а записываютъ лишь разницу между ними, именно — прибыль 141 р 75 к. такъ:

Приходъ: 141 р. 75 к., въ счетъ кассы;

Расходъ: 141 р. 75 к., въ счетъ кофе.

Просимъ читателя замѣтить, что какъ въ первомъ случаѣ, такъ и теперь сумма 141 р. 75 к. является въ счетѣ кофе на страницѣ расхода, съ тою лишь разницею, что въ первомъ случаѣ она явилась-бы, какъ составная часть суммы 4866 р. 75 к., во второмъ же, ясно выдѣленною въ точной своей цифрѣ — 141 р. 75 к. Обѣ эти записи совершенно вѣрны.

Но въ этой-то именно вѣрности и заключается вся несостоятельность правилъ двойной системы: сумма 141 р. 75 к. выставляется въ счетѣ кофе въ расходъ, тогда какъ на эту сумму расхода кофе не было. Какія же послѣдствія могутъ быть отъ такого правила? Не можетъ ли укрыться часть товара на сумму выставленныхъ въ расходъ 141 р. 75 к., благо сумма стоитъ въ расходѣ? И точно, — мы пробовали допустить въ задачѣ 13-й, въ томъ же счетѣ, ошибку такого рода, что въ приходѣ, съ умысломъ или безъ умысла (это трудно опредѣлить), выставлено 215 пуд. 39 ф., вмѣсто 315 пуд. 39 ф., менѣе на 100 пуд. кофе, и, не смотря на такую крупную цифру (на 725 р.), ошибка эта не вывѣряется посредствомъ баланса двойной системы, мало того, въ счетѣ является еще прибыль — 252 р. 67 к.

Что такія утайки могутъ случиться и случаются, это доказывается на учебникѣ счетоводства старшаго преподавателя с.-петерб. комерч. училища, П. И. Рейнбота, гдѣ подобная утайка существуетъ въ товарной книгѣ, въ счетѣ сахара, на стр.: на русскомъ языкѣ 34, франц. 118, нѣмец. 100 и англ. 110. Достойно замѣчанія, что утайка эта оставалась незамѣченною, не смотря на то, что образцовое въ этомъ учебникѣ счетоводство, состоящее всего изъ 88 задачъ, составлено въ 1865 году, читано въ с.-петерб. комерч. училищѣ въ продолженіи двухъ курсовъ: конца 1864—65 и начала 1865—66 гг. и притомъ

было писано, переписано и разсматриваемо въ корректурѣ на 4 языкахъ.

Если подобныя утайки встрѣчаются въ высшемъ училищѣ въ учебникѣ, у старшаго преподавателя счетоводства, въ интересахъ котораго лежитъ, чтобы ошибокъ не допускать, то не можетъ быть и сомнѣнія въ томъ, что онѣ могутъ существовать въ конторахъ, на практикѣ, при несравненно болѣе объемистомъ счетоводствѣ, не подвергающемся провѣркѣ въ такой строгой степени, какъ учебникъ, и при томъ у лицъ, въ интересахъ которыхъ бываетъ нерѣдко желаніе—затемнить и усложнить счетоводство массою разнородныхъ ошибокъ и путаницъ.

Надо еще сказать, что существованіе упоминаемой здѣсь ошибки въ учебникѣ не подлежитъ сомнѣнію, такъ какъ въ ней признался, правда нѣсколько поздно (въ 1875 г.) — самъ авторъ.

Ошибка эта приведена изъ товарнаго счета; возьмемъ теперь другой примѣръ, по банкирскимъ дѣламъ, который еще яснѣе разъясняетъ намъ такой-же способъ утайки суммъ по текущимъ счетамъ.

Къ 1-му сентября, въ задачѣ 23, оставалось за Гиршомъ въ Берлинѣ 1787 талер. 12 грош., по курсу 102 1/4, на сумму 1748 р. 07 к., но при запискѣ этого остатка въ текущій счетъ Гирша въ Берлинѣ, мы записали, умышленно или нѣтъ, все равно, 1487 тал. 12 грош., вмѣсто 1787 тал. 12 грошей, менѣе на 300 талер. Тутъ описка или прочетъ могли явиться и быть просмотрѣны вслѣдствіе неясности почерка: у многихъ цифра 7 похоже на 4. При повѣркѣ, написанную такимъ почеркомъ цифру можно одинъ разъ принять за 7 (700), а другой разъ считать за 4 (400).

Затѣмъ, впослѣдствіи, курсъ измѣнился и мы продали 29-го сентября 1487 тал. 12 грош и получили 1813 руб. 90 коп.

Въ этихъ 1813 руб. 90 коп. заключается: во-первыхъ, бывшая прежде собственная наша стоимость этихъ 1487 тал.

12 грош., именно 1454 р. 67 к., во-вторыхъ, наша прибыль 359 р. 23 к. Послѣднія представляютъ тоже самое, что и означенные выше 141 р. 75 к.

Какъ тѣ, такъ и другіе, по двойной системѣ, выставляются въ графу «расходъ», потому что особой графы «прибыли» въ этой системѣ не существуетъ.

Спрашивается, какой-же по двойной системѣ долженъ быть остатокъ на лицо, если счетъ представляется въ утаечномъ сводѣ въ слѣдующемъ видѣ:

Приходъ.		*Расходъ.*
1748 р. 07 к.		1813 р. 90 к.
65 р. 83 к.	прибыль.	
1813 р. 90 к.	Балансъ. .	1813 р. 90 к.

Счетъ этотъ производитъ самое успокоительное дѣйствіе, именно: не только нельзя подозрѣвать существованіе остатка, но еще является излишекъ, 65 руб. 83 к., прибыль, относительно, весьма не дурная. При корректурной провѣркѣ цифра 4 показалась вамъ за цифру 7, кстати же у нѣкоторыхъ и почеркъ такой, что 7 часто походитъ на 4, и 4 на 7.

Возьмемъ третій примѣръ, изъ банкирскаго же дѣла, по покупкѣ и продажѣ акцій и фондовъ. 3-го сентября (зад. 56), мы приняли отъ Марка и К° въ Москвѣ облигацій с.-петерб. город. кред. общ. на 100000 руб., по курсу 82, а съ % на 82027 р. 78 к.

На часть этихъ облигацій, именно на 90000 р., благодаря благопріятному для насъ случаю, или измѣненію курса, или тиражу, мы получаемъ одновременно, или все равно въ нѣсколько оборотовъ, хорошую прибыль, и счетъ является у насъ въ такомъ видѣ:

Приходъ.	*Расходъ.*
За купленныя облигаціи:	За проданныя облигаціи:
82027 руб. 78 коп.	87909 руб. 06 коп.

Мы видимъ въ расходѣ не только всю сумму прихода,

но и значительный излишекъ, составляющій нашу чистую прибыль. Приведенныя цифры даже не могутъ возбудить въ насъ подозрѣнія въ существованіи остатка; между тѣмъ, такой остатокъ существуетъ и равняется 10000 р.

Одновременно съ этимъ мы предполагаемъ слѣдующій случай утайки:

4-го сентября, (зад. 57), мы послали Хлѣбникову въ Новгородѣ на коммисію для продажи за нашъ счетъ фондовъ на 27700 р., въ томъ числѣ 5000 р. 5% билетами госуд. банка и 22700 руб. облиг. с.-петерб. городского кред. общ. Но при записке этихъ послѣднихъ въ книгу билетовъ и облигацій, въ 17 счетѣ, выставлено по ошибкѣ полная сумма 27700 р., вмѣсто 22700 р., лишнихъ 5000 руб Ошибку эту при провѣркѣ легко упустить изъ виду, потому что вниманіе наше отвлекается здѣсь согласіемъ суммъ: въ почтовой квитанціи, въ счетѣ Хлѣбникова, въ счетѣ облигацій,—всюду встрѣчаетъ глазъ одну и ту же сумму 27700 руб., и не будетъ ничего страннаго, если мы не вспомнимъ, что въ числѣ этихъ 27700 руб. находится на 5000 руб. 5% билетовъ госуд. банка, выписанныхъ особо въ расходъ по счету этихъ билетовъ. Такимъ образомъ 5000 р. обл. с.-петерб. город. кред. общ. для насъ исчезли.

И такъ, изъ приведенныхъ трехъ примѣровъ мы видимъ, что по двойной системѣ даже такія записи, въ правильности которыхъ не можетъ быть ни малѣйшаго сомнѣнія, способствуютъ появленію утаекъ и ошибокъ.

Тутъ мы встрѣчаемся во второй разъ съ тѣми же недостатками двойной системы, которые видѣли въ § 7. Въ графѣ «расходъ» выставляются такія цифры, которыя вовсе не составляютъ расхода, и выставляются еще слитно съ дѣйствительнымъ расходомъ. А разъ сумма уже выставлена въ *дѣйствительный* расходъ, то на эту сумму можно утаить *количество* цѣнностей такъ, что по всѣмъ книгамъ и счетамъ утайка можетъ остаться незамѣченною.

РУССКАЯ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Все сказанное выше указываетъ второй разъ на настоятельную потребность — отдѣлить суммы прямыхъ счетовъ, или прихода и расхода дѣйствительныхъ цѣнностей, отъ суммъ обратныхъ счетовъ или, такъ сказать, мнимаго прихода и расхода. Тройная система, группируя всѣ суммы, какъ выше было указано, во 1-хъ, въ приходѣ цѣнностей, во 2-хъ, въ расходѣ цѣнностей, въ 3-хъ, убытка и, въ 4-хъ, прибыли, тѣмъ самымъ вполнѣ удовлетворяетъ выставленному здѣсь требованію. По правиламъ тройной системы, сумма прибыли отъ кофе 141 руб. 75 к. (зад 144) подлежитъ внесенію не въ графу дѣйствительнаго расхода цѣнностей, какъ это дѣлается по двойной системѣ, а въ графу «прибыль». Съ этой стороны, русская система слѣдуетъ строгой логикѣ: сумма 141 р. 75 к. отнюдь не представляетъ расхода дѣйствительнаго, а потому и не заносится въ графу расхода цѣнностей; она есть чистая прибыль, потому и вносится въ графу прибыли.

Тоже самое и по отношенію къ остальнымъ двумъ суммамъ. Выручка 1813 р. 90 к. за 1487 тал. 12 грош. (зад. 125) записывается такимъ образомъ: въ графу выручки 1813 р. 90 к., стоимости или расхода цѣнностей 1454 р. 67 к. и 359 руб. 23 коп.въ графу прибыли. Выручка же 87909 р. 06 к. (зад. 58) выставлена въ графу выручки, стоимость же, 73825 р., въ графу стоимости или расхода цѣнностей, и прибыль, 14084 р. 06 к., въ графу прибыли. Мы видимъ здѣсь ясно оборотъ, именно, полученную прибыль по первому дѣлу—359 руб. 23 к., и по второму—14084 р. 06 к. Въ то же время у насъ не выписано въ расходъ бо́лѣе того, что слѣдуетъ по своей приходной стоимости, а слѣдовательно, остальное значится по книгамъ въ остаткѣ и должно состоять на лицо.

Такимъ образомъ, разница между системами выра-

жается въ томъ, что по двойной системѣ выставленіемъ въ дѣйствительный расходъ суммъ, не составляющихъ расхода, скрадывается на эту послѣднюю сумму часть цѣнностей со счетовъ и тѣмъ самымъ открывается возможность утаить на эту сумму количество ихъ.

Напротивъ того, въ тройной системѣ въ графу «стоимость» или расхода цѣнностей выставляется лишь дѣйствительный расходъ; что-же касается до мнимаго расхода, то онъ вносится въ графу «прибыль». Въ тѣхъ случаяхъ, когда дѣйствительная стоимость выпускаемаго предмета, а слѣдовательно и прибыль въ данный моментъ опредѣлена быть не можетъ, эта послѣдняя опредѣляется въ то время, когда представляется къ тому возможность, но все-таки раньше или позже вносится въ графу прибылей.

Поставляя, такимъ образомъ, правила на почву ясную и логическую, тройная система тѣмъ самымъ устраняетъ возможность утайки (умышленныхъ или неумышленныхъ трудно рѣшить) и ошибокъ.

§ 10. Прибыли и убытки, поглощающіе въ двойной системѣ другъ друга.

Какъ въ теплой водѣ для простого глаза не видно присутствія соединившагося съ нею сахара, такъ точно и въ счетахъ двойной системы въ суммѣ выручки не видно соединенной съ нею цифры прибылей, а вслѣдъ затѣмъ становится не яснымъ, какой капиталъ находится на лицо, сколько на чемъ получено всей прибыли, какой и на чемъ понесенъ убытокъ, есть-ли или нѣтъ утайки и ошибки въ счетахъ.

Мы уже видѣли выше опасность, представляющуюся влѣдствіе такого правила; но опасность эта представляется намъ нѣсколько полнѣе, когда мы узнаемъ, что и тѣ цифры убытка и прибыли, которыя получаются по двойной си-

стемѣ по истеченіи года, какъ результатъ годовыхъ оборотовъ, суть не болѣе не менѣе, какъ конечные остатки, не поясняющіе, имѣемъ ли мы здѣсь дѣло съ сплошнымъ рядомъ прибылей или же прибыль явилась за покрытіемъ убытковъ

Нижеслѣдующіе примѣры доказываютъ эту мысль:

1) Въ счетѣ сахара и кофе на коммисіи въ Москвѣ мы получили 22-го сентября (зад. 110).

Прибыли на сахаръ	912 р. 81 к.
Убытка на кофе	263 » 23 »
Разница. . .	649 р. 58 к.

По двойной системѣ, въ счетѣ прибыли и убытка получится лишь конечный выводъ, т. е. 649 руб. 58 к. Тутъ не видно ни прибыли 912 р. 81 к., ни убытка 263 руб. 23 к , а потому хозяинъ можетъ быть введенъ въ обманъ и, не подозрѣвая о существованіи на одинъ изъ товаровъ убытка, можетъ, по ошибкѣ, продолжать посылать его на коммисію въ такое мѣсто, гдѣ продажа его убыточна.

2) По счету конопли, пополамъ съ Байковымъ въ Ригѣ, получено, по зад. 467, убытка отъ принятія страховки конопли нами самими—995 р., а по задачамъ 464, 468 и 471 — прибыли за нашу коммисію и пр. — 415 руб. 87 коп. По правиламъ двойной системы, показывается только разница между ними — 579 руб. 13 коп

Въ предыдущемъ счетѣ цифра убытка, 263 р. 23 к., какъ-бы при химическомъ соединеніи, поглотила такую-же цифру изъ общей прибыли 912 р. 81 к., и отъ обѣихъ этихъ цифръ осталась только одна частица 649 р. 58 к.

Въ слѣдующемъ счетѣ на оборотъ: цифра прибыли 415 р. 87 к. поглотила часть убытка 995 р., и отъ обоихъ суммъ осталось только 579 р. 13 к. убытка.

Изъ этихъ примѣровъ намъ ясно видно, какъ одна сумма поглощается другою, и намъ остается лишь незна-

чительная доля того, что не могло быть поглощено никакими случайностями. Подобно тому, какъ насыщенная вода перестаетъ растворять сахаръ, такъ точно утайки и ошибки двойной системы счетоводства, поглотивъ изъ суммы столько, сколько надо для ихъ прикрытія, перестаютъ долѣе поглощать, и только лишь остальныя, не нужныя для дальнѣйшаго маскированія счетовъ, суммы показываютъ хозяину, кредиторамъ, акціонерамъ и такъ далѣе часть прибыли и убытка, въ родѣ указанныхъ 649 руб. 58 к. и 579 р. 13 к.

Кромѣ подобнаго поглощенія суммъ противоположнаго характера, однѣхъ другими, правила двойной системы, существующія въ учебникахъ, предписываютъ вовсе не показывать нѣкоторыхъ убытковъ. Такъ напр., въ счетѣ винъ, въ зад. 158, лопнувшихъ 5 бутылокъ шампанскаго, и въ счетѣ индиго, задача 592, недовѣсъ на 10 фунтовъ индиго, въ счетахъ двойной системы вовсе не показываются. Такъ учитъ учебникъ с.-петербургскаго коммерческаго училища, г. Рейнбота, гдѣ, на страницѣ 37, потеря въ вѣсѣ 31 ф. георгіевской хлопчатой бумаги въ графахъ суммы денегъ вовсе не выставлены. Точно также, стоимость этой потери не показана въ главной книгѣ двойной системы.

И такъ, по двойной системѣ не только можно, но еще и должно скрывать нѣкоторые убытки, даже отъ самого счетовода, не говоря уже о томъ, что они скрываются отъ хозяина, компаніоновъ, акціонеровъ, кредиторовъ, суда и т. д.

Представленные примѣры знакомятъ насъ лишь съ тѣми случаями, когда цифра поглощается цифрою въ одномъ и томъ же счетѣ. Перейдемъ теперь къ указанію такихъ случаевъ, когда сумма одного счета поглощается суммою другого счета.

Въ счетѣ акцій компаніи «Надежда», (стр. 2), ошибочно поставлены, 1-е сентября, въ задачѣ 8, 10290 руб., вмѣсто 19290 р.; въ счетѣ акцій пароходнаго общества

по Волгѣ, того-же числа, въ задачѣ 10, вовсе не показано 2 акцій на 400 р., всего въ обоихъ счетахъ показано менѣе на 9400 руб. Въ счетѣ же акцій царскосельской желѣзной дороги, того же 1-го сентября, задача 9, поставлено 28120 р., вмѣсто 18720 р., лишнихъ на 9400 р. На одну и ту же сумму, ошибка въ первомъ случаѣ уменьшаетъ, во второмъ увеличиваетъ балансъ. Въ главной же книгѣ двойной системы, въ счетахъ №№ 1—5 (стр. 94, задача 8—10), сумма балансируется одна другою, между тѣмъ, какъ здѣсь существуетъ утайка 90 акцій компаніи «Надежда«, на 9000 р., и двухъ акцій пароходнаго общества по Волгѣ, на 400 руб.

Въ настоящемъ примѣрѣ мы видимъ, что разные счета книги акцій сходятся въ одномъ счетѣ главной книги, и въ этой послѣдней ошибка поглощается противоположною ошибкою въ томъ же самомъ счетѣ.

Перейдемъ теперь къ болѣе широкимъ примѣрамъ, гдѣ ошибка въ одномъ счетѣ забалансировывается подобнымъ же образомъ противоположною ошибкою, хотя-бы эта послѣдняя и была въ самомъ отдаленномъ счетѣ и являлась въ другомъ видѣ торговыхъ оборотовъ. Вотъ примѣръ этому.

2 Сентября (зад. 54), мы продали Тимофѣеву 5% билетовъ 5-го займа за сумму 26235. Въ платежъ мы приняли отъ него два векселя въ 6683 р., засчитали долгъ по текущему счету—9776 р. и за вновь заказанный ему ленъ, необходимый для отсылки Вильсону и К° въ Лондонѣ, 9776 р. И того мы приняли отъ него въ платежъ—26235 р.

Статью эту слѣдовало-бы записать такъ:

Приходъ: 6683 р., въ счетъ векселей;
9776 р.
9776 р. } въ счетъ Тимофѣева.

Расходъ: 62235 р., въ счетъ 5% билетовъ 5-го займа.

Изъ этихъ суммъ первыя двѣ мы записали правильно; но при записаніи на приходъ 9776 р., за ленъ, выставили эту сумму по двойной системѣ въ счетъ товаровъ, вмѣсто счета Тимофѣева.

Относительно такой записи можно привести нѣсколько основаній:

Во 1-хъ, счетоводъ передъ хозяиномъ или хозяинъ передъ кредиторами можетъ раскрыть учебникъ П. И. Рейнбота, на стр. 19-й котораго, относительно такой-же покупки, сказано слово въ слово слѣдующее: «Купленный товаръ въ товарную книгу записывать не слѣдуетъ, такъ какъ товаръ долженъ быть отправленъ въ Лондонъ». Слѣдовательно, скажетъ хозяинъ кредиторамъ, покупаемаго на 9776 р. товара, по точной буквѣ ученія, не только можно, но должно не записывать.

Во 2-хъ, въ томъ же самомъ учебникѣ сумма того товара выставлена въ главной книгѣ по двойной системѣ, ради полученія баланса, въ общій счетъ товаровъ; поэтому, запись настоящихъ 9776 р. въ общій счетъ товаровъ есть не болѣе не менѣе, какъ буквальное послѣдованіе учебнику.

Въ 3-хъ, можно указать на учебникъ директора Шибе и Одермана въ Лейпцигѣ, въ которомъ, на страницѣ 331-й, подъ числомъ 12-е января, выставлена такая задача: «Мы посылаемъ Филиппу Барцу въ Франкфуртъ на Майнѣ два векселя, въ томъ числѣ одинъ на 256 гульденовъ 15 крейцеровъ,» а въ объясненіи подъ этой задачей Шибе и Одерманъ говорятъ: «Сумму 256 гульд. 15 крейц. слѣдуетъ выставить только тогда, когда получится увѣдомленіе, что вексель заплоченъ». На основаніи такого ученія можно повременить запискою этихъ 9776 р., впредь до отсылки льна Вильсону въ Лондонъ.

Во всѣхъ послѣднихъ трехъ случаяхъ признакъ вѣрности, балансъ двойной системы, не нарушается. Между тѣмъ, если-бы кто нибудь поддался на одно изъ приве-

денныхъ толкованій, то онъ будетъ обманутъ: сумма 9776 р. должна быть выставлена въ счетъ Тимофѣева; если мы ее туда не выставимъ, то долгъ этотъ можетъ быть забытъ, и, при окончательномъ расчетѣ, эти 9776 р., какъ не выставленные въ счетѣ, останутся Тимофѣевымъ не полученными. Наконецъ и тотъ, кто будетъ понимать правила записи, легко можетъ быть введенъ въ ошибку случайнымъ сходствомъ цифръ. Въ счетѣ Тимофѣева сумма 9776 р. стоитъ уже нѣсколько разъ, и весьма легко при каждой повѣркѣ, каждый разъ, принимать одну изъ цифръ 9776 р. за ту, которую повѣряютъ. Приведенные примѣры учебниковъ, надѣемся, достаточно доказываютъ, что сумма 9776 р. легко можетъ попасть, вмѣсто счета Тимофѣева, въ общій счетъ товаровъ и что такая ошибка не только можетъ остаться необнаруженною, но еще можетъ быть истолкована за правильную запись.

Остановившись на возможности такой ошибки, мы будемъ продолжать наши указанія на то, какимъ образомъ подобная ошибка забалансировывается или же поглощается. Потеря, какъ мы видимъ, произошла въ счетѣ Тимофѣева, между тѣмъ въ этомъ счетѣ нѣтъ равной суммы прибыли, которая погашала бы этотъ убытокъ. Необходимо, чтобы онъ попалъ въ такой счетъ, въ которомъ на противоположной, на лѣвой страницѣ, накопляются прибыли. Такимъ счетомъ, въ числѣ другихъ, можетъ служить общій счетъ товаровъ; въ немъ, отъ мелочныхъ продажъ, мало по малу растутъ прибыли и эти-то прибыли поглощаются наносомъ разныхъ убыточныхъ суммъ изъ другихъ счетовъ, въ родѣ упомянутыхъ 9776 р. Тутъ сумма чистыхъ прибылей по счету товаровъ поглотится на 9776 р., подобно тому, какъ и въ предыдущихъ представленныхъ примѣрахъ.

Надо еще вспомнить, что по правиламъ двойной системы открывается одинъ общій счетъ для всѣхъ прибылей и убытковъ, въ который стекаются всѣ безъ исклю-

ченія, какъ первыя, такъ и послѣднія, изъ всѣхъ остальныхъ счетовъ.

Въ числѣ другихъ прибылей въ этотъ счетъ заносятся, между прочимъ, проценты и другія спеціальныя прибыли, которыя, подымая общую сумму прибылей, способствуютъ пріятному впечатлѣнію: «слава Богу», думаетъ другой: «прибыли хороши!» и вслѣдствіе такого впечатлѣнія не предполагается о существованіи подобныхъ приведеннымъ утаекъ.

Добавимъ еще, что въ Германіи и въ Россіи общій счетъ прибылей и убытковъ является всего изъ трехъ по обѣимъ страницамъ строкъ, напримѣръ:

СЧЕТЪ ПРИБЫЛИ И УБЫТКА.

Приходъ.					**Расходъ.**				
			Руб.	К.				Руб.	К.
Сент.	30	Разнымъ кредиторамъ	1189	48	Сент.	30	Отъ разныхъ дебиторовъ . . .	74640	17
		Счету капитала .	73450	69					
			74640	17				74640	17

Въ общихъ цифрахъ этого счета не видно результатовъ частныхъ счетовъ, а слѣдовательно и не видно того, въ какой степени бывшія валовыя суммы убытка и прибыли забалансировались или поглощены одна другой.

Изъ всего сказаннаго мы видимъ, что поглощеніе суммы однихъ другими въ двойной системѣ имѣетъ самое широкое мѣсто.

РУССКАЯ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Приведенныя ошибки и утайки, возможныя въ двойной системѣ, опять же вслѣдствіе сліянія суммъ противоположнаго характера въ одномъ и томъ же счетѣ, на одной и той же страницѣ, въ одной и той же графѣ, въ одной и той же суммѣ, невозможны по новой системѣ, соблюдающей строгое дѣленіе счетовъ на: дѣйствительные (прямые) и мнимые (обратные).

Значеніе этого правила такъ велико, что, какія-бы мы не предпринимали въ двойной системѣ заплаты и починки, онѣ окажутся совершенно недѣйствительными, если только въ основаніе ихъ не ляжетъ послѣдовательное и строгое отдѣленіе суммъ дѣйствительныхъ отъ мнимыхъ. Намъ могутъ возразить, что съ принятіемъ такого дѣленія суммъ разрушается пробный балансъ двойной системы. Замѣчаніе это будетъ вполнѣ основательно, но мы скажемъ еще опредѣленнѣе и яснѣе: основная ошибка, ошибка всѣхъ реформаторовъ въ области счетоводства, именно и состоитъ въ томъ, что ни одинъ изъ нихъ до сихъ поръ не могъ отрѣшиться отъ пробнаго баланса двойной системы,—баланса, который лежалъ камнемъ преткновенія на пути усовершенствованій и не допускалъ никакого развитія въ наукѣ.

Несостоятельность баланса заключается въ искуственномъ сліяніи несовмѣстимости величинъ поступленія съ убыткомъ на лѣвой сторонѣ, въ столбцѣ дебета, и отпуска съ прибылью на правой сторонѣ, въ графѣ кредита.

Дѣленіемъ въ тройной системѣ суммъ на дѣйствительныя (прямыя) и мнимыя (обратныя) есть дѣленіе естественное, какъ бы само собою вытекающее изъ сущности и свойства оборотовъ. Въ двойной системѣ каждый счетъ состоитъ обязательно изъ двухъ только графъ, одной для прихода и убытка, другой для расхода и прибыли; въ

тройной же системѣ каждый счетъ состоитъ обязательно и непремѣнно не изъ двухъ, но изъ 4-хъ графъ:

1) приходъ, 2) расходъ цѣнностей, 3) убытокъ, 4) прибыль.

Поэтому, напримѣръ въ счетѣ сахара и кофе, мы можемъ на досугѣ выставить въ графѣ прибыли полученную на сахарѣ прибыль . . . . . 912 р. 81 к.

а въ графѣ убытка—полученный на кофе убытокъ 263 р. 23 к.

263 р. 23 к. 912 р. 81 к.

649 р. 59 к.

Обѣ цифры не поглощаются взаимно, а каждая стоитъ на виду. Подъ ними можетъ быть выставленъ и общій результатъ—649 р. 59 к. Въ счетѣ являются передъ нами всѣ три цифры, составляющія какъ частные, такъ и общіе результаты оборота. Слѣдовательно, ошибки, являющіяся при употребленіи двойной системы, здѣсь не возможны.

Точно также и въ счетѣ конопли, явившійся въ задачѣ 467-ой убытокъ — 995 руб., выставляется на досугѣ противъ текста этой задачи въ графѣ убытокъ, а оказавшаяся, въ зад. 464, 468 и 471-й, прибыль, 415 р. 87 к., выставляется въ томъ же счетѣ въ графѣ «прибыль». Въ подобномъ счетѣ ясно видно, что убытокъ послѣдовалъ не отъ несчастнаго торга, а вслѣдствіе страхованія нами товара; прибыль же получена вслѣдствіе выгодности торговаго предпріятія. Слѣдовательно, убытокъ не долженъ остановить такихъ же операцій, которыя прямо выгодны—убытокъ произошелъ не отъ операціи торга, а отъ операціи страховки. И здѣсь, какъ въ предыдущей задачѣ, суммы убытка и прибылей не поглощаются одна другою. Если прямыя и обратныя суммы не поглощаютъ другъ друга въ одномъ и томъ же счетѣ—тамъ, гдѣ такое по-

глощеніе могло-бы происходить всего легче, оно тѣмъ менѣе можетъ имѣть мѣсто въ отношеніи суммъ, принадлежащихъ къ разнымъ счетамъ.

Выставленныя выше задачи, 8-я, 9-я и 10, на первый взглядъ допускаютъ утайки по новой системѣ. Казалось бы, что если въ сводной книгѣ, замѣняющей въ новой системѣ главную и балансовую книги двойной системы, выставить:

во 2-й строкѣ, противъ 2-го счета менѣе 9,000 р.
въ 4 й » » 4-го » » 400 »

и между ними

въ 3-й строкѣ, противъ 3-го счета болѣе 9,400 р.,

то общій итогъ не измѣнится, и ошибка останется не обнаруженною,—но при ближайшемъ изученіи правилъ новой системы найдемъ, что подобная ошибка невозможна, вслѣдствіе невозможности выставить бо̀льшую сумму.

Пояснимъ это на томъ же примѣрѣ:

Положимъ, что въ счетѣ акцій царскосельской желѣзной дороги мы выставили 28,120 р., вмѣсто 18,720. По правиламъ тройной системы, выводится активъ слѣдующимъ образомъ:

	вѣрно:	ошибочно:
Активъ къ началу мѣсяца:	18,720 р.	28,120 р.
Приходъ:	31,661 » 85 к.	31,661 » 85 к.
И того въ приходѣ:	50,381 р. 85 к.	59.781 р. 85 к.
Въ расходѣ стоимость: .	47,836 » 80 »	47,836 » 80 »
Активъ къ концу мѣсяца:	2,545 р. 05 к.	11,945 р. 05 к.

Цифры эти въ счетѣ повѣряются признаками вѣрности, слѣдующимъ образомъ:

10 акцій, по 54 р. 36 к. .	543 р. 60 к.
40 акцій по 50 р.	2,000 » — »
Регуляторъ	1 » 45 »
Активъ . . .	2,545 р. 05 к.

Въ вѣрномъ сводѣ мы получаемъ два раза одну и ту же вѣрную сумму актива—2,545 р. 05 к.; въ случаѣ же сказанной ошибки, 9,400 р., мы получаемъ ее въ 11,945 р. 05 к. Разница на 9,400 р. обнаруживаетъ не только ошибку, но и сумму ея.

Если мы станемъ подгонять цифры такъ, чтобы въ результатѣ получилась во всѣхъ выставленныхъ трехъ результатахъ одна и та же сумма—11,945 р. 5 к., то увидимъ, что излишекъ въ 9,400 руб. немедленно обнаружится, при сличеніи счета съ наличностью, въ портфелѣ акцій,—именно, въ портфелѣ окажется акцій царскосельской желѣзной дороги не на 11,945 р. 5 к., а всего на 2,545 р. 5 к. Розыскивая же причину недостачи акцій, мы не замедлимъ убѣдиться, что здѣсь нѣтъ недостачи а есть ошибка въ счетѣ. Такимъ образомъ ошибка въ одномъ счетѣ не только не поглощается ошибкою въ другомъ, но, напротивъ, обнаруживаетъ ее.

Вопросъ, относительно занесенія 9,776 р., за записанный Тимофѣеву для Вильсона и К°. ленъ, представляется по новой системѣ въ слѣдующемъ видѣ.

Въ этой статьѣ упоминается, во 1-хъ, Тимофѣевъ, во 2-хъ, Вильсонъ и К°, въ 3-хъ, ленъ. Въ нашей наглядной практикѣ имѣются счеты Тимофѣева, подъ № 94, для Вильсона и К° счетъ № 76—77, а для льна счетъ № 33. Предположимъ, иной, вслѣдствіе неправильнаго толкованія, запишетъ 9,776 р. не въ тотъ счетъ; мы предоставляемъ самому читателю сдѣлать ошибку, какую ему угодно и записать эту сумму, куда онъ хочетъ. Мало того, мы сами нарочно записываемъ неправильно сумму 585 р., правда другую, но это все равно,—если нельзя записать одну, то и нельзя записать другую,—и изъ нашей наглядной практики, изъ объясненія подъ задачей 73-й, читатель убѣдится, что, гдѣ-бы мы не записали эту сумму, она непремѣнно воротится на свое мѣсто. Именно:

1) Если мы запишемъ эти 9,776 р. въ счетъ Вильсона и К°, вмѣсто счета Тимофѣева, — другими словами, потребуемъ ихъ не отъ Тимофѣева, а отъ Вильсона и К°, то послѣдній не заплатитъ, а замѣтитъ ошибку. По этому замѣчанію намъ придется выставить 9,776 р. по принадлежности въ счетъ Тимофѣева.

2) Если мы выставимъ эти 9,776 р. въ счетъ льна, вмѣсто счета Тимофѣева, то послѣдній счетъ будетъ намъ показывать ленъ въ кладовой на лицо, между тѣмъ, сличая счетъ въ кладовой, мы увидимъ, что льна въ кладовой нѣтъ.

3) Если мы запишемъ въ какой хотите счетъ, хоть, напр., въ счетъ галантерейныхъ товаровъ, то опять же счетъ покажетъ въ кладовой товара на эти 9,776 р , и, не найдя его въ кладовой, намъ все таки придется рано или поздно перечислить его по принадлежности въ счетъ Тимофѣева, подобно тому—какъ это сдѣлано нами въ 73 задачѣ, въ упомянутой наглядной практикѣ.

Такимъ образомъ, мы видимъ, что даже человѣкъ, весьма мало знающій счетоводство, долженъ непремѣнно наткнуться на эту ошибку; скрыть ее нѣтъ никакой возможности.

Въ полной наглядной практикѣ новой тройной системы подъ упоминаемою здѣсь зад. 54-ою сдѣланы пробы утайки сходныхъ суммъ на разные виды; но изъ этихъ пробъ выносится убѣжденіе, что утайка подобныхъ суммъ по новой тройной системѣ невозможна.

§ 11. Мнимыя прибыли, и мнимые убытки двойной системы, прикрывающіе собою обманы, утайки и ошибки.

Въ учебникѣ г. Рейнбота, на стр. 36 и 37, выставленъ счетъ георгіевской хлопчатой бумаги въ слѣдующемъ видѣ (см. стр. 52 и 53).

Полученный на стр. 53 остатокъ 14543 р. 55 к. и составляетъ активъ этого счета.

Разница между системами очевидна.

Прежде всего она замѣчается въ способѣ записей суммъ, вырученныхъ отъ продажи товаровъ. *По двойной системѣ*, получаемая выручка, 4211 р. 26 к. и 2237 р. 06 к., выставляется въ графѣ «расходъ» (кредитъ) и запись на этомъ оканчивается. *По тройной системѣ*, тѣ-же суммы, 4211 рублей 26 копеекъ и 2237 рублей 06 копеекъ, выставляются въ графѣ «выручка», но запись на этомъ не оканчивается, а опредѣляется *въ свободное, на досугъ, время* своя стоимость товаровъ, полученная отъ него прибыль или понесенный убытокъ, и выставляется стоимость—въ графѣ «стоимость», убытокъ—въ графѣ «убытокъ» и прибыль—въ графѣ «прибыль».

Затѣмъ, разница замѣчается въ способѣ отчисленія прибылей и убытковъ. *По тройной системѣ*, они вычисляются во всякое досужее время; а *по двойной системѣ* во время генеральнаго заключенія книгъ, (разъ въ годъ, въ полгода, въ три мѣсяца, смотря по обычаю, принятому особо въ каждой странѣ).

По тройной системѣ, прибыль и убытокъ вычисляются или на массу мелочной продажи, по процентнымъ накидкамъ (первый видъ системы), или въ концѣ года (второй видъ), или послѣ покрытія своей затраты (третій видъ), или особо по каждой оптовой продажѣ (четвертый видъ), или смѣшаннымъ образомъ (пятый видъ); или, наконецъ, по средней выведенной цѣнѣ или процентной накидкѣ. Но во всѣхъ случаяхъ какъ прибыль, такъ и убытокъ всегда должны стоять въ своихъ графахъ, по принадлежности, въ томъ счетѣ и оборотѣ, и на томъ мѣстѣ, гдѣ получены или понесены, и при томъ въ той полной цифрѣ, въ какой они произошли. *По двойной же* системѣ, прибыль и убытокъ отчисляются, какъ конечный выводъ всего счета, и являются не тамъ, гдѣ произошли,

Счетъ по двойной системѣ, въ учебникѣ г. Рейнбота,

стр. 36-я и 37-я

Куплено. **Хлопчатая бумага георгіевская.** **Продано.**

Годъ, мѣсяцъ и число.	Марки и нумера.	Кипы.	Брутто и тара.	Нетто.			Руб.	К.		Годъ, мѣсяцъ и число	Марки и нумера	Кипы.	Брутто и тара.	Нетто.			Руб.	К.
1864 1 Іюля	RC° 20—99	80	885.12 / 44.8	841.4	Состоитъ на лицо по инвентарю, по 24 р. 30 к.	..	20438	73		1864 1 Іюля	RC° 20—34	15	166 / 8.11	157.29	На наличныя деньги, по 26 р. 70 к. К. К.	..	4211	26
										21 Іюля	RC° 35—42	8	88.20 / 4.16	84.4	На наличныя деньги по 26 р. 60 к. К. К.	..	2237	06
										31 Августа	RC° 3—99	57	630.1 / 31.21	598.20	Состоитъ на лицо, по 20 р.	.	11970	—
														—31	Потеря въ вѣсѣ	..	—	—
															Убытокъ	..	2020	41
		80		841.4			20438	73				80		841-4.			20438	73

Тотъ же самый счетъ по тройной системѣ принимаетъ слѣдующій видъ:

Приходъ. **Бумага хлопчатая георгіевская** (по IV виду новой системы). **Расходъ.**

1	2	3		4	5	6		7	8	9	10		11	12	13	14		15		16		17	
Число. Мѣсяцъ, число, ходъ дѣлъ, марки и нумера.	№ счет. расходнаго.	Сумма.		Регуляторъ	Кипы.	Цѣна покупная.		чистый вѣсъ.			Цѣна продажная.		Ящики, бочки, мѣшки и т. д.	Число. Мѣсяцъ, число, ходъ дѣлъ, марки и нумера.	№ счет. приходн.	Выручка.		Стоимость.		Убытокъ.		Прибыль.	
		Руб.	К.			Р.	К.	Приходъ.	На лицо.	Расходъ.	Р.	К.				Р.	К.	Р.	К.	Р.	К.	Р.	К.
								п. ф.	п. ф.	п. ф.			кипы										
Іюль.														*Іюль.*									
1-го. Состоитъ на лицо по инвентарю:														1-го Пр. на нал. RC⁰ 20—34 бр. 166—00									
RC⁰ 20—99	Акт.	20438	73	0	80	24	30	841.04						тр. 8—11	—	4211	26	3832	72	—	—	378	54
бр. 885—12																							
тр. 44—08										84. 4	26	60	8	21-го Пр. на нал. RC⁰ 35—42 бр. 88—20									
														тр. 4—16	—	2237	06	2043	63	—	—	193	43
										» 31	24	30	—	31-го Потеря въ вѣсѣ.	—	—	—	18	83	18	83	—	—
Итого .	—	20438	73	0	80	24	30	841.04	598. 20	242. 24	—	—	23	Итого .	—	6448	32	5895	18	18	83	571	97
Выводъ остатка: Приход. 20438-73 Стоим. расхода 5895-18														Повѣрка остатка: 598½ по 24р.30к. =14543р.55к. Регуляторъ 0.									
Остатокъ. . 14543-55														Остатокъ 14543р.55к.									

а уже въ концѣ года, полугодія и т. п., словомъ, когда дѣлается генеральное заключеніе книгъ, и при томъ не въ той цифрѣ, въ какой получены или понесены, а въ общемъ результатѣ, за исключеніемъ убытка и прибылей —меньшей суммы изъ большей.

Далѣе, разница между системами замѣчается въ способѣ вывода наличнаго остатка ко дню заключенія счетовъ.

По двойной системѣ, остатокъ получается посредствомъ:

вычитанія итоговъ количества товаровъ въ мѣрѣ, вѣсѣ и т. п., расходнаго изъ приходнаго (если количество товаровъ въ товарной книгѣ записывается, что по двойной системѣ не обязательно);

помноженія оказавшагося остатка на послѣднюю биржевую цѣну.

По тройной системѣ, остатокъ опредѣляется посредствомъ:

вычитанія итоговъ количества товара, *записываемаго* въ тройной системѣ *обязательно*, расходнаго изъ приходнаго;

помноженія полученной разницы или остатка на *свою приходную цѣну* или средне-выведенную изъ нихъ;

урегулированія полученнаго произведенія посредствомъ цифры регулятора, и

сличенія полученной цифры съ разницею, полученною отъ вычитанія итога въ 15-й графѣ счета стоимость расхода изъ итога въ 3-й графѣ, «приходъ».

Примѣръ приведенъ выше: подъ самымъ счетомъ выводъ остатка, съ одной стороны, повѣрка его, съ другой.

Такимъ образомъ, остатокъ получается въ видѣ двухъ равныхъ величинъ, двумя разными путями, что и даетъ убѣжденіе въ вѣрности вывода. За симъ остается только оказавшееся по счету количество свѣрить съ количествомъ товара, находящагося въ кладовой на лицо, и убѣдиться, что весь товаръ цѣлъ (задача въ полной наглядной практикѣ 73, а въ краткой—34).

Относительно того, что по двойной системѣ прибыль

уничтожается убыткомъ, а убытокъ прибылью, мы говорили нѣсколько подробнѣе въ предыдущемъ параграфѣ. Теперь мы встрѣчаемся впервые съ тою разницею системъ, что по двойной остатокъ показывается по послѣдней биржевой цѣнѣ, а по тройной—по своей приходной цѣнѣ. Поэтому необходимо войти въ подробное разсмотрѣніе этого вопроса.

Заглянемъ внимательно въ выставленный выше, изъ полнаго курса П. И. Рейнбота, счетъ георгіевской хлопчатой бумаги.

Что мы въ немъ видимъ? Въ конечномъ результатѣ оказывается, что по этому счету полученъ видный убытокъ 2020 р 41 к., около 10% всего счета (20438 руб. 73 к.). Ну, правда-ли это? Конечно, неправда.

Отъ первой продажи 1-го іюля получена прибыль, по 2 р. 40 к. на пудъ, а на 157 п. 29 ф.—378 р. 54 к.; по второй — по 2 р. 30 к., а на 84 п. 4 ф.—193 руб. 43 коп.,—всего 571 р. 97 к. Правда, по счету есть потеря въ вѣсѣ на 31 ф., но она составляетъ не 2020 р. 41 к., а лишь 18 руб. 83 к., и по двойной системѣ въ цифру денегъ не приведена, такъ что хозяину этотъ ущербъ въ общей суммѣ денегъ остается неизвѣстнымъ, какъ объ этомъ было говорено выше.

И такъ, за исключеніемъ этого улетучившагося и не виднаго для хозяина ущерба на 31 ф., по счету оказывается прибыль на 571 руб. 97 к., а въ полномъ курсѣ счетоводства показывается, на оборотъ, убытокъ, на 2020 р. 41 к. «Что за чепуха»? спроситъ читатель. Нѣтъ, это не чепуха, а глубоко и логически обдуманная мысль хозяина —обмануть своихъ кредиторовъ, судей, адвокатовъ, присяжныхъ повѣренныхъ и т. п.

Дѣйствительно, принесите вы въ любой коммерческій судъ полный курсъ счетоводства П. И. Рейнбота, всѣ судьи скажутъ: да, дѣйствительно, убытокъ на 2020 р. 41 к. выведенъ по всѣмъ правиламъ учебника двойной системы,

а потому признать его, NN, банкротомъ *несчастнымъ*, и выдать кредиторамъ по 0 к. за рубль»!

Между тѣмъ, убытка тутъ никакого нѣтъ; тутъ только остатокъ товара показанъ по фальшивой низкой цѣнѣ, на уменьшеніе которой въ биржевомъ бюллетенѣ ко дню заключенія счетовъ, можетъ быть, повліялъ тотъ же купецъ, какъ лицо, торгующее георгіевской хлопчатой бумагою.

Вотъ что я говорилъ о подобныхъ мнимыхъ убыткахъ, равно и прибыляхъ, въ 1873 г., въ моей книгѣ: «Теорія новой (тройной) системы» (§ 16, стр. 15).

«Такое фиктивное, заносимое въ книги, увеличеніе и уменьшеніе капитала, если только оно повторяется въ теченіи нѣсколькихъ лѣтъ сряду, выходитъ изъ подъ всякаго контроля и не можетъ быть преслѣдуемо судебнымъ порядкомъ, за положительнымъ отсутствіемъ возможности отличить случайное увеличеніе колебаніемъ биржевыхъ цѣнъ и курсовъ отъ пользованія этими колебаніями, съ предумышленною преступною цѣлью».

«Новѣйшее русское законодательство, по видимому, находится уже на пути къ пресѣченію этого зла. Такъ, въ § 58 устава с.-петерб. частнаго коммерческаго банка, Высочайше утвержденнаго 28-го іюля 1864 г., говорится между прочимъ:

«Въ балансовыхъ счетахъ... должны быть показаны... государственныя и другія процентныя бумаги *не свыше* той цѣны, по которой онѣ пріобрѣтены». Ясно, что въ данномъ случаѣ законодатель имѣлъ въ виду то обстоятельство, что правленію банка выгодно показать свой товаръ по высшимъ въ балансѣ цѣнамъ, такъ какъ этимъ онъ увеличиваетъ свой барышъ, съ котораго получаетъ извѣстный процентъ. Но такое увеличеніе барыша, зависящее отъ случайнаго возвышенія цѣнъ,—возвышенія, на которое можетъ вліять тотъ же самый банкъ, было-бы фиктивно, да и цѣны могутъ пасть раньше, чѣмъ бумаги

продадутся, и въ такомъ случаѣ барыша на дѣлѣ не получится. Законодатель приведеннымъ параграфомъ пресѣкъ возможность такихъ фиктивныхъ барышей, и вполнѣ основательно».

«Но то же самое дѣло не менѣе заслуживаетъ вниманія законодателя съ точки зрѣнія банкротства».

«Банку не выгодно увеличивать фиктивно убытокъ, потому что сами члены банка въ такомъ случаѣ получили бы меньше дивиденда на собственныя акціи, меньше награды изъ прибылей, утратили-бы довѣріе акціонеровъ и публики и, наконецъ, не получили-бы большинства голосовъ при новыхъ выборахъ. Совсѣмъ другое злонамѣренный банкротъ, пріобрѣтающій снисхожденіе кредиторовъ и суда, и попадающій въ разрядъ несчастныхъ, честныхъ банкротовъ, благодаря лишь фиктивнымъ убыткамъ, значащимся по книгамъ. По этому законодатель, воспрещая банку показывать фиктивные барыши, поступилъ-бы совершенно послѣдовательно, воспретивъ купцамъ, въ виду правильнаго разбора дѣлъ о несостоятельности, показывать фиктивные убытки, а такъ какъ трудно опредѣлить, что выгоднѣе тому или другому купцу, фиктивными-ли барышами привлекать къ себѣ довѣрчивыхъ кредиторовъ и товарищей, или же фиктивными убытками оправдываться передъ ними, то и слѣдовало-бы воспретить и тѣ и другія, т. е. принять предлагаемое нами правило: показывать капиталъ по той цѣнѣ, по которой цѣнности обошлись самимъ намъ».

«Только при обязательномъ соблюденіи этого послѣдняго условія, судебная власть получитъ возможность всегда точно опредѣлять причины упадка того или другого торговаго дома».

Дѣйствительно, существующее въ двойной системѣ правило, показывать остатокъ цѣнностей по послѣднимъ биржевымъ цѣнамъ, даетъ самый широкій просторъ всякаго рода мнимымъ выводамъ. Такъ напр., желая пока-

зать мнимую прибыль, беремъ высшую биржевую цѣну; желая же показать убытокъ, беремъ низшую. Ясно, что цифра прибыли и убытка зависитъ отъ цѣны, принятой нами для оцѣнки инвентаря.

Этими мнимыми выводами обыкновенно пользуются, съ одной стороны, для пріобрѣтенія довѣрія кредиторовъ, съ другой—для оправданія себя, въ случаяхъ банкротства, передъ судомъ.

Надо еще замѣтить, что въ рыночной или биржевой цѣнѣ всегда замѣчается колебаніе и что это колебаніе нерѣдко находится въ рукахъ тѣхъ самыхъ людей, которымъ выгодно пользоваться имъ въ томъ или другомъ смыслѣ. Стоитъ только продать или купить незначительную часть цѣнностей дороже или дешевле послѣдней цѣны и потерять на этомъ незначительную сумму, чтобы получить право сослаться на этотъ случай и принять желаемую цѣну для инвентаря баланса.

Въ отношеніи же торговли товарами, торговецъ, выбирающій для инвентаря баланса желаемую цѣну, можетъ еще отговариваться качествомъ товара.

Наконецъ, такіе мнимые прибыли и убытки являются слитыми съ дѣйствительными и уничтожаются одни другими (какъ напр., въ приведенномъ счетѣ мнимый убытокъ поднятъ собственно до 2573 руб. 55 коп., но изъ нихъ 571 р. 97 к. уничтожаются цифрою дѣйствительной, по этому счету, прибыли; 18 р. 83 к. составляетъ дѣйствительный убытокъ, а 2020 р. 41 к. является убыткомъ мнимымъ). Все это доводитъ счетоводство двойной системы до невозможности повѣрить его.

ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Тутъ мы переходимъ къ новому ряду утаекъ, объясняемыхъ новымъ различіемъ между двойною и тройною системами.

Различіе это выражается въ томъ, что по существующимъ системамъ остатокъ показывается по послѣднимъ рыночнымъ или биржевымъ цѣнамъ или курсу; по новой же системѣ, онъ показывается по своей стоимости товаровъ. Въ первомъ случаѣ летучая цѣна берется извнѣ, и въ книгахъ нѣтъ ни одной цифры, посредствомъ которой можно было-бы повѣрить подобную, случайно занесенную цѣну; напротивъ того, по новой системѣ для оцѣнки остатка берутся цѣны покупныя, состоящія уже въ книгахъ, и потому есть возможность согласовать ихъ съ цифрами, состоящими въ сосѣднихъ графахъ.

Такимъ образомъ есть возможность:

а) вывести остатокъ посредствомъ умноженія остатка количества, — $598^{1}/_{2}$ п., по 24 р 30 к. = 14543 р. 55 к.

б) повѣрить его посредствомъ вычитанія,

изъ итога прихода	20438 р. 73 к.
итога стоимости	5895 » 18 »
Остатокъ:	14543 р. 55 к.

Двумя путями получены два равные остатка.

Въ двойной системѣ этого нельзя достигнуть: во 1-хъ, за неимѣніемъ графы стоимости, во 2-хъ, оттого, что своя цѣна, 24 р. 30 к., подмѣняется цѣною рыночною или биржевою.

§ 12. Обманы, утайки и ошибки, ускользающіе изъ подъ баланса двойной системы.

Изобрѣтатель двойной системы предложилъ двойную запись (въ дебетъ, и въ кредитъ), съ тою мыслію, чтобы создать признакъ вѣрности счетоводства—балансъ, по которому можно было бы судить, вѣрно, или не вѣрно счетоводство.

Но изобрѣтеніе такого баланса не ограничиваетъ коли-

чество книгъ и счетовъ, необходимыхъ при торговыхъ и промышленныхъ предпріятіяхъ. Одному ихъ надо больше, другому, при незначительныхъ оборотахъ, меньше. Отсюда возникаетъ вопросъ: къ какимъ книгамъ и счетамъ помянутый признакъ вѣрности двойной системы, балансъ, примѣняется, и къ какимъ онъ не примѣняется?

Для того, чтобы дать на этотъ вопросъ полный и опредѣленный отвѣтъ, необходимо перечислить всѣ счетоводныя книги, употребляемыя по двойной системѣ. Кстати, сопоставимъ ихъ съ книгами тройной.

Вотъ эти книги:

Книги: а) ИТАЛЬЯНСКОЙ-ДВОЙНОЙ СИСТЕМЫ.

I-я параллель. (1-я инстанція).
КНИГИ: кассовая и памятная или-же МЕМОРІАЛЪ или ДНЕВНАЯ.

II-я параллель. (2-я инстанція).
КНИГИ ПОБОЧНЫЯ: АКЦІОННАЯ, БИЛЕТОВ. И ОБЛИГАЦІЙ, ВЕКСЕЛЬНАЯ, ТОВАРНАЯ, ТЕКУЩ. СЧЕТОВЪ.

III-я параллель. (3-я инстанція).
КНИГА ДЛЯ ВЫБОРОКЪ.

IV-я параллель. (4-я инстанція).
КНИГА ЖУРНАЛЪ.

V-я параллель. (5-я инстанція).
КНИГА ГЛАВНАЯ.

VI-я параллель. (6-я инстанція).
КНИГА ПРОБНАГО БАЛАНСА.

VII-я параллель. (7-я инстанція).
КНИГА ИНВЕНТАРНАЯ

Примѣчаніе 1. По итальянской - двойной системѣ, путь, по которому стремятся цифры къ признаку вѣрности, къ балансу, слѣдующій: изъ кассовой и памятной въ выборки, изъ выборокъ въ журналъ, изъ журнала въ главную книгу, изъ главной книги въ балансовую. Книги побочныя не подчинены балансу; изъ нихъ и изъ балансовой книги составляется инвентарная книга.

б) РУССКОЙ-ТРОЙНОЙ СИСТЕМЫ.

I-я параллель. (1-я инстанція). Хронологическая.
КНИГА КАПИТАЛЬНАЯ, ОНА ЖЕ КАССОВАЯ И ПАМЯТНАЯ.

II-я параллель. (2-я инстанція). Систематическія.
КНИГИ: АКЦІЙ, БИЛЕТ. И ОБЛИГ. ВЕКСЕЛЕЙ. ПРЕДМЕТ. ОБЗАВЕДЕНІЯ, ИЗДЕРЖЕКЪ, ТОВАРНАЯ, ТЕКУЩИХЪ СЧЕТОВЪ

III-я параллель. (3-я инстанція) Отчетъ.
КНИГА СВОДНАЯ, ОНА ЖЕ ГЛАВНАЯ, БАЛАНСОВАЯ И ИНВЕНТАРНАЯ.

Примѣчаніе 2. Въ русской - тройной системѣ путь записи такой: сначала въ кассовую или памятную, изъ нихъ въ книги побочныя, а изъ побочныхъ книгъ прямо въ сводную книгу или въ балансъ.

Такимъ образомъ, въ русской-тройной системѣ балансъ или сводная книга составляется прямо изъ побочныхъ книгъ, а потому ни выборокъ, ни журнала, ни главной книги по русской системѣ не существуетъ.

Порядокъ записи дѣлъ въ двойной системѣ такой: 1) совершившіеся обороты первоначально записываются, въ Америкѣ, Англіи, Бельгіи и Франціи, въ дневную книгу или меморіалъ, а въ Россіи и въ Германіи: обороты на наличныя—прямо въ кассовую, а обороты въ кредитъ—въ памятную книгу. Кассовая книга является въ первомъ случаѣ во второй паралелли записей, а во второмъ, какъ книга первоначальной записи.

2) Изъ кассовой и изъ памятной книгъ дѣлается *выборка*, выясняющая—сколько на какой счетъ слѣдуетъ записать въ дебетъ и сколько въ кредитъ. Такимъ образомъ, здѣсь впервыя суммы являются два раза—особо дебетъ и особо кредитъ.

3) Изъ выборокъ составляется журналъ. Здѣсь также всѣ суммы записываются вдвойнѣ: одинъ разъ въ дебетъ, другой въ кредитъ. Въ Америкѣ, Англіи, Бельгіи и Франціи журналъ составляется изъ дневной книги или меморіала: выборокъ въ этомъ случаѣ не требуется.

4) Изъ журнала составляется главная книга, которая располагается въ видѣ счетовъ и каждая сумма записывается тоже два раза, по одному на каждой страницѣ.

5) Изъ главной книги составляется книга балансовая или вѣрнѣе книга пробнаго баланса. Въ ней имѣются двѣ графы—одна дебета, другая кредита; въ обоихъ выставляются мѣсячные итоги каждаго счета предъидущей главной книги и тутъ-то долженъ получиться конечный пробный балансъ — равенство итога двухъ графъ, что равносильно равенству итоговъ двухъ страницъ главной книги.

6) Кромѣ того, изъ кассовой и изъ памятной книгъ составляются еще такъ называемыя *побочныя* книги, каковы: акціонная, билетовъ и облигацій, вексельная, товарная, текущихъ счетовъ и т. п.

7) Для полноты списка книгъ необходимо упомянуть еще инвентарную книгу (§ 1).

Изъ сдѣланнаго перечня книгъ оказывается, что изо-

брѣтенію монаха Пачіоло—балансу, подчинены выборки, журналъ, главная книга и балансовая. Въ послѣдней получается пробный балансъ, конечный результатъ системы. Но, въ то же время, въ двойной системѣ есть разрядъ книгъ, такъ называемыхъ *побочныхъ*, (названіе, полученное ими отъ того, что онѣ находятся въ сторонѣ отъ баланса), которыя берутъ свое начало изъ тѣхъ же кассовой и памятной книгъ, (или изъ дневной и меморіала), но до нихъ признакъ вѣрности монаха Пачіоло не относится, подобно тому, какъ не относится онъ и до инвентарной книги.

Отсюда ясно, что если ошибки встрѣтятся въ книгахъ, лежащихъ на пути къ пробному балансу, то онѣ могутъ быть открыты посредствомъ признака вѣрности монаха Пачіоло, но если ошибка встрѣтится въ книгахъ побочныхъ (акціонной, билетовъ, вексельной, товарной, текущихъ счетовъ), а также инвентарной, то ошибокъ въ этихъ книгахъ балансъ не откроетъ, такъ какъ онъ ихъ не касается.

Если теперь имѣть въ виду, что въ первыхъ пишется только сумма денегъ, а во вторыхъ и количество цѣнностей въ мѣрѣ, вѣсѣ и т. п., то получимъ, что балансъ монаха Пачіоло, относящійся только до суммы денегъ, не открываетъ также ошибокъ въ цифрахъ мѣры, вѣса и т. п.

Въ этомъ легко убѣдиться изъ нижеслѣдующихъ примѣровъ:

а) 2 сентября (зад. 52) продано на наличные 5% билетовъ 7 займа, по 92 р.—3,532 р. 80 к. и % на нихъ 70 р. 93 к., всего на 3,603 р. 73 к.

Для того, чтобы получить равенство двухъ итоговъ, въ книгахъ, подчиненныхъ балансу, можно въ нихъ вовсе не выставить этой суммы ни въ дебетъ, ни въ кредитъ; въ побочныхъ же книгахъ можно проданные билеты выписать въ расходъ по книгѣ билетовъ и облигацій, а полученныя деньги не записать на приходъ въ кассовую книгу.

б) 1 сентября (зад. 51) куплено 30 штукъ 5 % билетовъ государственнаго банка *тысяча*-рублеваго достоинства, но записывая ихъ на приходъ въ побочную книгу фондовъ, можно выставить, по ошибкѣ, или съ умысломъ (трудно это рѣшить), въ графу *сто*-рублеваго, вмѣсто графы *тысяча*-рублеваго достоинства. Вслѣдъ за тѣмъ, легко записать въ графѣ номинальная стоимость, 3000 р., вмѣсто 30000 р., менѣе на 27000 р., а по курсу съ % на 26235 р.

Что же касается книгъ, подчиненныхъ балансу, то въ нихъ, въ противоположность предъидущей задачѣ, показана сумма, для разнообразія примѣровъ, какъ въ дебетѣ, такъ и въ кредитѣ правильно.

в) 8 сентября (зад. 72) куплено акцій шуйско-ивановской желѣзной дороги—5 шт., по 118 р., на 585 р. Сумма эта записана въ наглядной практикѣ ошибочно нарочно въ 58-й счетъ галантерейныхъ товаровъ. Допуская предположеніе, что ошибка эта случайно замѣчена и по двойной системѣ, мы сдѣлали поправку, но при этомъ въ сводѣ съ утайками записали 485 р. въ 5-й счетъ акцій, вмѣсто графы прихода, въ графу расходъ. Такимъ образомъ, сумма эта потеряна два раза: одинъ разъ, какъ невыставленная въ приходъ, а другой — какъ излишне показанная въ расходѣ.

Ошибка эта сдѣлана только въ книгахъ побочныхъ; въ книгахъ же подчиненныхъ балансу она записана была въ свое время правильно и, слѣдовательно, исправленія не потребовалось.

Изъ выставленныхъ трехъ примѣровъ ошибокъ видно, что балансъ — признакъ вѣрности, изобрѣтенный монахомъ Пачіоло, получается какъ въ томъ случаѣ, если вовсе не будетъ во всѣхъ книгахъ записана сумма, какъ напр. въ зад. 52, такъ и въ томъ, если она будетъ записана вѣрно, какъ въ зад. 51, равно и въ томъ, если

ошибокъ въ этомъ разрядѣ книгъ не случится, какъ напр. въ зад. 72.

Между тѣмъ, не смотря на вѣрный балансъ въ первыхъ книгахъ, мы теряемъ: по зад. 52 — 3603 р. 73 к.; по зад. 51 — 27000 р. номинальной стоимости, или, по курсу съ %—26235 р., и по зад. 73—1170 р., теряемъ на томъ основаніи, что цѣнностей этихъ при составленіи инвентаря мы въ портфелѣ не нашли и въ побочныхъ книгахъ онѣ не значатся. Оказывается, что первыя книги служатъ, такъ сказать, только для парада: пиши въ нихъ вѣрно, пиши въ нихъ не вѣрно, все равно—балансъ получится. Между тѣмъ какъ учетъ предметовъ дѣлается по книгамъ побочнымъ, и если въ побочныхъ книгахъ случится ошибка, то она принесетъ дѣйствительный ущербъ хозяину.

Приведемъ еще четвертый и послѣдній примѣръ, гдѣ ошибка является въ первоначальной кассовой книгѣ. Для этого заглянемъ въ кассовую книгу, представленную въ упомянутомъ сочиненіи, ч. II, стр. 40, зад. 594—600. Вотъ копія приходной страницы кассовой книги утаечнаго свода:

Приходъ.

	Сводъ съ утайками.	
Счету товаровъ:	Руб.	Коп.
Продано съ аукціона по мелочамъ:		
Зад.		
594. Георгіев. хл. бумаги на 15432 р. — к.		
595. Коринки . . . » 8477 » 75 »		
596. Снастей. . . . » 2000 » — »		
597. Ржи. . . . . » 2500 » — »		
598. Кофе доминго. . » 1639 » 25 »		
599. Индиго бенгаль . » 1951 » — »		
600. Орлеан. хл. бум.	32000	—

Въ этомъ примѣрѣ является такой случай, что одна и та же сходная сумма, 32000 р., получена два раза, одинъ, отъ первыхъ шести мелочныхъ продажъ (зад. 594—599), и второй, отъ одной послѣдней продажи (зад. 600). Между тѣмъ, въ графѣ кассовой книги, 32000 р. выставлены только разъ, но на томъ мѣстѣ, или на той строкѣ, на которой слѣдовало-бы выставить, во 1-хъ, итогъ первыхъ частныхъ суммъ 32000 р. и, во 2-хъ, выручку по послѣдней крупной продажѣ, 32000 р. Если послѣ этого сличить кассу съ товарною книгою, то найдемъ всѣ частныя суммы согласными; провѣримъ итоги, получимъ 32000 р., которые и стоятъ на томъ мѣстѣ, гдѣ итогу стоять слѣдуетъ. Такіе же 32000 р. отъ послѣдней продажи также стоятъ на томъ же своемъ мѣстѣ; словомъ, при повѣркѣ не представляется ничего такого, на чемъ могъ-бы остановиться глазъ, и ошибка легко можетъ быть просмотрѣна.

Во всякомъ случаѣ, открытіе подобныхъ ошибокъ относится опять же къ дѣлу случая, къ силѣ вниманія, къ спеціальности и добросовѣстности лица, обнаружившаго ее, но не къ балансу двойной системы, который ее не открываетъ, на томъ основаніи, что во всѣхъ книгахъ, подчиненныхъ балансу, перешла изъ кассовой книги какъ въ дебетъ, такъ и въ кредитъ одна и та же сумма 32000 р.

Войдемъ въ разсмотрѣніе причины возможности приведенныхъ ошибокъ подробнѣе.

Въ двойной системѣ, какъ мы видѣли, суммы расходятся изъ первоначальной записи (кассовая и памятная книги) на два пути.

По одному пути (выборки, журналъ, главная, балансовая книги), суммы идутъ къ балансу — признаку вѣрности монаха Пачіоло; другой же путь (побочныя книги: акціонная, вексельная, товарная, расчетная или текущихъ счетовъ) балансу не подчиненъ. По значенію своему, первый путь можно назвать сокращеннымъ, второй подроб-

нымъ, такъ какъ въ первомъ опускается, а во второмъ записываются: количество цѣнностей, марки, нумера и другія подробности дѣла. Послѣдній путь даетъ, такимъ образомъ, полный матеріалъ для учета цѣнностей, и на практикѣ учетъ дѣйствительно производится по книгамъ побочнымъ. Между тѣмъ, эти важнѣйшія для учета книги остаются внѣ признака вѣрности.

Отсюда первое неудобство проявляется въ томъ, что составители разныхъ учебниковъ и руководствъ ставятъ главною задачею и цѣлью — полученіе баланса двойной системы, упуская болѣе важную цѣль — потребность въ учетѣ самыхъ цѣнностей въ количествѣ мѣры, вѣса и т. п.; другими словами, одна изъ параллелей, и именно побочныхъ счетовъ, находится въ пренебреженіи. Затѣмъ, весьма существенный недостатокъ состоитъ въ томъ, что распущенность формъ и правилъ, касающихся двойной системы, можетъ давать поводъ злостнымъ банкротамъ оправдывать себя, по отношенію къ неряшливости ихъ счетоводныхъ книгъ, неряшливостію выставляемыхъ въ учебникахъ правилъ: не записывать, напр., на приходъ товаръ въ товарную книгу, или же, вносить его въ такія формы, которыя затрудняютъ повѣрку, и, въ случаѣ ошибки, отговариваться, что ошибки въ ихъ книгахъ носятъ такой же характеръ, какъ и ошибки въ самыхъ учебникахъ.

Подобныя объясненія, въ связи съ ошибками, дѣйствительно существующими въ учебникахъ, могутъ поставить судей въ затрудненіе, при рѣшеніи вопроса о томъ, къ какому разряду можно отнести банкрота — къ несчастному, неосторожному, или къ злостному.

РУССКАЯ ИЛИ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Изъ сказаннаго достаточно выясняется недостатокъ двойной системы, состоящій въ томъ, что всѣ побоч-

ныя книги не подчинены признаку вѣрности двойной системы. Тройная система исключаетъ этотъ недостатокъ подчиненіемъ ихъ своимъ признакамъ вѣрности. Затѣмъ, въ двойной системѣ имѣются два пути записи: одинъ, такъ сказать, главный или парадный, стремящійся къ признаку вѣрности, къ балансу, другой — побочный. Вслѣдствіе этого, показанія одного пути расходятся съ показаніями другого. Въ тройной системѣ неудобство это устранено направленіемъ записей только по одному пути. Такъ какъ выше мы видѣли, что къ удовлетворенію важнѣйшихъ потребностей въ учетѣ разныхъ цѣнностей служатъ побочныя книги, то тройная система избрала именно путь побочный. Она ведетъ свои записи изъ кассы и памятной книги сквозь книги побочныя, изъ которыхъ итоги входятъ въ главную, балансовую или сводную книгу. Встрѣчая на пути своемъ въ побочныхъ книгахъ количество цѣнностей, тройная система вывѣряетъ также и эти послѣднія. Въ тройной системѣ главная или сводная книга составляется непосредственно изъ книгъ побочныхъ; она представляетъ ничто иное, какъ итоги счетовъ этихъ послѣднихъ; эти итоги сличаются съ итогами въ первоначальной записи и, такимъ образомъ, получаются три равныя величины: 1) первоначальная или хронологическая запись, 2) систематическіе счета и 3) главная балансовая или сводная книга.

Если изъ первоначальной записи не вошла-бы какая нибудь сумма въ счета, то не получатся три равныя величины, и ошибка откроется.

Такое согласіе достигается составленіемъ сводной балансовой книги изъ итоговъ побочныхъ книгъ, причемъ трудъ не только не увеличивается, но, напротивъ того, сокращается, такъ какъ при этомъ устраняется надобность въ выборкахъ и въ книгѣ журнала. Всякому легче выписать готовые итоги всѣхъ подобныхъ книгъ въ свод-

ную книгу, нежели заниматься кропотною работою — составленіемъ выборокъ, журнала и т. д.

§ 13. Новѣйшія предложенія къ улучшенію двойной системы и ихъ непригодность.

Послѣ выхода въ свѣтъ тройной системы счетоводства, недостатки двойной оказались очевидными даже самимъ преподавателямъ ея, не замѣчавшимъ прежде этого.

Послѣдствіемъ этого явились, съ ихъ стороны, предложенія объ улучшеніи двойной системы.

Такъ какъ эти улучшенія касаются, по преимуществу, вопроса, затронутаго въ предъидущемъ §, то ихъ всего удобнѣе разсмотрѣть сейчасъ же. Здѣсь мы прежде всего перечислимъ, какія это предложенія, въ чемъ они состоятъ, затѣмъ, приведемъ факты, доказывающіе, что эти предложенія еще новы, небывалы и, наконецъ, войдемъ въ анализъ ихъ и убѣдимся въ томъ, что, если-бы они даже и были приняты, то не принесли-бы никакой практической пользы и не достигли-бы той цѣли, которой отъ нихъ ожидаютъ авторы.

На *первый планъ* такихъ предложеній надо поставить предложеніе гг. Рейнбота и Повѣткина, сдѣланное въ № 336 «Биржевыхъ Вѣдомостей», за 1874 г., гдѣ они напечатали новую форму для счета товаровъ на комиссіи.

Вотъ эта форма:

ПО ДВОЙНОЙ СИСТЕМѢ.

Счетъ товаровъ на коммиссіи въ Москвѣ.

Приходъ.

	Сахаръ.		Кофе.		Всего.	
	Руб.	К	Руб.	К	Руб.	К.
Послано для продаж за нашъ счетъ. . .	6541	98	6501	22	13043	20
Провозъ	30	—	15	—	45	—
Переводъ	7	49	6	26	13	75
	6579	47	6522	48	13101	95
Прибыль	912	81	—	—	649	58
	7492	28	6522	48	13751	53

Расходъ.

	Сахаръ.		Кофе.		Всего.	
	Руб.	К	Руб.	К.	Руб.	К.
Выручено въ Москвѣ отъ продажи	7492	28	6259	25	13751	53
Убытокъ	—	—	263	23	—	—
	7492	28	6522	48	13751	53

Та же форма по тройной системѣ получится слѣдующая:

Счетъ товаровъ на коммиссіи въ Москвѣ.

Приходъ. **Расходъ.**

	Руб.	К.
Послано въ Москву:		
Сахару 1 сорта . . . 4314 р. 30 к.		
» 2 » . . 2227 » 68 «		
	6541	98
Кофе	6501	22
Провозъ сахара	30	—
» кофе	15	—
Переводъ за сахаръ	7	49
» » кофе	6	26
	13101	95

	Выручка.		Стоимость		Убытокъ		Прибыль.	
	Руб.	К.	Руб.	К.	Руб.	К.	Руб.	К.
Получено изъ Москвы:								
а) за сахаръ	7492	28	6579	47	—	—	912	81
б) за кофе	6259	25	6522	48	263	23	—	—
	13751	53	13101	95	263	23	912	81
	649 р. 58 к.				649 р. 58 к.			

Въ формѣ тройной системы имѣются особыя графы для убытка и прибыли, что даетъ возможность выставлять каждый разъ убытокъ въ графу убытка, а прибыль въ графу прибыли.

По этому-то, форма тройной системы, показывающая цифры, какъ перваго — 263 р. 23 к., такъ и послѣдней — 912 р. 81 к., особо, является формою, дающею болѣе полныя и ясныя указанія, нежели форма двойной системы, въ которой часть прибылей поглощается частью убытковъ.

Гг. Рейнботъ и Повѣткинъ измѣнили форму двойной системы, устроивъ въ ней, какъ читатель видитъ, особыя колонны для названія товаровъ: сахаръ и кофе, для того, чтобы получить такую же ясность формъ и по двойной системѣ, какъ она уже есть по тройной, именно, получить особо цифру убытка на кофе — 263 р. 23 к., и особо цифру прибыли на сахаръ — 912 р. 81 к., что, въ данномъ случаѣ, они и достигли.

Но эта новая мысль не можетъ имѣть практическаго значенія, по слѣдующимъ обстоятельствамъ. Подобная форма, въ томъ случаѣ, когда на коммиссію отправляется не два, а три и болѣе родовъ товара, потребовала-бы прибавленія въ ней столько графъ, сколько было послано товаровъ. Такимъ образомъ, форма подвергалась каждый разъ измѣненію, что составляетъ уже шаткость основъ ея, въ сравненіи съ формою тройной системы, которая, во всѣхъ подобныхъ случаяхъ, остается непоколебимою и пригодною, при какомъ-бы то ни было числѣ товаровъ.

Далѣе, предложенная г. Рейнботомъ форма пригодна лишь для того случая, когда товары высылаются одинъ разъ. Но если только предположить, что при данной формѣ мы посылаемъ на коммиссію нѣсколько разъ кофе и нѣсколько разъ сахаръ, если предположить, что одинъ разъ мы получили убытокъ, а другой разъ прибыль на сахарѣ, и то же самое на кофе, то сумма убытка по од-

ной посылкѣ будетъ поглощена суммою прибыли по другой, и наоборотъ.

Напротивъ того, въ тройной системѣ такого поглощенія не будетъ, такъ какъ въ ней, при отдѣльныхъ графахъ убытка и прибыли, является возможность выставлять убытокъ въ графу убытка, а прибыль въ графу прибыли, противъ той строки или той задачи, по которой они понесены или получены Подобная ясность можетъ быть достигнута только при существованіи отдѣльныхъ графъ убытка и прибыли, какъ это дѣлается въ тройной системѣ.

Внѣ этого условія, всѣ попытки къ измѣненію и къ усовершенствованію существующихъ формъ двойной системы не принесутъ ни малѣйшей пользы и останутся не плодотворными.

Второе предложеніе къ улучшенію двойной системы счетоводства сдѣлано, во 1-хъ, г Рейнботомъ, въ окончательномъ его мнѣніи о двойной и тройной системахъ, и, во 2-хъ, г. А Б., въ статьѣ, помѣщенной въ журналѣ министерства народнаго просвѣщенія, октябрь 1875 г., и состоитъ въ томъ, чтобы побочныя книги подробныхъ счетовъ повѣрять счетами главной книги.

Г. Рейнботъ утверждаетъ, что въ двойной системѣ ошибки открываются посредствомъ сличенія книгъ побочныхъ или подробныхъ счетовъ со счетами главной книги

Г. же А. Б. говоритъ, что «германскій ученый Вехтеръ, въ своемъ сочиненіи по торговому праву, говоря о торговыхъ книгахъ, высказываетъ, между прочимъ, «что «при годовомъ заключеніи счетовъ по двойной системѣ, остаются въ сторонѣ книги подробныхъ счетовъ; въ этомъ авторъ видитъ недостатокъ такого серьезнаго свойства, что обнаруживаніе его лишаетъ двойную систему счетоводства всякаго довѣрія». «*Недостатокъ дѣйствительно былъ-бы серьезенъ*, еслибъ только онъ существовалъ. На дѣлѣ же оказывается», что «итоги первыхъ» (т. е. счетовъ

главной книги), «повѣряются итогами вторыхъ», (т. е. подробныхъ книгъ), «и наоборотъ».

Въ этомъ предложеніи, прежде всего, мы встрѣчаемъ два противоположныя мнѣнія. На одной сторонѣ, германскій ученый Вехтеръ, а на другой, гг. А. Б. и Рейнботъ. Поэтому, весьма важно разобрать, на которой сторонѣ правда: на сторонѣ-ли германскаго ученаго, или на сторонѣ гг. Рейнбота и А. Б. Далѣе, въ этомъ вопросѣ замѣчается еще неточность редакціи. Гг. Рейнботъ и А. Б. говорятъ объ этомъ сличеніи, какъ о предметѣ, будто, уже существующемъ. Между тѣмъ, какъ это есть ни болѣе, ни менѣе, какъ новая, съ ихъ стороны, мысль, которая еще подлежитъ обсужденію.

Дѣйствительно, если-бы счетами главной книги повѣрялись-бы итоги книгъ подробныхъ, то, въ этомъ случаѣ, подобный фактъ могъ-бы быть возведенъ въ новый признакъ вѣрности и двойная система обогатилась-бы однимъ лишнимъ признакомъ вѣрности счетоводства.

Но надо сказать, что о подобномъ сличеніи итоговъ книгъ побочныхъ съ итогами счетовъ главной книги ни въ одномъ сочиненіи, ни въ одномъ руководствѣ, ни въ одномъ учебникѣ не говорится.

Такимъ образомъ сличеніе это не возведено еще въ фактъ. Мы понимаемъ возведеніе въ фактъ въ томъ смыслѣ, если-бы сличеніе это было предложено; принято и внесено въ учебникъ; но такъ какъ ни того, ни другого, ни третьяго, ни кѣмъ и ни гдѣ не сдѣлано, то факта этого не существуетъ.

Впервые, мысль этого сличенія является во всей полнотѣ въ новой тройной системѣ счетоводства, въ смыслѣ составленія изъ книгъ побочныхъ—книги сводной, соотвѣтствующей главной двойной системы, и господа А. Б. и П. Рейнботъ соизволили взять эту мысль изъ тройной системы и перенести ее на двойную, не смотря на то, что въ послѣдней мало сказать, что такого сличенія не

существуетъ, надо еще сказать, оно въ ней не мыслимо, по слѣдующимъ соображеніямъ:

1) Многіе авторы вовсе не приводятъ въ своихъ сочиненіяхъ книгъ побочныхъ. Очевидно авторы представляютъ веденіе ихъ на волю каждаго. Другіе писатели прямо говорятъ, что побочныя книги каждый ведетъ по своему усмотрѣнію. Какимъ же образомъ можно сличать итоги счетовъ главной книги съ такими книгами, которыя въ руководствахъ не выставляются?

2) Въ другихъ учебникахъ выставляются такія формы побочныхъ книгъ, въ которыхъ записывается только количество товаровъ и нѣтъ мѣста (т. е. графъ) для выставленія въ нихъ суммы въ рубляхъ и копейкахъ. Такія формы выставлены въ моемъ сочиненіи, въ счетѣ № 66. Какимъ же образомъ можно дѣлать сличеніе счета со счетомъ, когда въ одномъ пишется сумма денегъ, а въ другомъ эта сумма вовсе не выставляется.

3) Во всѣхъ учебникахъ и руководствахъ можно еще замѣтить болѣе или менѣе однообразныя формы веденія книгъ перваго разряда, подчиненныхъ балансу, такъ какъ всѣ эти книги подведены подъ одно научное правило двойной записи. Что же касается до книгъ побочныхъ, то между всѣми сочиненіями, въ которыхъ формы подобныхъ книгъ приведены, царствуетъ полнѣйшій разладъ. Каждый авторъ выставляетъ свою форму.

Очевидно, что книги эти не подчинены еще никакимъ научнымъ требованіямъ. Между тѣмъ, если-бы существовало только одно предположеніе о сличеніи итоговъ побочныхъ книгъ съ итогами главной, то въ этомъ случаѣ необходимо было-бы подчинить побочныя книги такому правилу, чтобы формы ихъ принаровлены были къ такому сличенію.

Ясно, что сличеніе не мыслимо тамъ, гдѣ формы одной книги не подогнаны къ формамъ другой и не приспособлены къ соглашенію между собою.

4) Ни въ одномъ сочиненіи не выставлено полнаго комплекта книгъ побочныхъ.

У одного автора не достаетъ коммиссіонной книги, у другого—товарной, у третьяго—книги домашнихъ расходовъ и т. п.

Побочныя книги являются впервые въ полномъ комплектѣ въ тройной системѣ, понимая этотъ комплектъ въ томъ смыслѣ, чтобы каждая статья первоначальной записи, занесенная въ кассу или памятную книгу, нашла бы себѣ мѣсто въ одной изъ книгъ побочныхъ.

Какъ же сличить, напримѣръ, счетъ товаровъ на коммиссіи или счетъ домашнихъ расходовъ или торговыхъ издержекъ съ побочными книгами, когда въ числѣ послѣднихъ не существуетъ ни коммиссіонной книги, ни книги домашнихъ расходовъ, ни торговыхъ издержекъ и т. п.

5) Въ самыхъ учебникахъ имѣются такія правила, которыя ставятъ показанія книгъ побочныхъ въ противорѣчіе съ показаніями книги главной и устраняютъ даже тѣнь мысли о подобномъ сличеніи. Такъ напр., въ позднѣйшемъ учебникѣ г. П. Рейнбота, на страницѣ 19, преподается правило, что товаръ въ товарныя книги записывать не слѣдуетъ, такъ какъ онъ предположенъ къ отправкѣ. Между тѣмъ, сумма этого товара занесена въ главную книгу. Очевидно, что если одна и та же сумма въ главную книгу занесена, а въ побочной не занесена, то итоги ихъ не могутъ быть равны между собою и сличеніе ихъ не мыслимо.

Дѣйствительно, по счету товаровъ главной книги значится въ этомъ учебникѣ за іюль мѣсяцъ:

Въ дебетѣ (стр. 160) —72084 р. 27 к.

Въ кредитѣ (стр. 161)—78730 р. 61 к.

По счетамъ же товарной книги за тотъ же мѣсяцъ значится:

Въ приходѣ . . . . . 61116 р. 33 к.

» расходѣ . . . . . 67762 » 67 »

Если, такимъ образомъ, итоги однихъ счетовъ съ другими не согласованы въ самомъ учебникѣ, то, очевидно, и самой мысли о существованіи подобнаго сличенія не было. Замѣчательно, что это встрѣчается въ учебникѣ того же самаго г. П. Рейнбота, который, въ упомянутомъ окончательномъ своемъ мнѣніи о двойной и тройной системахъ, утверждаетъ, объ открытіи будто-бы по двойной системѣ ошибокъ помощію сличенія, не мыслимаго на основаніи правилъ, изложенныхъ въ учебникѣ его же, г. П. Рейнбота.

6) Въ упомянутомъ окончательномъ мнѣніи, г. Рейнботъ, между прочимъ, говоритъ, на страницѣ 25, что ошибка, выставленная въ утаечномъ сводѣ моего сочиненія, въ задачѣ 57, можетъ быть открыта посредствомъ сличенія итоговъ въ книгѣ билетовъ и облигацій съ итогами книги главной. Надо сказать, что въ этой задачѣ ошибка выставлена въ *номинальной* стоимости билетовъ, между тѣмъ, какъ номинальная стоимость въ счетахъ главной книги не пишется. Какимъ же образомъ онъ можетъ сличить итоги съ итогомъ, когда одного изъ нихъ и получить нѣ-изъ-чего?

7) Въ главныхъ книгахъ, подчиненныхъ балансу, выставляется только сумма въ рубляхъ и копейкахъ, между тѣмъ какъ въ побочныхъ книгахъ выставляется еще и количество цѣнностей. Какъ же можно сличить итоги въ количествѣ цѣнностей, если количество въ главной книгѣ не пишется?

8) Въ томъ же окончательномъ мнѣніи, г. Рейнботъ утверждаетъ, что ошибка, выставленная мною въ зад. 214, откроется при сличеніи вексельной книги со счетомъ векселей главной книги. Для того, чтобы показать невозможность этого, мы выпишемъ счета изъ учебника его же, Рейнбота, съ одной стороны вексельной книги, съ другой—счетъ векселей главной книги.

Вотъ эти счета:

Счетъ римессъ въ вексельной книгѣ (стр. 50 и 51).

Годъ, мѣсяцъ и число полученія векселя.	№№ по порядку.	Отъ кого векселъ полученъ	Мѣсто платежа.	Имя трассата.	Срокъ.	Сумма.		Годъ, мѣсяцъ и число полученія по векселю.	Страницы кассовой книги.	Примѣчанія.
1864.								1864		
1 іюля .	1	Состоятъ на лицо	С.-Петербургъ	Фрумъ и Грегори.	20 іюля	2000	—	20 іюля		Дисконтированъ.
» » .	2	по инвентарю .		Гауфъ.	5 августа.	1500	—	4 іюля		
5 » .	3	Повѣткинъ . . .	» »	Растеряевъ	19 »	2244	40	19 августа.		
6 » .	4	Кнопъ	» »	Дороговъ	6 сентября.	11579	20			
20 » .	5	Бабиковъ . . .	» »	Ершовъ	20 октября	1652	61			
20 августа .	6	Выданъ нами . .	Москва.	Мельниковъ и К°.	5 дней по предъявленіи	298	11	22 августа.		

Счетъ тратъ въ вексельной книгѣ (стр. 50 и 51)

Годъ, мѣсяцъ и число выдачи векселя.	№№ по порядку.	Имя трасента (векселедателя).	Имя ремитента (векселедержателя).	Сумма.		Срокъ.	Годъ, мѣсяцъ и число платежа.	Страницы кассов. книги.	Примѣчанія
1864.									
1 іюля	1	Тимофеевъ.	Бѣляевъ	1000	—	20 августа.	20 августа.		Состоятъ на лицо по инвентарю.
» »	2	Ѳедоровъ.	Погребовъ.	800	—	25 » »	25 » »		
9 августа.	3	Ружемонъ.	Берто.	1794	87	14 » »	14 » »		

Счетъ векселей въ главной книгѣ (стр. 160 и 161).

Долженъ.

1864			
1 іюля.	Счету баланса	3500	—
31 »	Разнымъ кредиторамъ	15476	21
31 августа.	» » »	3893	98
		22869	19

Имѣетъ.

1864			
1 іюля.	Отъ счета баланса	1800	—
31 »	» разныхъ дебиторовъ . . .	3490	38
31 августа.	» » » . . .	4336	63
	» счета баланса	13231	81
	» » прибыли и убытка.	10	37
		22869	19

Изъ сопоставленныхъ на стр. 78 и 79 формъ, съ одной стороны, счетовъ римессъ и траттъ въ вексельной книгѣ, съ другой, счета векселей въ главной книгѣ очевидно, что формы эти различны, несогласованы, а въ первыхъ счетахъ даже нѣтъ итоговъ

Какимъ же образомъ можно сличать итоги съ итогами, когда въ одной книгѣ итоги не выставляются?

9) Господинъ А. Б., между прочимъ, говоритъ, что, при сличеніи итоговъ главной книги съ товарною, необходимо принимать въ расчетъ книгу ордерную. Загляните, читатель, въ формы этой книги, чтобы убѣдиться, что подобнаго сличенія дѣлать невозможно.

Вотъ эти формы:

ОРДЕРНАЯ КНИГА.

Время полученія заказа.	Отъ кого заказъ полученъ.	Мѣсто жительство заказчика.	Предметъ заказа.	Время исполненія заказа.	Замѣтка.
1864.					
4 іюля.	Вильсонъ и К°.	Лондонъ.	80 бочекъ сала.	8 іюля.	Фактура № 2.
14 »	Вильсонъ и К°.	Лондонъ.	640 бунтовъ. 12 головчатаго льна.	27 »	» № 10.
19 »	Меркъ и К°.	Гамбургъ.	60 бочекъ поташу.	25 »	» № 9.

Счетъ товаровъ (въ главной книгѣ).

Долженъ. **Имѣетъ.**

1864.		Рубли.	К.	1864.		Рубли.	К.
1 іюля.	Счету баланса	70378	13	31 іюля.	Отъразныхъ дебиторовъ	78730	61
31 »	Разнымъ кредиторамъ.	72084	27	31 августа.	» » »	39525	99
31 августа.	» «	4440	66	» »	» счета баланса . . .	38085	16
	Счету прибыли и убытка	9438	70				
		156341	76			156341	76

Ну есть-ли возможность сличать, не говоря уже итоговъ существующихъ съ итогами несуществующими, но хотя бы даже по тексту или почему-либо другому.

Всѣ вышеприведенные мотивы доказываютъ, что сличеніе итоговъ книгъ побочныхъ съ итогами счетовъ главной книги не только не дѣлается, но и самой мысли объ этомъ сличеніи, даже у того же самаго г. Рейнбота, который теперь говоритъ о немъ, вплоть до появленія тройной системы вовсе не было. Мысль эта выхвачена имъ изъ тройной системы и, только теперь, слишкомъ уже поздно, онъ, вмѣстѣ съ г. А. Б., придумываютъ это сличеніе, ради того только, чтобы хоть поздно починить двойную систему, недостатки которой, при сравненіи ея съ тройною, выступаютъ наружу уже слишкомъ ярко.

Доказавши тотъ фактъ, что подобнаго сличенія въ двойной системѣ вовсе не существуетъ, перейдемъ теперь къ доказательству его нецѣлесообразности.

Допустимъ, къ примѣру, предположеніе, что мысль о введеніи сличенія итоговъ побочныхъ книгъ съ итогами главной была-бы предложена въ виду созданія, въ двойной системѣ, новыхъ, прежде не существовавшихъ еще признаковъ вѣрности, и что эта мысль, не смотря на прибавляемый лишній трудъ, имѣла-бы успѣхъ и была-бы принята и внесена въ учебникъ, въ видѣ основного правила двойной системы; то и въ этомъ случаѣ, практическая польза такого правила, являющагося только какъ-бы переходомъ къ тройной системѣ, была-бы, при счетоводствѣ по двойной системѣ, весьма сомнительна, и вотъ почему: мы видѣли уже, что количества предметовъ въ мѣрѣ, вѣсѣ и т. п. пишутся только въ побочныхъ книгахъ, а коль скоро они не пишутся въ книгахъ, подчиненныхъ балансу, то и сличеніе цифръ количествъ дѣлать не съ чѣмъ, и ошибки, приведенныя выше, въ задачахъ 51 и 57, всегда будутъ проходить, по двойной системѣ, незамѣченными, и наносить хозяину болѣе или

менѣе важный ущербъ. Вносить-же количество предметовъ во всѣ книги, подчиненныя балансу, т. е.: въ выборки, журналъ, главную, балансовую, ради сличенія съ побочными книгами, положительно немыслимо, по колоссальной массѣ потребнаго на это труда. Наконецъ, ошибка можетъ быть намѣренная или случайная на одинаковую сумму въ обѣихъ книгахъ и, въ этомъ случаѣ, повѣрка не достигнетъ своей цѣли — согласіе двухъ итоговъ будетъ указывать на вѣрность тамъ, гдѣ вѣрности не будетъ. Подобная повѣрка можетъ быть только устроена при существованіи тѣхъ условій, въ которыя поставлены цифры количества въ тройной системѣ. Въ ней количества пишутся одинъ разъ въ товарныхъ книгахъ, и вывѣряются, не сличеніемъ съ другими книгами, въ которыхъ тоже можетъ повториться ошибка, а посредствомъ повѣрки остатка и урегулированія полученнаго произведенія съ плюсомъ или съ минусомъ регулятора.

Далѣе, мы видѣли изъ задачъ 72 и 73, что ошибка можетъ случиться въ однѣхъ книгахъ и не быть въ другихъ. Исправленіе же ошибокъ не можетъ быть допускаемо посредствомъ перечеркиванія и перемариванія книгъ, такъ какъ при этомъ нельзя было-бы отличить, въ случаѣ уголовнаго преслѣдованія, исправленіе, явившееся вслѣдствіе ошибки, отъ исправленія, составляющаго подѣлку или преступленіе. Для исправленія ошибокъ необходимо образовать новую статью (см. теорію, § 68) и сумма этой статьи увеличитъ итогъ въ однѣхъ книгахъ противъ другихъ. Такимъ образомъ, несогласіе является неизбѣжнымъ.

Наконецъ, въ двойной системѣ могутъ быть ошибки, въ родѣ, напр., ошибки, существующей въ учебникѣ г. Клинге, на страницѣ 271, въ кассовой книгѣ, въ которой итогъ выставленъ 35577 руб. 03 коп., между тѣмъ, какъ сложеніе даетъ 35374 р. 18 коп. Подобно этому, и на практикѣ можетъ быть выставленъ оконча-

тельный итогъ, согласный съ другими книгами, тогда какъ, на самомъ дѣлѣ, сложеніе частныхъ суммъ не дастъ этого согласія.

Въ тройной системѣ, повѣрка дѣлается крестообразно, именно: вертикально, посредствомъ сложенія итоговъ; и горизонтально, посредствомъ согласія суммъ, въ сосѣднихъ графахъ, которое, въ свою очередь, проявляется также и въ послѣднемъ итогѣ и тѣмъ исключается возможность подобныхъ ошибокъ.

Наконецъ, въ двойной системѣ, согласіе итоговъ однѣхъ книгъ съ другими можетъ быть получено рядомъ намѣренныхъ ошибокъ, со стороны человѣка, желающаго покрыть извѣстный ему ущербъ, подобно напр. тому, какъ въ полной наглядной практикѣ, по двойной системѣ, въ утаечномъ сводѣ моего сочиненія, на стр. 12, получена одна и та же цифра капитала—308421 руб. 37 коп., какъ въ вѣрномъ, такъ и въ утаечномъ сводѣ, не смотря на то, что въ послѣднемъ нанесенъ хозяину весьма важный ущербъ. По тройной системѣ нельзя было подогнать тѣ же самыя цифры подъ признакъ вѣрности, какъ это доказано въ сочиненіи о тройной системѣ.

И такъ, изъ всего вышеизложеннаго видно, что сличеніе итоговъ побочныхъ книгъ съ итогами счетовъ главной книги, во-первыхъ, нигдѣ не дѣлается, а во-вторыхъ, если-бы и было принято правило дѣлать его, то такое сличеніе не гарантировало-бы вѣрности счетоводства и ошибки ускользали-бы изъ подъ подобнаго признака вѣрности.

Все это доказываетъ, что правда является на сторонѣ германскаго ученаго Вехтера, а не на сторонѣ гг. А. Б. и Рейнбота.

Третье предложеніе сдѣлано въ самое послѣднее время, когда настоящія строки уже были въ наборѣ, г-мъ Рейнботомъ, въ послѣдней его брошюрѣ: «Какая система лучше — двойная или тройная». Въ этой брошюрѣ онъ

повторяетъ ту же мысль, которая сейчасъ разобрана, что «для повѣрки дѣлаемыхъ въ этихъ (побочныхъ) книгахъ выводовъ, ведется, такъ называемая, главная книга, въ которой всѣ операціи распредѣляются по счетамъ, соотвѣтствующимъ различнымъ отдѣльнымъ книгамъ, для повѣрки которыхъ они открываются. Такъ напр., счетъ кассы, открываемый въ главной книгѣ, повѣряетъ кассовую книгу, счетъ товаровъ — товарную книгу, счетъ фондовъ — книгу фондовъ и т. д.» (стр. 19). Но «контроль» «подробныхъ счетовъ слѣдуетъ производить не черезъ сличеніе итоговъ дебета и кредита главной книги, съ приходомъ и расходомъ спеціальныхъ книгъ, а путемъ сравненія суммъ прибылей». (стр. 20 и 21).

Это третье предложеніе было сдѣлано послѣ того, какъ г. Рейнботу было замѣчено, что, въ его-же учебникѣ, итоги товарной книги не согласуются съ итогами главной. Теперь онъ говоритъ, что повѣрку слѣдуетъ производить не посредствомъ сличенія дебета съ приходомъ, а кредита съ расходомъ, но путемъ сравненія суммъ прибылей. Такимъ образомъ прежде всего здѣсь слышится отступленіе отъ первой мысли, сейчасъ разобранной. Но и по отношенію къ новой мысли, его же учебникъ доказываетъ противное. Такъ напр., по одному и тому же счету товаровъ на коммиссіи въ Москвѣ, въ этомъ учебникѣ выведено прибыли по главной книгѣ (стр. 170) — 973 р. 86 к., а по товарной (стр. 40) — 988 р. 88 к. Слѣдовательно, сумма прибылей, въ товарной книгѣ, не сходится съ суммою прибылей въ главной книгѣ, и одна другою не повѣряется. То же самое доказывается и разсматриваемымъ г. Рейнботомъ, въ упомянутой брошюрѣ, утаечнымъ сводомъ, приведеннымъ въ моемъ сочиненіи о двойной системѣ счетоводства. Въ этомъ утаечномъ сводѣ, по одному и тому же счету Гирша, въ Берлинѣ, значится прибыли, какъ въ главной книгѣ, такъ и въ книгѣ текущихъ счетовъ—65 р. 83 к., между тѣмъ, какъ въ этомъ счетѣ

выставленъ весьма значительный ущербъ на 300 талеровъ. На основаніи этого сходства можно было-бы подумать, что счетъ этотъ вѣренъ, между тѣмъ какъ вѣрности этой, въ дѣйствительности, не существуетъ.

Далѣе, два указанія г. Рейнбота: 1) что счетомъ кассы вывѣряется кассовая книга, и 2) что контроль этотъ дѣлается путемъ сравненія суммъ прибылей, *не согласуются* между собою, такъ какъ послѣднія никогда не являются въ первыхъ и сличеніе счета кассы съ кассовою книгою можетъ быть дѣлаемо только на общихъ итогахъ.

Такими итогами въ утаечномъ сводѣ являются, за сентябрь мѣсяцъ, слѣдующіе: По счету кассы главной книги, стр. 110 и 111:

Въ приходѣ	198433	р.	34 к.
» расходѣ.	187828	»	90 »
» остаткѣ.	10604	»	44 »

а въ кассовой книгѣ, на стр. 26 и 27:

Въ приходѣ	198433	р.	34 к.
» расходѣ.	187828	»	90 »
» остаткѣ.	10604	»	44 »

Какъ видно, счетъ кассы главной книги совершенно тождественъ съ кассовою книгою, между тѣмъ, какъ въ нихъ скрывается ущербъ на весьма значительную сумму. Очевидно, что подобная повѣрка не гарантируетъ вѣрности счетоводства.

Указавши, такимъ образомъ, всю нелѣпость новѣйшихъ предложеній къ улучшенію и къ починкѣ двойной системы счетоводства, обратимся къ разсмотрѣнію ихъ по существу.

Мы видѣли въ § 3, что монахъ Пачіоло предложилъ двойную запись каждаго дѣла и создалъ, такимъ образомъ, признакъ вѣрности счетоводства — двѣ величины — (итогъ дебета и кредита), равныя между собою. Но, чтобы счеты главной книги были сличаемы со счетами подроб-

ными, этого никто отъ монаха Пачіоло еще, не исключая гг. Рейнбота и А. Б., не слыхалъ, да и не можетъ услышать. Въ то время, когда монахъ Пачіоло предлагалъ свои мысли, едва-ли существовали параллельные счета, съ одной стороны сокращенные, съ другой — подробные или побочные.

Возвращаясь, затѣмъ, къ мысли о возможности сличенія книгъ побочныхъ или подробныхъ счетовъ со счетами главной книги, надо сказать, что нѣчто подобное впервые проводилъ Эдуардъ Джонесъ, предложившій сличать, въ записяхъ двухъ книгъ, дневной и главной, итоги: приходный съ приходнымъ, а расходный съ расходнымъ. Мысль Джонеса примѣнена американцами къ двойной системѣ такимъ образомъ, что у нихъ получается, съ одной стороны, требуемое, правиломъ монаха Пачіоло, равенство итоговъ дебета и кредита, съ другой же — требуемое, по мысли Джонеса, равенство итоговъ одной книги съ другою.

На основаніи такой соединенной мысли англійской и двойной системъ, въ утаечномъ сводѣ, представленномъ въ моемъ сочиненіи, выставлены итоги:

	Дебетъ.	Кредитъ.
Въ дневной книгѣ (стр. 64) . . .	1460560 р. 01 к.	1460560. 01.
« журналѣ (стр. 64).	1460560 ». 01 »	1460560. 01.
« главной книгѣ (стр. 96, 143) .	1460560 « 01 »	1460560. 01.
» балансовой книгѣ (стр. 146) .	1460560 » 01 »	1460560. 01.

Мы получили согласіе не только въ двухъ параллеляхъ, но даже въ четырехъ, получили его тамъ, гдѣ скрывается ущербъ хозяину на громадную сумму, на 72350 р. 38 к., при первоначальномъ капиталѣ 238318 р. 18 коп.

И такъ, не только двѣ, но четыре, да если-бы даже было устроено 400 параллельныхъ записей, то, и въ этомъ случаѣ, онѣ нисколько не гарантировали-бы отъ ошибокъ, потому что, во всѣхъ этихъ записяхъ, можетъ быть повторена ошибка 400 разъ, и чѣмъ больше число парал-

лельныхъ записей, тѣмъ труднѣе бываетъ замѣтить ошибку, тѣмъ болѣе еще потому, что само кажущееся сходство книгъ увлекаетъ наше довѣріе, невольно для насъ самихъ. Мы, въ силу этого согласія, вѣримъ тому, что, въ дѣйствительности, невѣрно.

Въ тройной системѣ исключаются лишнія записи. Такъ напримѣръ, количество цѣнностей пишется одинъ разъ, отнюдь не болѣе, но за то оно вывѣряется тамъ-же, гдѣ оно записано одинъ разъ, посредствомъ примѣненія регулятора къ послѣ выведенному остатку. Точно также и кассовые обороты пишутся не два раза—одинъ въ счетъ кассы главной книги, другой въ кассовую книгу, какъ по двойной системѣ, а только одинъ разъ въ капитальную или кассовую книгу.

Но тутъ-же, рядомъ съ кассовою книгою, отмѣчается, на какую страницу, какая сумма занесена въ какой счетъ. Вслѣдствіе этого, если въ строкѣ мы сдѣлаемъ горизонтальную повѣрку, то получимъ слѣдующее уравненіе: сумма, являющаяся приходомъ въ кассѣ, должна явиться либо расходомъ цѣнностей, либо чистою прибылью, а сумма, являющаяся расходомъ въ кассѣ, должна явиться либо приходомъ въ цѣнностяхъ, либо убыткомъ. Отсюда является первоначальная повѣрка: мы должны получить на каждой строкѣ и въ каждомъ итогѣ, будетъ-ли это итогъ страничный, дневной, недѣльный, мѣсячный, и т. д., три величины—одна величина—сумма оборота или меморіалъ, другая — сумма приходныхъ графъ плюсъ убытокъ, и третья — сумма расходныхъ графъ плюсъ прибыль.

Для полученія такихъ признаковъ вѣрности, сумма не записывается, а лишь выставляется или отмѣчается противъ разъ сдѣланной записи.

Далѣе, возьмемъ мы итоги графъ: 1) прихода цѣнностей, 2) расхода ихъ, 3) убытка и 4) прибыли, съ одной

стороны въ капитальной книгѣ, съ другой, въ сводной книгѣ, то итоги всѣхъ четырехъ графъ должны быть равны.

Если-бы какая-либо сумма осталась не внесенною изъ капитальной книги въ счета, или-же была внесена не въ той цифрѣ, то итоги сводной, составляемой изъ итоговъ счетовъ, оказались-бы несогласными и ошибка обнаружилась-бы.

Кромѣ того, является органическая связь между кассою и между счетами въ томъ смыслѣ, что контроль производится не однимъ сличеніемъ итоговъ въ одной параллели съ другою, но еще и упомянутою выше горизонтальной повѣркою, которая ставитъ въ зависимость приходныя цифры отъ расходныхъ въ томъ смыслѣ, что въ расходъ нельзя выставить того, что не поставлено въ приходъ, и наоборотъ (см. подробное объясненіе въ полной наглядной практикѣ по тройной системѣ, часть 1-я, задачи 51, 53, 54 и 57). Такое примѣненіе горизонтальной повѣрки, не существующей въ двойной системѣ, дѣлается на первоначальной записи. Но, оно, въ то-же самое время, касается и послѣдующей величины подробныхъ счетовъ, равнымъ образомъ, какъ и сводной книги, потому что эти послѣднія двѣ величины равны первой первоначальной, и горизонтальная повѣрка, относящаяся до одной величины, точно также относится и до слѣдующихъ двухъ, такъ какъ эти величины равны.

Мы видимъ, такимъ образомъ, что тройная система не ограничивается сличеніемъ итоговъ одной записи съ итогами другой, а вывѣряетъ еще эти записи, во-первыхъ, горизонтальною повѣркою, не дающею показывать въ расходѣ величину, не поставивъ соотвѣтствующей ей величины въ приходъ или въ убытокъ, и во-вторыхъ, регуляторомъ, который не даетъ возможности сдѣлать ошибку въ количествѣ предметовъ, такъ какъ отъ этой ошибки цифра послѣдняго остатка въ количествѣ измѣняется, и

отъ помноженія ея на цѣну даетъ въ произведеніи разницу между цифрою + или — регулятора.

Вотъ почему тройная система ставитъ цифры въ болѣе правильныя условія, нежели ставитъ ихъ двойная, и вотъ почему никакія починки двойной системы не могутъ принести существенной пользы, даже при увеличеніи параллельныхъ сличеній; не могутъ принести до тѣхъ поръ, пока, съ одной стороны, не будутъ отдѣлены дѣйствительные или прямые счета отъ мнимыхъ или обратныхъ (§ 7), съ другой, пока не будетъ принята горизонтальная повѣрка, не допускающая въ расходѣ ни одной вещи, безъ того, чтобы не показать, взамѣнъ ея, соотвѣтствующей величины въ приходъ или въ убытокъ и, наконецъ, пока всѣ перемноженія, дѣлаемыя въ счетахъ, не будутъ подведены подъ признакъ вѣрности—подъ регуляторъ.

§ 14. Утайки количества цѣнностей рядомъ съ вѣрною суммою денегъ.

Подъ словомъ количество цѣнностей разумѣются пуды, фунты, бочки, штуки, номинальная стоимость акцій, фондовъ и векселей.

Количество цѣнностей пишется въ слѣдующихъ книгахъ:

1) въ книгѣ акцій—количество штукъ акцій, ихъ номинальная стоимость;

2) въ книгѣ билетовъ и облигацій—количество штукъ билетовъ и облигацій, ихъ номинальная стоимость;

3) въ книгѣ векселей — номинальная стоимость векселей;

4) въ книгѣ предметовъ обзаведенія—количество этихъ предметовъ;

5) въ книгахъ товаровъ на коммиссіи—мѣра, вѣсъ и т. п. товаровъ;

6) въ книгѣ товаровъ собственнаго торга—мѣра, вѣсъ и т. п. товаровъ;

7) въ книгѣ текущихъ счетовъ—счетъ денегъ на иностранную монету;

8) въ инвентарной книгѣ—количество акцій, билетовъ, товаровъ и т. д

Уже изъ § 12 было видно, что всѣ эти книги принадлежатъ къ числу *побочныхъ* и не подчинены балансу двойной системы. Мало того, балансъ составляется только изъ суммъ въ рубляхъ и копейкахъ; между тѣмъ, какъ количество цѣнностей въ мѣрѣ, вѣсѣ и т. п. остается внѣ признака вѣрности двойной системы. Изъ этого ясно, что легкость ошибокъ въ побочныхъ книгахъ представляется двойная: вслѣдствіе неподчиненія балансу, во-первыхъ, суммы денегъ этихъ книгъ, и во-вторыхъ, цифръ количества цѣнностей Казалось-бы ясно, что при этомъ условіи открытіе ошибокъ въ количествѣ цѣнностей становится въ зависимость отъ силы вниманія, зрѣнія, способности и т. д лица, обнаружившаго ошибку, а не отъ баланса, который въ этомъ не участвуетъ. Но такъ какъ эту ясность желаютъ затемнить, то необходимо прибѣгнуть къ доказательствамъ.

Вотъ они:

а) Въ *инвентарной* книгѣ къ началу счетнаго періода, между прочимъ, показано на лицо, въ задачѣ 13, стр. 4—кофе цейлонскаго 315 п. 39 ф., на сумму 2291 р. 29 к., между тѣмъ въ товарную книгу, въ счетъ кофе, стр. 60, счетъ 64, сумма 2291 р. 29 к. записана правильно, но въ графѣ «количество», вмѣсто 315 п. 39 ф., записано лишь 215 п. 39 ф., менѣе 100 пуд.

Подобная ошибка не выдумана, а найдена въ учебникѣ г. П. Рейнбота въ С.-Петербургѣ, въ которомъ, на стр. 2-й, въ инвентарной-же книгѣ, въ началѣ счетоводства, показано на лицо сахара 1027 п. 16 ф., по 7 р. на сумму 7191 р 80 к., между тѣмъ въ товарную книгу

въ счетъ сахара (стр. 34) сумма 7191 р. 80 к. внесена правильно, а въ количествѣ 1027 пуд. 16 фун. сдѣлана ошибка, именно записано лишь 1027 п., менѣе на 16 ф. Въ учебникѣ утаено 16 ф. сахара, а между тѣмъ цѣна и сумма выставлены вѣрно, точь въ точь, какъ въ счетѣ кофе цейлонскій допущена ошибка въ 100 п. кофе. Въ названномъ учебникѣ ошибка съ ущербомъ, имѣющая характеръ утайки, признается самимъ авторомъ, г. П. Рейнботомъ, въ журналѣ министерства народнаго просвѣщенія, и въ отдѣльной брошюрѣ его «Которая система лучше».

Ошибка эта могла-бы быть открыта помноженіемъ 1027 пуд. на цѣну, при чемъ сумма 7191 р. 80 к. не выходитъ. Однако же, она не только не замѣчена, но повторена на четырехъ языкахъ: русскомъ, французскомъ, нѣмецкомъ и англійскомъ, во всѣхъ четырехъ инвентарныхъ и въ четырехъ товарныхъ книгахъ, и тѣмъ доказывается несостоятельность способа повѣрки посредствомъ перемноженія (§ 3). Если подобныя утайки являются въ учебникахъ, въ примѣрномъ небольшомъ счетоводствѣ, то отчего онѣ не могутъ являться въ практическомъ счетоводствѣ, гораздо сложнѣйшемъ и не подвергающемся со стороны составителя такой строгой повѣркѣ, какъ подвергаются со стороны автора печатное сочиненіе при составленіи, перепискѣ, переводѣ, корректурѣ и т. п. и въ особенности такое, какъ учебникъ. Если ошибка проходитъ незамѣченною на 16 ф. въ счетѣ сахара, и на 100 пуд. кофе, то она пройдетъ и во всякой другой цифрѣ, во всякомъ другомъ счетѣ. Тутъ незачѣмъ обремѣнять читателя повтореніемъ однородныхъ ошибокъ; всякому ясно, что если является возможность одной ошибки, то можетъ быть повторена и другая и т. д.

Перейдемъ теперь къ другому виду счетоводства, къ банковому, и укажемъ, что и въ послѣднемъ точно такъ, какъ и въ торговомъ счетоводствѣ, могутъ встрѣчаться подобныя-же ошибки.

Въ томъ же инвентарѣ показано на лицо (задача 23, стр. 4) въ долгу за Гиршомъ въ Берлинѣ, 1787 тал. 12 зогр., но по *текущему счету* съ Гиршомъ въ Берлинѣ (стр. 80, сч. 79) показано только 1487 тал. 12 зогр.,— менѣе на 300 тал. Подобная утайка не помѣшала получить балансъ, показывающій совершенную вѣрность счетоводства, не смотря на ущербъ въ 300 талеровъ.

Представленныя двѣ утайки касаются *переноса остатковъ* изъ инвентаря въ книги товарную и текущихъ счетовъ.

Сдѣлайте такую же ошибку въ номинальной стоимости акцій, фондовъ, векселей, въ количествѣ предметовъ обзаведенія и т. п. получится тотъ же результатъ—балансъ покажетъ счеты вѣрными, не смотря на ошибки и ущербы.

До сихъ поръ рѣчь шла о переносѣ остатковъ; перейдемъ къ записи *прихода* и *расхода* суммъ.

24 сентября (зад. 119) получено отъ Ружемона въ Гаврѣ гвоздики—110 п. 32 ф ; но въ товарной книгѣ въ 59 сч гвоздики (стр. 56) записано только 100 п. 32 ф., съ утайкою остальныхъ 10 пудъ.

26 октября (зад. 405) продано Аѳонасьеву индиго 45 пудъ, а въ счетѣ 60-мъ индиго (стр. 57) мы выставили въ графѣ съ утайкой—54 п.,—лишнихъ 9 пудъ

По книгѣ билетовъ и облигацій, отправлено 5 сент. (зад. 57) Хлѣбникову въ Нижній-Новгородъ на коммиссію для продажи 5% билетовъ государственнаго банка на 5000 р. и облигацій спб. гор. кред. общ на 22,700 р., всего на 27,700 р.; въ 17-мъ же сч. облигацій показано въ расходѣ 27,700 р., вмѣсто 22,700 р.—лишнихъ 5000 р. Всѣ эти три ошибки не помѣшали получить вѣрный балансъ (стр. 146 и 148).

Подобныя ошибки легко просмотрѣть. Въ цифрахъ 110 п. 32 ф. и 100 п. 32 ф.; 54 п. и 45 п. глазъ встрѣчаетъ и 1, и 0, и 4, и 5—однѣ и тѣ же цифры и нѣтъ ничего удивительнаго, если въ моментъ утомленія

вниманія и зрѣнія не будетъ замѣчено перестановки цифръ 54 вмѣсто 45, или два нуля—100 вмѣсто одного 110.

Еще легче просмотрѣть ошибку въ зад. 57 на 5000 р. При сличеніи счета облигацій съ почтовою росписко̀ю и со счетомъ бумагъ у Хлѣбникова въ Нижнемъ, мы встрѣчаемъ и въ итогѣ этого счета 27700 р., и въ почтовой квитанціи—27700 р., и въ счетѣ облигацій—27700 р., и намъ можетъ показаться это согласіе вѣрнымъ, и легко упустить изъ виду, что въ числѣ этихъ 27700 р. заключается 5000 р. билетовъ, выписанныхъ въ расходъ особо по другому, именно по счету билетовъ государственнаго банка.

Мы привели здѣсь утайки, возможныя при переносѣ остатковъ отъ прошлаго періода счетоводства и при запискѣ прихода и расхода цѣнностей; приведемъ теперь, въ заключеніе, утайки, возможныя при выводѣ остатковъ къ концу года или въ день заключенія счетоводства.

По 56-му счету винъ оптового склада у насъ остается къ 1 октября 3 пипы бѣлаго портвейна, 3 пипы краснаго портвейна, 2 пипы хереса и 10 бочекъ краснаго вина. При показаніи же остатка, мы можемъ не показать хоть напр. 3 пипъ краснаго портвейна, на 1296 р., по прейскурантной цѣнѣ, или по 1080 р., по своей стоимости.

Такимъ образомъ, за всѣми перечисленными въ этомъ § утайками, у насъ не оказывается на лицо по инвентарю:

по счету кофе	100 п.	на сумму	725 р.	47 к.
» » Гирша	300 тал.	» »	293 »	40 »
» » гвоздики	10 п.	» »	124 »	90 »
» » индиго	9 п.	» »	810 »	» »
» » облиг. спб. гор. кр. об.		на 5000 р.	4115 р.	40 к.
		% на нихъ	83 р.	33 к.
» » винъ оптовой продажи			1080 р.	

Перечисленныя утайки по двойной системѣ ускользаютъ изъ подъ баланса и понятно почему: потому что балансъ не касается количества предметовъ.

Относительно этихъ ошибокъ хотя г. Рейнботъ и говоритъ, что онѣ открываются посредствомъ сличенія книгъ фондовъ съ книгою главною, но еще въ § 13 было уже доказано, что ошибка, какъ случившаяся въ номинальной стоимости, которая въ главной книгѣ не выставляется, не можетъ быть сличена по весьма простой причинѣ, — что въ этой послѣдней, т. е. главной книгѣ, сличать не съ чѣмъ.

Точно также онѣ не могутъ быть открыты посредствомъ перемноженія, такъ какъ для этого недостаетъ въ формахъ двойной системы необходимыхъ цифръ. Такъ напр., въ однѣхъ формахъ выставляются количества, но не выставляются ни цѣны, ни суммы, какъ это мы видимъ въ счетѣ № 66. Въ другихъ выставляется сумма, но не выставляется количество предметовъ, какъ напр. въ формѣ счета № 70. Наконецъ въ третьихъ, у самого г. Рейнбота выставляются количества и суммы, но не выставляются цѣны.

Во всѣхъ трехъ случаяхъ повѣрка не возможна, по отсутствію въ формахъ тѣхъ цифръ, которыя подлежатъ перемноженію.

РУССКАЯ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Изъ вышеизложеннаго прежде всего ясно, что для повѣрки количества цѣнностей необходимо приспособить формы счетовъ такимъ образомъ, чтобы въ нихъ непремѣнно нашли себѣ мѣсто въ особыхъ графахъ, во 1-хъ, цифры количества предметовъ, во 2-хъ — цѣны и, въ 3-хъ, суммы денегъ въ рубляхъ и копейкахъ. Другими словами, чтобы въ книгахъ находились обязательно: 1, множимое, 2, множитель и 3, произведеніе. Въ книгахъ двойной системы недостаетъ, либо перваго, либо второго, либо третьяго. Въ формахъ тройной системы введены всѣ три цифры обязательно, и, такимъ образомъ, облегчается доступъ къ подобной повѣркѣ.

Но такъ какъ при помноженіи являются дроби и такъ какъ эти дроби, накопляясь отъ времени до времени, затрудняютъ повѣрку, то въ тройной системѣ отведена особая графа—регуляторъ, въ которую выставляются цифры, отбрасываемыя или прибавляемыя для округленія цѣнъ съ плюсомъ или съ минусомъ. Эти цифры, сложенныя въ одинъ итогъ, + съ +, а — съ —, и вычтенныя меньшая изъ большей, даютъ возможность видѣть, какія именно неточности получатся при помноженіи остатка на цѣны.

Выводъ этотъ, показывая неточность счета собственно отбрасываемыхъ дробей, даетъ вмѣстѣ съ тѣмъ возможность убѣдиться въ томъ, что всякая другая неточность и несогласіе съ цифрою регулятора показываетъ невѣрность счета. При такомъ порядкѣ, сколько-бы статей въ счетѣ ни было, нѣтъ надобности въ перемноженіи каждой особо (причемъ легко повторить разъ сдѣланную ошибку), а достаточно помножить остатокъ количества на приходную цѣну и сравнить его съ регуляторомъ, + или —, и съ остаткомъ въ суммѣ денегъ, чтобы убѣдиться, что во всѣхъ, безъ исключенія, предъидущихъ статьяхъ ошибки въ помноженіи сдѣлано не было. Такое правило, примѣняемое къ конечнымъ выводамъ остатковъ, можетъ быть названо признакомъ вѣрности счетоводства.

Изъ сказаннаго мы видимъ разницу между двойною и тройною системами. Она выражается въ томъ, что въ первой нѣтъ, а во второй есть обязательныя графы для количества (множимаго), для цѣнъ (множителя) и для суммы (произведенія); равнымъ образомъ въ двойной системѣ не существуетъ регуляторъ, а въ тройной введено правило: отбрасываемыя дроби отписывать въ особую графу. Вслѣдствіе этого, тамъ, гдѣ въ двойной системѣ открытіе ошибокъ будетъ дѣломъ случая, въ тройной оно становится дѣломъ новаго признака вѣрности — регулятора.

§ 15. Ошибки въ суммѣ денегъ рядомъ съ вѣрнымъ количествомъ цѣнностей.

Въ предъидущемъ § мы видѣли, что ошибки въ количествѣ цѣнностей наносятъ торговому дому ущербъ. Теперь мы приведемъ доказательство тому, что ошибки въ суммахъ рублей и копеекъ, рядомъ съ вѣрными цифрами въ количествѣ, не ведутъ за собою ущерба капитала, но измѣняютъ и показываютъ невѣрно сумму прибылей и убытковъ. Кстати, на этомъ можно видѣть, что повѣрка количества предметовъ, предлагаемая въ тройной системѣ, и упускаемая изъ виду въ двойной, имѣетъ весьма важное значеніе.

Перейдемъ къ примѣрамъ. Въ счетѣ акцій царскосельской желѣзной дороги выставлено 1-го сентября (задача 9) въ приходѣ 28120 руб., вмѣсто 18720 руб., лишнихъ на 9400 рублей. Количество акцій тутъ вѣрно и при заключеніи счетоводства всѣ акціи оказались на лицо, но за то въ этомъ счетѣ оказалось мнимаго убытка на 9400 р.

Что подобнаго рода ошибки могутъ оставаться незамѣченными, это доказываетъ учебникъ г Рейнбота, въ которомъ подобныя ошибки утаились отъ его вниманія. Такъ напр., на стр. 41-ой его учебника, въ счетѣ коринки, показано 802 пуд. 27 ф., по 3 р. 14 к., на сумму 2519 руб. 34 коп., тогда какъ перемноженіе даетъ 2520 р. 40 к. Ошибка въ учебникѣ въ суммѣ денегъ рядомъ съ вѣрною цифрою количества цѣнностей. Ошибка эта неоспорима и признается самимъ г. Рейнботомъ (см. журналъ мин. нар. просвѣщенія, октябрь, стр. 119). Подобныя ошибки, прежде всего могутъ затруднять кредиторовъ и судей при опредѣленіи причинъ несостоятельности. Такъ напр., если-бы ошибка эта осталась незамѣченною по двойной системѣ, (а если она будетъ замѣче-

на, то открытію ея мы будемъ обязаны вниманію и способности лица, открывшаго ее, а не научному ея правилу, не признаку вѣрности)—если, говоримъ мы, эта ошибка останется незамѣченною, то въ этомъ случаѣ кредиторы могутъ принять мнимый убытокъ за дѣйствительный и признать несчастнымъ банкротомъ того человѣка, который вовсе этого не заслуживаетъ.

Далѣе, по отношенію хозяина къ самому себѣ, ошибки подобнаго рода важны въ томъ отношеніи, что ими могутъ быть балансированы ошибки болѣе важнаго свойства. Такъ, напр., въ счетахъ № 2 и 3 акцій, утаенò акцій въ количествѣ 9400 р., и, чтобы скрыть эту утайку, для этого, будто по ошибкѣ, въ счетѣ № 4, показано лишнихъ 9400 р. Такимъ образомъ, недостатокъ въ одномъ счетѣ пополняется излишкомъ въ другомъ, съ тѣмъ, что впослѣдствіи, по истеченіи года, сумма эта отзовется убыткомъ только не въ томъ счетѣ, въ которомъ убытокъ дѣйствительно явился, а въ другомъ, такъ что вниманіе хозяина отвлечено отъ счета, въ которомъ произошелъ дѣйствительный ущербъ, къ счету, въ которомъ собственно ущерба нѣтъ, и повѣрка котораго можетъ кончиться не болѣе не менѣе, какъ только признаніемъ невинной ошибки, вкравшейся будто случайно.

Приводимыя здѣсь ошибки, подобно тому, какъ и упомянутыя въ предъидущемъ §, могли-бы быть открыты посредствомъ перемноженія количества на цѣну. Однакоже въ двойную систему и этого неважнаго правила не внесено. Такимъ образомъ, открытіе подобныхъ ошибокъ затрудняется.

РУССКАЯ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Тройная система счетоводства вводитъ въ формы книгъ акцій, товарной и т. д. обязательно особыя графы для ко-

личества цѣнностей, цѣны и суммы денегъ, и тѣмъ самымъ облегчаетъ повѣрку приводимыхъ здѣсь ошибокъ.

Кромѣ того, въ тройную систему вводится графа регуляторъ, посредствомъ которой могутъ быть повѣряемы остатки съ математическою точностью. Объ этомъ сказано уже болѣе подробно выше.

Здѣсь можно обратить вниманіе читателя на то обстоятельство, что приводимые здѣсь примѣры обнаруживаютъ преимущественную важность наблюдать за вѣрностью *количества* цѣнностей, такъ какъ ошибки въ количествѣ сопровождаются прямымъ ущербомъ хозяина, между тѣмъ какъ ошибки въ суммѣ денегъ, тамъ, гдѣ вѣрно выставлено количество цѣнностей, ведутъ лишь къ невѣрнымъ выводамъ.

Въ этомъ фактѣ мы видимъ доказательство тому, какую важность представляютъ собою, такъ называемыя въ двойной системѣ, побочныя книги, сравнительно съ книгами главными или подчиненными балансу, не представляющими относительно такой важности. Ошибки въ первыхъ наносятъ ущербъ, ошибки въ послѣднихъ ведутъ только къ невѣрнымъ выводамъ.

Вотъ почему въ тройной системѣ отдано преимущество книгамъ побочнымъ, книгамъ преимущественной важности, и устранены книги сомнительной важности, каковы: выборки, журналъ.

Принявъ такой порядокъ, чтобы главная или сводная книга составлялась изъ побочныхъ, тройная система тѣмъ самымъ подчиняетъ послѣднія признакамъ вѣрности, а слѣдовательно открытіе ошибокъ, зависящее въ двойной системѣ отъ случая, становится въ тройной въ зависимость отъ ея правилъ и примѣненія къ счетоводству признака вѣрности—регулятора.

§ 16. Утайка количества, рядомъ съ ошибкою соотвѣтствующей цифры въ суммѣ денегъ.

Начнемъ прямо съ примѣровъ.

По остатку къ началу года.

При переносѣ остатковъ изъ инвентарной книги въ счета книгъ побочныхъ не записаны въ счетъ № 3 акцій пароходнаго общества по Волгѣ 2 штуки, по курсу 200 р., на 400 р. (задача 10), и въ счетъ № 2, акцій компаніи «Надежда», поставлено 120 штукъ на сумму 10290, вмѣсто бывшихъ на лицо 210-ти штукъ, на сумму 19290 (задача 8).

По приходу.

1-го сентября (задача 51) куплено 5% билетовъ государственнаго банка 30 штукъ тысячи-рублеваго достоинства на 30000 р., по курсу $95^1/_2$ р., на сумму 28650 руб., и проценты по купонамъ по 1-е сентября 500 руб., всего 29150 руб.

Деньги эти въ кассѣ выписаны въ расходъ полностью, но при запискѣ на приходъ, купленные билеты, цифрою 30 штукъ, по ошибкѣ или съ умысломъ, поставлены въ графу 100 рублеваго достоинства, вмѣсто графы 1000 рублеваго достоинства, и, вслѣдъ за этой ошибкою, показано въ графѣ номинальной стоимости 3000, вмѣсто 30000 р., въ графѣ суммъ 2865, вмѣсто 28650, въ графѣ процентовъ 50, вмѣсто 500 и въ графѣ всего 2915, вмѣсто 29150.

По остатку къ концу счетнаго года.

1-го октября мы предназначили къ отправкѣ въ Фленсбургъ 250 пуд. воску, но прежде чѣмъ представился попутный корабль, получено было увѣдомленіе (задача 384), ограничить отправку воска 150-ю пудами, остальные 100 пуд. затѣмъ, по обоюдному согласію, оставлены за нами.

Другой разъ изъ предположенныхъ къ отправкѣ въ Амстердамъ 3011½ пуд. коноплянаго масла (12-го октября, зад. 380), отправлено по измѣненному заказу только 1005½ пуд., а 2006 пуд. остались у насъ.

Въ третій разъ предположено было отправить въ Магдебургъ 1600½ пуд. поташа, а отправлена только половина, именно 800 пуд., а 800½ пуд. остались за нами.

Такъ какъ упомянутые товары предназначались къ отправкѣ, то, на основаніи учебника Рейнбота (стр. 19), они въ товарную или коммиссіонную книгу не записаны. Оставшись разъ незаписанными въ книгу, они были забыты, и къ концу года, при составленіи инвентаря, не внесены въ него, и на лицо въ кладовой, какъ не гласные по счетамъ, не оказались. Въ этомъ случаѣ нельзя даже сказать, чтобы хозяинъ или кредиторы просмотрѣли ошибку: и смотрѣть-то было не во что, такъ какъ коммиссіонной книги въ учебникѣ вовсе не находится, а въ товарную они не должны быть записаны.

Затѣмъ, хотя въ главную книгу двойной системы они и внесены, но это внесеніе въ одной лишь цифрѣ, въ суммѣ денегъ, болѣе наводитъ туманъ, чѣмъ ясность Въ подобной вноскѣ мы видимъ, что сумма находится въ главной книгѣ, значитъ обмана какъ будто нѣтъ, между тѣмъ, какъ на самомъ дѣлѣ, товара въ кладовой не оказалось, и въ инвентарь не внесено, стало быть обманъ существуетъ. Обстоятельство это тѣмъ болѣе затрудняетъ дѣло, что это правило вынесено изъ школы, почерпнуто изъ учебника, и потому многимъ кажется, что это и быть такъ должно.

Вотъ это-то и есть причина, почему утайка при двойной системѣ можетъ утаиться отъ вниманія хозяина, кредиторовъ и т. д. Въ этомъ видѣнъ также наглядный примѣръ тому, что запись въ главную книгу двойной системы, мало сказать, безполезна, но надо сказать еще, и вредна.

Какая польза въ томъ, что въ главной книгѣ, въ счетѣ товаровъ коммиссіонныхъ, въ суммѣ 59254 р. 14 к., въ общей массѣ находится и сумма этого товара. Вѣдь по такому общему итогу недоступна повѣрка товаровъ. Для повѣрки необходимо видѣть сумму количества каждаго товара особо, а это можно видѣть только въ товарной или коммиссіонной книгѣ, т. е. въ такихъ книгахъ, которыя по двойной системѣ называются побочными, или стоящими внѣ баланса.

РУССКАЯ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Все вышесказанное въ этомъ § подтверждаетъ мысль, высказанную уже выше.

Въ дѣлѣ счетоводства важнѣйшую роль играютъ книги, называемыя въ двойной системѣ побочными, или книгами подробныхъ счетовъ, или второй систематической параллели.

Вотъ почему въ тройной системѣ введены въ систему и подчинены признакамъ вѣрности книги подробныхъ счетовъ. Если хотите, въ этой системѣ есть также и главная книга, называемая сводною, но она составляется не изъ журнала и не изъ выборокъ, не внушающихъ къ себѣ ни малѣйшаго довѣрія, а изъ книгъ подробныхъ счетовъ. При этомъ послѣднемъ способѣ составленія баланса или сводной книги, подвергаются повѣркѣ и подчиняются признакамъ вѣрности регуляторъ и т. п. подробные счета, вслѣдствіе чего открытіе ошибки въ нихъ становится въ зависимость отъ признаковъ вѣрности,

§ 17. Утайки суммъ денегъ въ книгахъ, не предназначенныхъ для учета количества цѣнностей.

Такъ какъ въ предъидущихъ §§, говоря объ ошибкахъ въ книгахъ, назначенныхъ для учета количества цѣн-

постей, упоминалось, что въ двойной системѣ подчинена балансу только сумма денегъ, то со стороны читателя весьма возможенъ вопросъ: быть можетъ утайки невозможны и въ двойной системѣ по книгамъ, не предназначеннымъ для учета количества цѣнностей.

Такими книгами являются: кассовая, выборки, журналъ, главная, балансовая, какъ книги, подчиненныя балансу, и вексельныя, и текущихъ счетовъ въ ряду книгъ побочныхъ.

Чтобы доказать, что и по этимъ книгамъ ошибки возможны, для этого надо только вспомнить объ ошибкахъ въ задачѣ 600—на 32,000, въ зад. 52—на 3603 р. 73 к., въ задачѣ 53—на 567 р. 50 к., въ зад. 167—на 7000, и въ зад. 214—на 1647 р. 10 к. Всѣ эти ошибки первоначально допущены въ кассовой книгѣ, а затѣмъ перешли и повторились въ выборкахъ, въ журналѣ, главной книгѣ и балансовой.

Въ вексельной книгѣ выписанъ въ расходъ (въ задачѣ 214) вексель на 1647 р. 10 к., тогда какъ полученныя по этому векселю деньги въ кассу не записаны и потому, казалось-бы, и самаго векселя выписывать въ расходъ по вексельной книгѣ было-бы нельзя.

Затѣмъ, въ книгѣ текущихъ счетовъ, въ задачѣ 167, ошибка допущена въ счетѣ Тимофѣева на 7000 р.

Такимъ образомъ, намъ представляются доказательства того, что по всѣмъ книгамъ, назначеннымъ только для учета суммы денегъ, въ двойной системѣ ошибки утаиваются въ вѣрномъ балансѣ.

РУССКАЯ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА.

Всѣ упомянутыя сейчасъ ошибки получили свое начало въ двойной системѣ въ кассовой книгѣ, гдѣ деньги первоначально остались не записанными на приходъ и откуда перешли ошибки въ прочія книги.

Возможность утайки ошибокъ по двойной системѣ является вслѣдствіе того, что книги: кассовая, товарная, вексельная, текущихъ счетовъ и т. д., разлучены и разрознены между собою, а при сличеніи одной съ другою, т. е. при корректурномъ способѣ, можно проглядѣть ошибку. Здѣсь требуется вниманіе на каждую статью отдѣльно, и если въ одномъ случаѣ оно будетъ утомлено и т. п., то на общихъ итогахъ, какъ выше уже доказано, нельзя видѣть—просмотрѣна или не просмотрѣна ошибка.

Въ тройной системѣ кассовая книга органически связана съ товарною, вексельною и т. д. въ одной капитальной книгѣ, такимъ образомъ, что, рядомъ съ записью прихода и расхода въ кассовой книгѣ, выставляется равная сумма въ сосѣднихъ графахъ, касающихся книгѣ товарной, вексельной и т. д. Въ этой капитальной книгѣ сумма оборотовъ выставляется: въ моментъ записи статьи въ графу «меморіалъ»; затѣмъ, по разнесеніи ихъ по книгамъ, ставится въ приходъ полученное, а въ расходъ отпущенное. Отсюда во всѣхъ статьяхъ и во всѣхъ итогахъ должны получиться три равныхъ величины: 1) въ меморіалѣ, 2) сумма всѣхъ приходныхъ, и 3) сумма всѣхъ расходныхъ графъ (признакъ вѣрности 5-ый, теорія § 67, стр. 73). Это доказываетъ, что каждая сумма оборота внесена одинъ разъ въ приходъ, другой – въ расходъ. Попробуйте при этихъ условіяхъ выставить въ расходъ напр. товаровъ на 64,000 р., и записать на приходъ въ кассу только 32,000 р ; у васъ получится:

Меморіалъ . . . . . 32,000 или 64,000 р.
Расходъ . . . . . 64,000 р.
Приходъ . . . . . 32,000 р.

три величины не получаются—ошибка открыта.

Запишите опять въ расходъ вексель въ 1647 р 10 к., и не покажите по кассѣ денегъ, получите:

Въ меморіалѣ . . . . . 1647 р. 10 к.
» расходѣ . . . . . 1647 р. 10 к.
» приходѣ ничего.

Опять не выходитъ трехъ величинъ, ошибка открывается. Если вы просмотрѣли ее по частной отдѣльной статьѣ, то въ итогахъ на той же страницѣ приходный итогъ получится меньше на 32,000 р. или на 1647 р. 10 к. и т. д. и опять-же ошибка откроется. Если же напр. 1647 р. 10 к. и 32,000 р. вы покажете въ расходъ только въ вексельной и товарной и вовсе не занесете ни въ меморіалъ, ни въ приходъ, ни въ расходъ по книгѣ капитальной. то въ сводной книгѣ итогъ графы расходъ или стоимость будетъ больше итога этой же графы въ капитальной книгѣ на 32,000 р., на 1647 р. 10 к. и т. п.

Разница между двойною и тройною системами выразится въ томъ, что въ двойной нѣтъ, а въ тройной есть органическое сцѣпленіе книгъ между собою. Послѣднее отымаетъ возможность поставить въ расходъ и не выставить въ приходъ, или-же записать въ товарную, вексельную и т. д книги, и не записать въ капитальную. Никакая цѣнность не можетъ уйти въ расходъ, не явившись на приходѣ въ видѣ другой цѣнности, за которую она продана, отпущена и т. п. Если-бы при утомленіи вниманія ошибка была-бы просмотрѣна на одной строкѣ, частной, отдѣльной статьѣ, то несогласіе проявится на общихъ страничныхъ, дневныхъ, недѣльныхъ, мѣсячныхъ и т. п. итогахъ, и ошибка всетаки откроется.

§ 18. Ошибки и утайки разнаго рода.

Кромѣ утаекъ и ошибокъ, указанныхъ въ предъидущихъ §§, по главнѣйшимъ подраздѣленіямъ ихъ, есть еще такого рода ошибки, на которыя всего легче указать здѣсь, подъ общимъ названіемъ ошибокъ разнаго рода, а вмѣстѣ

съ тѣмъ доказать, съ одной стороны, возможность утайки ихъ въ вѣрномъ балансѣ двойной системы, и, съ другой, открытія посредствомъ признаковъ вѣрности тройной системы счетоводства.

Вотъ ошибки такого рода:

1) Директоръ торговаго института, докторъ Амторъ, въ Геррѣ, инспекторъ Рейчле, въ Мюнхенѣ, директора Шибе и Одерманъ, и учитель Фортъ, въ Лейпцигѣ, инспекторъ Оксъ, въ Кельнѣ, учитель Вагнеръ, въ Глохау, счетоводъ-практикъ Маршъ, въ Нью-Іоркѣ, и многіе другіе авторитеты счетоводной науки, въ сочиненіяхъ своихъ, говорятъ, что сумма можетъ быть по ошибкѣ записана не въ тотъ счетъ, въ который слѣдуетъ.

Эти слова писателей счетоводства доказываютъ, прежде всего, возможность подобныхъ ошибокъ въ двойной системѣ. Открытіе такихъ ошибокъ становится въ двойной системѣ дѣломъ чистаго случая. Если какой-нибудь товаръ записанъ будетъ не въ свой счетъ, а въ счетъ другого товара, то признакъ вѣрности этой системы—балансъ, покажетъ вѣрность счетоводства, какъ въ томъ случаѣ, если сумма будетъ записана на страницу своего счета, такъ и въ томъ, если она будетъ записана на страницу чужого счета и, вслѣдствіе этого, ошибки такого рода могутъ ускользать по двойной системѣ незамѣченными, какъ это и выставлено въ задачѣ 54 — на 9776 р. льна, въ 167—на 14000 р. вина, и въ 169—на 2000 р. акцій.

Ошибки подобнаго рода могутъ быть открыты только при составленіи инвентаря, и именно только тогда, если-бы при перечетѣ оказались на лицо скраденные по счетамъ и товары и акціи. Но если первые вывезены изъ кладовой, а послѣднія вынуты изъ портфеля, и на лицо не окажутся, т. е., если и по счетамъ, и по наличности будетъ скрадена одинакая сумма, то, въ этомъ случаѣ, утайка въ двойной системѣ можетъ остаться не обнаруженною.

Въ руководствѣ по тройной системѣ, въ полной наглядной практикѣ, часть первая, страница 38, въ задачѣ 73, приведенъ примѣръ такой ошибки, гдѣ сумма 585 р. попала, вмѣсто счета акцій шуйско-ивановской желѣзной дороги, въ счетъ мелочного галантерейнаго товара 40% накидки.

Вотъ что, по этому поводу, было сказано въ объясненіи подъ этою задачею: Было-бы болѣе, чѣмъ странно требовать отъ предлагаемой нами системы, чтобы она обладала чудодѣйственнымъ свойствомъ создавать непогрѣшимыхъ счетоводовъ. Человѣкъ безъ ошибки не живетъ. Дѣло не въ этомъ, а въ томъ, какіе именно способы даетъ та или другая система къ открытію ошибокъ, и на сколько эти способы дѣйствительны. Авторъ хочетъ доказать, что въ существующихъ системахъ способы эти не дѣйствительны, въ томъ смыслѣ, что не всѣ вкравшіяся ошибки подлежатъ ихъ контролю. Предлагаемые-же новою системою способы повѣрки счетовъ оказываются дѣйствительными, такъ какъ они неизбѣжно обнаруживаютъ всевозможныя ошибки. Такъ напримѣръ, въ 72 задачѣ, мы допустили слѣдующую ошибку: сумма 585 р. записана не въ свой счетъ, именно, вмѣсто счета акцій шуйско-ивановской желѣзной дороги, въ счетъ галантерейнаго товара. Ошибка эта открывается по новой системѣ 13-мъ признакомъ вѣрности (см. Теорію § 67) и, именно, слѣдующимъ образомъ:

При повѣркѣ галантерейнаго товара 40% накидки въ натурѣ оказывается:

Въ графахъ по своей стоимости:		Въ графахъ по прейсъ-куранту:	
Въ приходѣ (гр. 3-я):	1685 р. 45 к.	(въ гр. 7-й)	1550 р. — к.
» расходѣ (гр. 15-я):	214 » 28 »	(въ гр. 9-й)	300 » — »
			1250 р. — к.
		а за исключеніемъ 40%	892 » 86 »
		регуляторъ . . . —	6 » 69 »
На лицо .	1471 р. 17 к.	на лицо . .	886 р. 17 к.

Такимъ образомъ графы 3-я и 15-я указываютъ наличность по своей стоимости въ 1471 р. 17 к., а графы по прейскуранту въ 886 р. 17 к.; разница въ 585 р. обнаруживаетъ не только существованіе, но и величину ошибки.

По исправленіи ошибки мы получаемъ:

Въ графахъ по своей стоимости:		Въ графахъ по прейсъ-куранту:	
Въ приходѣ (гр. 3-я):	1685 р. 45 к.	(гр. 7-я)	1550 р. — к.
» расходѣ (гр. 15):	799 » 28 »	(гр. 9-я)	300 » — »
		На лицо .	1250 р. — к.
		а за исключеніемъ 40%	892 » 86 »
		регуляторъ	6 » 69 »
На лицо . .	886 р. 17 к.	На лицо . .	886 р. 17 к.

Въ послѣднемъ случаѣ двумя разными путями счетъ указываетъ сумму остатка, 886 р. 17 к, или, по прейскуранту, на 1250 р., и на эту сумму должно находиться, согласно 14-му признаку вѣрности, товара на лицо, и всякое несогласіе будетъ обнаружено. Разница между системами выражается въ томъ, что наличность товара, акцій и т. п. показывается въ тройной системѣ точно вывѣреннымъ, какъ мы видимъ, двумя путями, счетомъ, а по двойной не существуетъ такой вывѣрки счета, и счетъ можетъ показать невѣрный остатокъ.

2) Профессоръ Барле, въ Люттихѣ, говоритъ, что остатокъ цѣнностей можетъ быть показанъ невѣрно въ произведеніи цифръ, вслѣдствіе ариѳметической ошибки, или потери состоянія.

Мнѣніе это дѣйствительно доказывается на учебникѣ г. Рейнбота, въ Петербургѣ, въ которомъ, на страницѣ 41, въ счетѣ коринки, дѣйствительно поставлено за 802 пуда 27 ф., по 3 р. 14 к., сумма 2519 р. 34 к., между тѣмъ, какъ при умноженіи 802 п. 27 ф. на 3 р. 14 к., такой суммы не получается.

Ошибка тутъ именно ариѳметическая, указанная профессоромъ Барле въ Люттихѣ. Она не подлежитъ уже сомнѣнію, такъ какъ самъ г. Рейнботъ, въ журналѣ министерства народнаго просвѣщенія, за октябрь мѣсяцъ 1875 года, признаетъ эту ошибку.

Подобныя ариѳметическія ошибки всегда могутъ являться въ двойной системѣ, потому что въ этой системѣ нѣтъ такой другой величины, съ которою можно было-бы свѣрить полученную цифру произведенія. Въ тройной системѣ цифра этого произведенія сличается съ цифрою регулятора, какъ это мы видѣли сейчасъ въ предъидущемъ примѣрѣ.

Такъ, въ счетѣ коринки, остатокъ *количества*, т. е. 802 п. 27 ф., помножается на свою покупную цѣну, или на средне-выведенную изъ нея, и произведеніе сравнивается съ + (плюсъ) или - (минусъ) регулятора, т. е. съ цифрою отброшенною, или же прибавленною, въ свое время, для округленія дробей. Если только въ умноженіи будетъ сдѣлана ошибка, то произведеніе вмѣстѣ съ регуляторомъ плюсъ, или за исключеніемъ регулятора минусъ, будутъ разниться на сумму ошибки (какъ выше на 585 р.) съ остаткомъ отъ вычитанія расхода изъ прихода въ *суммѣ денегъ*. Мы видимъ, что здѣсь два остатка: одинъ въ *количествѣ*, другой — въ *суммѣ денегъ* приводятся посредствомъ регулятора въ соглашеніе и взаимно вывѣряютъ другъ друга. Отсутствіе подобной повѣрки въ двойной системѣ и есть причина, открывающая ворота для сокрытія подобныхъ ошибокъ. Онѣ открываются здѣсь чисто случайно, между тѣмъ какъ открытіе подобныхъ, выставленнымъ здѣсь, ошибокъ въ тройной системѣ, какъ читатель убѣждается, становится въ зависимость отъ ея признаковъ вѣрности, а не отъ случая.

3) Инспекторъ Рейчле, въ Мюнхенѣ, и учитель Фортъ, въ Лейпцигѣ, въ сочиненіяхъ своихъ говорятъ: что если, по ошибкѣ, будетъ записана меньшая сумма, чѣмъ слѣ-

довало, то можно, оставивъ ее, образовать новую статью на сумму разницы между внесенною, съ одной стороны, и вѣрною, съ другой, и внести эту разницу въ дополненіе къ прежней суммѣ.

Но если, продолжаетъ Фортъ, мы записали бо̀льшую сумму, чѣмъ слѣдовало, напримѣръ 150 вмѣсто 100, то мы пишемъ на противоположныхъ страницахъ разницу 50.

Въ этихъ словахъ мы читаемъ опять доказательство возможности записать, по ошибкѣ, и бо̀льшую и меньшую сумму. Подобныя ошибки утаиваются по двойной системѣ, такъ какъ по этой системѣ требуется только равенство двухъ величинъ дебета и кредита, и равенство это получится, все равно, какъ въ томъ случаѣ, если и въ дебетѣ и въ кредитѣ будетъ помѣщена на одинаковую величину меньшая сумма, такъ и въ томъ, если будетъ помѣщена тамъ бо̀льшая сумма, — были-бы двѣ величины равны между собою, а вѣрны-ли эти двѣ величины или нѣтъ, этого двойная система не преслѣдуетъ.

Въ тройной системѣ, какъ уже было сказано, и какъ приведено въ полной наглядной практикѣ въ задачахъ 54 и 57, нельзя выставить въ расходъ сумму, не поставивъ соотвѣтствующей, полученной въ обмѣнъ ея другой цѣнности на приходъ. Если-бы мы и въ приходъ и въ расходъ поставили меньшую сумму, то это значило-бы, что мы однѣхъ цѣнностей не показали въ расходъ, слѣдовательно, онѣ будутъ значиться у насъ на лицо и, при повѣркѣ наличности, на основаніи 13-го и 14-го признака вѣрности, какъ указано сейчасъ въ п. 1, ошибка эта откроется. Если же мы записали-бы бо̀льшую сумму, то это значило-бы, что мы одною цѣнностью записали болѣе, и ея на лицо, при повѣркѣ наличности, не окажется. Тутъ, опять-же, ошибка откроется не случайно, а на основаніи 13-го и 14-го признаковъ вѣрности счетоводства тройной системы.

Кромѣ того, все, что записано въ капитальную кни-

гу, въ меморіалъ и въ графы цѣнностей, должно быть разнесено въ подлежащіе счета, и итогъ въ графахъ цѣнностей, равно какъ и убытка и прибыли, долженъ быть равенъ итогу сводной книги, т. е. итогу всѣхъ безъ исключенія счетовъ. Если-бы, при перенесеніи оборотовъ изъ капитальной книги въ счета, мы сдѣлали ошибку на меньшую или на большую сумму, то итогъ сводной книги на эту сумму будетъ менѣе или болѣе противъ такого же итога въ соотвѣтствующихъ графахъ капитальной книги. Стало быть, опять-же, ошибка откроется не случайно, а на основаніи 19-го признака вѣрности счетоводства русской тройной системы.

4) Директора Шибе и Одерманъ въ Лейпцигѣ, перечисляя всевозможныя ошибки по двойной системѣ, между прочимъ. упоминаютъ, что статья можетъ быть забыта и оставлена не записанною въ книгу. Эти слова могутъ служить доказательствомъ возможности подобныхъ ошибокъ въ двойной системѣ.

Такая же ошибка приведена въ моемъ сочиненіи, въ задачѣ 52, на 3603 р. 73 к Съ подобными ошибками въ двойной системѣ связанъ ущербъ хозяину, именно: если только полученные 3603 р. 73 к. не записаны на приходъ въ кассѣ, слѣдовательно, если могутъ попасть вмѣсто кассы хозяина въ чужой карманъ.

Въ тройной системѣ, какъ уже было замѣчено, нельзя выставить въ расходъ проданныхъ билетовъ, безъ того, чтобы рядомъ не поставить на приходъ соотвѣтствующей полученной суммы, именно 3603 р. 73 к. Если же мы не поставимъ ни въ приходъ, ни въ расходъ этихъ денегъ, то это будетъ значить, что билеты наши не проданы, и что счеты показываютъ ихъ на лицо, и, при повѣркѣ наличности со счетами, на основаніи 13-го и 14-го признаковъ вѣрности, ошибка эта откроется. Отсюда является невозможность сдѣлать хозяину ущербъ въ счето-

водствѣ по тройной системѣ.—Либо вырученныя деньги, либо билеты должны быть непремѣнно на лицо.

Это же самое доказывается еще подробнѣе въ полной наглядной практикѣ тройной системы, въ объясненіи подъ задачами 54 и 57.

5) Въ учебникѣ г. Клинге въ Петербургѣ, на страницѣ 271, встрѣчается, между прочимъ, пропускъ въ кассовой книгѣ цѣлой статьи.

Въ тройной системѣ подобныхъ пропусковъ сдѣлать невозможно, вслѣдствіе устроенной здѣсь горизонтальной повѣрки счетовъ, т. е. въ суммахъ каждой строки, будетъ-ли эта строка выражать одинъ оборотъ дѣла, или страничный, или за другое время итогъ, должны получиться три равныя величины.

Одна величина въ меморіалѣ, другая величина—сумма всѣхъ приходныхъ графъ, вмѣстѣ взятыхъ, и третья величина — сумма всѣхъ расходныхъ графъ (5-й признакъ вѣрности).

Если-бы въ какой-нибудь строкѣ оказался пропускъ въ одной графѣ, то въ той же самой строкѣ, равно какъ и въ тѣхъ итогахъ, въ которыхъ строка эта войдетъ въ видѣ частныхъ суммъ, эти три величины не получатся, слѣдовательно и ошибка откроется не случайно, а на основаніи 5-го признака вѣрности счетоводства тройной системы.

6) Въ учебникѣ Гамельберга въ Гамбургѣ, на страницѣ 120, сдѣлана въ фактурѣ ошибка такого рода: при умноженіи нетто 5181 1/2 ф. на цѣну 2 3/4 шил., онъ поставилъ Гамб. м. 907. 12, тогда какъ произведеніе даетъ Гамб. м. 890. 9. Подобная ошибка съ перваго взгляда кажется возможною и по предлагаемой системѣ, такъ какъ фактурная книга, въ которой эта ошибка случилась, не входитъ собственно въ кругъ книгъ, соединяемыхъ въ одинъ общій результатъ въ сводной книгѣ. Но это только такъ

кажется; на самомъ же дѣлѣ, подобныя ошибки по новой системѣ невозможны, потому что сумма фактуры (1197 р. 75 к.) должна быть выставлена въ 43-мъ счетѣ инбиря и саго, въ 15-й графѣ «стоимость», а въ концѣ мѣсяца, при выводѣ остатковъ, подвергнуться слѣдующей повѣркѣ:

		вѣрно:		съ ошибкою:
Въ приходѣ	гр. 3-я—	1197 р. 75 к.	или	1197 р. 75 к.
» расходѣ	гр. 15-я—	1197 » 75 »	»	1264 » 22 »

Остатокъ—0000 не вычитается.

Очевидно, въ расходѣ не можетъ быть суммы 1264 р. 22 к., если въ приходѣ было только 1197 р. 75 к.— ошибка обнаружена. По существующимъ системамъ нѣтъ вовсе графы «стоимость», слѣдовательно нѣтъ и представленнаго способа повѣрки, а потому и ошибка можетъ пройти незамѣченною.

7) Въ учебникѣ г. Рейнбота въ Петербургѣ... впрочемъ, всѣхъ ошибокъ въ этомъ учебникѣ переименовать въ высшей степени трудно, а между тѣмъ вниманіе читателя уже достаточно поглощено ошибками, отысканными нами какъ въ этомъ учебникѣ, такъ равно и въ другихъ. Авторъ предполагаетъ, что всего приведеннаго до сихъ поръ уже достаточно, для того, чтобы вывести заключеніе, что единственное научное правило, предложенное изобрѣтателемъ двойной системы, монахомъ Пачіоло,—предложенное на скоро, безъ всякой критической обработки счетоводнаго вопроса—балансъ его или равновѣсіе двухъ страницъ—далеко не вывѣряетъ всѣхъ ошибокъ, возможныхъ въ практическомъ счетоводствѣ.

Правда, онъ открываетъ нѣкоторый родъ ошибокъ, но, въ то же время, онъ показываетъ вѣрность тамъ, гдѣ на самомъ дѣлѣ является довольно важный ущербъ въ капиталѣ хозяина и важная неправильность въ выводахъ.

Если, быть можетъ, въ болѣе или менѣе близкомъ или отдаленномъ будущемъ и будетъ указано, что нѣкоторый

родъ ошибокъ можетъ ускользать изъ-подъ признаковъ вѣрности новой тройной системы, что до сихъ поръ еще не было замѣчено, то тогда придется подумать о созданіи какого-нибудь новаго признака вѣрности, въ дополненіе къ тѣмъ, которые уже существуютъ, для того, чтобы устранить возможность и тѣхъ ошибокъ, которыя могли-бы оказаться ускользающими изъ-подъ нынѣшнихъ 19 признаковъ вѣрности тройной системы.

Теперь, изъ всего вышесказаннаго, надѣюсь, уже достаточно выяснилось, что цѣлая масса самыхъ разнородныхъ ошибокъ, о которыхъ мы до сихъ поръ упоминали, утаивающихся въ счетоводствѣ двойной системы, всплываютъ наружу въ счетоводствѣ тройной. А уже по одному тому, что ошибки эти по ней открываются, а по двойной системѣ не открываются, русская тройная система должна считаться системою, болѣе двойной гарантирующею вѣрность всего счетоводства.

§ 19. Обманчивость окончательныхъ выводовъ по двойной системѣ, отвлекающихъ отъ ошибочныхъ счетовъ.

Разсмотрѣвъ въ предъидущихъ §§ разнородные случаи ошибокъ и утаекъ въ двойной системѣ, обратимся теперь къ разсмотрѣнію обманчивости окончательныхъ выводовъ, получаемыхъ по двойной системѣ. Для этого мы остановимся на выводахъ, полученныхъ въ моемъ сочиненіи: простая, двойная, англійская и другія старыя системы счетоводства, въ утаечномъ сводѣ.

Выводы въ этомъ утаечномъ сводѣ получаются въ слѣдующемъ видѣ:

А. Къ 30-му сентября 187* года.

	По главной книгѣ двойной системы оказывается.				Въ дѣйствительности же ущербъ произошелъ на:	
	Убытокъ.		Прибыль.			
	Руб.	К.	Руб.	К.	Руб.	К.
По счету акцій	—	—	17940	15	[1] 11130	—
» » билетовъ и облигацій .	—	—	11388	98	[2] 30482	28
» » товаровъ	—	—	38798	92	[3] 850	37
» » Гирша въ Берлинѣ . .	—	—	65	83	[4] 293	40
» » Тимофѣева	—	—	—	—	[5] 16776	—
» » кассы	—	—	—	—	[6] 12818	33
					72350	38

Изъ этихъ цифръ оказывается, что главная книга по двойной системѣ показываетъ прибыль, именно, по всѣмъ тѣмъ счетамъ, по которымъ произошелъ весьма важный ущербъ.

---

[1]) Задача 8-я и 261-я—7560 р., зад. 10-я и 262-я—400 р., зад. 169 и 263-я—2000 р., зад. 73-я и 264-я—1170, всего 11,130 р.

[2]) Суммы: 25785 р. и % 450 р., 112 р. 50 к., 4113 р. 95 к., Задачи: 51-я и 265, 51 и 265 57 и 269., $\frac{20\text{ р. }83\text{ к.}}{269}$ всего 30482 р 28 к

[3]) Задача 13-я и 280-я—725 р. 47 к., зад. 119-я и 277-я—124 р. 90 к итого 850 р. 37 к

[4]) Задача 23 я и 286-я—293 р. 40 к.

[5]) Задача 54-я и 302-я—9776 р , зад. 167-я и 288 я—7000 р., всего 16776 р

[6]) Суммы: 3603 р. 73 к., 567 р. 50 к., 7000 р., 1647 р. 10 к., всего 12818 р. 33 к. Задачи: 52 и 260 53 и 260. 167 и 260 215 и 260.

Б. Выводы послѣдующаго счетнаго періода (года), сдѣланные 31-го декабря, представляются намъ въ томъ же утаечномъ сводѣ въ слѣдующемъ видѣ:

	По главной книгѣ двойной системы значится.				Въ дѣйствительности же ущербъ произошелъ на:	
	Убытокъ.		Прибыль.			
	Руб.	К.	Руб.	К.	Руб.	К.
По счету акцій	1085	—	—	—	—	—
» » билетовъ и облигацій .	26190	55	—	—	—	—
» » товаровъ на коммиссіи	9131	88	—	—	10923 [7]	50
» » кофе въ Гамбургѣ .	2568	05	—	—	2568 [8]	05
» » товаровъ	42954	11	—	—	3428 [9]	48
» » кассы	—	—	—	—	32000 [10]	—

Изъ этого вывода оказывается слѣдующее:

1) По счету акцій мы видимъ убытокъ въ 1085 руб.

Для повѣрки этого убытка заглянемъ въ книгу акцій и найдемъ въ ней убытокъ же:

по счету № 1 акцій, № банка . . . . 5 р.

по счету № 3, акцій пароходнаго общества по Волгѣ . . . . . 1000 »

---

[7]) Задача 647-я — 1800р., зад. 648 я — 1601 р. зад. 649-я — 7522 р. 50 к., всего 10923 р. 50 к.

[8]) Задача 650-я—2568 р. 05 к.

[9]) Задача 651-я—1080 р., зад. 652-я—1538 р. 48 к., зад. 654-я—810 р. всего 3428 р. 48 к.

[10]) Задача 600-я—32000 р.

По счету № 4, акцій царскосельской желѣзной дороги . . . . . 80 »

Всего. . . . 1085 р.

Такимъ образомъ общій счетъ акцій въ главной книгѣ совершенно согласенъ съ частными счетами въ книгѣ акцій.

Мы должны здѣсь вспомнить сказанное уже въ § 13, именно, что подобное сличеніе счетовъ главной книги съ частными счетами книги акцій и т. д. въ учебникахъ двойной системы не требуется, и первая мысль объ этомъ сличеніи является только послѣ появленія изобрѣтенія тройной системы счетоводства. Но если-бы даже, повторимъ мы, такое сличеніе и было принято и установлено, какъ законъ, для исправленія двойной системы, то все-таки подобный признакъ вѣрности не могъ-бы открывать всѣхъ разнородныхъ ошибокъ двойной системы, въ той степени, въ какой онѣ открываются то однимъ, то другимъ признаками вѣрности тройной системы и, слѣдовательно, такая починка двойной системы оказалась-бы совершенно не плодотворною. Мало того, подобное сличеніе нельзя сказать чтобы сводило насъ на ошибку, напротивъ того, оно отводитъ намъ глаза отъ ошибочныхъ счетовъ, такъ какъ случайное согласіе, которое мы можемъ получить, вызываетъ у насъ довѣріе къ такимъ счетамъ, которые этого довѣрія не заслуживаютъ.

2) Допустимъ, что у насъ зарождаются сомнѣнія въ вѣрности счетовъ. На случай такого сомнѣнія и выставленъ въ утаечномъ сводѣ, въ счетѣ билетовъ и облигацій, довольно значительный убытокъ. Разберемъ этотъ счетъ, и убѣдимся изъ него, откроется или не откроется у насъ ущербъ хозяину.

По этому счету главной книги мы видимъ убытокъ 26190 р. 55 к. Разберемъ подробно всѣ частные счета въ книгѣ билетовъ и облигацій, найдемъ, что въ частныхъ

счетахъ этой книги убытокъ и прибыль являются намъ въ слѣдующихъ цифрахъ:

	Убытокъ.		Прибыль.	
	Руб.	К.	Руб.	К.
По 13-му счету 5% билетовъ государственнаго банка, на курсѣ	28592	—		
на %	. . .	. .	108	33
По 14-му счету 5% билет. 5-го займа, на курсѣ	. .	.	105	—
на %	. . .	. .	145	85
По 15-му счету % билет. 6-го займа, на курсѣ	. .	. .	550	—
на %	. .	. .	60	35
По 16-му счету % билетовъ 7-го займа . .	. . .	.	2	67
По 17-му счету облигацій с.-петербургскаго городского кредитнаго общества	. . .	. .	1429	25
Всего . . .	28592	-	2401	45
Разница .	26190 р. 55 к.			

По этому соглашенію счета билетовъ и облигацій главной книги съ подробными счетами книги фондовъ, оказывается, опять же, согласіе въ томъ смыслѣ, что сумма убытка 26190 р. 55 к. дѣйствительно равна суммѣ такого же убытка, за исключеніемъ изъ нея прибыли, въ подробныхъ счетахъ.

Остается теперь обратить вниманіе на убытокъ, выразившійся въ значительномъ количествѣ по счету 5% билетовъ государственнаго банка. Розыскивая причину этого убытка по двойной системѣ, мы наткнемся на такой случай, что, при переносѣ остатковъ изъ книгъ прошлаго года въ книги новаго года, сумма номинальной стоимости по описке была взята 40400 р , вмѣсто 10400 р., т. е., первая единица по неясности почерка принята была за 4, а 10000 за 40000.

Такъ какъ ошибки въ помноженіи, какъ это мы уже видѣли выше, по двойной системѣ не вывѣряются никакими признаками вѣрности, подобно тому, какъ онѣ вывѣряются по тройной системѣ, посредствомъ признака вѣрности регулятора, то приглашается читатель, положа руку на сердце, сказать самому себѣ,—можетъ-ли онъ, сидя на скамьѣ присяжныхъ засѣдателей для разбора дѣла по подобнаго рода ошибкамъ, отвѣтить: виноватъ или невиноватъ счетоводъ въ этой ошибкѣ? Пусть защитники двойной системы сами берутъ на свою душу обвиненіе, но я всегда заставленъ былъ-бы своею совѣстью оправдать такого-то, на томъ основаніи, что подобныя ошибки встрѣчаются даже въ такихъ сочиненіяхъ, какъ печатный учебникъ, гдѣ единица слишкомъ рѣзко отличается отъ 4, и тѣмъ менѣе можно обвинять въ ней въ письменномъ счетоводствѣ, гдѣ иногда почеркъ бываетъ на столько неясенъ, что походитъ и на 4 и на 7 и т. д. Наконецъ, когда выяснится намъ эта ошибка, то окажется, что, собственно говоря, по этому счету ущерба, какъ будто, и не получено. Онъ является только намъ въ томъ видѣ, что въ свое время мы показали лишнюю дутую цифру, которую теперь приходится намъ исключить со счетовъ, т. е., выписать ее въ убытокъ, и эта-то цифра и объясняетъ намъ причину убытка по счету билетовъ и облигацій. Надо еще сказать, что и открытіе этой ошибки, именно 40400, вмѣсто 10400, мы можемъ сдѣлать не посредствомъ признака вѣрности двойной системы, а только лишь случайно, и открытіемъ этимъ мы будемъ обязаны не научному правилу двойной системы, а силѣ нашего вниманія, зрѣнія, способности и т. п. Между тѣмъ, какъ такія же ошибки по тройной системѣ открываются не случайно, а посредствомъ признака вѣрности регулятора.

Далѣе, если мы сличимъ открытую ошибку 40400 р. съ книгами прошлаго года, то мы убѣдимся, что по книгѣ прошлаго года, равно какъ и по инвентарной книгѣ, было

въ остаткѣ дѣйствительно не 40400 р., а только 10400 р., и что подобная случайная описка, или неясность почерка, никакъ не можетъ быть вмѣнена въ преступленіе лицу, сдѣлавшему такую описку или ариѳметическую ошибку, и мы обязаны оправдать счетовода, потому что самъ онъ, счетоводъ, введенъ въ сѣти дурными правилами двойной системы.

Надо еще замѣтить, что ущербы, скрадываемые по счетамъ, могутъ восходить къ давно прошедшимъ годамъ счетоводства, такъ что, если-бы мы и захотѣли провѣрить книги предъидущаго года, то, не говоря уже о томъ затрудненіи, которое доводитъ до невозможности открыть эти ошибки, еще и книги прежнихъ лѣтъ, за истеченіемъ установленной закономъ давности, не будутъ подвергаться уже съ нашей стороны никакой повѣркѣ, или даже онѣ, можетъ быть, въ торговомъ домѣ уже и уничтожены.

3) По счету товаровъ на коммиссіи мы видимъ, въ главной книгѣ, убытокъ 9131 р. 88 к. Если-бы кто по двойной системѣ пожелалъ обратиться къ подробнымъ счетамъ для изслѣдованія причинъ этого убытка, то онъ наткнулся-бы на такое правило въ учебникахъ двойной системы, по которому книги коммиссіонныхъ товаровъ въ нихъ вовсе не существуетъ, или же, если и существуетъ ордерная книга, то она не представляетъ, какъ мы видѣли выше эту книгу на стр. 81, ни малѣйшей возможности сдѣлать по ней какое-либо сличеніе, по отсутствію въ ней итоговъ

Въ учебникѣ г. Рейнбота, на страницѣ 19, выражено прямо основаніе, что товаръ, предназначенный къ отправкѣ, записывать въ товарную книгу не слѣдуетъ. Такимъ образомъ, при всемъ желаніи, сдѣлать повѣрку не съ чѣмъ—книги коммиссіонныхъ товаровъ нѣтъ, и въ товарную книгу эти товары не записываются.

4) По счету кофе, въ Гамбургѣ, мы находимъ цифру ущерба въ 2568 р. 05 к., но, опять же, этого товара въ

товарной книгѣ не значится, слѣдовательно, очень просто, мы, составляя инвентарь, по забывчивости могли пропустить и не записать того, чего въ товарной книгѣ нѣтъ.

Такимъ образомъ, здѣсь ни подозрѣнія въ недобросовѣстности лица, составлявшаго инвентарь, ни упрека ему поставить нельзя—правила двойной системы таковы, что они открываютъ самое широкое поле для всевозможнаго рода ошибокъ, и поставить человѣку въ вину то, что онъ введенъ былъ въ обманъ правилами двойной системы, едва-ли можетъ, хоть одинъ, присяжный засѣдатель, хоть одинъ, судья.

Кстати, на этомъ примѣрѣ можно сдѣлать замѣчаніе такого рода: говорятъ, что обмануть и утаить можно и по двойной, и по тройной системамъ счетоводства. Конечно можно. Само собою разумѣется, что кто рѣшается на обманъ, тотъ можетъ сдѣлать его со взломомъ и безъ взлома. Но тутъ счетоводство будетъ играть точно такую же роль, какую играетъ въ настоящее время въ дѣлахъ уголовнаго правосудія судебная медицина.

Научныя правила судебной медицины представляютъ болѣе или менѣе вѣрную экспертизу того, былъ-ли человѣкъ въ здравомъ умѣ, или-же онъ былъ помѣшанъ, совершилъ-ли онъ преступленіе въ полу-помѣшательствѣ, или-же нѣтъ. Такая экспертиза даетъ уголовному право, судію возможность произнести свое «да» или «нѣтъ»-виноватъ или невиноватъ.

Въ разсматриваемомъ нами порядкѣ счетоводства двойной системы, въ случаѣ, если-бы здѣсь оказался обманъ, уголовное правосудіе должно произнести—нѣтъ, не виноватъ,—потому что экспертиза двойной системы представляетъ такія шаткія правила, при которыхъ всякій обманъ, даже умышленный, можетъ быть подведенъ и объяснимъ чисто-случайною и неумышленною ошибкою.

Въ другомъ видѣ представляются намъ правила тройной системы, гдѣ остатки выводятся, какъ выразился г.

А. Б., въ журналѣ министерства народнаго просвѣщенія, за октябрь мѣсяцъ 1875 года, съ математическою точностью. Въ случаѣ разсмотрѣнія подобной ошибки въ дѣлахъ судебныхъ, у подобнаго счетовода или у лица, ведущаго счетъ, сейчасъ же спросятъ: получился-ли у васъ по тройной системѣ 18-ый признакъ вѣрности, т. е., что послѣдняя разница между активомъ и пассивомъ, выражающая чистый капиталъ, равна-ли, во-первыхъ, суммѣ разницы между приходомъ и расходомъ въ отдѣлахъ кассы и цѣнности въ капитальной книгѣ; во-вторыхъ, сумма капитала къ началу мѣсяца, со включеніемъ полученныхъ прибылей или за вычетомъ понесенныхъ убытковъ, равна-ли суммѣ капитала, полученной къ концу мѣсяца, другими словами, удовлетворяетъ-ли счетоводство правилу тройной системы, изложенному въ 18-мъ признакѣ вѣрности ея.

Въ этомъ случаѣ, если-бы разсматриваемые здѣсь 2568 р. 05 к. были пропущены въ активѣ тройной системы, то признакъ этотъ не получится и экспертиза тройной системы прямо выставитъ, что такое то правило этимъ лицомъ не выполнено, т. е., что ему нельзя было просмотрѣть ошибку, что онъ долженъ былъ замѣтить ее, и если только не сдѣлалъ этого, то онъ остается виноватымъ, по меньшей мѣрѣ, если не въ скрытіи суммъ, то въ невыполненіи и въ нарушеніи коренныхъ правилъ счетоводства. Оправдать подобное лицо становится положительно невозможнымъ.

Въ этомъ смыслѣ слѣдуетъ различать двойную систему отъ тройной, т. е., что экспертиза двойной системы не даетъ уголовному правосудію вытекающихъ изъ правилъ этой системы основаній, для обвиненія лица виновнаго. Виновный всегда найдетъ предлогъ отговориться шаткими правилами двойной системы. Напротивъ того, экспертиза тройной системы даетъ уголовному правосудію полную возможность отличить ошибку отъ обма-

на, и здѣсь уже виновный не можетъ отговориться шаткими правилами тройной системы, а долженъ будетъ признаться, по меньшей мѣрѣ, въ томъ, что этихъ твердыхъ конечныхъ правилъ тройной системы не выполнилъ, и, слѣдовательно, виновенъ въ невыполненіи счетоводнаго закона.

Настоящій примѣръ наводитъ насъ еще на другую мысль, именно: онъ указываетъ намъ всю пользу подробныхъ счетовъ, а не общихъ. Предположимъ, что сумма 2568 р. 05 к въ главной книгѣ была-бы занесена въ одномъ и томъ же общемъ счетѣ товаровъ, какъ это дѣлается во многихъ сочиненіяхъ. Въ подробномъ общемъ счетѣ она слилась-бы съ другими цифрами, и вошла-бы въ счетъ въ общіе итоги. Въ этихъ общихъ итогахъ, если-бы только явилась въ томъ же общемъ счетѣ товаровъ какая нибудь прибыль, напримѣръ, какъ она явилась 30-го сентября, по тому же своду съ утайками, въ количествѣ 38798 р. 92 к., то тогда цифра убытка, 2568 р. 05 к., была-бы поглощена цифрою прибыли, которой-бы оказалось не 38798 р. 92 к., а за уменьшеніемъ ея на 2568 р. 05 к., только 36230 р. 87 к., и мы, довольствуясь и этою послѣднею цифрою прибыли, могли-бы не подозрѣвать существованія ущерба на 2568 р. 05 к., могли-бы не подозрѣвать потому, что сумма все-таки порядочной прибыли возбуждаетъ наше довѣріе къ счетоводству, а полученный вѣрный балансъ окончательно утверждаетъ за нимъ такое довѣріе, и мы, пожалуй, не позаботились-бы о подробномъ изслѣдованіи счетовъ. Выясняемая, такимъ образомъ, польза подробныхъ счетовъ и послужила именно основаніемъ къ тому, чтобы въ тройной системѣ ввести въ систему счетоводства не главную книгу съ ея общими и *сокращенными* счетами, а книги *подробныхъ* счетовъ, называемыя въ двойной системѣ побочными.

Надо еще замѣтить, что въ двойной системѣ весьма трудно имѣть въ главной книгѣ отдѣльные счета, подоб-

ные разсматриваемому здѣсь счету кофе въ Гамбургѣ; трудно имѣть потому, что главная книга находится въ рукахъ одного главнаго бухгалтера, и при введеніи въ нее многочисленныхъ счетовъ, трудъ веденія ея окажется невыполнимымъ въ рукахъ одного лица, и вотъ причина, почему въ главной книгѣ являются счета общіе и сокращенные.

Напротивъ того, подробные счета весьма легко имѣть въ книгѣ товарной, такъ какъ трудъ здѣсь между счетоводами распредѣляется — товарная книга можетъ быть ведена однимъ, или даже распредѣлена на нѣсколько частей и нѣсколькими лицами, а прочія книги другими лицами. Главному же счетоводу эти лица будутъ подавать только свои мѣсячные итоги для внесенія этихъ мѣсячныхъ итоговъ въ одну общую сводную книгу.

5) По счету товаровъ главной книги является въ утаечномъ сводѣ убытокъ на 42954 р. 11 к.

Въ этомъ счетѣ, двойная система отнимаетъ возможность сличить счетъ товаровъ въ главной книгѣ съ товарною книгою. отнимаетъ именно въ силу того правила, по которому не требуется въ формахъ товарной книги выставленія суммы въ рубляхъ и копейкахъ, а лишь только требуется одно выставленіе количества товаровъ, какъ это, напримѣръ, видно изъ 59-го счета гвоздики и изъ 66-го счета пимента и 69-го счета серебра. То же самое и въ 62-мъ счетѣ коринки не дѣлается выводъ прибыли и убытка.

Если-бы мы захотѣли по двойной системѣ установить правила подобнаго сличенія, то намъ, прежде всего, пришлось-бы исключить изъ правилъ двойной системы такія формы, которыя мѣшаютъ намъ сдѣлать это сличеніе. Впрочемъ, если-бы въ двойную систему и внесено было новое правило объ этомъ сличеніи, и если-бы двойную систему обогатить еще однимъ признакомъ вѣрности счетоводства, т. е , чтобы счета главной книги были согласны

съ книгами подробными—товарной и т. д., то, и въ этомъ случаѣ, подобною починкою двойной системы мы все-таки не поправили-бы дѣла, такъ какъ мы уже доказали въ § 13 и сейчасъ въ пунктѣ 3-мъ видѣли, что согласіе нисколько не гарантируетъ намъ вѣрности счетоводства; именно, — сличеніе можетъ дать согласіе въ такихъ счетахъ, которые въ сущности будутъ невѣрны, и опять же будутъ обманывать насъ сходствомъ такихъ цифръ, подъ которыми будетъ скрываться невѣрное счетоводство.

Въ тройной системѣ введенъ такой строй формъ товарной книги, въ которомъ видны и прибыли и убытки, и который даетъ возможность прямо брать итоги этихъ счетовъ товарной книги для баланса или для сводной книги и, такимъ образомъ, общимъ строемъ и согласіемъ однѣхъ формъ съ другими, выясняется сущность дѣла, а слѣдовательно и всѣ могущія случиться ошибки и убытки, равно какъ и прибыли.

Изъ вышесказаннаго въ этомъ §, мы приходимъ къ тому заключенію, что окончательные выводы по двойной системѣ, въ одномъ случаѣ, отвлекаютъ наше вниманіе отъ счетовъ ошибочныхъ, показывая прибыль тамъ, гдѣ есть ущербъ и, наоборотъ, если наше вниманіе и приковываютъ какіе-нибудь счета, по которымъ дѣйствительно явились ущербы, то подробное разсмотрѣніе книгъ не даетъ намъ возможности уловить человѣка на невѣрности счетоводства. Тамъ же, гдѣ является возможность это сдѣлать, тамъ это открывается не правилами двойной системы, а нашимъ вниманіемъ, трудомъ и т. п., и тутъ-же, рядомъ съ этимъ, еще открывается для лица, ведущаго счета, самое широкое поле извинять ошибки самими правилами двойной системы и чистою случайностью.

Въ заключеніе можно сказать, что лицо, ведущее счетоводство, если только желаетъ скрыть злонамѣренные ущербы, можетъ, рядомъ намѣренныхъ ошибокъ, подогнать счетоводство къ какой хотите цифрѣ. Такъ напримѣръ,

въ окончательномъ выводѣ по утаечному своду къ 30-му сентября полученъ капиталъ хозяина, какъ по вѣрному, такъ и по утаечному своду, въ одной и той же цифрѣ 308421 р. 37 к. (см. страницу 14), хотя въ утаечномъ сводѣ является громадный ущербъ на 72350 руб. 38 к. (см. страницу 146).

Если читателю желательно убѣдиться въ томъ, какого колоссальнаго труда стоитъ разобрать всевозможныя ошибки, то пусть онъ обратится къ разсмотрѣнію одного только утаечнаго свода, за одинъ сентябрь мѣсяцъ, въ которомъ всего мы находимъ 217 задачъ, и въ которомъ, вмѣстѣ съ тѣмъ, дается читателю полнѣйшая легкость и возможность видѣть всѣ утайки и ошибки, такъ какъ всѣ цифры, въ которыхъ эти утайки и ошибки произошли, напечатаны въ сочиненіи особымъ выдающимся жирнымъ шрифтомъ. Если читатель задастся трудомъ изслѣдовать эти ошибки, то онъ убѣдится, какого тяжелаго труда требуется отъ него для разсмотрѣнія ихъ, и какой вмѣстѣ съ тѣмъ можетъ представиться трудъ для разсмотрѣнія счетоводства письменнаго, гдѣ часто цифры, по неясности почерка, можно принять одну за другую, и гдѣ является не 217 задачъ, а можетъ быть въ тысячу разъ болѣе, гдѣ, наконецъ, ошибки далеко не выставляются бросающимся въ глаза шрифтомъ, а быть можетъ намѣренно еще пишутся неяснымъ почеркомъ. Въ подобномъ собственномъ трудѣ читатель почерпнетъ убѣжденіе, на сколько трудно уловить ошибки двойной системы.

Мало того, пусть читатель задастся трудомъ вывѣрить окончательно свое счетоводство по двойной системѣ, и послѣ того, какъ онъ получитъ полное убѣжденіе въ вѣрности своего двойного счетоводства, пусть онъ переложитъ то-же самое счетоводство по тройной системѣ Такое переложеніе бывало уже, и тѣ люди, которые были убѣждены въ вѣрности своего счетоводства по двойной системѣ, находили сами въ немъ ошибки и сознавались, что найденныя

ими ошибки не могли быть открыты никакими другими способами, какъ только перепискою того-же самаго счетоводства по тройной системѣ и подведеніемъ его подъ всѣ признаки вѣрности русской системы.

§ 20. Англійская система счетоводства.

Для полноты настоящаго обзора и сравненія существующихъ системъ между собою, необходимо также разсмотрѣть и англійскую систему торговаго счетоводства.

Но, признаюсь, когда я принимаюсь за перо говорить что либо объ англійской системѣ счетоводства, рука отказывается разбирать ее. Изобрѣтатель этой системы, практикъ англичанинъ изъ Бристоля, Эдуардъ Джонесъ, заслуживаетъ столько глубокаго уваженія, такой сильной симпатіи за свой въ высшей степени честный трудъ, что рука отнимается указывать на недостатки его изобрѣтенія. Недостатки эти покрываются съ избыткомъ достоинствомъ его честнаго и благороднаго труда.

Недостатки его изобрѣтенія, впрочемъ, зависѣли не отъ него самого, а отъ его образованія и отъ тѣсной среды, въ которой онъ вращался. Джонесу не было знакомо всестороннее счетоводство. Онъ десятки лѣтъ провелъ на однѣхъ и тѣхъ же купеческихъ конторахъ, которыя съуживали его кругозоръ къ одной только спеціальности. Стоя слишкомъ близко къ дѣлу того счетоводства, которое онъ велъ, онъ, такъ сказать, уткнулся въ нѣкоторыя частности и не имѣлъ широкаго поля, для того, чтобы сдѣлать болѣе общій взглядъ на счетоводное дѣло. Та часть его труда, въ которой онъ указываетъ на недостатки двойной системы счетоводства, дышетъ, въ высшей степени, честностью и правдивостью.

Для насъ будетъ нѣсколько полнѣе значеніе труда Джонеса и его правдивый характеръ, если только принять

во вниманіе, что онъ явился первымъ «однимъ въ полѣ воиномъ», и громилъ своимъ трудомъ чуть ли не всѣ, закоснѣвшіе въ старой рутинѣ, умы. Мысль изобрѣтателя монаха Пачіоло не заслуживаетъ такого глубокаго одобренія, какого заслуживаетъ трудъ Эд. Джонеса. Монаху Пачіоло пришлось совершенно случайно имѣть дѣло съ счетоводствомъ. Купцы, затруднявшіеся своимъ счетоводствомъ по простой системѣ, и не могшіе справиться съ нимъ, обратились къ нему, какъ къ ученому, занимающемуся математическими науками. Монахъ Пачіоло, занимавшійся уравненіями, подалъ имъ мысль уравнять итоги двухъ страницъ—приходный и расходный, или дебитовый и кредитовый. Этою мыслью онъ и ограничился. Онъ не имѣлъ дѣла съ закоснѣлыми порядками, не имѣлъ борьбы и даже не трудился надъ изданіемъ въ свѣтъ своего изобрѣтенія, не придавая ему ни малѣйшаго значенія. Быть можетъ, онъ и самъ не зналъ, что его, на скоро предложенная, мысль будетъ имѣть такое сильное вліяніе на счетоводный міръ, вслѣдствіе только одного того, что въ этомъ счетоводномъ мірѣ никто не хочетъ задать себѣ трудъ анализировать признакъ вѣрности двойной системы. Совершенно въ другомъ видѣ является намъ Эд. Джонесъ. Этотъ человѣкъ принужденъ былъ уже бороться съ предразсудками двойной системы. Этотъ человѣкъ узналъ ея недостатки, проанализировалъ ихъ, задумывался, быть можетъ, очень долго надъ тѣми способами, которыми можно было-бы устранить ихъ и которые онъ предложилъ. Подобную борьбу и подобный трудъ можетъ принять на себя только человѣкъ, глубоко убѣжденный въ дѣйствительныхъ недостаткахъ стараго порядка, человѣкъ съ сильною волею, съ твердымъ характеромъ, съ полною вѣрою въ истину своего слова, которые, вмѣстѣ взятые, даютъ смѣлость воевать противъ стараго и предлагать и проповѣдывать новую мысль. Все это налагаетъ обязанность сказать, что первымъ труженикомъ въ счетоводномъ дѣлѣ

явился собственно не монахъ Пачіоло, а англичанинъ Эд. Джонесъ, такъ какъ между трудами обоихъ колоссальная разница.

Мысль, предложенная Эд. Джонесомъ, состоитъ въ томъ, чтобы вести два рода книгъ: однѣ хронологическія (дневная книга) и другія систематическія (главная книга), и чтобы въ обѣихъ этихъ книгахъ имѣлись-бы особыя графы—приходныя и расходныя, и чтобы итогъ приходный, въ дневной книгѣ, былъ согласенъ съ итогомъ приходнымъ въ главной книгѣ, а итогъ расходный дневной книги былъ-бы равенъ итогу расходному главной книги. Это согласіе должно было-бы служить признакомъ вѣрности, т. е. признакомъ того, что если-бы только какое нибудь дѣло, записанное въ дневную книгу, мы вовсе пропустили-бы и не записали-бы въ главную книгу, или же, если-бы какая нибудь цифра была занесена въ главную книгу, вмѣсто прихода въ расходъ, или наоборотъ, то, въ этомъ случаѣ, итогъ приходный не будетъ равенъ итогу приходному, а итогъ расходный не будетъ равенъ итогу расходному, въ дневной и главной книгахъ. Къ сожалѣнію, Джонесъ упустилъ изъ виду, что ошибки могутъ случиться въ самой дневной книгѣ и перейти въ той же самой ошибочной цифрѣ въ главную книгу, въ этомъ случаѣ равенство одной книги и другой можетъ получиться тамъ, гдѣ существуетъ ошибка въ обѣихъ книгахъ, какъ хронологической, такъ и систематической.

Въ трудѣ Джонеса есть еще нѣкоторые недостатки, именно въ количествѣ графъ главной книги. Но признаемся читателю и повторимъ, что то глубокое уваженіе, которое заслуживаетъ трудъ Джонеса, не позволяетъ намъ продолжать указывать на мелкіе недостатки, покрывающіеся съ избыткомъ достоинствами труда. Поэтому, мы перейдемъ къ общему взгляду разницы между двойной и англійской системами, съ одной стороны, и тройною, съ другой.

§ 21. Общій взглядъ на разницу между двойною и англійскою системами, съ одной стороны, и русскою тройною системою, съ другой.

Приведемъ все сказанное выше, такъ сказать, къ однимъ итогамъ, подведемъ всему общіе итоги, или, выражаясь счетоводнымъ слогомъ—общій балансъ.

Разница между системами двойной и англійской, съ одной стороны, и русскою тройною, съ другой, выразится въ слѣдующемъ:

1) Какъ двойная, такъ и англійская система счетоводства скучиваютъ въ двѣ графы—дебета и кредита—всѣ разнородныя суммы, имѣющія противоположное значеніе. Тройная система счетоводства разбиваетъ эти двѣ графы на четыре и дѣлитъ сумму такимъ образомъ:

приходъ дѣйствительный,
расходъ дѣйствительный,
убытокъ, или приходъ мнимый,
прибыль, или расходъ мнимый.

Для созданія признаковъ вѣрности счетоводства и для полноты обзора всѣхъ оборотовъ и всѣхъ убыточныхъ и прибыльныхъ случаевъ, нельзя исключить изъ счетоводства мнимыхъ счетовъ. Они должны являться и въ двойной системѣ и въ англійской и въ тройной. Но въ первыхъ двухъ мнимые скучены съ дѣйствительными, во второй они раздѣляются.

Въ двойной системѣ дѣйствительная цѣнность, если она занесена въ приходъ не дѣйствительной цѣнности, а мнимой (убытокъ), то она на лицо можетъ и не оказаться, какъ не состоящая по счету на приходѣ.

Въ тройной системѣ дѣйствительная цѣнность никакъ не можетъ быть выталена въ графу убытка, такъ какъ графа эта во всѣхъ книгахъ и счетахъ находится на гла-

захъ хозяина и носитъ названіе убытка, и какой же хозяинъ, самый неграмотный, не пойметъ, въ такой ясной постановкѣ, графы, что приходъ дѣйствительной цѣнности не составляетъ убытка. Въ двойной системѣ страница убытка называется не убыткомъ, а приходомъ, и, слѣдовательно легко сбиваетъ человѣка на то, что сумма эта поставлена въ приходъ, а въ мнимый-ли или дѣйствительный — это не разсматривается. Точно также и по отношенію къ графѣ прибыли. Если намъ выясняется, что мы получили прибыль, то по двойной системѣ эта прибыль сносится на страницу расхода дѣйствительнаго, а по тройной она отойдетъ въ графу прибыли (расхода мнимаго). Ясно, что если по двойной системѣ прибыль внесется въ расходъ, то стало быть на сумму этой прибыли можетъ быть утаена часть какой нибудь дѣйствительной цѣнности, благо сумма уже попала въ расходъ дѣйствительный.

Въ тройной системѣ нельзя утаить какой нибудь цѣнности, потому что цифра прибыли отнюдь не ставится въ расходъ *дѣйствительной* цѣнности, а ставится въ прибыль.

2) Совершенно случайное явленіе въ счетоводствѣ происходитъ вслѣдствіе подраздѣленія счетовъ на дѣйствительные и мнимые. Какъ только мы это дѣленіе усвоимъ, сейчасъ же у насъ явится, съ одной стороны, въ графахъ дѣйствительной цѣнности, только одна цѣнность, составляющая наше состояніе; въ графахъ же мнимыхъ счетовъ случайно попадаютъ всѣ тѣ цифры, которыя имѣютъ вліяніе на уменьшеніе или на увеличеніе капитала или состоянія. Если мы возьмемъ итоги дѣйствительныхъ цѣнностей кассы и остальныхъ цѣнностей и вычтемъ расходъ изъ прихода, то получимъ, сколько именно у насъ находится въ остаткѣ наличныхъ денегъ и всѣхъ цѣнностей.

Сложивши эти два остатка, мы получимъ цифру полнаго нашего капитала.

Въ то же время, если мы—говоря въ смыслѣ усвоен-

ныхъ понятій двойной системы (для того, чтобы это было понятно лицамъ, не имѣющимъ силы отдѣлаться отъ этихъ понятій) — снесемъ въ отдѣлъ издержекъ весь капиталъ, то тогда, въ этомъ отдѣлѣ мнимыхъ счетовъ, у насъ явится въ остаткѣ цифра капитала, которая должна быть равна суммѣ остатковъ въ предъидущихъ отдѣлахъ кассы и цѣнности. Такимъ образомъ, одна эта сумма вывѣряется другою и мы, подраздѣленіемъ счетовъ на дѣйствительные и мнимые, открываемъ себѣ возможность видѣть цифру нашего состоянія всегда на лицо.

3) Каждому хозяину дорога тайна его счетоводства Эта тайна уважается закономъ. На этотъ случай тройная система вноситъ способы составлять секретное счетоводство самого хозяина, такимъ образомъ, что при небольшомъ умѣніи хозяина вести какой нибудь одинъ секретный счетъ, хотя бы, напримѣръ, одинъ текущій счетъ съ банкомъ, или одни вексельныя дѣла, онъ можетъ устроить свои дѣла такимъ образомъ, что даже ближайшій его счетоводъ можетъ не знать цифры капитала хозяина. Такъ, кстати сказать, при введеніи перваго счетоводства по тройной системѣ, въ магазинѣ Фену и К°, я, принимая участіе въ введеніи этого счетоводства, не потребовалъ отъ хозяина, не зналъ, и до сихъ поръ не знаю цифры его настоящаго капитала. Хозяину только было разъяснено на произвольныхъ цифрахъ способъ внесенія въ секретную книгу его секретныхъ текущихъ счетовъ съ банками, и указанъ былъ способъ вывода капитала, взятаго вмѣстѣ, какъ по секретнымъ, такъ и по несекретнымъ счетамъ.

4) Ни по простой, ни по двойной, ни по англійской системамъ не существуетъ никакого признака вѣрности для повѣрки помноженія, необходимаго въ счетоводствѣ. Тройная система вноситъ впервые въ счетоводство обязательное правило—имѣть въ книгахъ, въ особыхъ графахъ,

какъ количество предметовъ, такъ равно и цѣну и сумму, т. е. и множимое и множитель и произведеніе, на виду, на одной строкѣ, а рядомъ съ ними и сумму отбрасываемыхъ или прибавляемыхъ для округленія въ цѣнахъ дробей, названную регуляторомъ. Это даетъ возможность повѣрить помноженіе, взявъ самый послѣдній итогъ остатка и помноживъ его на свою приходную цѣну. Тогда получится въ произведеніи, со включеніемъ плюса или за исключеніемъ минуса регулятора, та же самая сумма, какая должна получиться отъ вычитанія массы произведеній дѣйствительнаго расхода изъ массы произведеній дѣйствительнаго прихода. Если-бы въ этой массѣ помноженія случилась какая нибудь ошибка въ помноженіи, въ какой нибудь частной статьѣ, то, въ этомъ случаѣ, двѣ цифры, одна отъ вычитанія суммы дѣйствительнаго прихода и расхода, а другая отъ помноженія количества остатка на свою цѣну, съ присовокупленіемъ плюса, или съ убавленіемъ минуса регулятора, будутъ не равны и обнаружатъ намъ ошибку въ помноженіяхъ. Отсутствіе подобнаго правила въ двойной системѣ и есть одна изъ причинъ, почему въ учебникѣ г. Рейнбота, въ практическомъ счетоводствѣ, скрываются ошибки, невывѣряемыя ни пробнымъ балансомъ двойной системы, ни согласіемъ приходнаго итога съ приходнымъ, а расходнаго съ расходнымъ, по англійской системѣ, такъ какъ подобныя ошибочныя произведенія, попавши впервые въ меморіалъ, входятъ, въ ошибочной цифрѣ, во всѣ, безъ исключенія, книги, счета и балансы, и показываютъ признаки вѣрности тамъ, гдѣ существуетъ ошибка. Только посредствомъ введенія въ счетоводство обязательныхъ: множимаго, множителя, произведенія и регулятора, и посредствомъ помноженія послѣднихъ остатковъ на свою приходную цѣну, можно открыть ошибки въ помноженіяхъ. Никакими другими способами не открываютъ ихъ, и эти ошибки не открываются и остальными признаками тройной системы.

Можно привести, что могутъ быть приняты дешевые товары за дорогіе, хорошій товаръ за дурной. Но это уже выходитъ изъ области счетоводства и относится къ области товаровѣденія и цѣновѣденія. Вольно-же другому не знать цѣны или не знать качества товаровъ. Никакое счетоводство этому незнанію не поможетъ. Счетоводство вноситъ въ свои книги совершившіеся факты и, въ свое время, обнаруживаетъ, что на такой-то товаръ, вслѣдствіе-ли высокой цѣны при покупкѣ, или же вслѣдствіе принятія негоднаго товара за хорошій, будетъ понесенъ убытокъ. Это оно обнаруживаетъ какъ результатъ; тройная же система помогаетъ этому обнаруженію, выставляя обязательно, на глазахъ хозяина, въ особую графу покупную цѣну, а на другой страницѣ цифру понесенныхъ убытковъ, также въ особыхъ графахъ, и тоже на глазахъ хозяина. Но, повторимъ, если мы будемъ говорить о товаровѣденіи или о цѣновѣденіи, то, въ этомъ случаѣ, мы будемъ находиться въ области другого знанія и перестанемъ говорить о счетоводствѣ.

5) Двойная система вноситъ въ счетоводство совершенно лишнюю массу книгъ. Сначала надо составить инвентарь, потомъ текущія дѣла ввести въ дневную книгу или меморіалъ; далѣе, изъ инвентаря и изъ дневной книги или меморіала суммы надо разносить въ подробные счета, т. е. въ книги: товарную, вексельную, акцій, текущихъ счетовъ и т. п. Потомъ, изъ того же самаго инвентаря, и изъ дневной книги или меморіала, составляются выборки, изъ выборокъ журналъ, изъ журнала главная книга, изъ главной книги балансовая книга, и потомъ опять инвентарь къ концу счетоводства. Всею этою массою книгъ трудъ усложняется. Тройная система говоритъ, что разъ записанное въ дневную книгу, или меморіалъ, или, какъ оно названо въ тройной системѣ, капитальную книгу, разносится въ подробныя счета, какъ и по двойной

системѣ: акціи въ книгу акцій, товары въ книгу товаровъ, долговыя отношенія въ текущіе счета, векселя въ вексельную книгу, издержки въ книгу издержекъ и т. д. А разъ уже работа эта выполнена, то отчего же намъ прямо не выписать итоги этихъ книгъ и не сдѣлать изъ нихъ баланса? Если мы только этотъ балансъ выведемъ изъ книги подробныхъ счетовъ, то, значитъ, мы вывѣряемъ эти книги подробныхъ счетовъ посредствомъ баланса, и этотъ балансъ можетъ служить намъ для общаго обзора, точно такъ же, какъ служитъ теперь главная книга двойной системы и, въ этомъ случаѣ, намъ не надо составлять ни выборокъ, ни журнала, ни главной книги. Разнесеніе книгъ по счетамъ уже есть своего рода *выборка*, а итоги эти, снесенные въ особую, такъ называемую, сводную книгу, и есть нашъ балансъ. Такимъ образомъ, тройная система счетоводства, прежде всего, вывѣряетъ подробные счета посредствомъ баланса, потому что этотъ балансъ составляется изъ подробныхъ же счетовъ, а потомъ—сокращаетъ трудъ, такъ какъ, составленіемъ баланса изъ подробныхъ счетовъ, утрачивается уже надобность въ составленіи этого баланса черезъ книги, которыя намъ вовсе не нужны, такъ какъ балансъ у насъ уже есть, только онъ полученъ другимъ, болѣе вѣрнымъ путемъ, изъ такихъ подробныхъ счетовъ, которые служатъ намъ одновременно и для учета дѣйствительныхъ цѣнностей и для баланса.

6) Двойная система удерживаетъ, почему то правило, показывать цѣнности по биржевымъ цѣнамъ. Правило это ведетъ къ злоупотребленіямъ Стоитъ только принять для оцѣнки инвентаря высокія цѣны, чтобы получить прибыль въ дѣйствительности и не бывшую. Подобное неправильное поднятіе прибылей и дѣлались многими банками за границею, съ тою цѣлью, чтобы директорамъ пріобрѣсти покупателей на свои акціи, и чтобы получить больше дивиденда по своимъ акціямъ, а затѣмъ, когда

этимъ послѣднимъ способомъ будетъ выбранъ весь капиталъ и будутъ проданы директорами по выгоднымъ цѣнамъ ничего нестоющія акціи, то поступающіе, незнающіе этой продѣлки, новые директора находятъ кассу банка пустою, и банки оказываются несостоятельными. Такія продѣлки обратили вниманіе законодателя и закономъ запрещается уже показывать % бумаги по высшимъ цѣнамъ. Слѣдовательно, законъ этотъ запрещаетъ такія правила двойной системы, которыя и до сихъ поръ держатся въ учебникахъ.

7) Въ двойной системѣ введена терминологія, для многихъ непонятная. Въ тройной системѣ терминологія эта не требуется, а слѣдовательно ясность дѣла выигрываетъ.

8) Общимъ сочетаніемъ разныхъ признаковъ вѣрности счетоводства, самъ счетоводъ, предъ самимъ собою, долженъ дать отчетъ въ счетоводствѣ вѣрномъ. Въ противномъ случаѣ, признаки вѣрности въ его счетоводствѣ не получатся. Такимъ образомъ, счетоводъ ставится, въ тройной системѣ, въ болѣе вѣрныя и солидарныя отношенія и къ дѣлу и къ хозяину. Онъ самъ не можетъ поднести хозяину баланса, въ которомъ признаки вѣрности не получены, а слѣдовательно, волею-неволею, долженъ показать цифры вѣрными. Съ другой стороны, поднося хозяину вѣрныя цифры, онъ можетъ отстоять и устранить всякое сомнѣніе хозяина на свой счетъ и доказать вѣрность своего счетоводства. Въ двойной системѣ вѣрность эту онъ не можетъ доказать самъ, и какъ-бы счетоводъ честенъ не былъ, онъ все-таки находится подъ гнетомъ собственнаго сомнѣнія, и подъ сомнѣніемъ хозяина, что, быть можетъ, у него есть и ошибки въ счетоводствѣ. Въ этомъ смыслѣ признаки вѣрности счетоводства устраняютъ потребность въ раздражающемъ и оскорбляющемъ контролѣ и надзорѣ за счетоводомъ, и избавляютъ его отъ сомнѣнія предъ самимъ собою и предъ хозяиномъ.

9) Двойная система вноситъ въ счетоводство разнородныя формы. Тройная система подводитъ эти разныя формы подъ одни общія начала и правила.

Такимъ образомъ, счетоводъ, имѣя дѣло съ однообразными формами, не растрачиваетъ напрасно вниманія и своихъ умственныхъ силъ.

10) Счетоводство тройной системы предлагаетъ первый видъ по процентнымъ накидкамъ, самый скорый, при которомъ достигается, съ одной стороны, ясность счета, съ другой — сокращеніе труда.

Мы остановимся на этихъ, болѣе существенныхъ разницахъ и не будемъ входить въ разсмотрѣніе такихъ мелкихъ сторонъ, которыя мѣшали-бы вниманію читателя сосредоточиться на главныхъ.

§ 22. Общій взглядъ на всѣ труды по изобрѣтенію счетоводства.

Изъ всего сказаннаго выясняется намъ, что двойная система была предложена монахомъ Пачіоло наскоро, что изобрѣтатель двойной системы, монахъ Пачіоло, самъ никогда счетоводствомъ не занимался, и, слѣдовательно, менѣе всѣхъ могъ быть компетентнымъ въ этомъ дѣлѣ. Двойная его система нигдѣ не пріобрѣла себѣ широкаго распространенія. Она сама находится въ борьбѣ съ простою системою, и въ 400 лѣтъ своего существованія никакъ не могла вытѣснить изъ употребленія простую систему. Если и существуетъ у насъ общественное мнѣніе, будто-бы двойная система примѣнена и распространена, то это ни болѣе, ни менѣе, какъ только обманъ нашего воображенія. Мы только усвоили себѣ текстъ двойной системы и то не всѣ, и перенесли этотъ текстъ на простую систему, т. е., пишемъ книги по простой системѣ текстомъ двойной системы и воображаемъ наивно, что мы ведемъ книги по двойной

системѣ. Двойная система ведется только тамъ, гдѣ составляется правильный *пробный* балансъ. Надо здѣсь различать еще *балансъ-инвентарь* отъ *пробнаго* баланса. Балансъ-инвентарь можетъ быть составленъ и по простой, и по англійской и по тройной системамъ, пробный-же балансъ составляетъ исключительную принадлежность одной двойной системы. Книги пробнаго баланса нѣтъ ни въ простой, ни въ англійской, ни въ тройной системахъ. Но этой-то книги также нѣтъ и во множествѣ домовъ, которые воображаютъ, что они ведутъ счетоводство по двойной системѣ Такъ въ государственномъ счетоводствѣ, гдѣ говорятъ, будто-бы, ведется двойная система, книга пробнаго баланса не существуетъ, слѣдовательно нѣтъ и двойной системы. Такъ, во многихъ конторахъ и торговыхъ домахъ, гдѣ приходилось мнѣ осматривать счетоводство, оказывается, что у нихъ пробнаго баланса не существуетъ, слѣдовательно, у нихъ нѣтъ и двойной системы. Далѣе, книга пробнаго баланса не требуется по нашимъ русскимъ законамъ. По нимъ требуется только балансъ-инвентарь. Но это совершенно двѣ различныя книги, не имѣющія между собою ничего общаго, слѣдовательно двойная система не узаконена. Книги пробнаго баланса нѣтъ въ практическомъ сводѣ счетоводства, въ учебникѣ г. Рейнбота, по которому читаются лекціи, какъ въ с.-петербургскомъ коммерческомъ училищѣ, такъ и въ реальныхъ училищахъ министерства народнаго просвѣщенія; слѣдовательно, двойная система, вотъ уже 12 лѣтъ, съ тѣхъ поръ, какъ существуетъ учебникъ Рейнбота, т. е. съ 1864 г., не преподается правильно въ Россіи. Всего этого достаточно, чтобы сказать, что двойная система существуетъ больше въ одномъ воображеніи, чѣмъ на самомъ дѣлѣ. Такъ какъ мудреная ея терминологія усвоивается только послѣ тяжелаго долголѣтняго труда, то и изученіе двойной системы становится въ высшей степени отъ этого труднымъ, а для многихъ даже непонятнымъ;

поэтому лицамъ, незнающимъ ея, удобно показать себя знатоками, такъ какъ при маломъ распространеніи дѣйствительнаго знанія счетоводства, въ обществѣ не является отпора этому, такъ сказать, хвастовству знанія двойной системы.

Переходя затѣмъ къ англійской системѣ, мы все-таки должны отнестись съ уваженіемъ къ честному и благородному труду Эд. Джонеса. Но, во всякомъ случаѣ, трудъ этотъ былъ крайне односторонень и потому не имѣлъ также широкаго распространенія въ практикѣ. Поэтому-то мы, и до настоящаго времени, дожили съ такимъ положеніемъ вещей, что счетоводный вопросъ, если только несчитать Эд. Джонеса, остается еще не затронутымъ. Если же принять во вниманіе превосходный трудъ Джонеса, то надо сказать, что вопросъ этотъ, хотя и былъ затронутъ послѣднимъ, но однакоже онъ остался еще не разработаннымъ и на критической почвѣ еще непочатымъ и неизслѣдованнымъ, а тѣмъ менѣе его можно считать вопросомъ законченнымъ

Настоящій трудъ, который мы заканчиваемъ этими строками, есть попытка анализировать счетоводныя формы и правила, разобрать ихъ критически, указать на существующія хорошія и дурныя стороны, для того, чтобы возбудить этотъ вопросъ и привлечь вниманіе публики къ дѣлу общей потребности, которое, если не встрѣчено еще публикою съ уваженіемъ, то только потому, что этому уваженію публики мѣшаютъ еще тѣ обманчивыя, внесенныя двойною системою, правила, которыя, по непонятной ошибкѣ человѣчества, еще удерживаются на практикѣ.

СОДЕРЖАНІЕ КНИГИ

стр.

Предисловіе. 3

ЧАСТЬ ПЕРВАЯ.

РАЗВИТІЕ СЧЕТОВОДСТВА.

§ 1. Первобытное счетоводство и инвентарная книга . . . . . 7.
§ 2. Первые шаги къ развитію счетоводства . . . . . 8.
§ 3. Первоначальный или корректурный способъ повѣрки и изобрѣтеніе перваго признака вѣрности счетоводства. . . . 10.
§ 4 Цѣли, преслѣдуемыя изобрѣтателями системъ счетоводства. 14.
§ 5. Потребность въ признакахъ вѣрности счетоводства. . . . 16.
§ 6. Признаки вѣрности, какъ научныя начала счетоводства . . 17.

ЧАСТЬ ВТОРАЯ.

АНАЛИЗЪ ПРИЗНАКОВЪ ВѢРНОСТИ СЧЕТОВОДСТВА.

§ 7. Правила двойной системы, сбивающія на ошибки . . . . . 20.
§ 8. Потребность мнимыхъ или оборотныхъ счетовъ . . . . . 31.
§ 9. Вѣрныя записи по двойной системѣ, способствующія утайкамъ и ошибкамъ. . . . . 32.
§ 10. Прибыли и убытки, поглощающіе въ двойной системѣ другъ друга . . . . . 39.
§ 11. Мнимыя прибыли, и мнимые убытки двойной системы, прикрывающіе собою обманы, утайки и ошибки . . . . . 50.
§ 12. Обманы, утайки и ошибки, ускользающіе изъ подъ баланса двойной системы . . . . . 59.
§ 13. Новѣйшія предложенія къ улучшенію двойной системы и ихъ непригодность . . . . . 69.
§ 14. Утайки количества цѣнностей рядомъ съ вѣрною суммою денегъ . . . . . 91.
§ 15. Ошибки въ суммѣ денегъ рядомъ съ вѣрнымъ количествомъ цѣнностей . . . . . 98.
§ 16. Утайка количества, рядомъ съ ошибкою, соотвѣтствующей цифрѣ въ суммѣ денегъ . . . . . 101.

стр.

§ 17. Утайки суммъ денегъ въ книгахъ, не предназначенныхъ для учета количества цѣнностей . . . . . 103.

§ 18. Ошибки и утайки разнаго рода . . . . . 106.

§ 19. Обманчивость окончательныхъ выводовъ по двойной системѣ, отвлекающихъ отъ ошибочныхъ счетовъ . . . . . 115.

§ 20. Англійская система счетоводства . . . . . 128.

§ 21. Общій взглядъ на разницу между двойною и англійскою системами, съ одной стороны, и русскою тройною системою, съ другой . . . . . 131.

§ 22. Общій взглядъ на всѣ труды по изобрѣтенію счетоводства 133.

Только что отпечатанъ и вышелъ въ свѣтъ 1-й выпускъ:

БЕСѢДЫ ТОРГОВАГО И СЧЕТОВОДНАГО МІРА

СБОРНИКЪ СТАТЕЙ, ИЗДАНІЯ И РЕДАКЦІИ ѲЕДОРА ЕЗЕРСКАГО.

СОДЕРЖАНІЕ ПЕРВАГО ВЫПУСКА.

I. **Цѣль изданія.** Общая потребность въ счетоводствѣ. II. **Беллетристика.** «Жертва неправильнаго счетоводства». Разсказъ частнаго слѣдователя *А. Шкляревскаго*. III. **Статьи серьезнаго содержанія:** — Значеніе прессы въ обработкѣ новыхъ идей. — По вопросу о торговой несостоятельности и значеніи въ этихъ дѣлахъ счетоводныхъ книгъ. IV. **Судебный отдѣлъ.** Дѣло о бывшихъ кассирахъ с -петербургскаго казначейства Кушакевичѣ и Заверзаевѣ, обвиняемыхъ въ подлогѣ. — Мысли счетовода по поводу дѣла Кушакевича и Заверзаева. V. **Библіографія.** Которая система лучше — двойная или тройная? Составилъ *П. Рейнботъ*. С.-Петербургъ, 1875 года. VI. **Приложеніе.** Книга: *Обманы, утайки и ошибки*, скрывающіеся въ вѣрныхъ балансахъ двойной-итальянской системы счетоводства и открываемые признаками вѣрности русской-тройной системы, предлагаемой *Ѳедоромъ Езерскимъ*.

Сборникъ: «Бесѣды торговаго и счетоводнаго міра», будетъ выходить выпусками, по мѣрѣ являющихся матеріаловъ. Къ сборнику будутъ даны въ видѣ приложеній разныя книги и руководства.

	ЦѢНА:
1. Первыя 3 выпуска «Бесѣды торговаго и счетоводнаго міра», цѣна въ отдѣльной продажѣ, безъ пересылки, по 1 р. 50 к. .	4 р. 50 к.
2. Обманы, утайки и ошибки (см. выше приложеніе)	3 » — »
3. Русская тройная система въ примѣненіи къ счетоводству мелочного торга по прейскуранту	1 » — »
4. Тоже — къ счетоводству сельско-хозяйственному	4 » — »
5. Тоже — къ счетоводству земскихъ управъ	3 » — »
Итого безъ пересылки на . .	15 р. 50 к.

Въ полномъ же комплектѣ, т. е. 3 выпуска сборника съ приложеніями, (составляющіе вмѣстѣ около 50 печатныхъ листовъ), вмѣсто 15 р. 50 к. безъ пересылки, только 10 р. съ пересылкою.

За тѣмъ, также предполагается издать: Русская тройная система, какъ она примѣнена уже и примѣняется на практикѣ къ счетоводству: книгопродавцевъ, типографій, редакцій газетъ, коммиссіонеровъ, ссудныхъ кассъ, банкирскихъ конторъ, мѣняльныхъ лавокъ, фабрикантовъ, заводчиковъ, домовладѣльцевъ и лицъ, живущихъ на проценты съ капитала и т. д. Взамѣнъ однѣхъ приложеній могутъ быть, по заранѣе заявленному желанію, получены на соотвѣтствующую по объявленной продажной цѣнѣ, другія приложенія, по мѣрѣ выхода ихъ въ свѣтъ

Въ томъ же случаѣ, если-бы изданіе этихъ книгъ, по независящимъ отъ автора обстоятельствамъ, замедлилось-бы далѣе января 1877 года, предоставляется получить, на соотвѣтствующую сумму, любыя изъ сочиненій Ѳедора Езерскаго, изданныхъ до 1876 года (см. на оберткѣ).

Изъ приложеній вышедшія въ свѣтъ высылаются немедленно, а остальныя—по мѣрѣ отпечатанія.

Желающіе получить сборникъ «Бесѣды торговаго и счетоводнаго міра» съ приложеніями благоволятъ адресовать свои требованія исключительно «Фирмѣ Счетоводъ», С.-Петербургъ, Литейный пр. № 33, гдѣ сосредоточенъ складъ всѣхъ сочиненій и изобрѣтеній Ѳедора Езерскаго.

Вкравшіяся опечатки и выпавшія при сверсткѣ буквы:

На страницѣ:	*строки:*	*напечатано:*	*слѣдуетъ читать:*
3	3 снизу	имъ	ими
4	1 «	рзнообразные	разнообразные
14	10 »	выяснилось	выяснилась
25	9 »	опи	онѣ
37	12 сверху	выставлено	выставлена
40	4 снизу	обоихъ	обѣихъ
47	11 сверху	649 р. 59 к.	649 р. 58 к.
»	14 »	649 р. 59 к.	649 р. 58 к.
64	15 »	по 118 р.	по 117 р.
»	20 »	485 р.	585 р