

85

26
p23

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА ПО СЧЕТОВЕДЕНИЮ
журнала „ВЕСТНИК СЧЕТОВОДСТВА“

595

11004

А. П. РУДАНОВСКИЙ

ЧИТАЛЬНЫЙ ЗАЛ

РЕДКИЙ
ФОНД

654
p 83

ПРИНЦИПЫ ОБЩЕСТВЕННОГО СЧЕТОВЕДЕНИЯ

2-ое ПЕРЕРАБОТАННОЕ ИЗДАНИЕ

Ц. 4 р. 50 коп.

61679

Н-442

15452

ФУНДАМЕНТАЛЬНАЯ
БИБЛИОТЕКА
1-й п. П. С. Тихомиров

Московское Академическое Издательство
„МАКИЗ“
Москва 1925

86 ррр
Финансовая Академия
при Правительстве
Российской Федерации
БИБЛИОТЕКА

ПРОВЕРЕНО

ОГЛАВЛЕНИЕ.

Предисловие ко 2-му изданию	VII
Предисловие к 1-му изданию	III
Пособия	XXXVII

ВВЕДЕНИЕ.

Общие принципы.

I. Определения	1
II. Синтетический (ревизионный) учет	3
III. Аналитический (контрольный) учет	16
IV. Цель учета	22

РЕВИЗИОННЫЙ (синтетический) УЧЕТ.

ОТДЕЛ I.

Правила систематизации.

Построение баланса.

1. Построение счетов по закону подобия	29
2. Построение счетов по закону причинности	44
3. Построение системы счетов по закону развития	50
4. Нормировка баланса	74
5. Закон устойчивости, как конечная цель систематизации	93

ОТДЕЛ II.

Правила корреспонденции.

Построение взаимоотношений между счетами.

1. Определение и значение корреспонденции	109
2. Корреспонденция бюджетных счетов. Прямые расчеты с третьими лицами	117
3. Корреспонденция бюджетных счетов. Расчет через агентов или через посредство распределитель- ных счетов	122
4. Корреспонденция между бюджетными счетами. Взаимные расчеты между бюджетами	131

5. Типичные схемы бюджетных оборотов	136
6. Внутренние обороты бюджетов	143
7. Корреспонденция пассивных счетов	148
8. Корреспонденция активных счетов	156
9. Недопустимые в общественном хозяйстве обороты между счетами	165
10. Баланс всей системы счетов	166

О Т Д Е Л III.

Правила регистрации.

Построение форм.

I. СЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ.

1. Определение счетных документов	173
2. Границы ревизионного учета	177
3. Классификация форм ревизионного учета	180
4. Определение распорядительных органов	189
5. Оправдательные документы:	
А. Приходные документы	191
Б. Расходные документы	196
В. Контроль и ревизия кассы	207
Г. Распределительные документы	212
6. Сводные документы	218
7. Пробный баланс	222

II. СЧЕТНЫЕ КНИГИ.

1. Назначение счетных книг	226
2. Основные книги	229
3. Журнал	236
4. Главная книга	244
5. Балансы	250
6. Отчеты	257
7. Годовой отчет	266

Предисловие ко 2-му изданию.

Принципы общественного счетоведения, предлагаемые вниманию счетоводов в этом втором издании, были осознаны и выявлены в процессе практического учета большого общественного хозяйства на протяжении двух десятилетий, считаясь со всеми реальными условиями этого периода, каковой совпадал с наибольшим развитием этого хозяйства в том же периоде, когда городское хозяйство Москвы приобрело даже самостоятельный вес и значение на мировом рынке, как то видно из того, что, в лице английских банков, мировой рынок открыл городу широкий кредит, без какого-либо поручительства со стороны государства.

Можно сказать, что в это время хозяйство большого города только в более узком масштабе выполняло все функции государственного хозяйства, а полное отсутствие какой-либо и, особенно, финансовой поддержки со стороны государства, заставляло развивать хозяйственную деятельность, рассчитывая исключительно на свои силы, т. е. по теперешней терминологии, на хозрасчете, для чего надо было располагать своими средствами, с надлежащею планомерностью и целесообразностью, не упуская из виду всего того, что могло содействовать укреплению и развитию бюджетного и, особенно, финансового равновесия. Наиболее действительным средством для достижения этой цели являлось соблюдение самых строгих и все более и более совершенных приемов правильного учета, за проведение которых пришлось вести многолетнюю тяжелую борьбу; эта борьба за счетный порядок, отвечая интересам хозяйства, окончилась победою счетоводства, несмотря на противодействие частных интересов, всегда стремившихся сделать всякое общественное хозяйство своим послушным орудием и при скрытой поддержке со стороны управляющих органов, считая и ревизионную комиссию. Приемы учета, направленные на соблюдение бюджетного и финансового равновесия в этой длительной борьбе за счетный порядок, сложились в твердые нормы хозяйственной деятельности, получившие смысл и значение норм не только городского, но, вообще государственного хозяйства.

Эта счетная нормировка хозяйственной деятельности, диктующая ограждение общественных интересов от нарушения их частными инте-

ресами, вносила и укрепляла хозяйственные представления и понятия совершенно чуждые господствовавшему тогда кругу праву частной собственности и наперекор ее интересам. Но коллективная сила общественных хозяйств не могла бы развиваться при сугубом опекунстве в нем частновладельческих интересов, подрывавших мощь этих хозяйств, если бы счетная нормировка всех хозяйственных отношений не содействовала развитию ясного осознания противоположности интересов общественного и частного хозяйства, вырабатывая и поддерживая более общие хозяйственные понятия и проводя таковые, как в процессе учета хозяйственных отношений, так и в том общем представлении их, которое дается в балансе каждого хозяйства.

Понятие об активе с точки зрения общественных и государственных хозяйств, было конкретизировано и сведено к представлению только овеществляемых хозяйственных отношений, что прекратило смешение актива с пассивом, присущее частным хозяйствам, которые своим взаимным долгам всегда пытаются придать столь же активное значение, как материальным ценностям, овеществляющим труд.

Понятие о пассиве выдвинулось в совокупность отношений к третьим лицам, получило характер нормировки этих отношений, как частными нормами, так и теми общими нормами, которые в частном хозяйстве довольно произвольны и определяются капиталами, тогда как в общественных хозяйствах переходят в фонды. За фактическое фондирование имущества капиталом в имуществе, за фондирование неприкосновенных и специальных капиталов пришлось вести непрерывную борьбу, делая их постепенно по значению фондами, а не капиталами, но тогда нельзя было даже назвать их этим, по существу, присущим им именем. В частном хозяйстве капитал тесно связывается с вещами и даже долгами, в которых наиболее осязательно проявляется право собственности, что и приводит к отождествлению капитала с имуществом. Такое отождествление совершенно неуместно в общественных хозяйствах, где капитал, как норма необходимого для ведения общественного хозяйства кредита, можно вычислить независимо от помещения его в тех или иных материальных ценностях и тем более в кредитных обязательствах. В общественном хозяйстве не из имущества, как в частном хозяйстве, вытекает право на последнее, т.-е. капитал; а, наоборот, общественными потребностями диктуется та норма капитала, которою определяется право на имущество, необходимое общественному хозяйству, а следовательно, подлежащее муниципализации или национализации, т.-е., тому или иному обобществлению, каковое, со счетной точки зрения, есть та или иная форма фондирования. Это наглядно выявилось на борьбе счетоводства за фондирование капитала мертвой руки, каковыми были неприкосновенные и специальные капиталы городов, обособлением коих—депозитированием за собою все жертвователи желали сохранить их

даже после смерти, не допуская фондирования, т.-е. слияния их в одно целое—в общих интересах общественного хозяйства.

Наконец, самое главное, была выяснена в балансе общественных хозяйств необходимость ясного представления не только об его активе и пассиве, но и об его обороте, или бюджете, т.-е. о его доходах и расходах, каковыми частное хозяйство совершенно не интересуется и для которого имеет значение только разница между доходами и расходами, т.-е. прибыль или убыток хозяйства, при чем частному хозяйству безразлично, получается ли эта прибыль или убыток из оборота или просто от приценки или уценки актива с пассивом, т.-е. от повышения и убыли в цене по активу или от приращения и сокращения обязательств. Напротив, в общественном хозяйстве важна не прибыль или убыток, а только оборот, т.-е. объем бюджета, развитие которого указывает на возможность удовлетворения общественных нужд в большем или меньшем объеме, тогда как разница между доходами и расходами указывает лишь на нарушение бюджетного равновесия и на необходимость его восстановления. Можно доказать, что, при правильном течении хозяйственной жизни, при надлежащем управлении общественным хозяйством, как убытки, имеющие характер дефицита, так и прибыль, имеющая характер запасного фонда, в пределе уравниваются; при чем, как то метко подчеркнуто у Пизани, хороший дефицит может содействовать развитию общественного хозяйства лучше плохого накопления запасного фонда. Между тем, дефицитом, как букою, сторонники частновладельческих интересов пугали общественные управления всякий раз, когда они начинали делать новые и решительные шаги по пути развития общественного хозяйства.

Таковы основные понятия, из которых строго логически вытекают все принципы общественного счетоведения, изложенные еще десять лет тому назад и испытанные двадцатилетнею практикою, выдержавшею борьбу с частновладельческими вождельностями старого порядка, каковую борьбу приходилось вести на каждом шагу за чуждые им счетные понятия, диктуемые интересами общественного хозяйства.

В настоящее время, для приложения и развития этих принципов, открывается более широкое и свободное поле счетной деятельности, уже не только в области так называемых малых, но и в области больших общественных хозяйств, ибо в новых условиях на первый план выдвинуты интересы общественных хозяйств: государственных, коммунальных и кооперативных, тогда как частные интересы почти утратили всякое влияние на ход хозяйственной жизни, по крайней мере, с точки зрения правовой и могут проявлять себя только подпольно. Это должно придать выработанным в борьбе с частными интересами принципам учета общественных хозяйств еще большее значение, чем они имели в момент их формулировки—десять лет тому назад.

Однако, применяя, в настоящее время, эти принципы на практике, надо все же помнить, что эти принципы формулированы в соответствии с реальными, теперь во многом изжитыми, условиями хозяйственных отношений прошлого. Самые формы организации общественных хозяйств, к каковым эти принципы были применяемы, и где они могли считаться имеющими директивный характер, в настоящее время сошли с жизненной арены; новые же формы организации общественных хозяйств, отвечающие новым условиям хозяйственных отношений, еще далеко не сложились, и относительно их можно сказать только то, что они складываются пока под сильным давлением государственных интересов, но зато при почти полном отсутствии организованного давления частных интересов, которое было так велико и тяжело для общественных хозяйств прежнего типа. Отсюда следует, что изложенные принципы утрачивают характер директив учета и могут претендовать лишь на то, чтобы служить исходными началами в деле приспособления учета общественных хозяйств к новым реальным условиям хозяйственной жизни.

Можно было бы, конечно, поставить своею задачею переделку принципа учета в соответствии с новыми требованиями и задачами общественного хозяйства в новых реальных условиях их организации. Но принципы учета отвечают своему назначению лишь тогда, когда они вытекают из вполне определившихся хозяйственных отношений и испытаны на практике в сложившемся хозяйственном строе. Пока же, как ни значительны изменения реальных условий хозяйственных отношений, как ни далеко они отстоят от прошлых, они все же совершенно не сложились в устойчивую организацию; форма их меняется быстрее, чем можно установить для них какие-либо руководящие счетные начала; при чем, меняя свою форму, ликвидируясь и реорганизуясь на разные лады, эти хозяйственные организации не оставляют никаких следов истекших фаз своего существования. Дело еще более осложняется тем, что, определяющие моменты реорганизации хозяйственных отношений диктуются, конечно, без каких-либо указаний их счетного значения; а бухгалтера и счетоводы, продолжая мыслить по старому, не замечают, что в отжившие, но привычные им, термины и формы, новые хозяйственные отношения вносят совершенно иное содержание, и под прежними названиями скрываются зачатки совершенно новых понятий. Это можно иллюстрировать на истории превращения капиталов в фонды и на изменении значения счета наличных средств—касс, т. е. на двух решающих счетах баланса, из которых один лежит в основе всего пассива, а другим вершится вся динамика баланса, центр тяжести которой, благодаря переходу кассы из актива сначала в бюджет, а потом в пассив, совершенно изменился.

Уже в самом начале хозяйственного переворота—в 1918 году, после декрета о национализации предприятий, ясно выявилось счет-

ное значение национализации имущества, как преобразование капиталов в фонды, понимая под фондами пассив, получаемый в порядке распределения, тогда как прежние капиталы образовывались всегда в порядке накопления, самый процесс которого в настоящих условиях заменился процессом распределения. Этот новый наклон в учете был мною отмечен, как в отчете Центротекстиля за 1918 год, так и в отчете Полиграфа за 1919 год.

Рамки же простого введения не позволяют нам, как бы то ни было интересно, со счетной точки зрения и для уяснения задач правильного учета в новых условиях хозяйственной жизни, отмечать хотя бы резкие, но значительные черты превращения прежних представлений о капиталах в фонды, о дебиторах и кредиторах, векселях, процентных бумагах в более или менее новые понятия; тем более, что все эти изменения, пока носят неустойчивый характер даже в самых своих основах.

Сознавая ясно все различие в значении счетных понятий при старом и новом строе хозяйственных отношений, я, тем не менее, не считаю возможным производить пересмотр прежних принципов общественного счетоведения в соответствии с тем изменившимся содержанием счетных понятий, которое совершается под влиянием нового строя хозяйственных отношений, ибо самое содержание понятий пока смутно и неустойчиво, а контуры новых понятий расплывчаты и туманны, терминология сбивчивая: старые наименования прикрывают новое содержание и, обратно, новым наименованиям стараются придать старый привычный смысл. При таких условиях модернизация принципов общественного счетоведения, выкристаллизованных из многолетней счетной практики в реальных условиях твердо сложившихся хозяйственных отношений, не могла бы дать никаких новых принципов, очертания которых только намечаются в мутной смеси разлагающихся представлений старого и несложившихся представлений нового строя хозяйственных отношений.

Развитие новых правил учета на каждом шагу обрывалось бы, вследствие отсутствия в реальных хозяйственных отношениях твердого порядка и эмбриологического состояния многих отношений, а иногда даже и разрывов или пробелов. На каждом шагу пришлось бы, более или менее удачно, вставлять недостающие звенья, вводить произвольную терминологию для зачаточных представлений, словом, не отчеканивать и не оформлять реальное содержание хозяйственных отношений в счетные понятия, а придумывать даже реальное содержание для вводимых счетных понятий, без которых нельзя установить логической связи между принципами. Все это дало бы не счетное осознание действительности, а сновидения счетовода, уносимого потоком действительности и им убаюканного.

Я предпочитаю поступить иначе и, вместо того, чтобы подделываться к несложившемуся укладу новых хозяйственных отношений, рисуя узоры его воображаемого принципиального обоснования, ограничился тем, что срезал в принципах учета, выработанных прошлой практикой общественных хозяйств, все специфические черты прошлого, выражаясь образно, произвел вспашку для нови, оставив основы, как почву, без изменения и предоставляя, в порядке практического учета, на этой основе культивировать новые понятия, диктуемые новым складом хозяйственных отношений, по мере того, как реальные условия его будут все более и более выявляться, и с ними придется считаться, приспособляя прежние принципы учета к требованиям нового строя общественных хозяйств.

Сделать это было тем легче, что мое принципиальное обоснование учета общественных хозяйств не было сколько-нибудь тесно связано с их прошлой хозяйственной организацией и их административным складом. Я всегда был сторонником построения учета на научных началах, обязательных для хозяйств, каков бы ни был их строй, а приспособление научно обоснованных принципов учета к данному складу хозяйственных отношений всегда считал задачей чисто практической, но не задачей теории учета; в таком приспособлении нет ничего принципиального, но оно ведет, как всякое приложение науки к практике, к дальнейшему усовершенствованию теории и установлению более верных принципов, еще менее зависящих от склада практических отношений.

Я считаю, что счетная наука, как и всякая наука, должна иметь корни, далеко идущие вглубь реальной—действительной жизни; но научные принципы, вырастая из действительности, должны возноситься как можно выше над нею, как крона дерева над корнями, чтобы с высоты их можно было обозревать действительность и разрешать практические задачи, которые ставит жизнь, как бы новы они ни были. Врываться же носом в гущу действительности и приспособляться ко всем ее преходящим директивам нельзя, ибо это не может создать ни в какой науке, а следовательно и в счетоводстве, никаких принципов.

Для того, чтобы в связную сеть принципов учета общественного хозяйства, выявленную еще при старом строе, не вносить разрывов и не создавать для дальнейшего развития принципов учета на его новых путях ухабистой дороги, я сохранил всю прежнюю терминологию, все установленные категории учета, всю сложившуюся корреспонденцию между этими категориями, и все типичные формы. Но, на ряду с прежними терминами, если новые условия выработали вошедшие в употребление новые термины, я отмечал таковые, указав, например, на то, что капитал в имуществе приобретает название основного фонда, что запасный капитал вытесняется оборотным фондом. На ряду

с определением содержания прежних категорий учета, я указывал их новое содержание или изменение в нем, если оно сколько-нибудь выяснилось, например, изменение источника образования неприкосновенных и специальных капиталов из частных пожертвований, каковые в настоящее время иметь места не могут, но возможно образование таких же капиталов по назначению из других источников, каковыми могут быть: для неприкосновенных капиталов—безвозвратные субсидии государства, для специальных капиталов—разного рода кредиты со специальным назначением; затем, мною отмечена утрата процентными бумагами прежнего их значения—помещения свободной наличности, но все же эта категория прежнего актива, несмотря на ее современный пассивный уклон, пока оставлена в активе, ибо самый уклон не вполне определился, и роль новых процентных бумаг не выяснилась. В корреспонденции счетов отмечены те вариации, которые теперь утратили значение, и слегка намечены черты новых возможных взаимоотношений счетов. В формах учета, благодаря тому, что я, в свое время, удержался от какой-либо иллюстрации их тогдашними образцами, и изложил их содержание лишь в типичных чертах, мне не пришлось вносить каких-либо существенных поправок, так что установленные типичные формы сохраняют свое значение, как образцы, и при настоящих условиях.

Короче говоря, все поправки носили характер наводящий, и в них я воздерживался от каких-либо изменений по существу, считая, что всякий счетовод, пользуясь этими принципами на практике, должен сам понимать, что они скорее должны руководить его осознанием действительных хозяйственных отношений, а отнюдь не могут претендовать теперь на руководство его практической счетной деятельностью и тем более на то, чтобы эти принципы, поскольку они не находят себе оправдания в реальных условиях новых хозяйственных отношений, могли служить директивами для построения счетных отношений в этих новых условиях. Все, на что претендуют принципы общественного счетоведения в новом строе хозяйственных отношений, сводится к развитию счетной мысли на научных началах, которые остаются одни и те же при всех изменениях не только в общественных отношениях, но даже во всей окружающей нас природе, которая может не признавать наших принципов, но явлений которой мы не можем понимать без строго логического принципиально обоснованного мышления.

Во всяком случае, я рекомендую всякому счетоводу, желающему приложить принципы научного обоснования учета общественных хозяйств, установленные при прежнем складе хозяйственных отношений, иметь в виду:

а) что процесс накопления сменяется распределением и, вместо разграничения производства и потребления накоплением, намечается связь производства с потреблением через распределение;

б) что понятие о капитале, как форме накопления актива, сменяется понятием о фонде, как норме имущества, подлежащего потреблению и по распределению оставляемого в распоряжении хозяйственных единиц;

в) что деньги из средств приобретения каких угодно материальных ценностей, вследствие фондирования запасов материальных ценностей или вследствие национализации оборудования и распределения того и другого между хозяйственными единицами, превращаются в средство ликвидации взаимных расчетов хозяйственных единиц между собою и с третьими лицами, приобретая пассивное значение, с тяготением к активизации в настоящий момент государственного капитализма и с тяготением к бюджетированию их, имевшему место в период военного коммунизма;

г) что в соответствии с пассивным характером денег, переставших служить средством для накопления имущества в частных руках, процентные бумаги перестали служить средством помещения свободной денежной наличности и обращаются в средство принудительного или добровольного участия в государственных и общественно-хозяйственных начинаниях; на это не исключает возможности того, что, с развитием и укреплением взаимоотношений между новыми хозяйственными единицами, процентные бумаги будут вовлечены в денежный оборот и для отдельных хозяйственных единиц, но не для частных лиц, могут стать средством помещения их свободной денежной наличности;

д) что векселя могут превратиться из средства ликвидации взаимных расчетов в срок в средство взаимного краткосрочного кредитования хозяйств при поддержке банковского кредита и с развитием такового;

е) что связь актива с пассивом через оборот, т.е. через доходы с расходами и необходимость учета оборота всякого хозяйства в полном объеме его расходов и доходов, а не только на сальдо оборота, называемое прибылью и убытком, или дефицитом и остатком, т.е. необходимость дополнения актива и пассива бюджетом—во всяком балансе, вполне осознанная прежде только в общественных хозяйствах, в настоящее время должна быть осознана в хозяйстве всех типов: производственных, потребительных и торговых;

ж) что уничтожение источника образования неприкосновенных и специальных капиталов в общественном хозяйстве из частных пожертвований не исключает возможности образования первых—из бессрочных кредитов и дотаций за счет государственного и местных бюджетов, а вторых—из кредитов со специальным назначением из того же источника;

з) что, с восстановлением взаимоотношений к другим государствам, может иметь место выпуск облигационных займов общественного хозяйства и, кроме того, возможно развитие таковых и с органи-

зацией коммунального банка, но в этом случае облигационные займы могут замениться и ипотечными займами.

С этих новых точек зрения, диктуемых новым складом хозяйственных отношений, опираясь на выявленные прежде принципы общественных хозяйств, каждый счетовод-практик должен довести эти принципы до соответствия с реальными условиями новой хозяйственной деятельности, решению какой задачи в общественных хозяйствах я и хотел бы помочь, переиздавая эти принципы и обращая внимание счетоводов на полную возможность решения такой задачи, которая мною самим дана в моих „Руководящих началах по счетоводству и отчетности государственных хозяйственных объединений“¹⁾ производственного типа, а также в тех принципах общего учета, какие были представлены мною на Конференции главных бухгалтеров ВСНХ в 1922 г. и изданных в Трудах этой Конференции, равно как и в других моих работах последнего времени, помещаемых в „Вестнике Счетоводства“, издаваемом Московским Академическим Издательством „МАКИЗ“.

Издательству „МАКИЗ“, которое так много содействовало и содействует переизданию и изданию моих работ, я считаю долгом выразить мою глубокую признательность и тем большую, что, благодаря МАКИЗ'у издан такой капитальный труд, как перевод Леотея и Гильбо „Общие руководящие начала счетоведения“,²⁾ и есть надежда издать другой капитальный труд: Rossi — „L'ente economico-amministrativo“, что, вместе с ранее изданным переводом Гюгли „Двойная камеральная бухгалтерия“, даст достаточные основания для понимания развиваемой мною теории счетоводства и принципов учета, опирающихся в основе своей на эти классические работы французской, итальянской и немецкой счетных школ, связь с которыми достаточно подчеркнута в моем предисловии к первому изданию этих принципов, переиздаваемом и в этом новом издании.

В заключение считаю нужным подчеркнуть, что научный метод в счетоводстве, как и в других науках, конечно, не приводит к познанию абсолютной истины. но он ведет по пути к познанию истинной сущности всех явлений и отношений окружающей нас действительности, и весь мир не может выдвинуть ничего нового, что бы могло потрясти научные основы самого отдаленного прошлого, которые незыблемее самого мира, ибо мира, не дающего основ научного порядка, быть не может, а научный порядок может создать мир даже из хаоса. Это и дает мне право, считая принципы общественного счетоведения, изданные десять лет назад, научно-обоснованными, что подтверждается целым рядом моих дальнейших научных исследований,

1) Изданы Московским Академическим Издательством в 1924 г. 115 стр. ц 1 р. 50 к.

2) Изданы Московским Академическим Издательством в 1924 г. VIII+404 стр. ц. 8 руб.

признать, что они могут быть переизданы без внесения в них тех или иных, хотя бы и существенных изменений, которые продиктуются научным обоснованием учета новых явлений и отношений в общественных хозяйствах только тогда, когда строй этих хозяйств достаточно определится и сложится.

А. П. Рудановский.

25—I. 1925 г.

Пособия.

1. Штурм. *Бюджет*.—СПБ. 1907.—Для усвоения понятия о бюджете, как основной причине хозяйственной деятельности в общественном хозяйстве; равным образом, для уяснения связи учета с теориею финансов.
2. Майр. *Статистика и обществоведение*.—СПБ. 1899; т. I, стр. 1—162,—или более краткий—Анцыферов.—*Курс элементарной статистики*. Харьков, 1911, стр. 234—252.—Для усвоения основных законов статистической систематизации, тождественных с законами счетной систематизации, лежащей в основе построения баланса всякого хозяйства, а также для уяснения тесной связи учета со статистикой.
3. Чупров, А. А. *Очерки по теории статистики*.—СПБ. 1909, стр. 1—94.—Для усвоения важнейшей руководящей идеи научной систематизации—закона устойчивости, каковой закон играет значительную роль, как в установлении системы счетов всякого баланса, так и в построении правильной корреспонденции между счетами.
4. Hügli. *Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen*.—Bern, 1901.—Особенно отдел, посвященный изложению системы автора—константной бухгалтерии, имеющей очень много общего с моею бюджетною бухгалтериею и представляющей сочетание камерального направления немецкой школы с двойной бухгалтериею. Кроме того, работа Hügli и в остальной своей части является лучшим пособием для ознакомления с формами учета различных систем. Наконец, изучение камеральной бухгалтерии по этому руководству может служить хорошим пособием для понимания более трудных работ таких видных камералистов, как Schrott, *Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft*. Wien, 1881; и Kramer, *Leitfaden für das Stats-Rechnungs-Kassen-und-Revisionwesen in deutschen Stadtgemeinden*. Leipzig, 1911. В настоящее время имеется русский перевод Н. Смирнова—*„Двойная камеральная бухгалтерия“*.
5. Léautey et Guilbault. *Principes généraux de comptabilité*.—Paris.—Для изучения основных положений нового направления коммерческого учета по двойной системе французской школы и для усвоения идеи учета, как особого вида математического исчисления; при чем