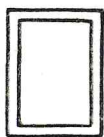


форму, которую они имеют в течение года. Счета, необходимые лишь для заключительных годовых записей, за исключением балансовых записей, также обозначены черточками. Балансовые записи не изображаются и не намечаются, так как они вытекают из счетной фигуры.

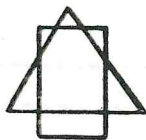
Не всегда следует изображать записи линиями. Часто достаточно наметить записи способом, которым это сделано ниже на схеме L со счетами 350, 351 и 352 на кредитовой стороне. Соответствующие счета-дебиторы в этом случае снабжены знаком \rightarrow —.

В особенности между III и IV классами, с одной стороны, и VI и VII классами—с другой, ход линий приобретает массовый характер и теряет наглядность, так что между этими классами рекомендуется чаще отказываться от законченных линий; от этого только рельефнее выступят остальные линии записей.

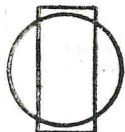
Если счетная фигура получает двойное очертание (фиг. 7), то это означает, что имеются еще другие, сходные с ним, счета, не изображенные лишь в видах упрощения схемы.



Фиг. 7.



Фиг. 8.

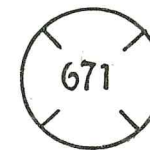


В обоих следующих случаях (фиг. 8) несколько однородных счетов заменены одним единственным счетом, но эти счета, несмотря на их сходство, имеют сальдо различного характера.

Следует, однако, быть экономным в пользовании такими сложными и редкими символами. Если я имею десять видов расходов, книжная запись которых совпадает в существенных чертах, и которые я поэтому не хочу изобразить каждый в отдельности, а желаю обозначить одной единственной фигурой, то я обозначаю их, если большинство имеет активное сальдо, фигурой большинства, и даже в том случае, когда два или три счета транзитные или имеют пассивное сальдо. Специалист поймет, что именно этот знак означает, и такая небольшая неточность менее смутит его, чем редкий символ, заставляющий его задуматься над ним.

Счет, знак которого перекрещен внутри или в котором перекрещение только намечено и прервано шрифтом, (см. фиг. 9) помещен в схеме на неправильном месте, т.-е. не в ряду своего класса. Такого рода случаи могут встречаться лишь в виде исключения, потому что они затрудняют чтение схемы; но бывают случаи, когда соблюдение предназначенной графы во что бы то ни стало запутало бы схему больше, чем такое исключение из правила. Например, схема O была бы менее наглядна, если бы счет 809 был помещен во II классе, хотя бы под № 280, чем теперь, потому что счет 809 органически связан с 810 и непосредственно корреспондирует с соседним VII счетным классом и № 810.

Счетная схема H (стр. 67), как и все последующие, является частичной схемой, выявляющей лишь внутренние производственные отношения. Неподвижные и финансовые счета на ней не изображены. Затрагивающие эти классы записи оканчиваются слева и справа черными точками, означающими, что здесь начинается неизображенная часть учета.



Фиг. 9.

В изображенной системе счетов отсутствует V класс, потому что это производство не знает обратного учета.

II класс представлен лишь одним расходным счетом № 230, который зато является множественным; он закрывается лишь в конце года непосредственно счетом Прибылей и убытков, оставаясь до тех пор активным.

III класс имеет три расходных счета: один транзитный, другой с активным и третий с пассивным сальдо. Счет 330, (примерно — крупный ремонт) имеет в конце года еще активное сальдо, подлежащее непосредственному списанию на счет Прибылей и убытков. Счет 350 — может быть счет Взносов в союз — был в течение года пассивным, в конце года сальдо случайно или планомерно выравнено. Счета 300 (например, счета электрической энергии, газа и т. п.) и 330 имеют еще несколько счетов, себе подобных, что показано двойным очертанием.

В IV классе счет 420 представляет счет Склада, и опять таки кроме него имеются еще другие счета этого рода. Счета 460 и 470 — счета Заработной платы. Счет 460 балансируется при каждой выдаче зарплаты, перенесением всех

сумм на потребляющие места. Счет Зарботной платы 470 — транзитный счет; он принимает часть заработной платы, падающую на время между последним расчетным сроком и концом месяца и всегда бывает пассивным.

VI класс содержит несколько вспомогательных производств. Счет 600 — счет Издержек правления ¹⁾ — дебитруется по кредиту многих счетов: непосредственно первичными записями и записями из счетов III и IV классов. Счет разгружается во многих направлениях: одна часть идет на общие торговые расходы, на счет 900; на все вспомогательные и основные производства, за исключением счета 630, относится по одной доле той части, которая падает на производство в целом; счет 630 не дебитруется долей издержек правления, по всей вероятности ввиду ее незначительности. Кроме счета 620, имеется еще несколько подобных, которые на схеме отдельно не изображены.

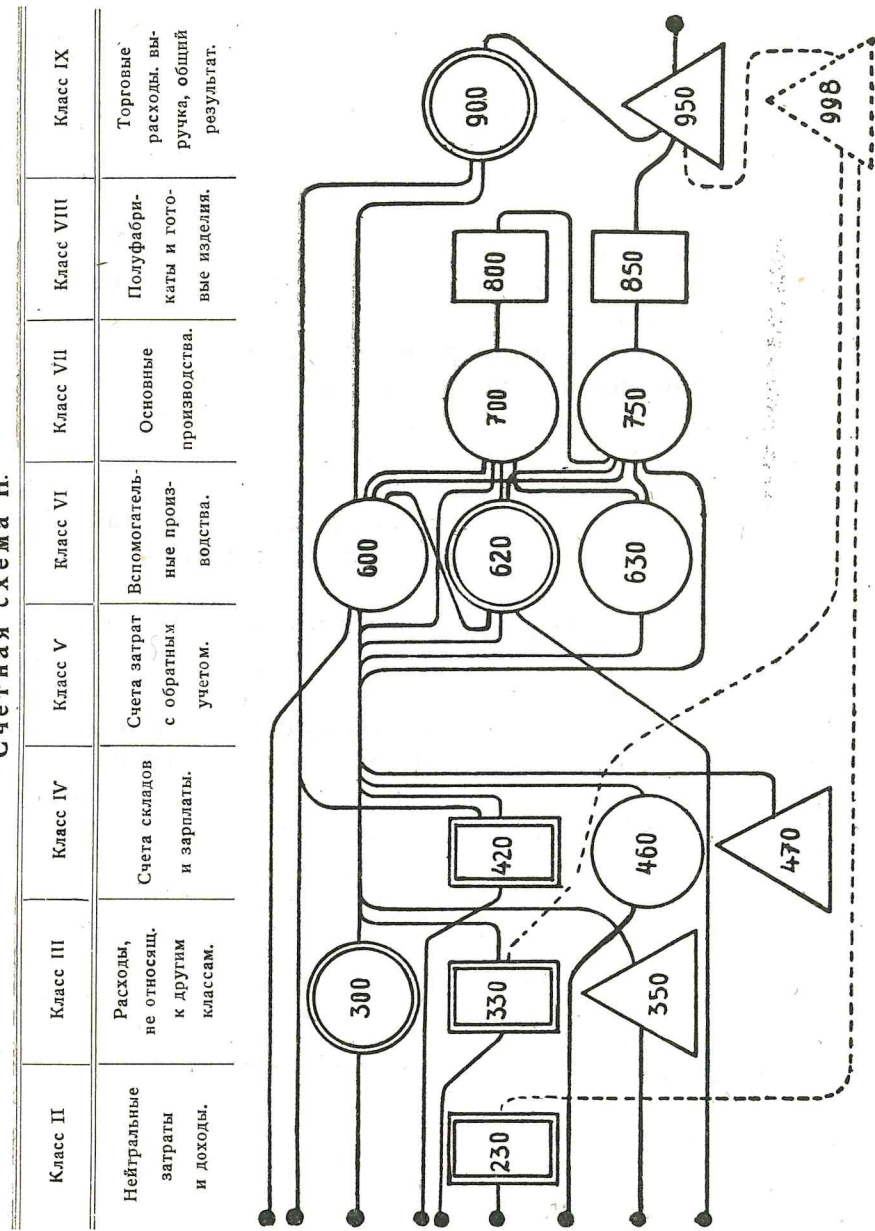
В VII классе собираются на двух счетах основных производств 700 и 750 все расходы, за исключением торговых расходов, нейтральных издержек счета 230 и ежемесячно не распределяемого остатка счета 330. Первичные записи не производятся на эти счета. Зато на них непосредственно заносятся все материалы и вся заработная плата; но на счета складов в VIII классе не относятся ни материалы, ни заработная плата. Мы имеем здесь дело очевидно с предприятием с обыкновенной поштучной калькуляцией.

Основное производство (700) сносит все издержки на склад (800), так что сальдо не остается. Склад по счету 800 сносит далее свои расходы на основное производство — счет 750 и соединяет их там с остальными расходами, относящимися к этому производству; но на счете 800 остается активное сальдо; очевидно, полуфабрикат не каждый месяц сразу направляется со счета 800 на дальнейшую переработку — часть остается на складе полуфабрикатов. Счет основного производства опять таки сносит весь свой расход на счет Склада готовых изделий — 850. Отсюда проданная часть по себестоимости переносится на счет 950, а непроданный запас остается по себестоимости, как сальдо счета 850.

¹⁾ Общеадминистративных расходов.

Примеч. переводчика.

Счетная схема Н.



Счета 800 и 850 в VIII классе содержат, следовательно, склады полуфабрикатов и готовых изделий. Они сальдируют свои запасы по системе книжной оценки остатков, т.е. они считают себестоимость наличия, как среднее старого наличия и прихода, так что наличие значитя всегда по одинаковой цене. Этот род исчисления будет показан ниже, на примере брикетной фабрики (схема L).

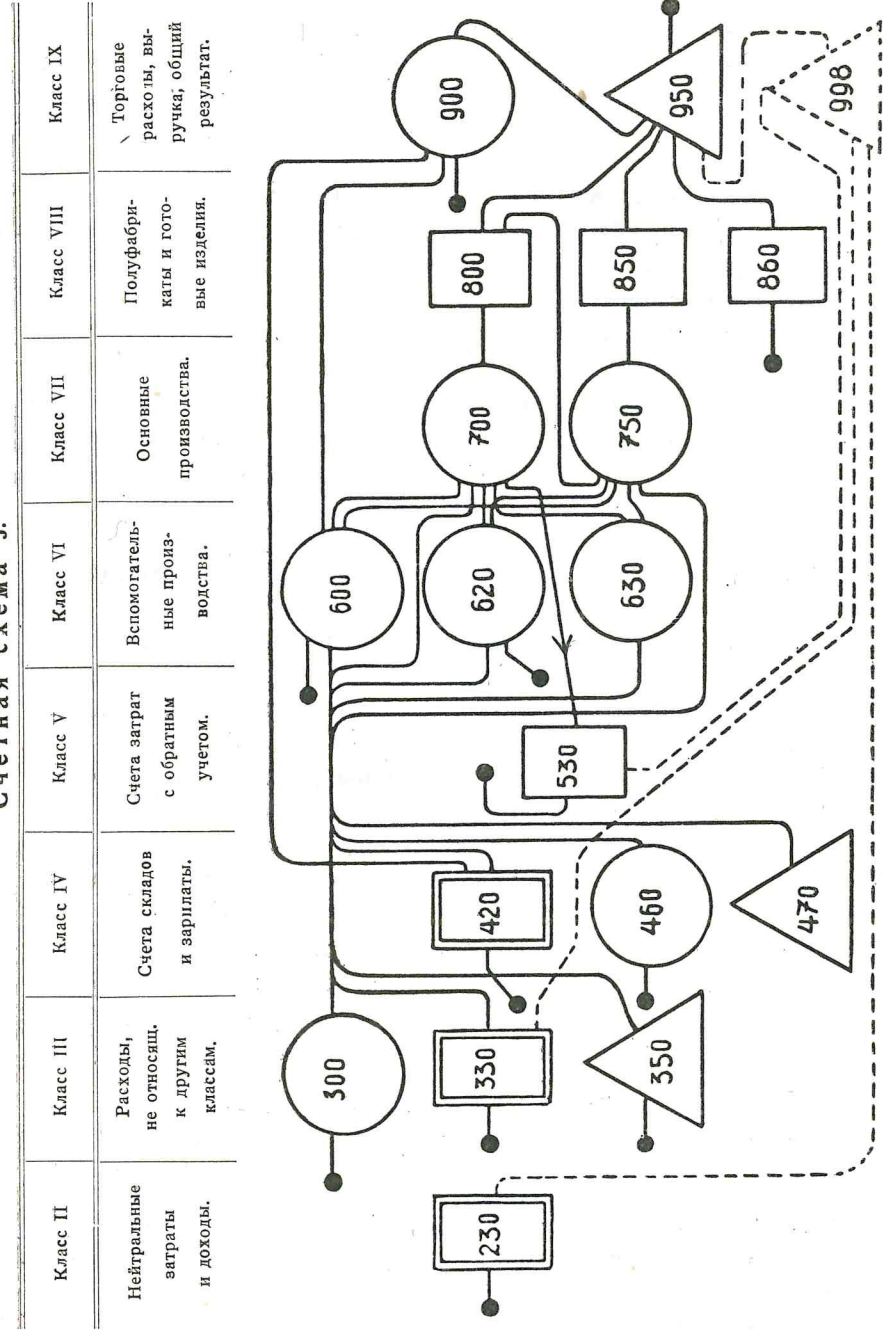
В IX классе счет 950 является в качестве результатного счета — временным собирающим счетом. Накапливающаяся там, в случае прибыльности, чистая выручка в конце года сносится на счет 998 и встречается там с обеими, уже описанными записями.

Счетная схема J, несмотря на многие совпадения со схемой H, отличается и некоторыми отступлениями. Различия отчасти несущественны, а отчасти существенны. Несущественно, что некоторые, оканчивающиеся черными точками, линии, имеющие дело со счетами, находящимися вне схемы, не выведены слева и справа из схемы; это сделано для того, чтобы увеличить наглядность сети линий и выделить счета с первичными записями.

Существеннее следующие различия: счет 530 — является новым; он корреспондирует по кредиту со счетом 700. Следует предполагать, что это — материал, употребляемый в основном производстве — счет 700 и учитываемый обратным способом. В счете 530 сальдо показывает дебитовый остаток; выявляемый в конце года перерасход или недорасход при годовом заключении сносится на счет Прибылей и убытков — перерасход в счете 530 в кредите, недорасход в счете 530 в дебете. Есть еще один счет, которого не было в схеме H, — счет 860. Он предназначен для чисто торгового товара, покидающего предприятие без переработки; купленный товар поступает непосредственно на этот счет путем первичной записи, проданный товар сносится по себестоимости на счет 950, на котором выявляется и прибыль на товаре.

Кроме того, по сравнению со схемой H, есть счета, которые исчезли. На схеме H счета 300, 620 и 900 имели двойное очертание, следовательно имелись налицо несколько счетов этого рода; в схеме J из этих групп имеется лишь по одному счету.

Счетная схема J.



Дальнейшие различия заключаются в том, что списанный со счета 800 полуфабрикат стал торговым товаром; часть этого полуфабриката перенесена по себестоимости на счет 950. Счет 950 имеет теперь больше дебитовых записей, чем раньше; купленный готовым товар и полуфабрикат вошли в программу продажи.

Счетная схема К имеет те же основы, как Н и J и приведенные выше объяснения относятся также и к схеме К. Сравнительно со счетной схемой J следует отметить некоторые нововведения.

Как на схеме J учитывались погашения и проценты — это особый вопрос: схема допускает несколько объяснений. В схеме К решение этого вопроса является новым в том смысле, что годовые и ежемесячные погашения принципиально разделены. Первые рассматриваются в счете 240, как нейтральный расход, последние в счете 360, как добавочные издержки. Проценты учитываются: фактически уплаченные в счете 241, как нейтральный расход, калькуляционные в счете 361, как добавочные издержки.

Счет 240 — счет для годовых погашений, со стороны дебета находится в связи со счетами имущества класса О¹⁾, со стороны кредита, путем годовых записей, со счетом Прибылей и убытков.

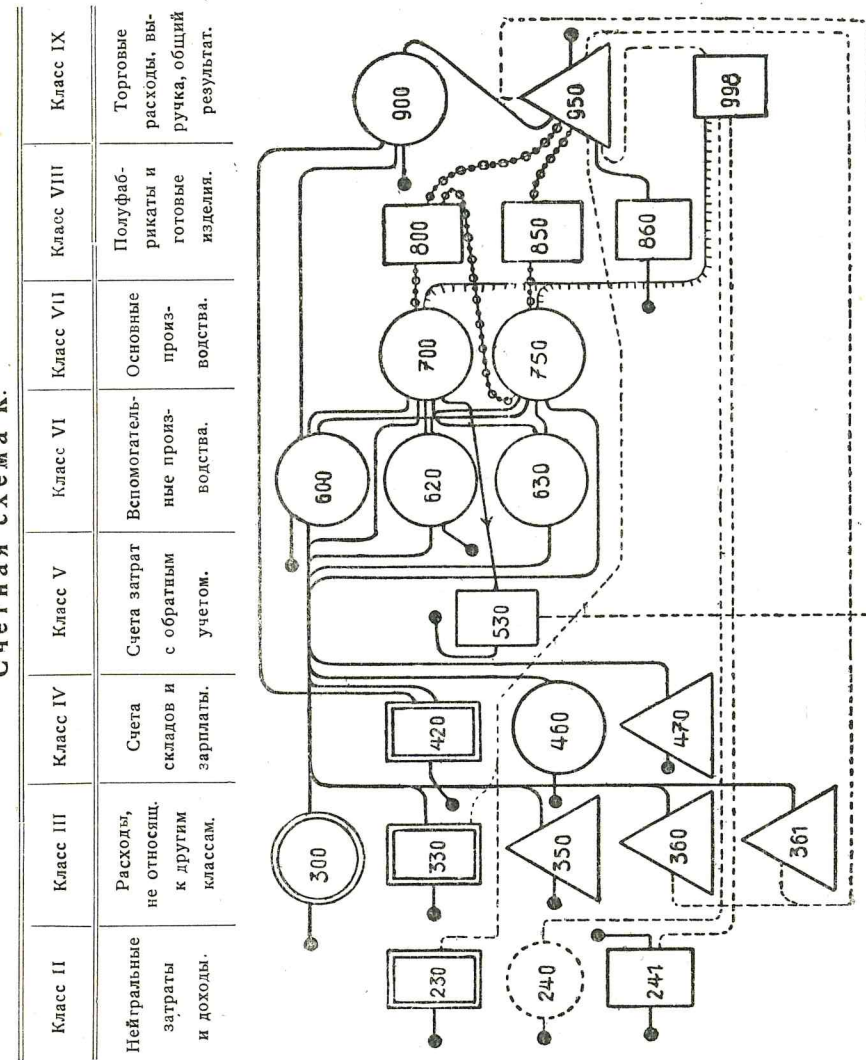
Счет 241 имеет в дебете уплаченные, в кредите полученные проценты. Так как первые преобладают, то ежегодно сносится на счет Прибылей и убытков дебитовое сальдо.

Со счета 360 по кредиту ежемесячно списываются погашения, калькулированные по отдельным местам расходов, соответственно использованию ими погашаемого имущества. Таким путем получается кредитовое сальдо, которое и переносится затем в конце года на кредит результатного счета 950. Здесь сальдо встречается с валовой прибылью, которую в отдельных месяцах преуменьшали путем повышения убытков — и оно здесь, так сказать, сторнируется.

В счете 361 отражаются, таким образом, проценты. Ежемесячно места расходов дебитуются по кредиту счета 361 процентами, пропорционально использованному в них капиталу. При этом не спрашивают, собственный это капитал

¹⁾ См. примечание на стр. 28.

Счетная схема К.



или чужой, которым пользуются места расходов. И это кредитовое сальдо, состоящее из калькулированных процентов, в конце года сносится на результатный счет и тем самым оно, так сказать, сторнируется и его действие на исчисление годовых результатов парализуется.

Дальнейшее различие схемы К от схемы J состоит в том, что счета 230, 330 и 530 закрываются в конце года уже не счетом Прибылей и убытков, а счетом Продажи. Так как это делается в конце года, после того, как результатный счет уже выделил месячную прибыль последнего месяца, тем самым месячная отчетность не расстраивается.

Смысл изменения заключается в том, что в противоположность схеме J счет Прибылей и убытков приобретает на схеме К типичную форму. Следует предположить, что предприятие, для которого предназначена схема К, показывает свой отчет посторонним лицам и что поэтому ему следовало бы придерживаться обычного способа изложения; очень может быть, что это предприятие — акционерное общество, обязанное публиковать свой годовой отчет.

Такое предположение подтверждается дальнейшим изменением, еще более существенным, чем выше описанные.

Мы видим, что счет 700 уже не сносит, как до сих пор, все свои расходы без различия на счет 800, но что он заранее ежемесячно списывает повременные расходы на счет Прибылей и убытков, а на счет 800 относит лишь остатки, состоящие из количественных расходов. Как отделяются друг от друга повременные расходы от количественных, схема нам не показывает.

Следствием этого является не только то, что на счете 800 ежемесячный остаток запасов показывается по более низким ценам, а именно лишь из расчета количественных издержек, но и то, что на счета 750 и 950 переданные им продукты места расходов (700) записываются по более низкой себестоимости, тоже лишь из расчета количественных издержек.

Аналогично поступают со счетом 750. И здесь в поступивших из III — VI классов суммах имеются повременные расходы. Они сносятся на счет Прибылей и убытков одновременно с повременными расходами со счета 700. Также списываются и запасы со счета 850 ежемесячно только в сумме количественных издержек и перечисляются на счет 950.

Результатный счет принимает теперь, если изобразить месячные записи обыкновенным шрифтом, а годовые курсивом, следующий вид:

950. Счет Продажи.

Проданные полуфабрикаты: с места расходов 700 } количеств. или складов . . 800 } себестоимост.	Месячная выручка по всем товарам по продажной цене. <i>Списание калькулированных плашений и процентов (счета 360 и 361).</i>
Проданные готовые изделия: с места расходов 750 } то же самое. или складов . . 850 }	
Торговые товары: со счета 860, покупная цена. <i>Сальдо счетов 230, 330, 530 ¹⁾.</i> <i>Валовая прибыль года.</i>	

998. Счет Прибылей и убытков.

Общие (повременные) расходы в 12 месячн. записях. <i>Полашения (со счета 240).</i> <i>Проценты (со счета 241).</i>	<i>Валовая прибыль года (со счета 950).</i>
---	---

Теперь очевидно, что счет Прибылей и убытков принял типичную форму, применяемую в публикуемых отчетах. Под общими издержками здесь следует понимать повременные расходы. Далее видно, что счет Продажи дает не чистую месячную прибыль, но валовую месячную прибыль и что для определения чистой прибыли следует принять во внимание значащиеся в дебете счета Прибылей и убытков месячные суммы повременных расходов.

Счет Прибылей и убытков 998 имеет в течение года активное сальдо, так как на нем производятся лишь дебитовые записи и поэтому он обозначен прямоугольником.

Счетная схема L. Система счетов, изображенная на этой схеме взята, с согласия автора, из „Сложных случаев“ Манфреда Берлинера ²⁾, где лучше всего можно ознакомиться с её подробностями. Здесь сообщается лишь самое существенное относительно отдельных счетов. Следует иметь в виду, что опи-

¹⁾ При недорасходе сальдо счета 530 должно быть в кредите счета 950.

²⁾ M. Berliner. Schwierige Fälle und allgemeine Lehrsätze der Kaufmännischen Buchhaltung.

сание Берлинера было опубликовано свыше 20 лет тому назад, когда имелись налицо обычные для того времени условия производства; с тех пор многое сильно изменилось в добыче бурого угля, как в смысле разработки, так и в смысле массовой подачи в производстве.

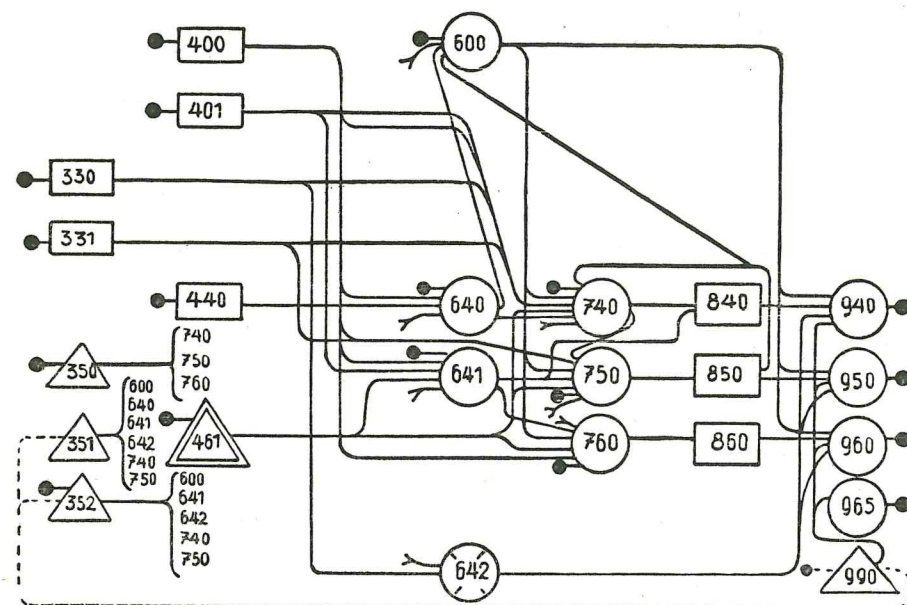
330. Аренда. Счет 330 содержит аренды и возмещения, уплачиваемые вперед и распределяемые долями на отдельные месяцы, и поэтому имеет сальдо дебета. Подлежащими дебитованию местами расходов могут являться лишь: счет 740 (эксплоатация шахт) и счет 642 (подъездные пути), потому что только эти два производства пользуются чужими участками.

331. Страхование. Здесь речь идет об уплате вперед взносов по страхованию от огня и т. п. Месячная доля распределяется только на счета 740 (эксплоатация шахт) и 750 (брикетная фабрика); очевидно остальные производства не застрахованы, или не принимаются в расчет, как несущественные. Бросается в глаза, что не исчисляется стоимость страхования помещения правления (счет 600 — правление); возможно, что она отнесена непосредственно на счет 600, с отказом от точного месячного исчисления.

350. Взносы в союз. Эти, уплачиваемые задним числом, взносы должны начисляться заранее по соответствующим месяцам. Расход несут лишь места расходов: 740 (шахты), 750 (брикетная фабрика) и 760 (промывка песка). Краткости ради, не произведено начисление на вспомогательные производства VI класса, пропорционально относящейся к ним доле заработной платы. Чтобы не делать сплетение линий еще менее наглядным, кредитования счетов 350, 351 и 352 намечены лишь цифрами. Задебитованные места издержек VI и VII классов снабжены значком \rightarrow , чтобы показать, что кроме нарисованных дебитовых записей они дебитуются еще по кредиту других имеющих в таблице счетов.

351. Погашения. Ежемесячно производится погашение по дебету счетов: 600 (правление), 640 (конный транспорт), 641 (подвесная дорога), 642 (подъездные пути), 740 (эксплоатация шахт) и 750 (брикетная фабрика). Счет 760 (промывка песка) не дебитуется, вероятно ввиду невысокой стоимости оборудования. Погашения собираются на кредите счета 351 и годовым списанием переносятся на счет 990 — основное производство.

Счетная схема I



- | | | |
|--------------------------|-------------------------|---------------------------|
| 330. Аренды. | 461. Заработная плата. | 840. Склад угля. |
| 331. Страхование. | 600. Правление. | 850. Склад брикетов. |
| 350. Взносы объединения. | 640. Содержание обоза. | 860. Склад песка. |
| 351. Погашения. | 641. Подвесная дорога. | 940. Продажа угля. |
| 352. Проценты. | 642. Подъездные пути. | 950. Продажа брикетов. |
| 400. Материал. | 740. Шахты. | 960. Продажа песка. |
| 401. Лес. | 750. Брикетная фабрика. | 965. Случайный результа - |
| 440. Фураж. | 760. Промывка песка. | 990. Общий результат. |

352. *Проценты.* Калькулированные проценты учитываются аналогично погашениям, выпускается лишь счет 640 (конный транспорт), ввиду сравнительно незначительности стоимости его. После вычета уплаченных процентов сальдо записывается в конце года на кредит счета основного производства, аналогично погашению.

400. *Материал.* Это счет склада с учетом на месте. Ежемесячные списания записываются на основании отчетов склада на дебет счетов вспомогательных производств 640 (конного транспорта) и 641 (подвесной дороги) и трех счетов основных производств.

401. *Лес.* Кредитования счета производятся на основании ведомостей по дебету единственных потребляющих лес производств: 740 (шахты) и 641 (подвесной дороги).

440. *Фураж.* Этот счет связан лишь со счетом 640 (конный транспорт); предполагается, что месячное потребление устанавливается на основании месячных сообщений об остатках.

461. *Заработная плата.* Она расходуется на три основных производства и подвесную дорогу. Для этих 4-х производств открыты 4 счета заработной платы. Заработная плата по производству 640 (конный транспорт) повидимому непосредственно относится на этот счет; производство 642 (подъездные пути) обслуживается, очевидно, не собственными рабочими, а что касается счета 600 (правления), то он вероятно дебетуется прямо „содержанием“, не имея „заработной платы“.

600. *Правление.* Счет правления дебетуется первичными записями: со счета 351 — калькулированными погашениями и со счета 352 — процентами; долей расходов со счета 640 (конный транспорт) и 840 (склад брикет) — собственным потреблением брикета.

Месячное сальдо распределяется по ключу следующим способом:

На счет 740 — эксплуатация шахт	37,50%	} всего 75%	
„ „ 750 — брикетная фабрика	18,75%		} на произ-
„ „ 760 — промывка песка	18,75%		
„ „ 940 — продажа угля . .	10,00%	} всего 25%	
„ „ 950 — продажа брикет . .	10,00%		} на про-
„ „ 960 — продажа песка . .	5,00%		
	<u>100,00%</u>		

640 *Конный транспорт.* Кроме правления, только шахта пользуется упряжками.

641. *Подвесная дорога.* Это подвесная канатная дорога, потребляющая материал, лес, заработную плату, погашения и проценты и перевозящая уголь-сырье к угольному складу — счет 840, на брикетную фабрику и на промывку песка и песок на склад песка; поэтому дебитуются по кредиту счета 641 счета: 840 — склад угля, 750 — фабрика брикет, 760 — промывка песка. Дебитование счета 840 было бы нагляднее и имело бы тот же результат, если бы производилось через счет 740. Тогда дебитовались бы все сорта угля-сырья издержками подвесной канатной дороги, а дебитование счета 750 отпало бы, так как фрахт подвесной дороги содержался бы в цене угля-сырья.

642. *Подъездные пути.* Это производство обслуживает только уже проданный, вышедший из складов, товар. Их издержки должны калькулироваться как чистые торговые расходы. Счет этот должен был бы помещаться в IX классе. Но так как он является одновременно вспомогательным производством, то и был изъят из IX класса и помещен в VI класс, но здесь был отмечен перекрещиванием, указывающим на некоторую сомнительность его принадлежности именно к этому классу. Кредитования происходят по дебету счетов, находящихся за складами.

740. *Эксплоатация шахт.* Этот счет дебетуется счетами: Счетом 850 — склада брикет, окладным углем служащих шахты, кассы, текущих счетов и т. п. прямое дебитование.

- „ 600 — участием в издержках правления.
- „ 400 — материалов
- „ 401 — леса
- „ 330 — аренды
- „ 331 — страховой доли
- „ 461 — заработной платы
- „ 640 — содержания конного транспорта
- „ 350 — взносов в союз
- „ 351 — погашений
- „ 352 — процентов.

Кредитование происходит по дебету счета 840 — угля-сырья и счета 750 — за поставленный брикетной фабрике уголь-сырье.

750. Брикетная фабрика и 760 — Промывка песка — не нуждаются в дальнейших пояснениях.

840. Склад угля, 850. Склад брикетов и 860. Склад песка — понятны также без объяснений. Но все таки покажем характер счета 850 на примере (стр. 79). Счет Склада брикет построен несколько иначе, чем у Берлинера, чтобы нагляднее показать, как из начального наличия по 32 пф. за центнер из октябрьской добычи, себестоимость которой по 35 пф., получилась книжная цена остатка в 34,43 пф. за центнер, применяемая затем в кредите счета.

На счета: продажи — 940 (угля-сырья), 950 (брикета) и 960 (песка) выручки попадают справа, а в дебете значатся: участие в издержках правления, проданная продукция по себестоимости или по книжной цене наличия и издержки подъездных путей. Счет 965 содержит побочные доходы, например, от продажи глины. Все сальдо собираются на счете 990 общей выручки, на который в конце года записываются калькулированные погашения и проценты, так что получается валовая прибыль для годового исчисления.

Счетная схема М сходна со схемой L в смысле выбора счетов.

Следует указать на сравнительно большую корреспонденцию вспомогательных производств между собою, что является особенностью, хотя и не очень существенною. Между счетами 600 и 620 услуги взаимны. Это влечет за собою характерное для таких случаев последствие. Обыкновенно сперва производят записи по вспомогательным производствам, являющимся поставщиками других вспомогательных производств. Получающий счет ожидает пока не получит записи от всех поставляющих ему счетов и затем уж приступает к выявлению своих собственных услуг. Это становится невозможным, если два производства взаимно оказывают услуги друг другу; в таком случае обыкновенно то производство, которому это удобнее, передает первым свои услуги другому, исчислив их по твердым расчетным ценам. Например, производство по счету 620, представляющее очевидно паровую станцию, может исчислить отпущенный правлению пар для отопления и свет по твердым ценам; тогда счет 600 производит полный расчет, причем дебетуется и счет 620; таким образом, 620 также производит полный расчет.

750. Счет Производства брикетной фабрики.

Окт. 31	Окт. 31	С-т Склада брикет а 35 пф.	13.099	39
С-ту 740 — Шахт	7 865	С-т Склада брикет 37.427 цтр.	13.099	39
" 400 — Материалов	301	а 35 пф.		
" 331 — Страхования	96			
" 600 — Правления	265			
" 641 — Канатной дороги	860			
" 461 — Заработн. платы	1 445			
" Кассы и тек. счетов	570			
" 350 — Союза	45			
" 351 — Погашений	720			
" 352 — Процентов	930			
	13.099		13.099	39

850. Счет Склада брикет.

Центнеры	а пф.	М.	Центнеры	а пф.	М.
Начальный остаток	32	2.808	740 Шахта	115	39
750 ф-ка брикет	35	13.099	600 Правление	145	49
			950 Продажа брикет	48.544	14.992
			Конечный остаток	2.400	826
				46.204	15.908
Начальный остаток	34,43	826			03

Основные производства находятся, помимо своей главной функции, в довольно оживленной корреспонденции между собою. Между счетами 760 и 740 имеется часто встречающееся отношение, заключающееся в том, что счет 760 возвращает счету 740 отбросы.

Существенная особенность схемы М заключается в том, что здесь имеется средняя калькуляция со включением расчета обработки. Конструкционный материал приходится на склад по счету 400 и спешит, в обход счетам производства, на производственный склад — счет 840; здесь он соединяется с издержками обработки счета 740 и переходит на счет 850, где присоединяются издержки обработки со счета 750. Итог идет дальше на счет 860, где он, увеличенный на издержки обработки со счета 760, преобразившись тем временем в стоимость готового изделия, ожидает продажи по счету 960.

Счетная схема N показывает обыкновенный случай добавочной калькуляции без спецификаций.

Расход III и IV счетных классов переносится, поскольку он касается продажи, на счет 900, поскольку он касается производства — на классы VI и VII. Эти производственные издержки идут по трем направлениям:

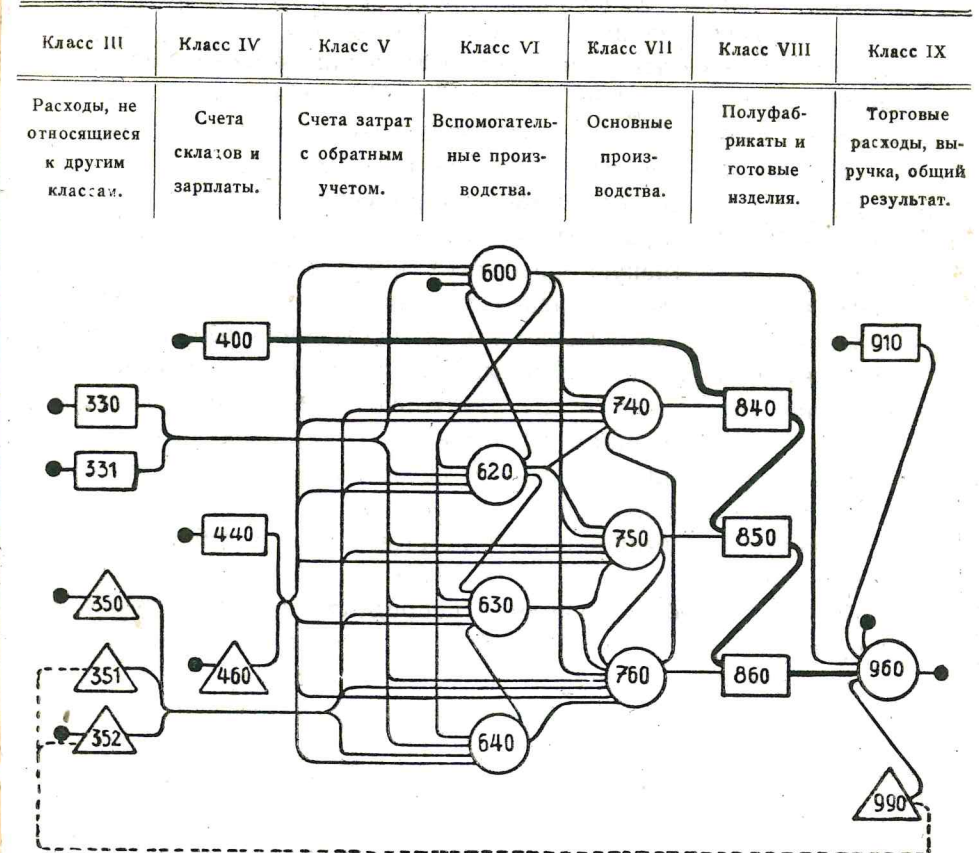
Одно направление идет с продуктивными издержками от счетов 400 и 460 непосредственно на счет 800.

Другое направление, содержащее часть повременных издержек, а именно счет 350 (погашения и проценты на оборудования), ведет непосредственно на счет 998 (прибыли и убытки), получающий тем самым в течение года дебитовое сальдо.

Остаток счетов, содержащий одни непродуктивные издержки, переносится на VI и VII счетные классы. Это последнее направление, представленное на схеме несколькими линиями, содержит попеременно количественные и повременные издержки, так как по перечеркнутой линии 350 — 998 списаны не все, а лишь часть повременных издержек.

Счета VI и VII классов, после соответствующих зачетов внутри себя, переносят все свое месячное сальдо на счет 800, где оно встречается с продуктивными издержками, содержащими также и продуктивную заработную плату. Соотно-

Счетная схема М.



шение между записываемой здесь ежемесячно на дебет заработной платой и непродуктивными издержками производства дает добавочную месячную процентную ставку. При помощи этой же процентной ставки исчисляются изготовленные в течение того же месяца товары и так создается запись счетов 800 и 850. Опять-таки с той же самой процентной ставкой исчисляется себестоимость проданного товара, что дает запись по счетам 850 и 970.

Как видно из этого, на счете 800 значится запас, находящийся в производстве, а на счете 850 — готовый, но еще не проданный товар. Но сальдо не совсем чисты, потому что в способе исчисления кроются ошибки.

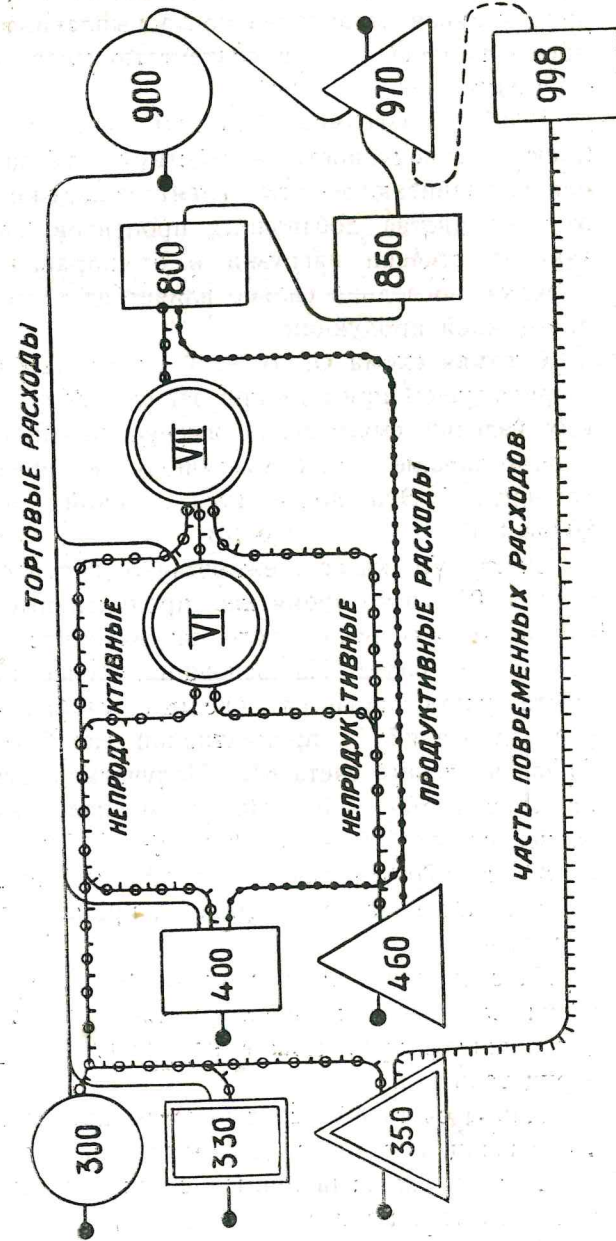
Во-первых, имеется ошибка в продуктивных издержках. Счета 400 и 460 правильно передают продуктивные материалы и продуктивную заработную плату счету 800. В кредите счета 800 они списываются записью счетов 800 и 850 с производства и записываются на склад готовых изделий, но по калькуляционной стоимости. Калькуляционная стоимость не точно совпадает с действительностью; за неимением учета по спецификациям эта ошибка остается не открытой до инвентаризации. В счете 850 не возникает соответствующей ошибки, так как здесь пользуются для продуктивных издержек калькуляционной стоимостью, как в дебете, так и в кредите.

Вторая ошибка кроется в непродуктивных издержках. Записанные в дебет счета 800 непродуктивные издержки в порядке, — чего нельзя сказать о записи в кредите, потому что при кредитовании пользуются тем же добавочным процентом, как и при записи VII — 800. Фактически же в числе уходящих по кредиту счета 800 товаров находятся не только товары последнего месяца, но и предпоследнего и еще более ранних месяцев. Такая же ошибка повторяется при записи по счетам 850 и 970.

Третья ошибка возникает из комбинации обеих указанных ошибок. Месячный добавочный процент определяется для продуктивных издержек из фактических продуктивных и непродуктивных издержек данного месяца. Кредитование же счета 800 происходит на основании продуктивных издержек калькуляционного характера. Так что, если калькулированные продуктивные издержки ниже фактических,

Счетная схема N

Класс IX	Торговые расходы, вы- ручка, общий результат.
Класс VIII	Полуфабри- каты и гото- вые изделия.
Класс VII	Основные производств.
Класс VI	Вспомогатель- ные произ- водств.
Класс V	Счета затрат с обратным учетом.
Класс IV	Счета складов и зарплаты.
Класс III	Расходы, не относящиеся к другим классам.



то и добавка будет соответствующе меньше. Если, например, продуктивная заработная плата выплачивается больше, чем предполагалось, то в соответствующей степени добавка становится неправильной.

В общем невозможно сказать, какое значение эти ошибки имеют в совокупности и действуют ли они аккумулятивно или выравнивающе. Это зависит от надежности калькуляции, от постоянства добавочных процентов, зависящего опять-таки от степени нагрузки и от царящего в предприятии порядка; последний сильно влияет на достоверность калькулированной продукции.

Счетная схема О. В этой схеме ошибка, получившаяся в предыдущем примере при записях полуфабрикатов и готовых изделий смягчена, а именно выравняются ошибки, происходившие от ежемесячных колебаний добавочных процентов. Это достигается заменой счета 800 счетами 809 и 810.

Счета VII класса ежемесячно переносят свое сальдо на счет 809, в то время как продуктивные издержки идут на счет 810. В числе последних находится и продуктивная заработная плата. На основании более продолжительного опыта устанавливается средняя надбавка к издержкам и ее прибавляют к продуктивной заработной плате, числящейся на дебете счета 810. Получаемая сумма дает запись по счетам 809—810. На ту же надбавку увеличиваются записи счетов 810—850 и 850—970, так что все записи от 809 до 970 работают с одной и той же неизменной надбавкой. Этим избегают ошибки, происходящей из различия надбавок.

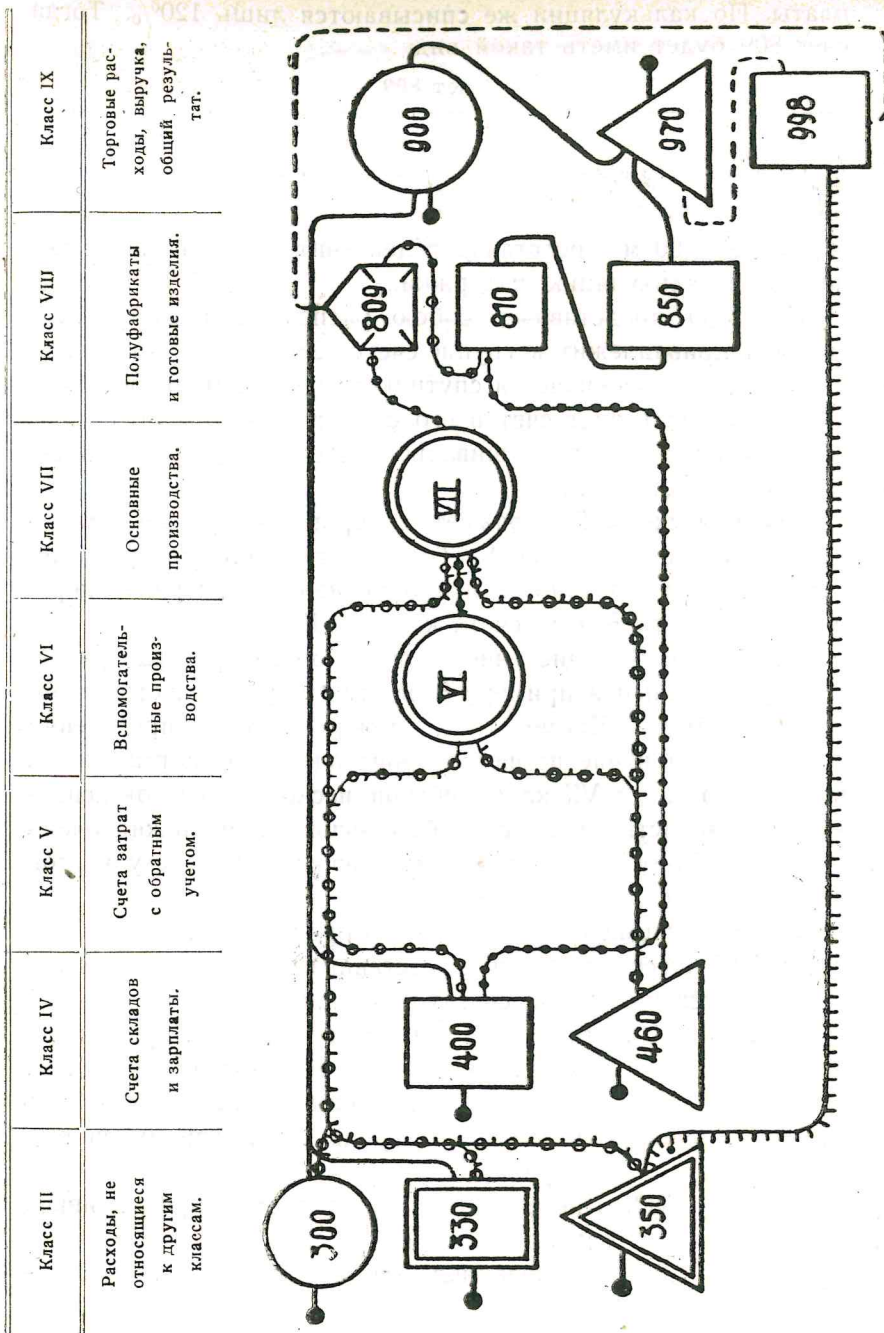
На счете 809 теперь собираются: на дебете фактические, а на кредите скалькулированные по твердым ставкам издержки. Сальдо может получиться положительным или отрицательным.

Сальдо счета 809, создающееся накоплением этих месячных разниц, в конце года сносится на счет 998.

Нижеприведенный пример сможет до некоторой степени пояснить этот процесс.

Предположим, что запись по счетам 460—810 содержит продуктивную заработную плату в сумме 12.000 м. Но сумма записи VII—809 15.000 м. = 125% продуктивной заработной

Счетная схема О.



платы. По калькуляции же списываются лишь 120%. Тогда счет 809 будет иметь такой вид:

Счет 809

Фактические издержки 15.000	Исчислено 120% с 12.000 м. . 14.400
-----------------------------	-------------------------------------

Сальдо 600 м. представляет действительные, но не включенные в калькуляцию издержки.

Счет 809 представляет собою расценочный счет, и как таковой принадлежит к группе счетов 280 — 299. Но так как он в то же время является спутником счета 810, то рекомендуется оставить этот счет в его соседстве и отметить условленным знаком, перекрещиванием, что он находится здесь, так сказать, „в гостях“.

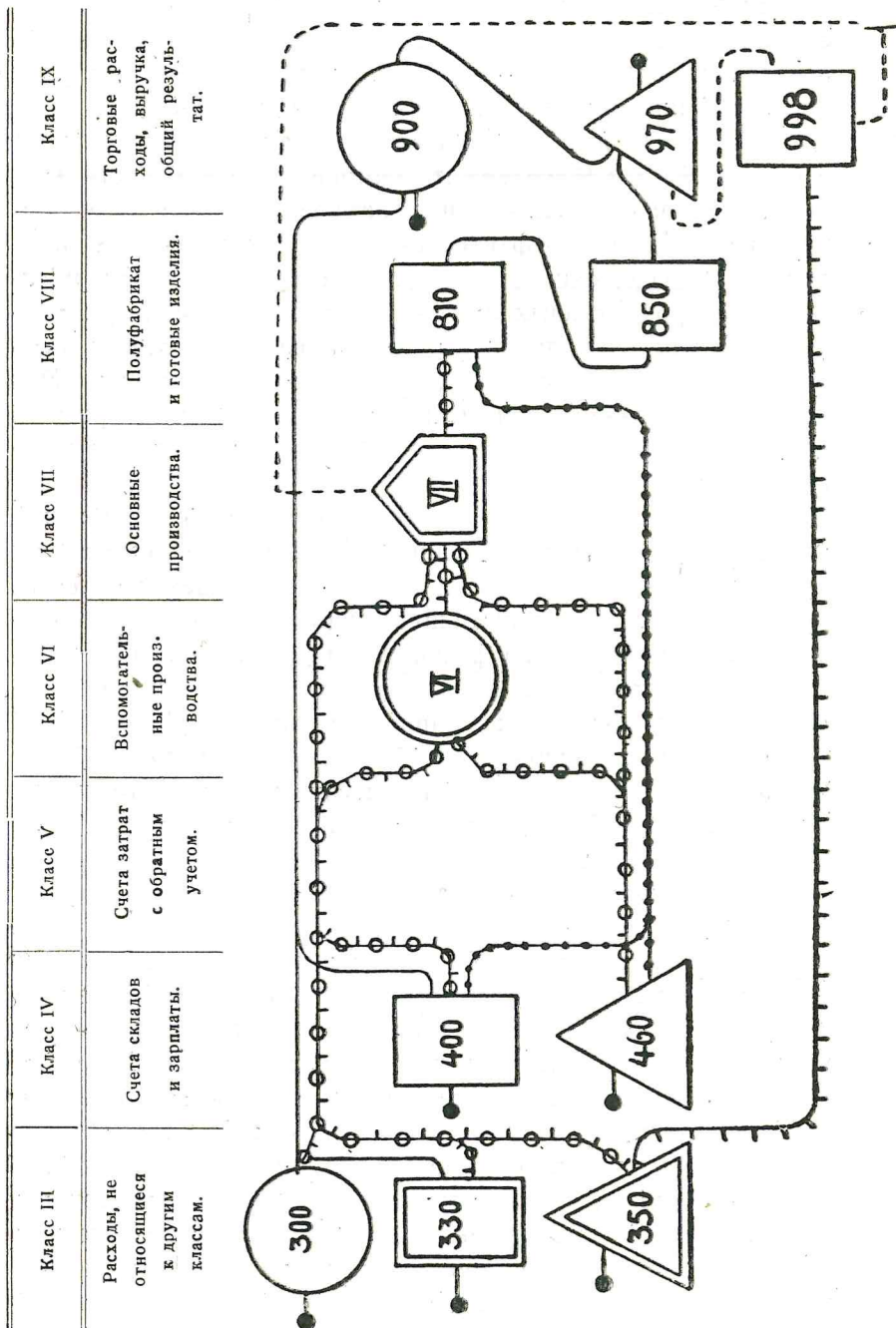
Счетная схема Р отражает совершенно тот же способ исчисления, как и схема 0. Только столкновение фактических и калькулированных непродуктивных издержек перенесено со счета 810 на счета класса VII.

Этот способ исчисления гораздо менее распространен, чем приведенный в примере 0, но имеет преимущество большей простоты. Кроме того, можно более определенно выявить отклонение процесса производства от нормального, ввиду того, что в VII классе обычно несколько счетов основных производств. Этим способом исчисления можно очень близко подойти к отдельному исчислению результатов по каждому отделению производства.

Счетная схема Q отличается от предыдущей только тем, что в VIII классе отдельные составные части калькуляции учитываются на разных счетах, а именно —

- на счете 810: отнесенные на производство непродуктивные издержки (но не погашения и проценты, уже целиком описанные записью 350—998),
- „ 820: отнесенные на производство продуктивные материалы,
- „ 830: отнесенная на производство продуктивная заработная плата,
- „ 850: определенная для готовых изделий себестоимость, слагаемая из трех предыдущих видов издержек.

Счетная схема Р.



Такое расположение деления полуфабрикатов на три составные части издержек не является ни предпосылкой, ни следствием учета по спецификациям, но все-таки учет по спецификациям наталкивает на такое деление.

Я выше изложил, что исчисления, как они изображены в схемах N, O и P, содержат ошибки; в O и P часть этих ошибок устранена. Но и в них остался недостаток, заключающийся в том, что фактические и калькуляционные продуктивные издержки не совпадают и что тем самым исчисление непродуктивных издержек также становится ошибочным, так как в продуктивных издержках содержится продуктивная заработная плата, т.е. основа исчисления. Эти ошибки маловажны для исчисления ежемесячных результатов, но имеют большое значение при исчислении себестоимости.

Допустим, например, что в продуктивной заработной плате ежемесячно бывают лишние 600 м. хотя бы потому, что какой-нибудь мастер настолько добродушен или ленив, что принимает списки сдельщины рабочих без точной проверки. Вследствие этого фактическая продуктивная заработная плата составляет 12.000 м., в то время как по калькуляции она должна была равняться лишь 11.400 м. При непродуктивных издержках в 15.000 м. мы имеем надбавку в 125%, в то время как фактически она гораздо выше. Если прибавить 600 м. переплаченной сдельщины к издержкам, то мы имеем:

11.400 м. продуктивной заработной платы и

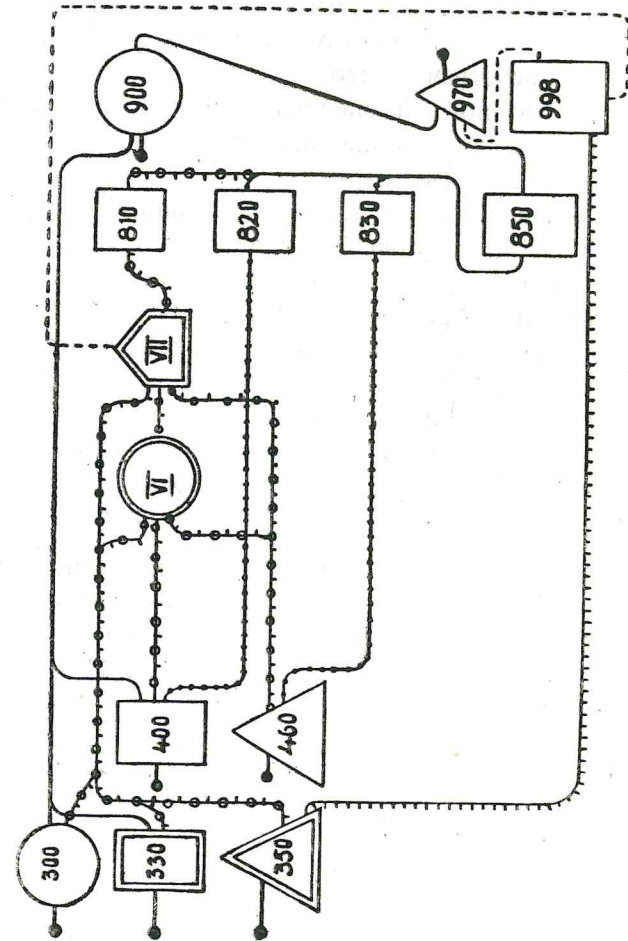
15.600 м. издержек,

что составляет почти 137%. Для исчисления результатов эта ошибка имеет следствием лишь то, что полуфабрикаты и готовые изделия значатся по книжной цене, удешевленной на несколько процентов, а для исчисления себестоимости, что себестоимость незначительно выше, чем это кажется.

Эту ошибку можно выровнять только путем точной проверки потребления продуктивных материалов и продуктивной заработной платы, имея в виду их соответствие данным калькуляции. Это может быть достигнуто систематическим обратным учетом всех продуктивных издержек и, где это возможно, при помощи спецификации. Наличие такой спецификации предполагается в схеме Q.

Счетная схема Q.

Класс IX	Торговые расходы, вырочка, общий результат.
Класс VIII	Полуфабрикаты и готовые изделия.
Класс VII	Основные производ-ства.
Класс VI	Вспомогатель-ные произ-водства.
Класс V	Счета затрат с обратным учетом.
Класс IV	Счета складов и зарплаты.
Класс III	Расходы, не относящиеся к другим классам.



Предположим, что для каждого заказа, сданного в производство, заготовлено в какой-либо форме по одной спецификации, выданной в одном экземпляре как складу материалов (счет 400), так и расчетной конторе (счет 460).

Склад записывает каждый выданный материал на спецификацию заказа. Эти записи соединяются в одну месячную сумму и дают счетную запись 400 — 820.

Расчетная контора поступает соответствующим образом с выданной ей спецификацией. Сумма записанной на нее в течение месяца продуктивной заработной платы дает запись по счетам 460 — 830.

Начисленные после калькуляции на продуктивную заработную плату надбавки дают запись VII — 810. В VII классе эти калькулированные надбавки сталкиваются с фактическими издержками, как это имело место в предыдущей схеме.

Спецификации заказов, законченных в течение одного месяца, собираются из склада материалов и расчетной конторы, подсчитываются в каждой спецификации продуктивные материалы и продуктивная заработная плата, прибавляется калькуляционная надбавка и из соединения сумм этих спецификаций получают записи:

- счета 810 — 850 — калькулированные надбавки, имеющиеся в окончанных заказах.
- ” 820 — 850 — находящиеся там же продуктивные материалы,
- ” 830 — 850 — находящаяся там же продуктивная заработная плата.

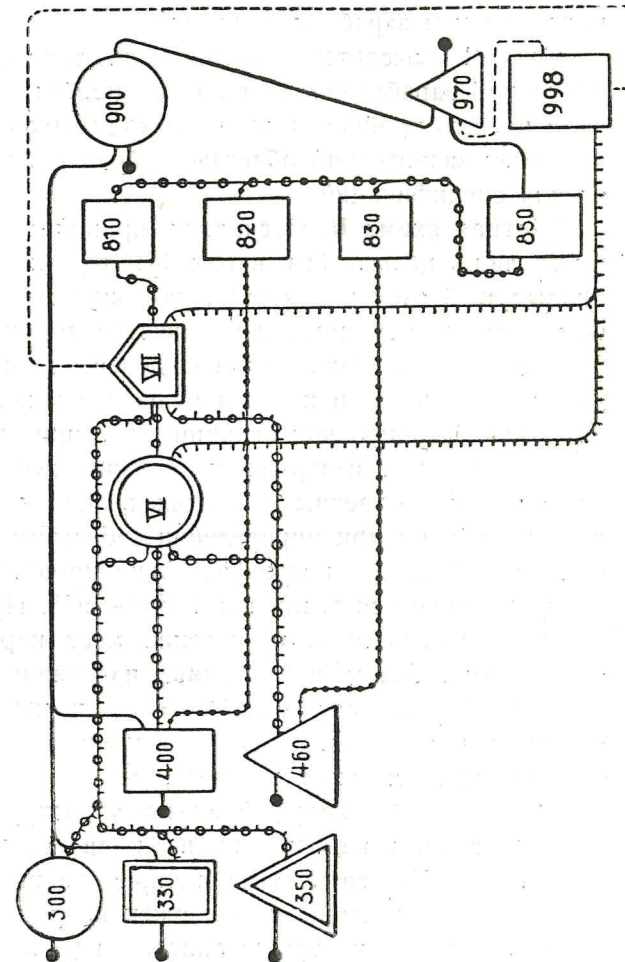
На счет 850 попадают законченные заказы по себестоимости (без процентов и погашений), при чем, однако, надбавки к издержкам только калькулированные, а не фактические. Путем записи счетов 850 — 970 они сносятся по той же цене в случае продажи.

Цель тройного деления находящихся в производстве издержек становится ясной из следующего:

Сальдо счета 820 представляет собою выданные складом материалы, которые еще не покинули счета в виде готовых изделий. Они совпадают с совокупностью записанных на материальном складе на отдельные спецификации сумм, поскольку эти спецификации еще находятся на складе

Счетная схема R.

Класс IX	Торговые расходы, вырочка, общий результат.
Класс VIII	Полуфабрикаты и готовые изделия.
Класс VII	Основные производства.
Класс VI	Вспомогательные производства.
Класс V	Счета затрат с обратным учетом.
Класс IV	Счета складов и зарплаты.
Класс III	Расходы, не относящиеся к другим классам.



и не взяты в качестве законченных. Совокупность лежащих еще на складе спецификаций относится к счету 820, примерно, как вспомогательная книга к своему счету в Главной книге.

То же самое имеет место в счетах 460 и 830 относительно продуктивной заработной платы.

Счет 810 мыслится, как надбавка, соответствующая продуктивной заработной плате, находящейся в счете 830.

Ясно, что тройное деление находящихся в производстве издержек значительно облегчает обозрение и контроль исчисления спецификаций.

Счетная схема R. Последняя, приводимая нами, схема R имеет лишь целью, без каких бы то ни было изменений предыдущей схемы, показать, как она строится при отдельном учете повременных и количественных издержек.

В последних схемах были выделены из счетов 350 и следующих проценты и погашения из исчисления мест расходов. Это вышло как ограниченное признание положения, что повременные издержки не должны исчисляться по признакам количественных издержек, ни при определении результатов, ни при определении себестоимости. Этот принцип должен теперь последовательно проводиться. Для этой цели отказываются от проводки 350 — 998. Проценты и погашения включаются в исчисление мест наравне с другими издержками. Затем, повременные издержки в местах издержек VI и VII классов выделяются, при чем не только проценты и погашения, но и повременные издержки, в их совокупности, сносятся на счет 998.

Таким способом полуфабрикаты балансируются на счете 810 лишь со своими надбавками на количественные издержки и на счете 850 со своими количественными издержками. Нет больше повременных издержек в производстве, так как все повременные издержки списаны на счет 998.

P.
3
5
4
5
8
0
21
24
28
3
41
44
58
60
62

СЧЕТНЫЙ ПЛАН

Класс 0	Класс I	Класс II	Класс III	Класс IV	Класс V	Класс VI	Класс VII	Класс VIII	Класс IX
Недвижные счета	Финансовые счета	Нейтральные затраты и нейтральные доходы	Расходы не относящиеся к другим классам	Счета складов и заработной платы	Счета затрат с обратным учетом	Вспомогательные производства	Основные производства (Виды расходов, места расходов)	Полуфабрикаты и готовые изделия	Торговые расходы, выручка, общий результат
0	100—109	200—219	300—319	400—439		600—609	0	800—849	900—909
Земельные участки и здания	Касса, иностранная валюта, чеки	Счета, сальдо ко-лх подлежат включению в актив или пассив годового баланса (новые постройки, страховые взносы и т. д.)	Счета без сальдо, счета транзитные			Правление	Повреж-денн. расходы, управление, энергия, помеще-ние, содержание машин и т. д.		Общие торговые расходы Транзитные счета
10	110—119					610—619	1		910—919
Машины, оборудования, обоз и т. д.	Банкноты			Склады, включая склады инструментов и запасных частей		Комендатура	Материал	Полуфабрикаты	Общие торговые расходы с сальдо
20	120—129	220—249	320—329			620—629	2		920—929
Патенты, права	Векселя	Нейтральные затраты (напр. налоги, капитальные издержки, убытки на дебиторах)	Счета с сальдо частично списываемыми на активы			Силовая, электрическая и тепловая станции, водоканка и т. д.	Вспомогат. материал		Районные торговые расходы
30	130—139		330—349			630—639	3		930—939
Особые установки	Векселя в иностр. валюте		Счета с дебитовыми сальдо			Ремонтные мастерские, инструмент. мастерские	Вспомогат. материал		Сортовые торговые расходы
40	140—149			440—459		640—649	4		940 Торговые расходы 941—949 Возврат, скидки
Активное участие	Ценные бумаги в кассе и прочие кассовые ценности			Счета складов на местах		Транспортный цех	Заработ-ная плата		
50	150—159	250—279	350—369			650—659	5	850—869	950—969
Долгосрочные ссуды	Дебиторы	Нейтральные поступления	Счета с кредитовыми сальдо			Управление складами	Заработ-ная плата	Готовые изделия, товар	Расчет выручки (счета продажи)
60	160—169			460—479		660—669	6		
Гарантии	Дебиторы в инвалюте по книжн. курсу			Заработная плата и связанные с ней социальные расходы		Проходные конторы, расчетные конторы	Потребле-ние инстру-ментов		
70	170—179		370—379		570—579	670—679	7	870—889	970—989
Резервы на покрытие убытков. Регулирующие счета	Сомнительные должники		Счета с меняющимся сальдо		Текущие резервы с обратным учетом	Мастера, приемщики	Приемочная часть		
80	180—189	280—299	380—389	480—489		680—689	8	890—899	990—997
Капитал, запасный капитал, фонды	Кредиторы, векселя к платежу	Расценочные счета	Случайные поступления без сальдо	Жалованье и связанные с ним социальные расходы		Социальные расходы	Брак	Запасы на местах продажи	Собирательные счета расходов
90	190—198		390—399	490—499		690—699	9	890—899	998 Счета прибылей и убытков 999 Счет баланса
Долгосрочные долги. Фонд вспомоществ.	Дивиденды и проценты 199 Счет секретн. книги		Случайные поступления с сальдо	Потребительские лавки и столовые		Разные	Разное	Товары на консигнации	