

SVETOSLAV PREMROU:

DVOJNO KNJIGOVODSTVO IN NJEGOVE OBLIKE.



Knjigovodstvo ni le privilegij trgovstva. Smoter knjigovodstva je podajanje urejene slike gospodarskega delovanja posameznika in celega naroda, namen njegov zasledovanje in opredelitev učinkov gospodarskega dela. Trgovina pa je le važen del splošnega gospodarskega organizma, ki poleg trgovine, posredovalke za menjavo dober, obsega še produkcijo, industrijo, transport, konsumpcijo in ohranitev (upravo). To so vsi deli narodnega gospodarstva, ki drug drugega dopolnjujejo, se drug z drugim vežejo, drug z drugim opazujejo in spremljajo gospodarske procese od proizvajajo notri do porabe.

Vsebina in predmet knjigovodstva obsegata torej vse narodno gospodarstvo. Vsled tega je knjigovodstvo važno toliko za producenta kolikor za obrtnika ali trgovca; toliko za upravo kolikor za transport in konsumpcijo; važno za posameznika in za državno gospodarstvo.

Iz obširnosti tega delokroga knjigovodstva sledi, da se je morala podvreči primitivna zabeleževalna oblika nujnemu razvoju in raznoliki izpopolnitvi. Prilagoditi se je moralo knjigovodstvo znanstvenemu proučevanju in raziskavanju, razviti se iz prvotne mehanične enovitosti do oblik in vrst, umetno zasnovanih na temelju principov, plodov mnogoletnih študij in praktične uporabe.

Imena, kakor F. Hügli, I. Fr. Schär, H. Belohlawek, J. Ziegler, T. Esersky, E. Pisani, G. Cerboni, in mnoga druga so nam porok, da postaja knjigovodstvo znanstven predmet. Njegovo bodočnost pa najbolj ilustrirajo sledeče besede, ki jih je izustil v svojem

nastopnem govoru dr. Karol Büchner, rektor lipske univerze:

„Kdaj da se sprejme knjigovodstvo med univezitetne discipline, kjer mu je mogoče v družbi z ekonomijo in z jurisprudenco sprejemati najplodovitejše vzpodbude, a jih tudi nuditi, mislim, da je le vprašanje časa. Nujna potreba vseh privatnih znanosti to zahteva, a tudi pravoslovje samo se mora enkrat vdati in se pobliže pečati s tem predmetom.“

Kajti ni baš lep prizor, če se morajo vršiti o priliki javnih sodnih razprav večdnevna zasliševanja knjigovodstvenih strokovnjakov, in to mnogokrat za najbolj enostavna vprašanja, in če so trgovske poslovne knjige, imovinski sezname, varstveni računi — vsi dokumenti največje dokazne vrednosti — za razsojujočega sodnika v resnici — — knjige, zapečatenne s sedmimi pečati.“

Knjigovodstvena literatura je danes zelo bogata. Slovenska pa ni niti spomina vredna, tako je omejena, da lahko rečemo, da je sploh ni. Sicer niso Slovenci sami temu v toliko krivi, ker je naša trgovina šele v povojih, kakor marsikaj drugega; v prvi vrsti pa je iskati krivdo v naši odvisnosti od Nemcev, s produkti, katerih smo se do danes zadovoljevali, in v dejstvu, da nimamo še niti ene trgovske šole. Milijonski narod in niti ene trgovske šole! Če je pa preteklost in sedanost tako žalostna, se nam vendar obeta boljša bodočnost. Višja trgovska šola v Ljubljani in dvorazredne trgovske šole v nekaterih važnejših centrih, kakor Gorica, Trst, Celje, i. dr. se snujejo in polagoma osnujejo. Ž njimi si pa pridobimo brez-

dvomno toli potrebno strokovno slovstvo, saj šol brez učil si ni mogoče misliti. In to Bog daj prav kmalu!

I.

Namen vsakega pravilno nastavljenega in redno vodjenega knjigovodstva je redno zabeleževanje vseh gospodarskih procesov, ki izpreminjajo stanje imovine določenega podjetja, bodisi v nje celoti ali pa v nje sestavinah.

Zabeleževanje, računarstvo ali knjigovodstvo imenovano, se dá opravljati na razne načine, kakor je baš uporabljena knjigovodstvena oblika in vrsta, ki mora vedno odgovarjati obsegu in več ali manj kompliciranemu obratu podjetja.

Razločujejo se dve glavni vrsti knjigovodstva:

1. enovito ali enostavno,
2. dvojno ali dvostavno knjigovodstvo.

Obe vrsti se splošno smatrata kot dva samostojna sestava, kar pa ne odgovarja resnici, ker je enovito knjigovodstvo le bistveni del dvojnega. Ne stojita si tako izključujoče nasproti, kakor se navadno misli; saj je dvostavno knjigovodstvo le razširjeno in izpopolnjeno enovito knjigovodstvo. Obe vrsti imata enako bistvo in enak smoter, edino - le stopinja popolnosti v podajanju obračunskega pregleda poslovnih uspehov in v kontroli izprememb upravne imovine je pri obeh neenaka.

Enovito knjigovodstvo se namreč omejuje le na to, da zabeležuje imovinske sestavine v najširšem pomenu in izpremembe teh sestavin, ki jih provzročajo poslovni dogodki; ne podaja pa posebnega obračuna čiste imovine, nje pomnožitve ali zmanjšbe, podane po upravnem uspehu. Imovina se da razviditi šele iz svoječasnega inventarnega seznama, uspeh uprave (dobiček ali izguba) pa le v celoti, namreč kot diferenca med sedanjo čisto imovino in ono prejšnje upravne dôbe. Uspeh, na ta način določen, se kot tak sploh ne izkazuje v poslovnih knjigah, ali pa le v odlomkih v nekaterih postranskih knjigah. Poedini deli, ki sestavljajo

celotni upravni uspeh, se ne dadó dognati na podlagi knjig.

Vsled tega je obračun pri enovitem knjigovodstvu le ekstern (zunanjen), ker predstavlja le dolžna razmerja, ne jemlje pa v ozir imovinske izpremembe, nastale vsled pojavov dolžnega razmerja; stanje imovine, pomnožitev in zmanjšba iste se pa pokažejo šele s sestavo inventarja in s primerjavo tega s predhodnim.

Dvojno knjigovodstvo pa podaja poleg zunanjega tudi interni (notranji) obračun, ker poleg računskega razmerja zabeležuje tudi imovinske izpremembe in izpremembe v stanju sestavin, torej izpremembe, ki preobrazujejo imovino v celoti in v njenih delih.

Enovito knjigovodstvo analizira vsak posamezen poslovni dogodek le v toliko, v kolikor vpliva na računsko razmerje s tretjimi osebami (dolg, terjatev, plačilo), ne oziraje se na izpremembe, ki jih provzroči poslovni dogodek glede oblike in vrednostne višine imovinskih sestavin. Dvojno knjigovodstvo pa zabeležuje obojestranski učinek poslovnega dogodka, namreč računsko razmerje s tretjimi osebami in stanje imovine in imovinskih sestavin.

Z dvojnimi knjigovodstvom se doseže torej podrobni izkaz imovinskih sestavin, izprememb v stanju sestavin, in uspehov, rezultatov izprememb.

Ker se pa vsak posamezni poslovni dogodek analizira z ozirom na njegov dvostranski vpliv, namreč na računsko razmerje s tretjimi osebami in na imovinsko stanje, je vsekakor potreben dvojni vknjižbeni stavek (odtod ime „dvojno“ ali „dvostavno“ knjigovodstvo). Prvi se dotikaj zunanjega obračuna (dolžnega razmerja), drugi pa notranjega (imovinske izpremembe). Vsaka vknjižba se mora tedaj dotikati najmanj dveh računov; eden zabeleži pomnožitev, drugi zmanjšbo, nastalo vsled premika imovinskih sestavin.

Tu pa je tudi izvor rednostnega principa, vsled katerega je eden tangiranih računov dolžan, mora „Dati“ za pomnožitev, torej za to kar prejme; drugi pa mora

„Imeti“ za zmanjšbo, torej za to kar oddá. Odtod pravilo, da je prejemnik dolžnik, dajavec pa upnik.

Istočasno vsporejanje dajočega in zahtevajočega računa izenači dvostransko učinkovanje poedinega poslovnega dogodka, odnošno izenači „Dati“ in „Imeti“ prizadetih računov. Iz tega izenačenja sledi osnovni stavek dvojnega knjigovodstva, vsled katerega mora

Račun *A* dati na Račun *B*
odnosno Račun *B* imeti od Računa *A*
torej Dati = Imeti.

Ta osnovni stavek, ki zahteva torej dvakratno raznostransko zabeležbo, enkrat na strani „Dati“, drugikrat na strani „Imeti“ dveh raznih računov, izenačuje tem potom dolžna razmerja, imovinsko stanje in upravne uspehe.

Vsaka zabeležba se mora torej formulirati v obliki enačbe; izhodna točka vseh enačb pa je otvoritvena bilanca ali inventar, kateri izkaže, če se odbije dolgove od sestavin aktivne imovine, čisto premoženje. Ta izhodna točka se skozi celo vknjiževalno dôbo ne izpremeni, zato pa vtemeljuje aksiom, vsled katerega mora dvojno knjigovodstvo, kot rezultat vseh vase sprejetih enačb poedinih gospodarskih procesov, podati enačbo:

$$A = \check{C} + P$$

t. j.: Izkazana aktiva so enaka čistemu premoženju, povečanemu z dolgovi.

Ker pa vplivajo vse zabeležbe na dve strani in ker se morajo vedno uporabljati v zmislu vodilnega osnovnega stavka, sledi tudi, da se prvotna enačba vedno ohrani neizpremenjena in da mora tekom cele upravne dôbe skupna vsota strani „Dati“ biti enaka skupni vsoti strani „Imeti“ vseh računov. V slučaju, da si te dve vsoti nista enaki, je s tem podan dokaz, da se je med zabeleževanjem vrnila pomota, katero treba poiskati in odpraviti, zato da pride dvojno knjigovodstvo v soglasje z osnovnim vodilnim stavkom.

Vsled te enačbe, ki ostane vedno enaka in neizpremenljiva, podaja dvojno knjigovodstvo ne odpovedujočo in dragoceno kon-

trolo po samem sebi, in je najbrže treba pripisati temu dejstvu, da se je ta knjigovodstvena oblika tako priljubila in razširila.

II.

Vsak poslovni dogodek ima torej kot rezultat imovinski premik, odgovarja tedaj gospodarskemu procesu, ki vsled svojega bistva kot dajatev in protidajatev mora vplivati dvostransko na stanje imovine.

Dvostranski, izenačujoči se vpliv pa tvori v matematičnem smislu enačbo, posamezni deli, ki jih označujejo imovinske sestavine, ki so prizadete po premiku. Premik sam na sebi je dvojen, ali formalen, t. j. rezultat je le zamenjava enakovrednih dober, ali pa povzroči narastek ali upadek v vrednosti, torej poleg zamenjave še uspeh (dobiček ali izgubo).

Nanizanje vseh učinkov, provzročenih tekom določene npravne dôbe vsled poslovnih dogodkov in nanašajočih se na določeno imovinsko sestavino v skupinski razkaz, ki na eni strani zbira v povrstnem redu in pregledno predočuje prirastek, na drugi pa upadek te določene imovinske sestavine, imenujemo *k o n t o* ali *r a č u n*.

Iz nanizanja vseh gospodarskih procesov, ki zadevajo imovino tako določene upravne dôbe, razvrščenega v primernem računskem zistemu, dobimo celotno sliko todobne uprave in stanje in uspeh uporabljene upravne imovine koncem upravne dôbe.

Z ozirom na namen se ločijo računi v glavne ali glavnične in v partikularne ali sestavinske račune.

Glavnični računi imajo vpliv na celoto upravnega imetka ali pa izkazujejo glavne podatke istega, provzročene po upravi. Izkazujejo torej obseg, obstanek, pomnožitev in zmanjšbo upravne imovine, izpostavljene vplivom gospodarskih procesov.

Sestavinski računi pa izkazujejo dohod, razhod in stanje poedinih imovinskih delov (realnih in idealnih dober).

Sestavinski računi, z drugim imenom tudi „računi za imovinske dele“, se ločijo zopet v dve vrsti: v čiste in v mešane sestave.

vinske račune. Prvi izkazujejo vsak čas čisto, resnično stanje imovinske sestavine (na primer račun blagajne), drugi pa izkazujejo poleg stanja sestavine še uspeh (dobiček ali izguba), ki ga povzročajo gospodarski pojavi (na primer račun blaga).

Dvojno knjigovodstvo razvija torej računski zistem, čigar naloga je podajati natančen obračun imovine, v celoti in v vseh poedinih delih, dalje izprememb, ki preobrazujejo imovino in njene sestavine tekom določene dôle, poleg tega še obračun rezultatov teh izprememb (pomnožitev = dobiček, zmanjšba = izguba) z ozirom na začetno stanje imovine v celoti, poedinih sestavin v detajlu.

Vzporeditev omenjenih dveh računskih skupin se vrši v glavni knjigi, ki se nekoliko razlikuje od istoimene knjige enovitega knjigovodstva. Dočim je vsebina glavne knjige pri enovitem knjigovodstvu le razpredelba osebnih računov, razkazujočih stanje dolga ali terjatve nasproti tretjim osebam, dostavlja dvojno knjigovodstvo osebnim računom še račune za obračun glavnice, sestavin iste in pomnožitev ali zmanjšbo glavnice in sestavin. Posamezni osebni računi se dadó izločiti iz glavne knjige in prenesti v posebno glavno knjigo za osebne račune (kontokorentna knjiga; knjiga debitorjev in kreditorjev; knjiga korespondentov). V tem slučaju pa izkazuje skupljajoči „račun dolžnikov in upnikov“ v skupni vsoti stanje in izpremembe vseh poedinih osebnih računov.

III.

Posledica poslovnih operacij je z ozirom na protidajatev menjava dober, odnosno premik v sestavinah imovine. Če opazujemo protidajatev operacij, vidimo, da se iste delijo:

a) v opravila proti gotovini, ali takojšnjemu plačilu;

b) v zamenjalna, in

c) v kreditna ali časovna opravila.

Hočemo li dobiti historični in pregledni obračun operacij, moramo učinke iste zabeležiti po kronološkem redu, torej po času, v katerem so se operacije pripetile in

se vrstile, in po sistematičnem redu, torej po naravi operacije.

Iz tega sledi, da mora knjigovodstvo razpolagati s knjigami, ki sprejemajo zabeleževalne postavke posameznih trgovskih opravil po časovnem in naravnem redu. Postavke se najprej vnesejo v tekočem redu



IZ ADMONTSKE KNJIŽNICE: PEKEL.

druga za drugo, kakor se resnično pojavljajo, v kronološke knjige, odtod pa prenesejo v sistematične, iz posameznih računov obstoječe knjige.

Po teoriji bi morali torej imeti za vsako operacijsko vrsto po eno kronološko knjigo (Blagajnično knjigo; memorial za menjave in memorial za kreditna opravila) in po eno

zistematično knjigo (skontre k omenjenim knjigam). Na mesto skontrov, ki se rabijo pri enovitem knjigovodstvu, stopi pri dvojnem dotična glavna knjiga. Ta sprejema poleg računov za glavnico in za glavnične uspehe še vse one račune, ki jih sicer specializirajo skontri.



IZ ADMONTSKE KNJIŽNICE: SMRT.

V praksi se pa navedene teoretične knjige bodisi povečajo ali pa skrčijo. Tako se dá n. pr. „Memorial za menjave“ razdeliti v blagovno in v menično knjigo, in prva zopet v nakupno in v prodajno knjigo, nasprotno pa se dadó glavna knjiga in oba memoriala skrčiti v eno samo knjigo imenovano „dnevnik“, ali „prima-nota“.

A zabeleževanje v samih kronoloških in sistematičnih knjigah je nepopolno. Iz samih kronoloških knjig se ne dá doseči potrebni in zaželjeni pregled čez uspeh poedinih izprememb z ozirom na imovino, ker zabeležbe teh knjig zgolj pripovedujejo, koliko in kateri gospodarski procesi vplivajo v danem razdobju na stanje imovine; tudi iz sistematičnih knjig se ne dá doseči tak pregled, ker obsegajo te knjige le porazdeljeno obračunanje poedinih imovinskih sestavin.

Obe vrsti knjig služita kot temeljne knjige toliko enovitemu kolikor dvojnemu knjigovodstvu. Pri enovitem preneha zabeleževanje opravičnih operacij s temi knjigami, ker se ne razvijajo učinki operacij na glavnico in njene sestavine. Pregled o trenutnem stanju imovine se dá doseči edino s tem, da se sestavi popis imovine (inventar). Dvojno knjigovodstvo nasprotno razvija zabeležke še dalje, ker jih analizira z ozirom na imovino. To analitično obračunanje podaja v posebni sinkronistični, dopični glavni knjigi. Sinkronistično, torej istočasno kronološko in sistematično izkazovanje v glavni knjigi se vrši na ta način, da se koncentrirajo iz inventarja in iz temeljnih knjig (blagajna in memoriali) vse enakovrstne postavke v medknjigo (journal-mensual), sešteje skupno vsoto zbranih enakovrstnih postavk in šele to prenese v enotnem znesku v glavno knjigo.

Bistvene knjige dvojnega knjigovodstva so potemtakem: Dnevnik (opisovalna, kronološko vodjena knjiga) in glavna knjiga (sinkronistična, stanje izkazujoča knjiga), katerim se vsled predpisa zakona dodá še inventarna knjiga v svrhu, da zbere v sebi periodične izkaze imovinskega stanja. Predknjige in pomožne knjige, ki se sicer rabijo pri enovitem knjigovodstvu, se tudi pri dvojnem ne izpremené.

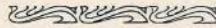
Iz raznih poizkusov, da se omeji število uporabljenih knjig na najnižje mogoče število, dalje, da se knjige izpopolnijo glede ob-

računskega izkazovanja in preglednega svojstva, kakor tudi, da se mehanično delo napravi kolikor mogoče preprosto, so nastale razne oblike in vrste dvojnega knjigovodstva. Bolj važne vzamemo v ozir tekom pričujoče razprave.

Deliti se dadó v dve glavni vrsti:

1. v sistematične knjigovodstvene oblike, pri katerih se kronološke in sistematične zabeležbe vršijo v ločenih temeljnih knjigah, in

2. v sinkronistične knjigovodstvene oblike, pri katerih se vršé kronološke in sistematične zabeležbe zaeno v eni sami temeljni knjigi. (DALJE.)



DR. MIHAEL OPEKA:

BRATU NOVOMAŠNIKU.

Končana pot. — Izpod preproste strehe
v svetišče božje, k cilju, pred oltar.
O pač je polno ti srce utehe,
moj brat, ko sije novomašni žar,
ko dan najlepši je zazoril tvoj,
s tolažbo v srcu brata brat pozdravlja
s pozdravom mašniškim: Gospod s teboj!

Gospod s teboj! Njegova te desnica
je dvignila, sprejela v svojo last,
zato pa duše tvoje govorica
odmevaj v nas: Gospodu bodi čast!
Visoko hvalno pesem, brat, zapoj,
Gospod je dal — o naj je kakor danes
do konca tvojih dni Gospod s teboj!

Končana pot — Ne! Zdaj se le začinja;
v življenje resno vodi zdaj korak;
v življenju, polnem trnja in trpljenja,
nemara dan noben ne bo lahak...
Pogum, moj brat! Življenja se ne boj!
Z močjo te svojo je Gospod opasal,
zaupaj vánjo in — Gospod s teboj!

Zavida svet, prezira in sovraži
in za „hosano“ — „križaj ga!“ kriči...
Naj le! Nas sladka pa zavest tolaži,
da nad Gospoda revni hlapec ni.
Trpel je On, ki zdaj je délež tvoj,
ne brani ti se ž Njim in Zanj trpeti,
nevstrašen stoj, moj brat, Gospod s teboj!

Gospod s teboj! Nobena misel žalna
ne zmráči danes tvojega srca.
Gospod s teboj — glej, tvoja sreča stalna,
ki svet je v solzah svojih ne pozna...
Še enkrat naj pozdrav izlije svoj
pred brata brat na dan časti njegove:
Pozdravljen bodi in Gospod s teboj!



SVETOSLAV PREMROU:

DVOJNO KNJIGOVODSTVO IN NJEGOVE OBLIKE.

IV.

(DALJE.)



snovna oblika dvojnega knjigovodstva je takozvano italijansko knjigovodstvo. Omislili so si ga okoli leta 1420. italijanski trgovci, ki so sploh prednjačili v iznajdbi trgovinskih sredstev. Prvikrat je opisal znanstveno to knjigovodstvo menih Luca Paccioli de Borgo v svojem l. 1494. v Benetkah izišlem delu „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalità“.

Poizkusno obračunavanje v zmyslu načel dopike zasledimo še prej v glavni knjigi, ki jo je vodil od leta 1413. do 1427 Nemeč Anton Fugger in katera se sedaj nahaja v neki zasebni knjižnici v Augsburgu.

Dokler ni bilo še knjigovodstva, so se zabeleževali poslovni dogodki, zgolj v pripomoček spomina, v pripovedovalni, vpisovalni obliki na listke, pozneje v vezanih beležnih knjigah. Obračunanja v današnjem zmyslu seveda ni bilo. Čimbolj pa se je razvijala trgovina in razširjal opravični rayon, tem številnejša so bila opravila, tem več je bilo trgovskih zvez; računska razmerja z zalaganci in odjemalci so se množila tako, da niso več zadostovale beležke, marveč je bilo treba stalnega pregleda o stanju dolgov in terjatev. Potreba sama je dovela do zistematične zabeležbe računskega razmerja v glavni knjigi. Notranja zveza med obema knjigama, opisovalno in razkazovalno, je nastala potem samaobsebi.

Za analitiško in kronološko zabeležbo posameznih poslovnih dogodkov se je ohranila prvotna beležna knjiga. Dobila pa je ime „Dnevnik“ ali „Journal“ (od libro giornale). V italijanskem knjigovodstvu ime-

nujejo to knjigo tudi „Prima nota generale“ in to v svrhu, da jo ločijo od zbirajočega dnevnika, recte mesečnika.

Dnevnik je torej sprejemal prvi opisovalni vpis vsacega poslovnega dogodka, kakor se je to vršilo prej pri beležni knjigi. Napredek v izkazovanju se je dosegel s tem, da sta se v knjigo uvedla dva stolpca, eden za količinski, drugi za vrednostni obračun. A šele ugotovitev matematičnega načela enačbe dopičnih zabeležb je dnevnik izpopolnila v obliko, ki se še danes rabi.

Vsak posamezni poslovni dogodek se v dnevniku kot temeljni knjigi zabeleži ne samo z ozirom na učinke, katere ima na računsko razmerja s tretjimi osebami, ampak tudi z ozirom na učinke, katere ima na stanje imovine in imovinskih sestavin.

Posledica tega kritičnega presojevanja vsacega posameznega poslovnega dogodka, z ozirom na vpliv istega na poedine konte dopične glavne knjige, je nadpis, katerega dobi vsaka zabeležba in v katerem se formulira učinek gospodarskega procesa na imovino in nje sestavine. Ta nadpisna formula, vsled katere mora

Račun *A* dati na Račun *B*
odnosno vsled katere mora

Račun *B* imeti od Računa *A*
odgovarja popolnoma fundamentalni enačbi:

$$A \text{ Debet} = B \text{ Credit}$$

katere smo že prej razvili in omenili.

Ker se pa ravna tako z vsemi poslovnimi dogodki, sledi, da mora skupna vsota v dnevniku vnešenih in spretnosi medsebojno zvezanih postavk odgovarjati skupni vsoti strani Dati in skupni vsoti strani lmeti

vseh računov, otvorjenih v dopični glavni knjigi. Te vsote se morajo torej izenačiti, bilancirati (odtod italijansko ime „metodo a bilancio“). Nadalje sledi tudi, da mora generalna vsota saldov „Dati“ biti enaka vsoti saldov „Imeti“ vseh v glavni knjigi se nahajajočih računov.

Prenašanje postavk iz dnevnika v glavno knjigo vrši se dnevno. Glavna knjiga po tej metodi obsega tudi vse osebne račune, poleg teh še specifične račune dvojnega knjigovodstva, torej glavnične, sestavinske in račune o uspehih.

Italijansko dvojno knjigovodstvo rabi torej sledeče knjige:

1. Dnevnik,
2. Glavno knjigo,
3. Bilančno in inventurno knjigo, in
4. Pomožne knjige po potrebi.

Bilančna in inventurna knjiga, ki ostane neizpremenjena pri vseh metodah, služi za sprejem seznama vseh ob zaključnem dnevu obstoječih imovinskih delov, po količinski in množinski svoji vrednosti, kakor tudi za sprejem primerjajočega razkaza imovin in dolgovin (aktiv in pasiv) in to v svrhu, da se določi in izkaže uspeh določene upravne dôle.

Pomožne knjige, ki se rabijo za količinski obračun, so te-le: Blagajnična knjiga, blagovni skontro, menični skontro i. t. d.

Pri tej knjigovodstveni obliki obsega dnevnik vse poslovne dogodke, ne oziraje se na to, ali se nanašajo na gotovinska, menjalna ali kreditna opravila. Z ozirom na okolnost, da se blagajnične postavke prav pogosto ponavljajo in vsled tega povzročajo preveč pisanja v dnevniku, se je posleglo po dvorazdelbi dnevnika v

1. denarnični dnevnik (Cassa-Journal) in
2. memorial.

V tem slučaju sprejema blagajnični dnevnik vse denarne, memorial pa vse druge, nedenarne, postavke.

To obliko, pri kateri se namreč temeljna vpisovalna knjiga razdeli v dvoje knjig, imenujemo *izboljšano italijansko knjigovodstvo*.

Iz stremljenja, da bi se razdelila temeljna knjigo še nadalje, so nastale polagoma razne sinkronistične oblike, na katere se pozneje še povrnemo.

* * *

Če se prenašajo postavke dnevnika odnosno dopolnilnih delov dnevnika (= blagajna, memorial) naravnost v glavno knjigo, je umevno, da mora nastati v glavni knjigi baš toliko postavk, kolikor je bilo poslovnih dogodkov, in da je treba v glavni knjigi otvoriti toliko računov, kolikor jih zahteva potrebna kontrola vrednostnega obračuna realnih in nominalnih vrednot.

Direktno prenašanje iz predknjig v glavno knjigo se pa v praksi da uporabiti le tam, kjer zadostujeta ena ali dve uradni moči za knjigovodstvo, torej le pri manjših podjetjih z neprevelikim poslovnim obratom.

V velikih podjetjih pa je direktno prenašanje vsled številnejših postavk preobširno, za uradniške moči prezamudno in za preglednost neporabno.

Da se to zabrani, navadno vrinejo med temeljno in glavno knjigo posebno knjigo, katere naloga je, da združi, zbira iz temeljne knjige (dnevnika) odnosno iz dopolnilnih temeljnih knjig (blagajna, nakupna in prodajna knjiga) postavke z enako se glasečimi nadpisi, in da prenese potem skupno vsoto teh postavk v glavno knjigo.

Ta zbirajoča knjiga, po imenu zborni dnevnik (Sammeljournal) nemške knjigovodstvene metode, ni torej drugega, kot praktična razvojna tvorba italijanske osnovne metode. Zborni dnevnik, drugače tudi *mensual* (mesečnik) imenovan, z ozirom na to, da se navadno vrši zbiranje postavk iz temeljnih knjig mesečno, se da voditi na dva načina. Žurnalizacija (torej postopanje pri zbiranju postavk) se vrši ali v kontni obliki ali pa v obliki dnevnika. Pri prvi obliki se izvlečejo iz temeljnih knjig najprej vsi debitorji, ki imajo enako nadpisno označilo računov, potem vsi kreditorji, zopet z enakim kontnim označilom, uvrščajo se z ozirom na njihovo kontno sklad-

nost in zabeležijo nadalje v zborni dnevnik tako, da se nahajajo na levi strani vsi debitujoči, na desni pa vsi kreditujoči računi. Oblika reprodukcije je v tem slučaju podobna obliki računa (odtod ime „dnevnik v kontni obliki“) in odgovarja glavni knjigi, podajajoči preizkusno bilanco zabeležb.

Skladnost računov pa je 1. daljna, če ima večje število računov eden in isti račun bodisi za debitorja ali za kreditorja; 2. bližnja, če ima več postavk dva računa skupno za debitorja in za kreditorja.

Z ozirom na to, da se vzame le daljna skladnost postavk v pretres, je treba vsakotero postavko dvakrat vnesti, enkrat namreč kot debitor, drugikrat pa pod prizadetim računom kot kreditor. Ker se pa vsakotero postavko uvrsti dvakrat, sledi, da mora skupna vsota postavk „Dati“ biti enaka vsoti postavk „Imeti“.

Mnogo bolj priprosta postane žurnalizacija, ako se v nadomestilo mnogo poedinih računov uvedejo kolektivni računi. Taka uvedba je posebno ugodna pri osebnem računu, ki dojde tem potom do sumaričnega izkaza vseh poedinih osebnih računov, dočim se ti zadnji podrobno razvijajo v posebnem skontu: kontokorentna knjiga.

Drugačna je žurnalizacija v obliki dnevnika, kjer se postavke iz temeljnega dnevnika, odnosno iz njegovih komplementov, zbirajo tako, da se delajo večje in manjše računске skupine. Tako se n. pr. sestavljajo iz blagajnične knjige dve postavki, pri teh se postavijo nasproti računu blagajne vsi kreditujoči, drugikrat vsi debitujoči računi. Svote posameznih računskih skupin se izkazujejo v zadnjem stolpcu in tam seštevajo skozi celo upravno dōbo. Njih skupna mesečna vsota se mora ujemati s skupno vsoto strani „Dati“ in strani „Imeti“ vseh računov glavne knjige. Vsled tega služi vsota dnevnika kot kontrolna vsota v svrhu, da se preizkusi pravilnost zabeležb v glavni knjigi.

Med tem ko izkazuje zborni dnevnik v kontni obliki mesečne generalne vsote na tak način, da se bilanciranje vsot ugotovi

že po sami žurnalizaciji, seveda le vsot zabeleževalnega meseca, ima pa zborni dnevnik v obliki dnevnika nasproti prejšnjemu to prednost, da je generalna vsota, katero izkazuje, istočasno tudi generalna vsota strani „Dati“ in strani „Imeti“ glavne knjige. Tam odpade sestavljanje izvlečka vsot in saldov računov glavne knjige v svrhu, da se napravi preizkusna bilanca (Rohbilanz), tukaj pa jo je treba napraviti; tam se zbirajo zabeležbe enomesečnega poslovanja, tukaj pa cele dotekle upravne dōbe.

* * *

Prenos zabeleževalnih postavk iz dnevnika kot temeljne knjige, odnosno iz knjig: blagajnični dnevnik in memorial, nastalih vsled dvorazdelbe dnevnika, direktno v glavno knjigo, ima za posledico nebroj podrobnih računov v glavni knjigi, kateri sicer nudijo takojšnji izkaz o stanju poedinih računov. Ali z uporabljanjem te metode pri večjem poslovanju postane knjigovodstvo zelo neokretno in kar je bolj važno, ne nudi več takojšnjega razkaza skupnih računskih posledkov za posamezne upravne oddelke toliko časa, dokler se ne sestavi bilanca ali vsaj tej podoben razkaz.

Da dospe do preglednosti tudi tekom računске dōbe, omejuje kolektivno ali zborni italijansko knjigovodstvo (Partita doppia riassuntiva) število računov dopične glavne knjige s tem, da uvaja mesto mnogoterih specialnih računov le nekoliko kolektivnih ali zbornih računov (Sammelkonten), tako da vsak teh vsebuje večje ali manjše število specialnih računov.

Posledica te uvedbe pa je razkrojitev glavne knjige, in sicer 1. v kolektivno glavno knjigo, katera zbira kolektivne zabeležbe iz kronoloģičnega dnevnika, in 2. v specialne glavne knjige, namenjene za sprejemanje posameznih, specializujočih zabeležb iz dnevnika kot temeljne knjige (n. pr. „Račun blaga“ v glavni knjigi, in „Blagovni skontro“, kot specialna glavna knjiga, ki obračuna poedine blagovne vrste in uspeh istih, provzročen po menjavi).

S tem, da razdeli glavno knjigo, se bliža italijansko knjigovodstvo v svojem sestavu zborni metodi nemškega zbornega knjigovodstva. Seveda treba še vedno dati prednost nemški računski obliki, v kolikor se tiče uporabe dela, ker je mehanično bolj preprosta in bolj pregledna. Mehanično bolj preprosta je, ker se vsled združitve mesečnih postavk v posebni medknjigi dosega indirektno, le v celotnih vsotah izraženo zabeleževanje za glavno knjigo, dočim se vrši zabeleževanje pri italijanski zborni metodi sicer v večjih računskih skupinah, a še vedno direktno. Direktno prenašanje pa zahteva še vedno znatno število zabeleževalnih postavk v glavni knjigi, ki zelo ovirajo preglednost te knjige.

Nemški zborni dnevnik je res kronološka knjiga, a zborne postavke se v njem zbirajo sicer po časovnem redu, ne pa po časovnem razvrščanju posameznih poslovnih dogodkov. Razvrščevanje pa posplošuje učinke poslovnih dogodkov nasproti imovini in sestavinam iste; posplošitev se potem sintetično izrazuje v glavni knjigi dopike.

Vso vršitev tega načela kaže nemško generalno knjigovodstvo, katerega uporabljajo veliki zavodi z mnogimi upravniimi pododdelki (n. pr. banke, hranilnice, akcijske družbe). Pri teh se loči knjigovodstvo v dva dela. En del, upravno knjigovodstvo (Betriebsbuchhaltung) se naslanja na prometne potrebe in obsega toliko knjig, kolikor glavnih prometnih panog ima podjetje; drugo, generalno ali centralno knjigovodstvo, pa obsega v svrhu skupnega razkaza operacij sistematične knjige: generalno blagajnično knjigo, generalni memorial, generalno glavno knjigo, poleg teh pa še inventurno in bilančno knjigo.

Upravno knjigovodstvo se v takem slučaju vodi bodisi po kameralistični ali pa dnevniški francoski metodi, katerih zadnja dopušča z ozirom na zelo razvito razdelitev dela tudi delitev dnevnika v več posameznih dnevnikov, sorazmerno s temi pa uvršča večje število specialnih glavnih knjig. Končne vsote poedinih dnevnikov in pomožnih memori-

alov so substrat za centralni dnevnik, iz katerega se potem vrši prenos v centralno ali generalno glavno knjigo. Vsled tega obsega zadnja knjiga rezultate iz vseh specialnih glavnih knjig v sumaričnem izkazu.

Ista osnovna misel, katero ima kakor generalna knjiga nemški zborni dnevnik, služi istočasno za podlago francoskemu kontrolnemu dnevniku (Journal contrôle). Izdelala sta to knjigo leta 1849. Francoza A. Besson in C. Raspail iz Bordeauxa. Razlika med obema oblikama obstoji v tem, da se vršijo zabeležbe iz substratov (blagajnična knjiga; memorial) pri zbornem dnevniku v gotovih določenih dōbah (n. pr. mesečno), dočim se vrše zabeležbe posameznih poslovnih dogodkov pri kontrolnem dnevniku direktno v temeljni knjigi sami in se istotam spravijo v soglasje z zbornimi računi. V zbornem dnevniku se tedaj s prenosom medsebojno vežejo zborne postavke, v kontrolnem pa poedine postavke. Tem načinom pa se izkazuje že koj ob prvotnem vpisu trenutno stanje debeta in kredita prizadetega zbornega računa.

V to svrho se deli kontrolni dnevnik v tri glavne rubrike. Srednja sprejema analitično zabeležbo poslovnega dogodka, obenem z označbo po dogodku prizadetih računov, leva izkazuje debitujoče, desna pa kreditujoče vsote. Podrubrike „stara opravila“ in „nova opravila“ pa zbirajo obojevrstne vsote zato, da izkazujejo v stolpcu „Stanje“ končno vsoto istih.

Doseže se tako nekako tabelarno podano, sinkronistično zabeleževanje, katero sicer nudi pregled čez trenutno stanje poedinih, specialnih zbornih računov, nikakor pa ne čez celotno stanje vseh zbornih računov.

* * *

Francoska knjigovodstvena metoda razdeljuje dnevnik, ki služi za beležno in temeljno knjigo, v razne specialne dnevničke, namenjene za sprejem prvega analitičnega vpisa poslovnih dogodkov (n. pr. blagajnični dnevnik; nakupni dnevnik; prodajalni dnevnik; blagovni dnevnik i. dr.). Opravila, za

katera ni uveden nikak poseben dnevnik, se zabeležujejo naravnost v glavni dnevnik. Da treba voditi dnevnik (*Journal général* ali *Livre journal synthétique*), predpisuje zakon v smislu art. 8, *Code de commerce*, 1808. Glavni dnevnik dobiva poleg omenjenih postavk še kolektivne rezultate zabeležb v specialnih dnevnikih, in sicer po načelih, ki veljajo za nemški zborni dnevnik.

Iz tega se vrše prenosi v kolektivno glavno knjigo (*Grand livre général* ali *Grand livre synthétique*), a specializirane postavke se prenesejo še prej iz specialnih dnevnikov v specialne glavne knjige (n. pr. *Grand livre originaire analytique de position des clients* = kontokorentna knjiga; *Grand livre originaire des achats* = Nakupna glavna knjiga; *Grand livre originaire des ventes* = Prodajna glavna knjiga; *Grand livre originaire du magasin* = Glavna knjiga zaloge; i. t. d.

Vsem navedenim knjigovodstvenim vrstam služi kronološki dnevnik kot temeljna knjiga. Izboljšave istega merijo na delitev temeljne knjige v več temeljnih knjig zato, da postane bolj dostopen z ozirom na uporabljeno delitev delavnih močij in pregleden za prvotno, spodnje obračunanje. Prenašanje iz te temeljne knjige, odnosno iz dopolnil iste, se vrše ali direktno ali pa kolektivno preko zborne medknjige v dopično glavno knjigo.

Poleg predloga za razdelitev temeljne knjige napravili so se tudi predlogi in so se vršili tudi poizkusi, da bi se popolnoma opustila raba kronološkega dnevnika, in da bi se za knjigovodstvo posluževalo samih sistematičnih knjig. Napredek v tem smislu je takozvano knjigovodstvo s štirimi dnevniki, katerega je izumil l. 1834. Martin Bataille iz Bruselja. Ti dnevniki so: 1. nakupna, 2. prodajna knjiga, 3. blagajnični dnevnik in 4. knjiga aktivnih menic.

Z ozirom na to, da sprejemajo te knjige v resnici prvotni vpis postavk, nosijo pač upravičeno nazivanje „dnevnik“, ali po svoji vsebini in po svojem razmerju z ozirom na glavno knjigo niso pač drugega kakor bistveni deli poslednje knjige.

V.

Ako pregledamo vse doslej opisane oblike in vrste knjigovodstva, vidimo, da uporabljajo vse kronološko temeljno knjigo, katera je bodisi ena sama, ali pa je razdeljena v več dopolnjujočih se knjig, specialne dnevnike. Namen temeljne knjige je, zbirati analitično zabeleževanje poslovnih dogodkov, da se potem prenesejo postavke iz istega sintetično v glavno knjigo, slonečo na dopičnih načelih.

Ti dve knjigi, torej dnevnik kot zbirajočo, in glavno knjigo, kot izkazuječo knjigo, imajo vse omenjene knjigovodstvene vrste.

Končni cilj vseh izpopolnitev in novot posameznih knjigovodstvenih oblik je edino ta, da se prilagodita ti dve knjigi obsegu obrata in množini knjigovodstvenega dela, izvirajočega iz obrata. Čim večji je obrat, tem številnejše so zabeležbe in tem večje je mehanično delo, katerega treba izvršiti pri zabeleževanju. A tudi tem potrebnejši je zadostujoči pregled čez angažirani imetek.

Knjigovodstvo, ki hoče rešiti svoj namen, mora odgovarjati dvema zahtevama, mora namreč zabeleževati gospodarske procese, povzročujoče premik v imovini, istočasno pa nuditi tudi pregled čez učinek in rezultat procesov, torej trenutno stanje imovine in imovinskih sestavin. Prva naloga, zabeleževanje gospodarskih procesov, pripada dnevniku, druga, izkazovanje učinkov in uspehov, pa glavni knjigi. Če se pa množijo gospodarski dogodki, se mora sorazmerno množiti tudi kontno izkazovanje, in množiti se utegne tako, da postane pregled na podlagi podatkov popolnoma iluzoričen. To dejstvo pa vsiljuje pojav stremljenj, da se od ene strani poseže po delitvi specializujočega izkazovanja, da se torej razdeli dnevnik, kot sredstvo tega izkazovanja, v primerno število specialnih dnevnikov, katere je potem po zakonu delivnosti dela prav lahko mogoče odkazati v premagovanje večjemu številu knjigovodskih moči; od druge strani pa, da se koncentrira, zbere izkazuječe dokazovanje knjige, vse to z namenom, da se

olajša pregled in se napravi izrazitejšega z ozirom na presojo gospodarskih momentov.

Stremi se torej za decentralizacijo v specializaciji, v opisovalnem obračunanju, in za centralizacijo v izkazovalnem obračunanju. Tukaj delitev temeljne knjige v knjige, odgovarjajoče naravi poslovnih operacij, tam skupljanje izkazov v kumulativne gospodarske skupine (zborne račune v glavni knjigi). Ali taka koncentrujoča težnja mora imeti za posledico tudi razdelitev glavne knjige, v oddelek, potreben za izkaz skupnih rezultatov, in v oddelek, potreben za ustanovo specialnih glavnih knjig, ki naj zbirajo iz glavne knjige izločene specialne izkaze.

Tu je iskati vzroka, da se je italijansko knjigovodstvo, obstoječe v svoji osnovni obliki iz dveh knjig: dnevnik in glavna knjiga, tekom časa izpopolnjevalo tako, da se je

1. vršila že pri izboljšanjem italijanskem knjigovodstvu dvorazdelba temeljne knjige, dnevnika, v blagajnični dnevnik in v memorial;

2. da so uvedli pri italijanski zborni metodi mesto direktnega prenašanja v glavno knjigo kolektivne račune;

3. da so vpeljali pri nemški zborni metodi medknjigo, katere naloga je, da zbira zapiske iz temeljne knjige, odnosno iz dopolnilnih delov iste, v računске skupine in jih potem sumarično odda glavni knjigi. Ta knjiga izkazuje tedaj le sumarično navedene gospodarske rezultate;

4. da se vrši pri francoski metodi isto postopanje, kakor pri nemški metodi, z edino razliko, da se temeljna knjiga razdeli popolnoma v največje število specialnih dnevnikov, ki je sploh mogoče; in

5. da so slednjič pri nekaterih metodah pač ohranili prvotna načela, ali da izgubi knjigovodstvo v formalnem oziru toliko, da preide razdeljeni, vpisovalni in kro-

nološki dnevnik popolnoma v specializujoče temeljne knjige z zistematično obliko glavne knjige (n. pr. metoda štirih dnevnikov).

Iz vsega navedenega pa sledi, da se pri vseh teh knjigovodstvenih oblikah doseže pregled čez trenutno stanje imovin le v določenih dōbah, namreč tedaj, ko so že opisani in zbrani gospodarski procesi prešli v glavno knjigo, bodisi poedino ali kolektivno, in ko se je napravil izvlečni razkaz o stanju računov v glavni knjigi. Res je sicer, da se vrši istočasno kronološko in zistematično zabeleževanje pri osnovni obliki dvojnega knjigovodstva, namreč pri italijanski metodi. Ali zistematično izkazovanje glavne knjige je tako obsežno in tako razdeljeno v najpodrobnejše detajle, da je treba izgubiti veliko časa, preden je mogoče sestaviti pregledni razkaz o računskih stanjih glavne knjige. Tudi pri kontrolnem dnevniku se rabi istočasno kronološko in zistematično zabeleževanje, ali to je tako nepopolno, da je povse nemogoče dobiti pregled čez celotno imovino že iz temeljne knjige, pač pa iz glavne knjige, ko so enkrat že prenešene vanjo vse dnevniške postavke. A tudi ta pregled se da dobiti še le tedaj, ko se napravi izvlečni razkaz o stanju računov glavne knjige.

In vendar je tako potreben paralelni obračun, s kronološkim in zistematičnim zabeleževanjem, s pomočjo katerega bi se dal dobiti v najkrajšem času tako važen pregled čez vsakočasno stanje imovine. Kar je potrebno, to se izkuša dobiti in izumiti. Plod stremjenja za sinkronističnim zabeleževanjem, torej istočasno kronološkim v opisovalni obliki, in zistematičnim v izkazovalni obliki, so takozvane sinkronistične oblike: 1. ameriansko knjigovodstvo s svojimi raznimi izpremembami, 2. logismografija in 3. statusografija.

(DALJE.)



SVETOSLAV PREMROU:

DVOJNO KNJIGOVODSTVO IN NJEGOVE OBLIKE.

VI.

(DALJE.)



arakteristiški znak sinkronistiške knjigovodstvene oblike je spojitev kronološkega in sistematiškega obračunanja poslovnih dogodkov v temeljni knjigi sami (dnevniku) v tabelarnem izkazovanju. Temeljna knjiga združuje na eni strani zabeležbe dnevnika in slučajnih dopolnil njegovih (blagajnične, nakupne, in prodajalne knjige) italijanskega knjigovodstva. Kronološke zabeležbe, ki si sledijo v vertikalni vrsti, se takoj razporedijo v horizontalno se razvijajočo vrsto računov, tako da se razvidita po izvršeni zabeležbi opis poslovnega dogodka in njegov učinek na prizadete gospodarske račune. Na ta način je pa potrebna trikratna zabeležba postavke iznosa, enkrat v zbornem stolpcu pri površčanju poslovnih dogodkov, in dvakrat pri razvrščujočem razvoju pod Dati in Imeti dveh različnih glavnih računov. Ker se pa to ponavlja pri vseh zabeležbah, sledi, da mora vedno vsota poslovnih dogodkov v zbornem stolpcu biti enaka vsotam stolpcev Dati in stolpcev Imeti vseh v dnevniku razvitih računov. Tudi tukaj se knjigovodstvo kontrolira samo po sebi, kakor smo to opazovali pri prej opisanih oblikah, kjer se je skupna vsota zbirajoče temeljne knjige izenačila s skupnimi vsotami strani Dati in strani Imeti vseh v glavni knjigi uvrščenih računov.

Postavke sinkronistiškega dnevnika se bodisi prenašajo v določenih dâbah v celoti v specializirajočo glavno knjigo ali pa ostanejo v dnevniku samem. V tem slučaju nudi že kronološka, tabelarično vojena temeljna knjiga obenem pregled čez posamezne imovinske sestavine in čez dobiček ali izgubo.

Prva (starejša) oblika obsega le zborne račune, ki se potem specializirajo v prenosni glavni knjigi, druga (novejša) oblika pa dobi v obračunanje poleg omenjenih zbornih računov še glavnične račune in račune o uspehih, da lahko popolnoma odpade specializirajoča glavna knjiga. Podobno razkazovanje se pa v drugem slučaju vrši v pomožnih dnevnikih (n. pr. blagovnem dnevniku, meničnem dnevniku). Edino poslednja oblika more zasledovati in izkazovati celotno poslovanje v eni sami knjigi.

Amerikansko knjigovodstvo – sicer nosi po krivici to ime, ker ni bilo ne izmišljeno in ne prvič uporabljeno v Ameriki, ampak ga je prvič, seveda v primitivni obliki, opisal pater Flori iz Palerma l. 1636. v neki svoji knjigi — ima pred italijanskim knjigovodstvom in njegovimi vrstami mnogo važnih prednosti, ima tudi prav občutne pomanjkljivosti, katerih ni mogoče prezreti. Prva prednost, katero treba posebe poudarjati, je ta, da se omeji do skrajnosti mehanično delo, ker se vse izkazovanje gospodarstva razvija v eni sami knjigi in samo na eni in isti strani. Nadalje je glavna knjiga vedno tekoča, da se da lahko vsak trenotek zaključiti in iz nje sestaviti potrebni bilančni razkaz, dočim je treba pri drugih oblikah knjigovodstva prej prenesti vse zbrane podatke v glavno knjigo, ako se hoče iz nje sestaviti bilančni podatek.

V dnevniku samem odpade zamudno žurnalizacijsko delo, ker se reducira opisovanje poslovnega dogodka na najskrajnejši podatek, poleg tega pa lahko odpade tudi računska zaznačba (Kontenanrufung) v tekstnem stolpcu. Služi pa li dnevnik po novejši

metodi tudi za glavno knjigo, sá da tedaj brez posebnih priprav in na prav lahek način dobiti pregled čez trenutno stanje imovine in poedinih sestavin, seveda, ako le ni preveč računov.

Ali baš število računov, katere treba uporabiti, dela največje križe in težave knjigovodstvu amerikske oblike. Razpredelnica dnevnika ne more obsegati nad 20—25 računov, ker postane drugače preobsežen, njegov format pa preneroden. Preobsežna prostornina ovira preglednost in provzroča istočasno t. zv. prostorninske pomote. Mnóžica računov drug poleg drugega in mnóžica praznih vertikalnih črtežev v razpredelnici vara prav lahko oko in je prava igrača, uvrstiti opis v napačno mesto v pravo kolo. Pomote te vrste se pa dado prav težko izslediti, in je treba izgubiti mnogo dragega časa s prav natančnim kolacioniranjem postavk vse upravne dobe. A tudi prenos vsot z ene strani na drugo je prav otežkočen, ker je treba uporabiti izredno napete pazljivosti, ne glede na čas, ki se ga izgubi mnogo s tako natančno pazljivostjo.

In baš to je druga velika pomanjkljivost amerikskega knjigovodstva, ker se mehanično delo zabeleževanja ne da odkazati večjemu številu knjigovodstvenih moči, kakor se to da pri italijanskem knjigovodstvu in njegovih nadaljnih oblikah. Le ena oseba more delati ob knjigovodstvu, kajti z ozirom na notranji ustroj knjige je nemogoče razdeliti dnevnik v več komplementov.

Da se odstrani ta pomanjkljivost, izkušali so uvesti zborne račune, katere je treba seveda v slučaju potrebe obračunati v pomožnih dnevnikih (blagovnem dnevniku; efektinem dnevniku itd.) O. Poppe iz Saalfelda v Turingiji predlaga v svojem delu „Novo knjigovodstvo“, da naj se postavijo v že obstoječe število računov še drugi, novi računi, zabeležbe prvih in drugih naj se pa ločijo z uporabo črnila in rdečila. Na podlagi izkustva se pa to postopanje ne dá posebno priporočati, kajti število tabel, katere treba otvoriti, postane res manjše, tudi format knjige postane bolj priročen, ali pisanje z

raznobarvnimi črnili v tabele, ki izkazujejo več računov, more mnogokrat provzročiti nepregledne zmešnjave in pomote. A tudi preglednost je vsled tega ovirana in otežkočena.

Na podlagi O. Poppejevega predloga so se pojavili v zadnjem času mnogoteri pozikusi in predlogi, vsled katerih bi se število računov še bolj pomnožilo, nasprotno pa število tabel ostalo kolikor mogoče omejeno. V to svrho naj bi se pisali podatki v tabele, poleg s črnilom še z zelenilom, modrilom itd., predlogi, ki naravno tirajo, sicer dobro namenjeni in v manjši meri prav dobro uporabljivi, predlog O. Poppeja — ad absurdum.

Bolj racionalna je novota, odnosno izboljšava, katero je predlagal I. Fr. Schaer v svojem „Izboljšanem amerikschem knjigovodstvu“. Uvedel je namreč tabelarni dnevnik, ki obsega le 6 računov, poleg tega pa stolpec „Razni računi“. Podrobni računi se prenašajo iz tega stolpca v glavno knjigo, podobno oni, ki je v rabi pri italijanskem knjigovodstvu. Mehanično delo žurnalizacije je s tem sicer res olajšano, na drugi strani pa se izgubi preglednost, katero drugače nudi amerikscho knjigovodstvo v svoji osnovni obliki, z ozirom na stanje posameznih izkazanih zbornih računov.

Poleg tega je prof. Schaer amerikschi dnevnik še nadalje razvil in predelal. Vpeljal je namreč dnevnik, ki sloni popolnoma na sistemskem bistvu in katerega imenuje logismografiski dnevnik z ozirom na to, da ima mnogo podobnosti z logismografijo, knjigovodstveno obliko, uvedeno v Italiji, katero pozneje opišemo.

Ako si predočimo dejstvo, da se nanašajo posamezni poslovni dogodki na čiste in mešane račune sestavin in na račun čiste imovine, opazujemo, da se učinki poedinih poslovnih dogodkov ne vzporedijo v svojem izkazu istočasno z ozirom na račune sestavin in na račun glavnice ne pri raznih oblikah italijanskega in tudi ne pri amerikschem knjigovodstvu. Dalje vidimo, da nam ni mogoče dobiti pri omenjenih knjigovodstvenih vrstah dnevnega pojasnila ne o veli-

kosti v podjetju delujoče imovine, kakor tudi ne o njeni pomnožitvi ali zmanjšbi, provzročeni po poedinem poslovnem dogodku. Schaer uvaža to in uvaja zato dnevnik posebne vrste. Tekstnemu stolpcu, določenemu za kratko površčujoče se opisovanje posamezne zabeležbe, in stolpcu, v katerem se vrši računski obračun, dodaja samo tri tabelarične stolpce, ki naj koncentrirajo v kakovosti končnih zbornih računov, podatke 1. za čiste sestavinske račune, 2. za mešane sestavinske račune in 3. za glavnične račune. Ker se torej vrši vpis vsake računске postavke takoj na sestavinske račune, odnosno na račun čiste imovine, se s takim postopanjem dobi takojšnji izkaz o položaju angažiranega čistega imetka. Specializacija v dnevniku v celoti izkazanih čistih in mešanih sestavinskih računov in računa čiste imovine se potem razvidi iz posebne glavne knjige, v katero se vrše prenos iz logismografiškega dnevnika.

Med raznimi predlogi za izboljšavo ameriškega dnevnika zasledimo nadalje predlog I. C. Detonija, ki priporoča v svojem članku „Preureditev ameriškega knjigovodstva“, da naj se dnevnik razdeli v en Debet in v en Credit dnevnik. S tem, pravi, se izognemo nedostatku, da bi knjiga postala preobširna in vsled tega nepriložna. Mnogo boljši in uvažanja vreden pa je predlog R. Beigel-a iz Lipskega, ki je sicer zelo preprost, pa vendar jako praktičen. Predmet njegove izboljšave je mesto, iz katerega se prične zabeleževanje razvijati v knjigi. To mesto se nahaja pri običanjem ameriškem dnevniku na najskrajnejšem koncu leve strani. Odtod se potem razvrščujejo v nepretrgani vrsti proti desni razpredelnice za Dati in Imeti posameznih računov. Ta uredba je za vpostavitve zneska v svoj stolpec, torej za tek zabeležbe, skrajno nerodna, poleg tega zahteva izredno dobro oko in nepretrgoma napeto pozornost zabeleževalca, sicer je koj pomota. Beigel pa prenese začetno mesto s skrajne levice na sredo, tam se vpiše zabeležni stavek, od tam se pa razvijajo na desno stolpci za Imeti,

na levo pa za Dati poedinih računov. Prostorninska ločitev računov provzroči v tem slučaju mnogo večjo preglednost in zavaruje zabeleževalca pomot, ki bi sicer nastale iz nepretržno si sledeče razpredelnice.

Poleg omenjenih izboljšav ameriškega dnevnika oziroma knjigovodstva imamo še mnogo drugih novosti in poprav, ki so v svojem bistvu več ali manj srečno zamišljene, zato tudi od prakse z različnim uspehom sprejete. Ker smo važnejše opisali, te prav lahko prezremo.

* * *

Nadaljno preustrojitev dvojnega knjigovodstva, s sinkronistiškim izkazovanjem obračuna, tvori t. zv. logismografija. Ime samo na sebi karakterizira že to vrsto knjigovodstva (gr. λογισμός = tabela; γράφειν = pisati). Ima namreč tabelarično obliko.

Podobno, a nepopolno vrsto je opisal že l. 1800 D' Antonio. Prava zasluga za izpopolnitev in znanstveno utemeljitev te knjigovodstvene vrste pa gre Giuseppe Cerboniju, ki je o njej izdal l. 1873. knjigo „Primi saggi di logismografija.“ Mož si je neprestano prizadeval, da je to knjigovodstveno obliko razširjal, in je l. 1876. dosegel, da se je uvedla v Italiji pri glavnem državnem knjigovodstvu kakor obvezno knjigovodstvo.

Logismografija temelji na teoriji dvojnati računov. V zmyslu te teorije se knjigovodstvo ne sme ozirati samo na obračun imovinskih sestavin, ampak poleg tega tudi na obračun čiste imovine kot take. Ta naloga se da pa edino le tako rešiti, če se uporabita dve računski vrsti; prva se peča z računi čiste imovine, druga pa z računi sestavin imovine, tako da se pojavi med kontiranjem obeh vrst pravo nasprotje. Logismografija torej noče le izkazati položaja imovine in imovinskih delov, marveč hoče, da se spozna že iz temeljne knjige same (iz dnevnika) v poljubnem času položaj čiste imovine in njenih delov, ne da bi bilo treba v to svrhu zaključevati knjige. Glavne knjige podajajo potem le podrobno predstavljanje poedinih poslovnih dogodkov

in njihov skupinski sestav v strogi medsebojni zvezi.

Bistvo obračuna se z ozirom na dvo-računsko teorijo deli v posebne skupine: v obračun imovine kot obstoječe celote (torej imetka podjetja, izpostavljenega gospodarskim procesom) in v obračun imovine v njenih sestavinah (torej posameznih delov imovine, na katere vplivajo gospodarski procesi in kateri vpliv deluje zmanjševalno ali povečevalno na količino imovine kot celotni imetek).

Carboniju je prvi obračun predstavitelj gospodarstva, zato deli dnevnik v račun lastnika (čiste imovine) in v račun gospodarstva (sestavini imovine). Tem računskim rubrikam dodaja še tretjo, namenjeno za sprejem kompenzacij in permutacij.

V nasprotju z ameriškim dnevnikom, ki otvarja toliko računov, kolikor je imovinskih sestavin, obsega logismografski dnevnik le kumulativne račune, ki izkazujejo v zmislu zgoraj povedanega zgolj vpliv poslovnih dogodkov na stanje imovine, ali pa na skupno stanje imovinskih sestavin.

Račun lastnika sprejema v lmeti čisto imovino, račun gospodarstva nasprotno v Dati poedine imovinske sestavine. Provzročča li poedini poslovni dogodek pomnožitev čiste imovine, tedaj se ista zabeleži v dobro računu lastnika, provzročča li nasprotno zmanjšbo, potem se zabeleži ista v breme baš tega računa, obratno se obtežuje račun gospodarstva za vse pomnožitve zalog in obstankov, spozna pa za vse povzetke in zmanjšbe.

Da se zadobi še večji in bolj jasen pregled, se razdeli račun gospodarstva v račun agentov in v račun korespondentov; agent sprejema materialno imovino (denar, blago, menice i. t. d.), korespondent pa obstoječe zunanje terjatve in dolgove.

Če izpreminja gospodarski proces (poslovni dogodek) čisto premoženje, potem se razvidi ta izprememba že koj iz dnevnika samega, ker se tam takoj odkaže računu lastnika. Če pa ostane stanje čiste imovine neizpremenjeno in se torej izvrši le menjava imovinskih sestavin, ne da se javi

ne pomnožitev in ne zmanjšba čiste imovine, je to le permutacija in se v tem slučaju zabeleži vrednostni znesek v kompenzacijske stolpce, permutacija pa v gospodarski stolpec.

Dnevnik sam vodi torej dva specialna kolektivna računa, ki sicer navajata stanje čiste imovine in nje sestavin, ne podajata pa podrobnega računskega razkaza, tako da se uveljavi potreba po glavni knjigi, v kateri naj se računi porazdelijo in razložijo.

Glavna knjiga podaja razložitev v treh glavnih računih, ki se uporabljajo kot krilni računi (Flügelkosten) dnevnika. Ti računi so:

1. Glavni račun čiste imovine (krilni račun *A*), ki odgovarja stolpcu lastnika v dnevniku in specializira v podrejenih računih izpremembe čiste imovine (izgube, stanarina, plače, drugi stroški, skonti, odpisi i. t. d.);

2. glavni račun materialne imovine (krilni račun *B*), ki odgovarja računu agentov v stolpcu gospodarstva v dnevniku in v podrejenih računih sprejema specializacijo izprememb materialne imovine (blagajna, oprava, blago, efekti, giro i. dr.) in

3. glavni račun terjatev in dolgov (krilni račun *C*), ki odgovarja računu korespondentov gospodarske kolone v dnevniku in izkazuje v podrejenih računih poedine izpremembe v računskem razmerju s tretjimi osebami (s korespondenti).

V kolikor je mogoče razvideti iz tega kratkega in zelo površnega opisa, je logismografska metoda zasnovana zelo bistroumno in izdelana znanstveno na podlagi narodno-gospodarskih temeljnih načel. To je tudi povod, da je ta metoda jako priljubljena, in, kakor prej povedano, sprejeta v državno računarstvo italijanske države. A ne le pri državnem knjigovodstvu se rabi v Italiji logismografija, nego tudi v nebrojnih občinskih in privatnih knjigovodstvih.

* * *

Nadaljni in doslej najpopolnejši ustroj dvojnega knjigovodstva je takozvana statmografija, katero je zasnoval E. Pisani.

G. Cerboni prične utemeljevati teoretični spis svoje logismografije z matematično enačbo, katero je postavil že L. Paccioli in po kateri se mora vsak gospodarski pojav izenačiti v svojih učinkih. Torej mora vsaka po poslovnem dogodku izzvana pozitivna izprememba v stanju ene sestavine imovine, delujoče v podjetju, imeti kot nasprotje negativno izpremembo v stanju druge sestavine iste imovine, tedaj vsaka vrednostna pomnožitev imeti kot nasprotje vrednostno zmanjšbo. E. Pisani pa utemeljuje svojo statmografijo, razmotrivajoč fizikalčno načelo o ohranitvi energije, vsled katere more vsak pojav sile, torej delavni čin, pač izpremeniti obliko in zgled energije, ne more pa izpremeniti količine energije, in torej tudi ne njenega ravnotežnega položaja.

Smatramo li sedaj glavnico določenega podjetja kot vsoto energije, izpostavljeno učinkom sil gospodarskih procesov, morejo tedaj pojavi sil pač izpremeniti oblike sestavin prvotne glavnice, ne pa njihovega ravnotežja kot sumarični izkaz energije, dasi morejo gospodarski pojavi v razodevanju svojih sil pomnožiti ali zmanjšati aritmetično označbo ravnotežne vrednote.

Vsak poslovni dogodek se z ozirom na to, da je le pojav sil zbrane energije (glavnice), izpremenjen v gibanje, analizira na dve strani, enkrat, v kolikor učinkuje na ravnotežje imovine (statiška izprememba), drugikrat, v kolikor izkazuje izvršeno delo nasproti ravnotežju (dinamiška izprememba). Na podlagi tega razlikuje poslovne dogodke v statiške, torej v take, ki vplivajo na ravnotežje (skupna aktiva in pasiva), v dinamiške, torej v take, ki predočujejo promet imovinskih sestavin, in v statiško-dinamiške, torej v take, ki navajajo izpremembe osnovne čiste imovine.

Dvojno knjigovodstvo zato uporablja, da predočuje vršeče se poslovne dogodke, deskriptivni, opisovalni dnevnik, kateri sprejema analizo poslovnih dogodkov, dočim se njihova sinteza izrazuje v dopični glavni knjigi. Cerboni izpremeni predočitev gospodarskih procesov, katero dajeta ti dve

dopični knjigi v toliko, da odkaže svojemu logismografiškemu dnevniku sintetiško, glavni knjigi pa analitiško izraževanje poslovnih dogodkov. Tem potom doseže sinoptičko predstavljanje, po katerem se dá iz logismografiškega dnevnika samega v primerjajočem pregledu razvideti takoj z nastopom, odnosno z deskriptivno zabeležbo vsacega poslovnega dogodka tudi nastali vpliv na skupno stanje čiste imovine in imovinskih sestavin. Rezultat sintetiziranja glavne knjige je neposredna integralna bilanca, ki se v skladnostni izpopolnitvi sestavi iz obeh kolektivnih računov dnevnika.

To uredbo pridrži Pisani, saj zasleduje s svojo metodo isti cilj, katerega si je postavil Cerboni s svojo logismografijo, doseči namreč, da se takoj iz dnevnika, v sintetiški predstavi gospodarskih dogodkov, razvidi stanje podjetja. Ali Cerboni uvrščuje v dnevnik na podlagi personalistiške teorije dva sintetiška računa, namreč račun lastnika, kot predstavitelja čiste imovine, in račun gospodarstva, kot predstavitelja imovinskih sestavin, katera si stojita drug proti drugemu v takem nasprotju, da si v kakovosti upravnikov, po njih sintetiziranih podračunov, oddajata produkte in v nasprotni smeri zaračunata njih kalkulacijsko vrednost. Pisani pa uvaja v svoj statmografiški dnevnik tri sintetiške račune, ki ne smatrajo sintetiškega računa kot upravnika, marveč imovino samo kot izhodno točko. V zmislu Pisanijevem so to ti-le računi:

1. Bilanca ekonomiskega položaja imovine, namenjena, da sprejme statiške dogodke in izkazuje v stolpcu Dati prvotne dolgovine (pasiva) in njih pomnožitev, v stolpcu Imeti pa prvotno imovino (aktiva) in njih slučajno pomnožitev tekom določene upravne dobe.

2. Bilanca notranjih in zunanjih obratnih prometov, ki je namenjena zato, da sprejme dinamiške dogodke in izkazuje promet imovinskih sestavin. Promet sam je notranji, če predstavlja dohod in razhod raznovrstnih dober, zunanji pa, če

je njegov predmet računsko razmerje s tretjimi osebami (dolgov, terjatve).

3. Bilanca ekonomiško-administrativnih uspehov, namenjena, da sprejme statiško-dinamiške dogodke in ima v evidenci izpremembe začetne čiste imovine (dobičkov, izgub).

Ti trije računi (Pisani jih imenuje bilance, ker zbirajo in bilancirajo pojave sil gospodarskih procesov; odtod tudi ime: statmografija, *στατισμός* = tehtnica = ravnotežje = bilanca; *γράφειν* = pisati) predstavljajo v sinoptiško-deskriptivni obliki dogodke v njih celoti, namreč v njih kronološkem površčenju in v specializaciji v treh sintetiških računih. Kontrolo o pravilnosti zabeležb v dnevniku imamo, kakor hitro se izenačujejo

obteževalne in priznalne vsote vseh treh dnevniških računov. Bilanco (torej razkaz o imovini in o njenem sestavu) dobimo iz razlike med računi (bilancami) statiških in dinamiških dogodkov; odtod ime diferencialna bilanca.

Analitiško predstavljanje poslovnih dogodkov se vrši v drugi temeljni knjigi statmografije, namreč v analitiški bilančni knjigi, kjer se podrobno navajajo in razdeljujejo vsi trije sintetiški računi. V to svrhu lahko zadosti ena sama razpredelnica, ali pa se dá napraviti po potrebi več takih, bodisi z vertikalno ali horizontalno sinopso.

Statmografija je porabna za vsakovrstna gospodarska podjetja, posebno pa za taka, kjer je promet navezan na proračune.

(KONEC.)



ANTON MEDVED:

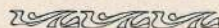
VERNIH DUŠ VEČER.

Na gomile zapuščene
prišla je nocoj pomlad,
pred slovesom jih poljubiti
zadnjikrat.

Kar je cvetov še žarelo
z vrtov in prisojnih lin,
s sabo je prinesla mrtvim
za spomin.

In zazvonil zvon je v stolpu,
in zaplakal je oblak,
in zaječal silen veter
v gluhi mrak,

in zapeli so duhovi
žalno pesem davnih let:
z Bogom, zlate sanje, z Bogom,
lepi svet!



ANTON MEDVED:

V KORANU.

V koranu sem bral v turobni suri:
Ko človeku stopi v smrtni uri
duša v grlo, kdo z napojem čarnim
leno kri po žilah mu razburi?

Nihče. Kdo in počemu naj tudi
strast, ki trudna gasne, spet podkuri?
Kličejo na zemlji milijoni,
da jim smrt odprì že groba duri!

