

КОДИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РЕВІЗІЙНИМ СОЮЗОМ УКРАЇНСЬКИХ КООПЕРАТИВ

© Швець В. Є., 2017

Уперше введено в науковий обіг кодифікований План рахунків, розроблений Ревізійним союзом українських кооператив на початку 40-х років ХХ ст. Проведено порівняльний аналіз структури плану рахунків РСУК з нині чинним в Україні. Розкрито зміст окремих класів рахунків та їхніх відмінностей у контексті сьогодення.

Ключові слова: клас рахунків, кодифікація, план рахунків, рахунок, РСУК, субрахунки.

V. E. Shvets

Lviv Ivan Franko National University

CODIFICATION OF THE ACCOUNTS BY REVIZIYNY'J SOYUZ UKRAYINS'KY'H KOOPERATYV

© Shvets V. E., 2017

For the first time a codified chart of accounts, designed by Revizijny'j soyz ukrayins'ky'h kooperaty'v at the early forties of XX century, is introduced into scientific circulation. A comparative analysis of the structure of a chart of accounts RSUK with operating in Ukraine version is performed. The content of separate classes of accounts is uncovered with differences in the context of current realities. The study was conducted on the basis of work not covered in the scientific literature, prepared by reviewers of Revizijny'j soyz ukrayins'ky'h kooperaty'v (RSUK) in the early 40s of the XX century.

The work consists of two parts: the first part contains a general list of accounts with their codes; the second part performs the function of the instructions for use of accounts with documental and methodical explanation. Using method of deduction, the overall structure of accounts designed by RSUK reviewed in seven analytical tables, the analysis of separate classes and groups of accounts are compared with the plan of accounts that are used today in Ukraine. In the structure of names of classes, in order of their construction a number of differences are revealed. Analysis of codification of the chart of accounts RSUK, showed them as more detailed as now operating chart of accounts in Ukraine, that allowed us to form several conclusions.

Thus, grouping accounts into classes and their codification, RSUK formed on the basis of the German school and according to the ranking of liquidity, where the most liquid are monetary assets. The initial terms of the construction of accounts have been and continue to be types of activities, sector features and variety of assets and liabilities. The changes of chart of accounts implements under the influence of technique and accounting process technology, latest scientific and technical progress and challenges of the global problems that lead to new accounting objects. Given the historical experience of codification of accounts RSUK it is advisable to consider in the formation of today's chart of accounts that will create a modern paradigm of efficient accounting and analytical systems of business in Ukraine.

Key words: class of accounts, codification, chart of accounts, account, RSUK, sub accounts.

Постановка проблеми. Гармонізація нормативно-правових основ бухгалтерського обліку та звітності до загальноєвропейських умов функціонування суб'єктів господарювання лежить у площині не тільки формальної адаптації та пристосування вітчизняного законодавства згідно з вимогами директив Євросоюзу, але й вимагає аналізу існуючого досвіду у формуванні української парадигми обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема дослідження змісту елементів української парадигми обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання набуває все більшого інтересу серед українських вчених [1–3]. Серед українських науковців, що присвячували свої дослідження питанням української парадигми бухгалтерського обліку та історичному досвіду формування її складових елементів, слід назвати Бондара М. І., Голова С. Ф., Жука В. М., Легенчука С. Ф., Пушкар М. С., Чумаченка М. Г. Одним із елементів цієї системи виступає план рахунків. Діючий сьогодні план рахунків, прийнятий і затверджений у 1999 р. пережив 16 доповнень і змін [4]. Можливо такої клопіткої роботи і зайвого розхитування стабільності нормативно-правових основ бухгалтерського обліку та звітності вдалось уникнути, коли б автори плану рахунків використали історичний досвід вирішення цієї проблеми. Однак через малодоступність, а інколи й відсутність історичних джерел з кодифікації рахунків обліку періоду становлення української парадигми обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання не вдалось використати колись набутий досвід. Головною причиною не використання цього досвіду швидше всього була не інформованість наукової спільноти з працями українських вчених часів упровадження плану рахунків Ревізійним союзом українських кооператив (РСУК). І таким історичним джерелом виявилась праця видана на правах рукопису під назвою: «Рахунковий план і характеристика рахунків Центросоюзу, Народної Торгівлі, Окружних та Повітових осередків» [5], яка була випущена у Львові Ревізійним союзом українських кооператив у Генеральній Губернії найімовірніше у 1941 р. (дата відсутня). Авторами були референти РСУК В. Кубаєвич, Д. Квасниця і Ф. Горшковський.

Метою дослідження є проведення порівняльного аналізу змісту і структури плану рахунків РСУК з нині діючим в Україні для виявлення причинно-наслідкових зв'язків у їх формуванні та змінах.

Основний матеріал. Уперше виявлена праця, присвячена плану рахунків для українських підприємств і кооператив, підготовлена референтами Ревізійного союзу українських кооператив на початку 40-х років ХХ століття, складається з двох частин. Перша частина містить загальний перелік плану рахунків з їх кодами, а друга частина виконує функцію інструкції щодо застосування бухгалтерських рахунків, з частково документально-методичним роз'ясненням. Використовуючи метод дедукції, у порівняльній таблиці подано загальну структуру плану рахунків (класи) розроблену РСУК і плану рахунків яким користуються сьогодні в Україні (табл. 1).

Таблиця 1

Структура плану рахунків Ревізійний союз українських кооператив і України

План рахунків РСУК (1940-ві роки)		План рахунків в Україні (від 2000 р.)	
Клас	Назва класу рахунку	Клас	Назва класу рахунку
0	Сталі активи і пасиви	1	Необоротні активи
1	Грошові засоби і розрахункові рахунки	2	Запаси
2	Позапланові прибутки і витрати, прибутки і витрати за рахунок майбутніх дій та перехідні рахунки	3	Кошти, розрахунки та інші активи
3	Запасові рахунки	4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань
4	Утримання центрального апарату і витрати на утримання нерухомого майна	5	Довгострокові зобов'язання
5	Оперативні торговельні і заготівельні витрати	6	Поточні зобов'язання
6	Витрати на утримання механічного і тваринного транспорту, виробничі витрати і витрати на переробку	7	Доходи і результати діяльності
7	Промислові підприємства	8	Витрати за елементами
8	Реалізація	9	Витрати діяльності
9	Закриття рахунків	0	Позабалансові рахунки

Як видно за даними табл. 1, в основу побудови рахунків РСУК, як і плану рахунків в Україні початку XXI ст. використано десяткову систему, а всі рахунки поділено на 10 класів. Однак, у назві класів, як і в послідовності їх побудови бачимо ряд відмінностей, а саме:

По-перше, перелік класів РСУК розпочинався від нуля і закінчувався цифрою 9, а перелік нині діючого плану рахунків розпочинається першим класом і завершується нульовим. Водночас кодифікація плану рахунків РСУК більш деталізована від нині діючої в Україні (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльна схема кодифікації у плані рахунків РСУК і України

РСУК	Клас	Група рахунків	Рахунок	Субрахунок
Приклад	0 Сталі активи і пасиви	02 Машини і табор	023 Машини	023-0 В експлуатації
Україна	Клас	Рахунок		Субрахунок
Приклад	1 Необоротні активи	10 Основні засоби		104 Машини та обладнання

По-друге, в основу логіки послідовності розміщення класів рахунків РСУК було використано принцип спадної ліквідності (кл. 1–3), тобто від найбільш ліквідних грошових коштів до запасів, а нині діючий порядок (кл. 1–3), тобто від необоротних активів до коштів. Далі, у плані рахунків РСУК розміщено класи рахунків витрат (кл. 4–6), класифіковані за центами їх виникнення, а нині діючий план рахунків містить два рахунки витрат згруповані за елементами і витратами діяльності (кл. 8–9).

По-третє, окремі класи рахунків, наявні у переліку РСУК, відсутні у нині діючому плані рахунків (кл. 7 і кл. 9), або частково відображають об'єкти обліку (кл. 8), і навпаки.

Для більш детальнішого дослідження відмінностей побудови планів рахунків, використовуючи метод дедукції, порівняємо змістовну складову окремих, але найбільш близьких за змістом класів рахунків. Клас 0. “Сталі активи і пасиви” та клас 1. “Необоротні активи”, з яких розпочинається план рахунків РСУК і, відповідно, нині діючий в Україні план рахунків, виглядають найбільш близькими за змістом (табл.3).

Таблиця 3

Порівняння змісту класу рахунків «Сталі активи і пасиви» з аналогічним класом «Необоротні активи» у сучасній Україні

Рахунки класу “Сталі активи і пасиви” (РСУК)		Рахунки класу “Необоротні активи” (Україна)	
Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
00	Незабудовані площі і насадження	10	Основні засоби
01	Будівлі і споруди	11	Інші необоротні матеріальні активи
02	Машини і табор	12	Нематеріальні активи
03	Обладнання та устаткування	13	Знос (амортизація необоротних активів)
04	Набуті права і сервітути	14	Довгострокові фінансові інвестиції
05	Вилучені кошти (Власні вклади і цінні папери)	15	Капітальні інвестиції
06	Довгореченцеві претензії	16	Довгострокові біологічні активи
07	Довгореченцеві зобов'язання	17	Відстрочені податкові активи
08	Власні фонди	18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи
09	Регулюючі статті (до класу 0)	19	Гудвіл

На відміну від нині діючої системи рахунків, класифікація поділу об'єктів обліку планом РСУК, містить дещо інші акценти у їх деталізації. Наприклад, на рахунку 00 «Незабудовані площі і

насадження» відображали наявність і рух усіх площ які перебували у власності підприємства, а саме: 000. «Площі в ужитку підприємства»; 001. «Площі поза ужитком підприємства»; 002. «Орне поле»; 003. «Насадження». Характерною об'єднуючою ознакою цих об'єктів обліку – не підлягання їх амортизації. У діючому сьогодні плану рахунків наведені вище об'єкти обліку диверсифіковані між іншими рахунками. Одну частину земельних ділянок включає рахунок 10. Основні засоби, а другу – частину рахунок 16. Довгострокові біологічні активи. Аналогічно до рах. 00 «Незабудовані площі і насадження» виглядає рахунок 01 Будівлі і споруди. Сьогодні він як субрахунок 103 входить до складу рах. 10 Основні засоби, тоді як згідно плану рахунків РСУК представляв окрему групу рахунків, до якої входили:

- 010 Будівлі і споруди в ужитку підприємства;
- 011 Будівлі і споруди поза ужитком підприємства;
- 012 Будівлі і споруди в ужитку підприємства на орендованих землях;
- 013 Незакінчене будівництво;
- 014 Основні засоби в ліквідації.

Особливо виділяється Рахунок 02. Машина і табор згідно плану РСУК, який також знаходиться нині у складі об'єктів Рах. 10. Основні засоби, мав більш детальний поділ, а саме:

- 020 Машина;
- 021 Вантажні автомашина;
- 022 Особові автомашина;
- 023 Вози;
- 024 Тваринне тягло.

Своєю чергою, ці рахунки передбачали використання субрахунків. Наприклад, для Рах. 020 Машина: 020-0 В експлуатації; 020-1 На складах; 020-1 В ремонті; для Рах. 021 Вантажні автомашина: 021-0 В експлуатації та 021-1 В ремонті; аналогічно і для Рах. 022 Особові автомашина: 022-0 В експлуатації та 022-1 В ремонті. На прикладі цього поділу видно деталізацію об'єктів обліку, котра у нинішній класифікації визначається суб'єктами господарювання самостійно в переліку аналітичних рахунків.

Наступним класом порівняння прийнято найбільш ліквідні активи – грошові кошти та розрахунки (табл. 4). Відсутність синхронності розміщення класів рахунків з обліку грошових коштів і розрахунків, як було вище зауважено, зумовлено логікою порядку ліквідності (активи класу 1 у плані РСУК – найбільш ліквідні). Перший рахунок, у двох варіантах призначений для обліку грошових коштів. Подивимось більш детальніше на складові елементи цих рахунків. Якщо сьогодні діючий план рахунків передбачає наявність готівки у національній (рах. 301) та іноземній валюті (рах. 302), то

Таблиця 4

**Порівняння переліку рахунків класу «Грошові засоби і розрахункові рахунки»(РСУК)
з класом «Кошти, розрахунки та інші активи» (Україна)**

Рахунки класу 1 «Грошові засоби і розрахункові рахунки» (РСУК)		Рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» (Україна)	
Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
10	Грошові засоби	30	Готівка
11	Коротко реченцеві банкові кредити	31	Рахунки в банках
12	Розрахунки за товари і послуги	32	–
13	-	33	Інші кошти
14	Різні особи	34	Короткострокові векселі одержані
15	Господарські організації та установи	35	Поточні фінансові інвестиції
16	Векселі та чеки	36	Розрахунки з покупцями та замовниками
17	Акцепти	37	Розрахунки з різними дебіторами
18	–	38	Резерв сумнівних боргів
19	Претензії та зобов'язання за посередництво	39	Витрати майбутніх періодів

Рахунок 10 Грошові засоби, згідно плану РСУК об'єднував шість рахунків, а саме:

100 «Каса»;

101 «Розрахунковий рахунок в банку»;

102 «Акредитиви»;

103 «Особливі рахунки»;

104 «Грошові документи (чеки) на інкасо і оборотні цінні папери»;

105 «Грошові засоби в дорозі».

Аналіз елементів цього рахунку показує, що частина об'єктів обліку знайшла своє місце на окремих рахунках нині діючого в Україні плану рахунків, наприклад: рах. 31. «Рахунки в банках»; рах. 33 «Інші кошти»; рах. 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Наступним, який заслуговує уваги і аналізу є клас 2 плану рахунків РСУК - «Позапланові прибутки і витрати, прибутки і витрати за рахунок майбутніх дій та перехідні рахунки» (табл. 5). Громіздка назва цього класу свідчить про цілий комплекс охоплених об'єктів обліку, що відображають збільшення та зменшення економічної вигоди у процесі багатогранної діяльності підприємства. Особливої уваги заслуговують групи рахунки, які на сьогоднішній день не достатньо деталізують усі ситуації в обліковому процесі, або містять іншу класифікацію. Наприклад, група рах. 24 Надзвичайні прибутки і видатки містить такі рахунки: 240 Одержані даровизни; 241 Признані даровизни (датки); 242 Прибутки від списання кредиторської заборгованості і списання резерв на спірні претензії та зобов'язання; 243 Втрати від списання дебіторської заборгованості і нарахування резерв на спірні претензії та зобов'язання; 244 Витрати на збір паїв; 245 Винагорода надзірній раді і контрольній комісії; 246 Витрати на скликування загальних зборів; 247 Організаційні витрати; 248 Стягнення і пені; 249 Інші надзвичайні прибутки і витрати (три субрахунки: 249-0 Прибутки від звороту списаних безнадійних боргів; 249-1 Прибутки минулих літ виявлених у звітному році; 249-2 Втрати минулих літ виявлені у звітному році). Цікавий також підхід до Витрат майбутнього часу, де виокремлено два рахунки, а саме: 270 Витрати за рахунок майбутніх дій (антиципації активні) і 271 Прибутки за рахунок майбутніх дій (антиципації пасивні). У другому класі плану рахунків РСУК заслуговує на увагу наявність перехідних рахунків. Це група 28 Перехідні рахунки та група 29 перехідні регулюючі рахунки. У зв'язку із класифікацією технічного характеру їх назв розглянемо які саме об'єкти відносили у РСУК до цих груп (табл. 6).

У структуру групи 28 Перехідні рахунки плану рахунків РСУК відносили та рахунки, які параметризували як збірні та статистично-евіденційні, і як правило не показували залишків у балансі, бо ці залишки відображали на рахунках класу 3 Рахунки запасові. У сьогоднішній інтерпретації, рахунки цієї групи найближчі до операційних, й насамперед до калькуляційних рахунків. До групи 29 Перехідні регулюючі рахунки фактично відносили рахунки для обліку накладних витрат, які також відносились до рахунків третього класу, тобто запасів і в балансі їх залишки не відображались. Окремо класифікували накладні витрати на товари і окремо на сільськогосподарські продукти в розрізі їх місцезнаходження.

Таблиця 5

Зміст класу 2. «Позапланові прибутки і витрати, прибутки і витрати за рахунок майбутніх дій та перехідні рахунки»

Код	Назва рахунку
20	Втрати з відсотків і паїв
21	Доходи з відсотків і паїв
22	Підвижка й знижка цін, товарні нестачі і лишки
23	Товарні боніфікати (звороти) і касові опуси
24	Надзвичайні прибутки і видатки
25	Внутрішні розрахунки
26	Аванси на прибутковий податок
27	Витрати майбутнього часу
28	Перехідні рахунки
29	Перехідні регулюючі рахунки

**Структура груп 28-ї Перехідні рахунки та 29-ї
Перехідні регулюючі рахунки з плану рахунків РСУК**

28 Перехідні рахунки		29 Перехідні регулюючі рахунки	
Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
280	Ліквідація основних засобів	290	Накладання на товари (на складах)
281	Капіталовкладення (придбання основних засобів та будівель)	291	Накладні витрати на решту товарів
282	Капітальний ремонт власних основних засобів	292	Накладні витрати на решту сільськогосподарських продуктів на заготівельних пунктах
283	Капітальні затрати на орендовані основні засоби	293	Накладні витрати на решту сільськогосподарських продуктів на плодосховищах
284	Зміна основного фонду	294	Накладні витрати на решту матеріалів
285	Нарахування заробітної плати основної і додаткової	–	–
286	Поточний ремонт	–	–

Таблиця 7

**Структура і зміст рахунків класу 7
«Промислові підприємства» та клас 9 «Закриття рахунків» (РСУК)**

Рахунки класу 7 «Промислові підприємства»		Рахунки класу 9 «Закриття рахунків»	
Код	Назва рахунку	Код	Назва рахунку
700 –	Виробництво	90	Реалізоване накладання на товари
709			
710 –	Переробка	900	Реалізоване накладання на товари на складах і в роздрібних підприємствах
719			
720	Тварини на відгодівлі	901	Реалізоване накладання на транзитні товари
721	Витрати на відгодівлю тварин	902	Провізії від транзитних товарів
730	Експлуатація млинів (що діють за оплатою)	903	Провізії від комісійних товарів
740	Експлуатація оліярень	91	Брутто прибуток від с/г продуктів
750	Експлуатація бійниць	910	Брутто прибуток від с/г продуктів на заготівельних пунктах
760	Експлуатація городів	911	Брутто прибуток від с/г продуктів на плодосховищах
77	Експлуатація інших допоміжних підприємств	912	Провізія від с / г продуктів
770	Експлуатація нерухомого майна	92	Брутто прибуток і провізія від тварин
771	Експлуатація механічного транспорту	920	Брутто прибуток від тварин
772	Експлуатація тваринного транспорту	921	Провізія від комісійних і проданих транзитних тварин
773	Експлуатація продукційного стада	930	Висліди виробничої діяльності
780–789	Випуск готової продукції з виробництва	940	Брутто прибуток на матеріалах
790 –	Випуск готової продукції з переробки	950	Висліди експлуатації допоміжних підприємств
799			
–	–	960	Внутрішньогосподарські відрахування одержані та сплачені
–	–	97	Рахунок втрат і нагромаджень
–	–	970	Рахунок втрат і нагромаджень з поточного року
–	–	971	Прибуток з попереднього року до розподілу
–	–	972	Втрата з попереднього року до покриття
–	–	980	Рахунок вступного балансу
–	–	990	Рахунок кінцевого балансу

Нетипово для сьогодні діючого плану рахунків, сприймаються також такі два класи рахунків РСУК, як клас 7 Промислові підприємства і клас 9 Закриття рахунків. Для відображення їх структури і змісту використовуємо табл. 7.

Як видно за даними табл. 7 рахунки класу 7 «Промислові підприємства» відображали собівартість виробленої продукції, калькулювання витрат і розрахунків незавершеного виробництва. Для кожного підприємства в аналітичному обліку відкривали спеціальні розціночні картки кількістю у залежності від видів продукції. За назвами рахунків бачимо які види витрат виокремлювались на той час.

Права сторона табл. 7 містить перелік рахунків класу 9 «Закриття рахунків». На рахунках цього класу відображали бруutto прибутки від реалізації товарів, сільськогосподарських продуктів, а також провізії від комісійних і проданих тварин. Особливої уваги заслуговують рах. 980 Рахунок вступного балансу і 990 Рахунок кінцевого балансу на яких відображались відповідні підсумкові показники балансу. Так, після узгодження всіх рахунків балансу та після складання попереднього кінцевого балансу, робився останній запис, а саме:

- 1) Д-т Рах. 990 Кінцевий баланс
К-т Різні рахунки (всі рахунки активу)
- 2) Д-т Різні рахунки (всі рахунки пасиву)
К-т Рах. 990 Кінцевий баланс.

Цим записом закривались усі книги (чи картки аналітичного обліку) усіх рахунків балансу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, на основі проведеного порівняльного аналізу структури плану рахунків РСУК з нині діючим в Україні, а також у результаті розкриття відмінностей змісту окремих класів рахунків, груп рахунків та субрахунків у контексті сьогоднішніх проблем обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємствами, можна зробити такі висновки:

По-перше, групування рахунків у класи, та їх кодифікація РСУК формувались на основі німецької школи обліку і виходили з ранжування відповідно до рівня ліквідності, де найбільш ліквідними виступають грошові засоби.

По-друге, вихідними умовами побудови плану рахунків були і продовжують залишатися види діяльності, галузева ознака, різновиди активів і пасивів.

По-третє, на зміну плану рахунків здійснюють вплив техніка і технологія облікового процесу з врахуванням новітніх досягнень науково-технічного прогресу та викликів глобальних проблем розвитку які призводять до виникнення нових об'єктів обліку.

Врахування історичного досвіду кодифікації плану рахунків РСУК доцільно враховувати при формуванні сьогоднішнього плану рахунків, що дозволить створити сучасну ефективну парадигму обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні.

1. Бондар М. Сучасна парадигма бухгалтерського обліку // Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євро інтеграційних процесів : Зб. матеріалів IV Міжн. наук.-практ. конф., присвяченої 110-річчю ДВНЗ КНЕУ ім. Вадима Гетьмана та 20-річчю Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України ; 25 листоп.2016 р. – К. : КНЕУ, 2016. – С. 17–19. 2. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Сергій Федорович Голов. – Київ, 2009. – 35 с. 3. Легенчук С. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Сергій Федорович Легенчук. – Житомир, 2011. – 37 с. 4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291 <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page1>. 5. Рахунковий план і характеристика рахунків Центросоюзу, Народної Торгівлі, Округних та Повітових осередків / зладили В.Кубаєвич, Дм. Квасниця і Ф. Горшковський / на правах рукопису. – Львів: Ревізійний союз українських кооператив у Генеральній Губернії. 1941. – 72 с.