

УДК: 657

Калюга Є.В., д.е.н., професор

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

Досліджено історичний аспект класифікації рахунків бухгалтерського обліку за різними класифікаційними ознаками; зазначено їх переваги та недоліки; обґрунтовано необхідність застосування двох класифікаційних груп: за економічною ознакою, призначенням і структурою.

Ключові слова: рахунки бухгалтерського обліку; класифікаційні ознаки; принципи класифікації; синтетичні рахунки; аналітичні рахунки.

Kalyga E.

APPROACHES TO THE CLASSIFICATION OF ACCOUNTS: A HISTORICAL ASPECT

Studies the historical aspect classification of accounts according to different classification criteria: legal aspect - (account owner, the account of third parties, accounts management agents, property, legal, binding and legal-settled liabilities), matching invoices to individuals - "agents" (third party accounts) account agreement "(consisting of external and internal, which are formed by types of contracts)," accounts for liabilities "(including accounts payable and accounts receivable); the economic content (determined as recorded in the accounts) and the purpose and structure (how the registration facts of economic life in the accounts, regardless of what is recorded on them), principles of general classification - "in relation to the total balance (directly reflected in the balance sheet at relevant articles and is not displayed (recorded off-balance sheet) account balances (directly reflected in the balance sheet and are not shown explicitly (the balance is transferred to another account) by type of balance (debit and credit) to the value of balance (pure and mixed) volume of information (synthetic and analytical) to destination (real and nominal) character calculate balance (input and output) for legal content (account holders and third parties) economic content (account assets - tangible and accounts of the results)."

Mentioned advantages and disadvantages of classification criteria, the necessity of applying the accounting classification of two groups: the economic basis and the purpose and structure.

Keywords: account accounting, classification criteria, principles of classification, synthetic accounts, analytic accounts.

Калюга Е.В.

ПОДХОДЫ К КЛАССИФИКАЦИИ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Исследован исторический аспект классификации счетов бухгалтерского учета по различным классификационным признакам; определены их преимущества и недостатки; обоснована необходимость применения двух классификационных групп: по экономическому признаку, назначению и структуре.

Ключевые слова: счета бухгалтерского учета; классификационные признаки; принципы классификации; синтетические счета; аналитические счета.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Відображення господарських операцій здійснюється на великій кількості рахунків бухгалтерського обліку. Залежно від об'єктів обліку, на них, відображається інформація тільки по однорідних господарських операціях, тому в практичній діяльності необхідно знати зміст, функції та призначення кожного рахунку та розуміти, яку інформацію обліковувати. Це сприяє: застосуванню єдиних підходів до відображення господарських операцій у практичній діяльності суб'єктів державного сектора; отриманню необхідних показників для контролю й аналізу; прийняттю правильних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Суттєвий вклад у розвиток класифікації рахунків бухгалтерського обліку на певному етапі внесли: М. Баканов, А. Бикова, Я. Гальперін, О. Глейх, Н. Дембінський, Ж. Дюмарше, М. Дмитрієв, М. Жебрак, М. Кипарисів, Н. Леонт'єв, А. Лозинський, В. Макаров, В. Палій, Л. Пачолі, В. Петрова, А. Рудановський, Ж. Саварі, Я. Соколов, Є. Сіверс, С. Татура, Дж. Чербоні, І. Шер й ін.

Цілі статті. Проаналізувати підходи до класифікаційних ознак рахунків бухгалтерського обліку в історичному аспекті та визначитися з підходами до них в державному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Визначенню призначення та змісту бухгалтерських рахунків сприяє їх класифікація у розрізі однорідних груп. З практичного боку вона надає можливість швидко та безпомилково відображати облікові записи (витрачається менше часу на визначення кореспонденції рахунків); застосовувати оптимальну номенклатуру синтетичних рахунків (робочого плану рахунків) для використання його за різноманітних видів діяльності;

пізнати всю сукупність господарських явищ та їх зв'язок із системою рахунків.

У бухгалтерському обліку необхідно об'єктивно розуміти економічний зміст кожного рахунку та правильно їх застосовувати. З цією метою їх особливості повинні розкриватися в класифікації. Остання полегшує не тільки теоретичне вивчення змісту рахунків, але й використання їх в практичній роботі. Єдина класифікація рахунків: допомагає зрозуміти економічний зміст кожного рахунку; полегшує правильне їх застосування для групування об'єктів у бухгалтерському обліку; правильно застосовувати згідно зі структурою з метою оперативного управління.

«Формування рахунків відповідно до викладених правил визначає класифікацію рахунків. Класифікація рахунків - це науково обґрунтоване групування рахунків, тобто розподіл рахунків на групи та підгрупи за будь-якими однорідними суттєвими ознаками» [4,10]. Будь-яка класифікація рахунків повинна: з'ясувати зміст, функції та призначення рахунку, його принципову відмінність або спільне з іншими рахунками; вміти використовувати будь-який рахунок у практичній діяльності; застосовувати необхідні орієнтири при побудові Плану рахунків [11].

Актуальними, доречними, справедливими та правильними і на сьогодні є позитивні відповіді на поставлені питання: чи формує бухгалтер рахунки «за своєю примхою» (Л. Пачолі [6]) чи він «лише описує ті господарські явища, з якими постійно й об'єктивно має справу» (Ж. Дюмарше [3, с. 51]).

Суттєвий вклад у розвиток детальної класифікації рахунків бухгалтерського обліку 30-40-х років ХХ ст. вніс Є. Є. Сіверс [3,с.411]. Побудова запропонованої ним класифікації виглядає наступним чином: I. Речові рахунки: 1) основні; 2) перехідні (калькуляційні) - а) заготовок; б) споруд; в) виробництва. II. Особисті рахунки: 1) підприємницького капіталу: а) основні; б) перехідні (результативні); 2) позичкового капіталу - а) рахунки осіб та установ; б) рахунки кредитних запасів. Для свого часу ця класифікація була великим досягненням наукової думки.

У різні історичні періоди свій вклад у цю справу внесли відомі науковці за різноманітними принципами щодо: балансу (О. П. Рудановський), місця балансу (І. Ф Шер), повноти інформації (Ж. Саварі, Дж. Чербоні, В. Ф. Палій), господарюючого суб'єкта

(Р. Делапорт), рухливості (Е. Шмаленбах), економічного змісту (М. А. Кіпарісов, М. А. Леонт'єв), умовності оцінок та їх зв'язку з цілями економічного аналізу (Ж. Б. Дюмарше) [2,с.50].

Узагальнення інформації, наданої в економічній літературі різних періодів (XVII–XIX ст.), свідчить про прихильність дослідників до юридичного аспекту класифікації рахунків бухгалтерського обліку. Зокрема, проведений аналіз свідчить про зміни класифікаційних ознак залежно від періоду розвитку суспільства. Загалом, автори виокремлювали шість груп класифікаційних ознак: «рахунки власника, рахунки третіх осіб, рахунки агентів господарства, майново-правові, зобов'язально-правові, розрахунки за зобов'язаннями» [9]. Вперше досить повну класифікацію за юридичною ознакою розробив Э. Дегранж (1795 р.), який виділив дві групи: «рахунки власника і рахунки третіх осіб» [3,с.42]. Подальший розвиток суспільства сприяв появі більш розвиненої класифікації, сформованої І. Ваньє (1835 р.), який кожен рахунок розглядав як рахунок «агентів господарства» [3]. Дана класифікація побудована на відповідності рахунків особам – «агентам», які керують чи володіють цим рахунком. Наприклад, він писав, що «під рахунком товарів треба розуміти рахунок агента, уповноваженого господарством на отримання та видачу товарів; рахунок каси є рахунком касира, уповноваженого на прийом і видачу грошей» [9]. Проте дана класифікація виявилась недосконалою щодо рахунків «третіх осіб», оскільки всупереч правилам Л. Пачолі, дебіторами визнавали фізичних і юридичних осіб без їх згоди, що, звичайно, з юридичної точки зору неправильно [6].

Наступні групи рахунків – «майново-правові, зобов'язально-правові, розрахунки за зобов'язаннями» – пов'язані з новим етапом розвитку суспільства та є найповнішою класифікацією за юридичним принципом, вважав Г. Фор (1905 р.) [3,с.121]. Він виокремив класифікаційні ознаки першого, другого, третього та четвертого порядків. Так, до першої (майново-правові) включив групу «рахунки власника», яка деталізує «власні джерела; засоби, що знаходяться в агентів; в оперативному управлінні агентів» і «рахунки третіх осіб», що відповідає класифікації, представленій у 1795 р. Е. Дегранжем [3,с.42]. При цьому кожна складова деталізується за типом відповідальності: утримання, зберігання, користування, володіння, а «рахунки власника» поділяються на рахунки джерел: власних засобів, засобів, що знаходяться в оперативному управлінні агентів

підприємства; засобів, що знаходяться у агентів матеріально відповідальних осіб; а «рахунки третіх осіб» - на рахунки юридичних (за видами відповідальності) і фізичних осіб.

Наступна група рахунків – «Зобов'язально-правові» [3] містить такі групи рахунків класифікаційної ознаки другого порядку: договорів, деліктів, квазідоговорів, квазіделіктів та інших операцій. У свою чергу, «Рахунки договорів» складаються із зовнішніх та внутрішніх, які формуються за видами договорів. «Рахунки деліктів» деталізуються за винуватцями спричинення шкоди: агентів і кореспондентів, а «рахунки квазіделіктів» поділяються на ті, що настали від стихійних лих і з інших причин. «Рахунки квазідоговорів» і «Рахунки квазіделіктів і інших операцій» представляють окремі групи класифікаційних груп другого порядку.

Остання група рахунків «Розрахунки по зобов'язаннях» включають дві групи: «рахунки кредиторів і рахунки дебіторів».

Проведений аналіз класифікації рахунків за юридичним принципом в історичному аспекті дозволяє простежити процес поділу рахунків на аналітичні дані, що призводить до визначення конкретного дебітора або кредитора (юридичної чи фізичної особи).

З розвитком суспільства з'являлась потреба у більш детальній інформації, що зумовило зміну підходів до класифікації рахунків бухгалтерського обліку.

Наприклад, вітчизняний науковець М. О. Блатов (1931.) показав п'ять класифікаційних ознак: «по суті цінностей, які записуються; за характером сальдо; значенням сальдо; щодо інших рахунків; за обсягом господарських операцій» [3,с.286]. В основу будь-якої класифікації (у тому числі і сукупності синтетичних рахунків бухгалтерського обліку) покладено обґрунтування вибору ознак, за якими виділяються синтетичні рахунки й їх групи. В 50-ті роки у колишньому СРСР, як зазначає Я. В. Соколов [10], дослідників доцільно поділити на дві групи авторів: перша пропонувала класифікувати рахунки за однією ознакою - економічним змістом (М. А. Кіпарісов, С. К. Татур, М. Х. Жебрак, М. В. Дембінський, М. І. Баканов, М. В. Дмитрієв та ін.), друга (Я. М. Гальперін, М. А. Леонтьєв, Є. І. Глейх, А. І. Лозинський, В. Г. Макаров, Г. Л. Бикова, В. І. Петрова й ін.) стверджувала, що, крім класифікації за економічною ознакою, потрібна і друга - за структурою і призначенням. Представники першого напрямку вважали, що

достатньо однієї класифікації за «економічним змістом», другого - обґрунтовували необхідність і класифікації «за структурою і призначенням рахунків», що показує, як здійснюється реєстрація фактів господарського життя на рахунках, незалежно від того, що обліковується на цих рахунках. Тут цілком доречно ствердження В. Ф. Палія [7]: чим більше ознак класифікації можна виділити, тим вище ступінь пізнання досліджуваної множини (системи синтетичних рахунків). Звернемо увагу, що і перша, і друга класифікації поширюються на балансові синтетичні рахунки. За справедливим ствердженням Я. В. Соколова [10], для представників першого напрямку неможливою, а для представників другого дуже складною була інтерпретація позабалансових рахунків.

На сьогодні існують різні класифікації рахунків бухгалтерського обліку: одні пропонуються і розглядаються лише окремими авторами, інші - досліджуються і вдосконалюються поколіннями (зокрема, класифікація як філософська категорія уточнюється і змінюється з розвитком знань).

Вважаємо, що доцільно погодитися з думкою Я. В. Соколова, що основа класифікації рахунків повинна ґрунтуватися на наступному: «всі господарські процеси, активи і капітал повинні відображатися на рахунках; враховуватися особливості функціонування суб'єктів державного сектора; відображатися юридична структура капіталу; передбачатися розміщення облікових об'єктів за матеріальними категоріями, господарськими процесами і ліквідністю активів; пристосовуватися до подальшої деталізації рахунків» [9]. Незважаючи на загальні підходи до класифікації рахунків, необхідно враховувати, що її побудова так чи інакше відображає стосунки між людьми або має відношення до людей і одночасно надає можливості до конструювання рахунків. При цьому не слід забувати при побудові будь-якої класифікації рахунків застосовувати правило О. П. Рудановського [8], і виходити з вимог, пред'явлених до нього І. Ф. Шером. Згідно з поглядами цього видатного швейцарського автора, «класифікація рахунків має бути: 1) всеосяжною, повною, тобто усі «господарські процеси, засоби і джерела повинні відображатися на рахунках; 2) пристосована до особливостей підприємства; 3) правильно і відповідно до законів відображати юридичну структуру засобів; 4) передбачати деталізацію облікових об'єктів за матеріальними категоріями, господарськими процесами і

ліквідністю майна; 5) пристосована до подальшої деталізації рахунків і їх послідовному укрупненню [3, с.130].

Перші класифікації рахунків пов'язували їх із речовим і обов'язковим правом (не передбачаючи будь-яких інших ознак), потім обґрунтовувалася класифікація за змішаними ознаками (юридичною, економічною, структурною). При цьому виділялися рахунки капіталу, цінностей, третіх осіб. Вони отримали подальший розвиток на початку ХХ ст. і істотно вплинули на сучасні підходи. Крім того, рахунки поділялися на активні і пасивні, а також на рахунки бюджету (доходів і витрат). Надалі розвиток цієї класифікації призвів до виділення класифікаційних груп рахунків: «інвентарних, калькуляційних, розподільних, операційних, транзитних» [3]. У подальших дослідженнях розробники обґрунтовують необхідність застосування двох груп: за економічною ознакою, призначенням і структурою.

Класифікація зводиться не просто до впорядкування фіксованого набору бухгалтерських рахунків, а полягає в конструюванні системи рахунків, що ґрунтується на дослідженні процесів, які складають діяльність економічних суб'єктів, аналізі потреб в інформації для їх відображення і виявлення можливого отримання цієї інформації.

Особливість класифікації синтетичних рахунків полягає в тому, що кожен із них, з одного боку, виступає елементом бухгалтерської інформаційної системи, з іншого - синтетичний рахунок самостійно є інформаційною підсистемою, яка конкретизує його рахунки другого (субрахунки) та третього (аналітичні рахунки) порядку.

Проведений аналіз наукової літератури свідчить, що думки науковців щодо поділу рахунків відрізняються. Так, М. Д. Акатьева [1] та Я. В. Соколов [9] виокремлюють лише дві групи: синтетичні й аналітичні рахунки. Синтетичними називають такі, на яких облік ведеться в узагальненому грошовому виразі та відображаються безпосередньо в статтях балансу.

Аналітичні рахунки відкривають до синтетичних, з метою їх деталізації й отримання конкретних показників за кожним окремим видом господарських засобів, їх джерел і процесів. А Л. І. Хоружий [5] та В.Г.Швец [12] обґрунтовують необхідність застосування субрахунків (рахунків другого порядку), які є проміжною обліковою ланкою між синтетичними й аналітичними рахунками. Кожен субрахунок об'єднує кілька аналітичних рахунків, а самі вони - одним синтетичним.

Таким чином, від об'єктивної класифікації синтетичних рахунків залежить не тільки достовірність відображення в обліку зв'язків між об'єктами, які змінюються в результаті господарських фактів, але й організація аналітичного обліку. У той же час Я. В. Соколов вважав, що цим вимогам повинна відповідати будь-яка класифікація, але суть її зводиться до того, що вона не може бути єдиною, оскільки залежить від цілей, а їх завжди множина.

Загальна класифікація рахунків бухгалтерського обліку (табл. 1.), запропонована Я. В. Соколовим, формується за 9 принципами: «по відношенню до підсумку балансу (прямо відображаються в балансі на відповідних статтях та не відображається (фіксується поза балансом); сальдо рахунків (безпосередньо відображається в балансі та не відображається прямо (сальдо переноситься на інший рахунок); за видом сальдо (дебетові та кредитові); за значенням сальдо (чисті та мішані); обсягом інформації (синтетичні і аналітичні); за призначенням (реальні і номінальні); характером розрахунку сальдо (що вводяться і виводяться); за юридичним змістом (рахунки власників і третіх осіб); економічним змістом (рахунки майна – матеріальні та рахунки результатів)» [9].

Так, *за першою* ознакою Я. В. Соколов поділяє рахунки «по відношенню до підсумку балансу» (прямо відображаються в балансі на відповідних статтях та не відображається (фіксується поза балансом), тобто балансові та позабалансові).

За другою ознакою «по відношенню до сальдо рахунків, що беруть участь в балансі» рахунки поділяються на ті, сальдо яких безпосередньо відображається в балансі, і ті, сальдо яких переноситься на інший рахунок, тобто не відображається прямо в балансі (наприклад, сальдо такого рахунку відображається у складі «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»).

За третьою ознакою «за видом сальдо» виділяються рахунки, що мають дебетові сальдо і відображаються в активі балансу, і рахунки із кредитовим сальдо, відображеним у пасиві балансу. Дана класифікація дозволяє чітко ділити рахунки залежно від наявності виду сальдо в певному звітному періоді.

Четверта класифікаційна ознака «за значенням сальдо (чисті та мішані)» передбачає поділ рахунків на чисті (господарська операція сформована за однією чітко окресленою групувальною ознакою) і змішані (господарська операція сформована за декількома нечітко

окресленими групувальними ознаками). Класичними прикладами змішаних рахунків можуть служити: «Виробництво» - за дебетом рахунку збираються фактичні витрати, а за кредитом упродовж усього звітного періоду готова продукція оприбутковується за умовними обліковими цінами; «Товари» - за дебетом фіксуються їх надходження за фактичною собівартістю, а за кредитом - списання цих же товарів за цінами реалізації.

П'ята класифікаційна ознака - «обсягом інформації (синтетичні і аналітичні)». Об'єднання інформації за узагальненими групувальними ознаками призвело до виникнення синтетичних рахунків, а самі групувальні ознаки стали належати до аналітичних рахунків.

Класифікація бухгалтерських рахунків за *шостою* ознакою – «за призначенням (реальні і номінальні)» передбачає їх поділ на реальні, за якими стоять конкретні особи і не менш конкретні цінності, і номінальні, штучно введені в систему рахунків, щоб уточнити оцінку реальних. Найбільш повну їх інтерпретацію висвітили Е. П. Леоте й А. Гільбо [3,с.74], які називали номінальні рахунки «рахунками порядку і методу». Континентальна школа і російські бухгалтери широко використовували номінальні рахунки, не зважаючи на те, що англо-американська школа їх недооцінює. Проте застосування цих рахунків свідчить про подальші наукові дослідження.

За *сьомою* ознакою – «характером розрахунку сальдо (що вводяться і виводяться)». Перша група рахунків така, що сальдо не може бути визначене шляхом звичайної процедури, його виведення передбачає застосування наступної формули:

$$Сп + Д - К = Ск, \quad (1.1)$$

де Сп - сальдо початкове, Д – оборот за дебетом цього рахунку, К- оборот за кредитом цього рахунку, Ск - сальдо кінцеве.

Таким чином, сальдо розраховується безпосередньо із записів за рахунками. Проте це не завжди можливо, особливо, якщо йдеться про змішані рахунки, в яких сальдо визначається на підставі інвентаризаційного опису, тобто на підставі натуральних показників і відповідно розраховується величина дебетового або кредитового обороту:

$$Сп + Д - Ск = К, \quad (1.2)$$

якщо у рахунку дебетове сальдо;

$$Сп + К - Ск = Д, \quad (1.3)$$

якщо у рахунку кредитове сальдо.

Восьма ознака передбачає класифікацію «за юридичним змістом (рахунки власників і третіх осіб)» і змінюється з розвитком суспільства.

Стосовно *дев'ятої* класифікаційної ознаки – «за економічним змістом (рахунки майна – матеріальні та рахунки результатів)», Я. В. Соколов у своїй роботі погоджується з класифікацією М. О. Блатова [3, с.286], який побудував економічну класифікацію за еволюційною ознакою. Згідно з нею кожна наступна група рахунків розглядалася як розвиток попередньої. Так, історично групи складаються з таких рахунків: інвентарні, особисті; калькуляційні; розподільні; операційні; ліквідаційні; транзитні. Кожен їх вид має певну деталізацію. Так, «інвентарні рахунки відкриваються за видами майна або його агентами-зберігачами; особисті - для віддзеркалення розрахунків із будь-якими юридичними і фізичними особами: дебіторами та кредиторами; калькуляційні - для послідовного накопичення витрат у процесі формування активів; розподільні враховують тимчасові суми, що підлягають розподілу між іншими рахунками; операційні відкриваються для виявлення результатів однієї операції, відмежованої від інших або їх груп; ліквідаційні - для обліку і зіставлення прогнозованих і фактичних витрат або прогнозованих і фактично отриманих прибутків; транзитні рахунки - для виокремлення із загального переліку операцій і записів в ту або іншу їх групу, що не виділяється при звичайному веденні обліку» [9, с. 275, 282, 286, 289, 296].

Таким чином, розглянута класифікація носить історичний характер, однак не враховує інших ознак, необхідних для побудови єдиної системи рахунків.

Таблиця 1

Загальна класифікація рахунків бухгалтерського обліку [9]

№ за п/п	Відповідно до класифікаційних ознак:	Значення
Щодо підсумку балансу		
1.	Балансові рахунки	прямо відображаються в балансі у відповідних статтях.
2.	Позабалансові рахунки	не відображається (фіксується поза балансом)

Продовження табл. 1

Що сальдо рахунків		
3.	Безпосередньо відображаються в балансі	сальдо яких безпосередньо відображається в балансі.
4.	Не відображаються прямо в балансі	сальдо переноситься на інший рахунок.
За видом сальдо		
5.	Дебетові	рахунки, які мають дебетові сальдо..
6.	Кредитові	рахунки, які мають кредитове сальдо.
За значенням сальдо		
7.	Чисті	господарська маса сформована за однією, чітко окресленою групувальною ознакою.
8.	Мішані	господарська маса сформована за декількома нечітко окресленими групувальними ознаками.
За обсягом інформації		
9.	Синтетичні	загальне групування ознак.
10.	Аналітичні	детальне групування ознак.
За призначенням		
11.	Реальні	за якими стоять конкретні особи та конкретні цінності.
12.	Номінальні	штучно введені в систему рахунків, щоб уточнити оцінку реальних рахунків.
За характером розрахунку сальдо		
13.	Які вводяться	сальдо розраховується безпосередньо із записів за рахунками.
14.	Які виводяться	сальдо визначається шляхом інвентаризаційного опису, тобто на підставі натуральних показників.
За юридичним змістом		
15.	Рахунки власника	поділяються на рахунки власних джерел, які знаходяться в оперативному управлінні, і рахунки засобів, які знаходяться у матеріально відповідальних осіб
16.	Рахунки третіх осіб	поділяються на рахунки юридичних (за видами відповідальності) і фізичних осіб.
За економічним змістом		
17.	Інвентарні рахунки	за видами майна або його агентами-зберігачами.

Продовження табл. 1

18.	Особисті рахунки	для відображення розрахунків із будь-якими юридичними і фізичними особами: дебіторами та кредиторами.
19.	Калькуляційні рахунки	шляхом послідовного накопичення витрат створюється не одна цінність, а декілька однорідних або різнорідних цінностей.
20.	Розподільні рахунки	враховуються тимчасово суми, що підлягають розподілу між іншими рахунками; після розподілу рахунок має бути закритий, сальдо його показує суми, які ще не розподілені.
21.	Операційні рахунки	відкриваються для виявлення результатів будь-якої однієї, виразно відмежованої від інших, операції або групи таких операцій.
22.	Ліквідаційні рахунки	відкриваються для обліку та співставлення передбачуваних і фактичних витрат, або прибутків запланованих і дійсно отриманих.

Висновки. Таким чином детальний аналіз дослідження наукових підходів щодо класифікації рахунків бухгалтерського обліку на різних етапах розвитку суспільства сприятиме науковому обґрунтуванню її в бухгалтерському обліку державного сектора відповідно до «Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр.».

1. Акатьева М.Д., Мальшакова И.Л. Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие / М.: ИПК МГУП, 2002. – 172 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.hi-edu.ru/e-books/xbook309/01/about.htm>
2. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета. – М.: «Дело и Сервис», 2002, - 203с.
3. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: в двох частинах. Ч.1: 2-е вид.; доп. і перероб. – Житомир: ПП «РУТА», 2001. – 512 с.; Ч.2: 2-е вид.; доп. і перероб. – Житомир: ПП «РУТА», 2001. – 512 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит. /Вид.2-е, доп. і перероб. -Житомир. ЖІПІ, 2000. - 640с.
5. Бухгалтерский учет. Л.И. Хоружий, Р.Н. Расторгуева, Р.А. Алборов, Л.В. Постникова; Под ред. Л. И. Хоружий и Р. Н. Расторгуевой. – М.: КолосС, 2004.
6. Л. Пачоли. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994.
7. Палий В. Ф. Классификация счетов бухгалтерского учёта//Бухгалтерский учёт. – 2005. – №5.
8. Рудановский А.П.. Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии - М.: 1912.

9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни - М.: Магистр, 2010.
10. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 2000, - 456 с.
11. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для вузов /Под ред. проф. Н.П. Любушина. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 312 с.
12. Швець В.Г.Теорія бухгалтерського обліку:Підручник.-2-ге вид.,перероб. і доп.- К.:Знання,2006. - 525 с.