З. В. Мокринська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту,
Національний авіаційний університет, м. Київ
ORCID ID: 0000-0001-6546-412X

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.1.108

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ У ГЕНЕРАЛЬНОМУ ГУБЕРНАТОРСТВІ В ПЕРІОД ДРУГОЇ СВІТОВОЇ ВІЙНИ

Z. Mokrynska,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department
of Accounting and Auditing, National Aviation University, Kyiv

FUNDAMENTAL OF ACCOUNTING FOR INDUSTRIAL ENTERPRISES IN THE GENERAL
GOVERNMENT DURING WORLD WAR II

У статті досліджено зміну організації обліку промислових підприємств у період Другої світової війни на території Генерального губернаторства. Історія розвитку бухгалтерського обліку та його минула практика дозволили сформуватися сучасним обліковим системам. Звісно, історичні потрясіння суспільства, зокрема, економічні кризи, революції чи війни, не могли знівелювати значення праці бухгалтерів та необхідність реєстрації господарських операцій. Більше того, саме завдяки таким історичним періодам можна прослідкувати та проаналізувати чіткий взаємозв'язок між державним регулюванням обліку відповідно до потреб того часу, дослідити сутність та значення впливу бухгалтерського обліку як ключового елемента відображення подальших суспільних змін. Тому у статті визначено вплив на облік підприємства зміни у інформаційних потребах та пріоритетах німецької влади. Варто зазначити, що для окупаційної влади бухгалтерський облік був ще одним інструментом контролю, який максимально використовували для реалізації своїх цілей. В роки Другої світової війни на окупованій території бухгалтерський облік виконував ряд завдань: оцінку активів, пасивів та результатів діяльності підприємства, контроль витрат та аналіз цін, визначення прибутковості підприємства та планування. Для ефективної реалізації цих завдань на території Генерального губернаторства і було введено в дію єдиний план рахунків для промислових підприємств, який дозволив систематизувати бухгалтерського обліку шляхом збору та упорядкування всіх записів та змін, які вони викликають на відповідних рахунках. Проаналізовано передумови реформи бухгалтерського обліку на території Генерального губернаторства. Визначено причини, які призвели до уніфікації обліку через запровадження єдиного плану рахунків для промислових підприємств. Надано порівняння мінімального та звичайного плану рахунків для промислових підприємств Генерального губернаторства. Розкрито основні етапи переходу на єдиний план рахунків для промислових підприємств. Ця стаття не має на меті пропаганду нацистської ідеології, а всі зібрані та представлені матеріали мають лише науковий характер.

The article examines the change in accounting of industrial enterprises during World War II in the General Government. The history of accounting development and its past practice has allowed the formation of modern accounting systems. Of course, the historical upheavals of society, particularly economic crises, revolutions or wars, could not negate the importance of the work of accountants and the need to register business transactions. Moreover, through such historical periods, it is possible to trace and analyze the exact relationship between government regulation of accounting according to the needs of the time and explore the nature and significance of the impact of accounting as a critical element in reflecting further social change. Therefore, the article identifies

the impact on the company's accounting changes in the German government's information needs and priorities. It is worth noting that accounting was another tool of control for the occupying power, which was used to the maximum to achieve their goals. During the World War II, in the occupied territories, accounting performed several tasks: assessment of assets, liabilities and results of the enterprise, cost control and price analysis, determining the enterprise's profitability and planning. To effectively implement these tasks in the General Government's Office and introduced a single chart of accounts for industrial enterprises, which allowed to systematize accounting by collecting and organizing all the records and changes that they cause in the relevant accounts. The preconditions of accounting reform on the territory of the General Government are analyzed. The reasons that led to the unification of accounting by introducing a single chart of accounts for industrial enterprises are identified. A comparison of the minimum and usual chart of accounts for industrial enterprises of the General Government is given. The main stages of the transition to a single chart of accounts for industrial enterprises are revealed. This article is not intended to promote Nazi ideology, and all materials collected and presented are scientific only.

Ключові слова: бухгалтерський облік, план рахунків, промислові підприємства, Генеральне губернаторство, Друга світова війна.

Key words: accounting, chart of accounts, industrial enterprises, General Government, World War II.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Бухгалтерський облік завжди розвивається разом із розвитком економіки та відображає її реальність. А що відбувається з обліком, коли одну країну окупує інша, коли їде війна? На жаль, питання організації обліку в такі періоди залишається і надалі малодослідженими. Аналіз і дослідження історії обліку — досить непростий процес, а вивчення бухгалтерського обліку у період Другої світової війни є в певній мірі викликом для вчених, адже багато документів того часу було втрачено під час бойових дій. Тому дослідження організації обліку промислових підприємств, які під час Другої світової війни змушені були працювати не лише для задоволення потреб суспільства, але і на вимоги воєнної економіки є пріоритетним для реалізації досліджень у цьому напрямі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання організації обліку в період Другої світової війни на жаль не достатньо висвітлено у наукових працях і, як правило, науковцями розглядалися особливості обліку, або Німеччини, або Радянського Союзу. Зміни у організації бухгалтерського обліку на окупованих Німеччиною територіях, які були включені до складу Генерального губернаторства — нині ще мало висвітлені у науковій літературі. Особливості радянського обліку воєнного періоду відображені у працях таких російських вчених: К. Циганков [2], А.І. Білоусов, А.В. Зеленін [1], у зарубіжних дослідженнях, таких науковців: А. Джатей (Університет Східного Вашингтона), Р. Сарікас (Університет Огайо) [10]. Найбільш ґрунтовне дослідження обліку у Генеральному губернаторстві в роки Другої світової війни було проведено М. Тужинським (Лодзький університет) [11]. Короткі відомості про організацію обліку цього історичного періоду можна побачити у працях П. Журава [12].

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження процесу організації бухгалтерського обліку промислових підприємств під час Другої світової війни в Генеральному губернаторстві та визначення порядку дій окупаційних властей, щодо запровадження єдиної системи обліку, формування нових типів єдиного плану рахунків (мінімального та звичайного) адаптованого для окупованих територій.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Зміна влади супроводжувалася змінами як у житті суспільства загалом, так і в організації бухгалтерського обліку підприємств, які розпочинали чи продовжували свою господарську діяльність на окупованих територіях. Так, ще з 1937 року у Німеччині діяло розпорядження щодо обов'язкового ведення бухгалтерських книг та існувала досить розвиненою для тих часів система обліку. З початком окупації основні елементи цієї системи в тому чи іншому вигляді поширювалися і на захоплені території. Друга світова війна спричинила зміни в адміністративному поділі країн світу. З кінця 1939 року на географічній карті Європи з'явився новий окремий автономний елемент Третього Рейху — Генеральне губернаторство, куди входила частина земель Польщі, а з 1941 року і Західної України (дистрикт Галичина).

Закономірно, що на нові захоплені території, почала поширюватись чинна в Німеччині облікова практика. Для Генерального губернаторства — відповідно були розроблені регламенти на основі німецьких. Нововведення у бухгалтерському обліку чи не найкраще відображали реальність того часу, тому сама облікова практика з огляду на обставини мала свої особливості, які обумовлювалися не лише воєнним часом, але і особливими потребами у інформації для окупаційної адміністрації.

У роки Другої світової війни виділяли чотири основні завдання бухгалтерського обліку, реалізація яких, як тоді вважалося, дозволить досягнути цілі, необхідні як для розвитку самого підприємства, так і для економіки загалом [6, с.12]:

- а) оцінка ресурсів підприємства — активів, зобов'язань, результатів діяльності на кінець року — прибутку та збитків (формування балансу та звіту про прибутки та збитки);
- б) підготовка рекомендацій для формування ціни, контролю витрат та здійснення аналізу цін;
- в) контроль та управління підприємством (розрахунок його рентабельності);
- г) планування.

Обов'язкові для виконання нормативні документи, як-от: розпорядження, декрети та ін. для окупованих територій публікувалися в Офіційному віснику Генерального губернаторства для окупованих польських територій (як правило, видавався двома мовами — німець-

Рис. 1. Характеристика типів єдиного плану рахунків Економічної групи машинобудування

Джерело: узагальнено на основі [6, с. 10].

кій та польській, проте був також і для дистрикту Галичина варіант на німецькій та українській мові). Варто зазначити, що окупаційна влада на нових територіях не відмінила всі чинні нормативи того часу, а планомірно додавала нові, за перевіреними у себе німецькими аналогами.

Фактично з часу заснування Генерального губернаторства, було утверджене Положення про заснування господарських товариств у Генеральному губернаторстві від 15 листопада 1939 року. У ньому зазначалося, що у разі створення господарських товариств, внесення змін до статуту та складу осіб, що керували справами компанії (у правлінні), а також у разі передачі частки компанії, якщо це обгрунтовано суспільними інтересами, існувала можливість звільнення від письмової реєстрації формальних положень та обов'язку внесення інформації до комерційного реєстру, проте зміст справи міг бути також і юридично затвердженим [9, с. 38]. Поширювалося це положення і на діяльність кооперативів. Водночас значна частина питань, стосовно організації бухгалтерського обліку для тих же кооперативів і далі регламентувались ще довоєнними нормативними актами, наприклад, як-от: Торговий кодекс.

Представники окупаційної адміністрації чітко розуміли суть проблем, з якими зустрілася економіка Генерального губернаторства, зокрема необхідність у достовірній інформації, щодо фінансового стану та результатів діяльності промислових підприємств, яку за умови, що підстави її формування різні, неможливо порівнювати та використовувати для подальшого планування. Тому виникла потреба у застосуванні єдиного підходу для узагальнення такої інформації і необхідність у використанні єдиних облікових принципів для її формування. Велике значення мала необхідність створення одного для всіх промислових підприємств підходу для побудови бухгалтерського обліку на основі єдиного плану рахунків. Таким чином, елементи системи бухгалтерського обліку, розроблені та перевірені практикою в Німеччині, були спрощені та адаптовані до застосування промисловими підприємствами окупованих територій, але з урахуванням особливостей Генерального губернаторства.

З цієї причини було проведено суттєву підготовчу роботу з регулювання обліку на промислових підприємствах в Генеральному губернаторстві. Відділ управління з економічних питань Німеччини у Генеральному губернаторстві розробив єдиний план рахунків для промислових підприємств з детальними поясненнями. Про це зазначалося у Декреті про регулювання обліку промислових підприємств [5, с. 3], який було опубліковано у Віснику Головної групи промислової економіки та руху (Промислової групи). Згодом у тому ж таки Віснику надруковано було Інструкцію, щодо запровадження правильного обліку на промислових підприємствах Генерального губернаторства. Інструкція також мала служити основою для навчальних курсів, організованих

згодом Промисловою групою, оскільки її обов'язкове запровадження вимагало попереднього ознайомлення та навчання великої кількості бухгалтерів.

З введенням єдиного плану рахунків для окремих економічних груп в самій Німеччині у відзначався суттєвий прогрес та початок уніфікації бухгалтерського обліку. Тому основною метою інструкції було надання можливості промисловим підприємствам Генерального губернаторства ознайомитись із обліковою системою, розробленою в Німеччині та підготувати до переходу на єдиний план рахунків. Представниками Управління з економічних питань було перевірено низку підприємств Генерального губернаторства. Результати даних перевірок довели, що окрім невеликої кількості підприємств, під управлінням німців, більшість суб'єктів господарювання не обліковувала свої господарські операції належним чином, зокрема облік як правило вівся без детального виокремлення витрат, калькуляції тобто на рівні торгових підприємств. Тому при впровадженні систематизованого бухгалтерського обліку окупаційна влада не могла використовувати чинну до тогочасну облікову практику. Зміни у сфері організації бухгалтерського обліку здійснювалися шляхом запровадження єдиного плану рахунків, який було оприлюднено у 1942 році. Через відносно погану індустріалізацію Генерального губернаторства Промислова група не могла організувати курси для окремих галузевих груп, як це було в Рейху. Необхідна кількість учасників курсів могла бути досягнута лише в тому випадку, якщо курси охоплюють всю галузь. Важливо також враховувати мовні труднощі, оскільки більшість учасників курсів не володіли німецькою мовою. Тому єдиний план рахунків Генерального губернаторства було видано двома мовами, для вирішення таких мовних проблем. Завданням цього плану було також визначення термінології в сфері бухгалтерського обліку, щоб у подальшому виключити будь-які непорозуміння, які можуть виникнути внаслідок помилкових трактувань. Крім того, такий двомовний план рахунків вважався корисним для навчання польських працівників, зайнятих у промисловості Генерального губернаторства, німецької мови, та у вивченні професійної німецької термінології. Таким чином, запровадження єдиного плану рахунків для промислових підприємств у Генеральному губернаторстві є значним спрощенням як для заводів, так і для інших організацій. Проте у самій Німеччині відмінності в межах економічної групи між великими, середніми та малими підприємствами призвели до необхідності створення кількох типів плану рахунків, наприклад для Економічної групи машинобудування: мінімального плану рахунків, звичайного плану рахунків та розширеного плану рахунків (рис. 1). Основа у них одна, тому мінімальний план рахунків можна було розглядати як попередній крок до застосування звичайного плану рахунків, а звичайний план рахунків знову як початковий крок до розширеного плану рахунків [6, с. 10].

Оскільки економічний рівень розвитку окупованих територій і Німеччини, як і рівень організації бухгалтерського обліку, суттєво відрізнявся, єдиний план рахунків промислових підприємств для Генерального губернаторства був у вигляді: мінімального та звичайного плану рахунків. Для організації змін у бухгалтерському обліку окупаційною владою застосовувався перехідний період.

Основним пріоритетом при формуванні єдиного плану рахунків для Генерального губернаторства була необхідність створення такої кількості рахунків, яка би дозволяла чітко розрізняти всі операції, що стосуються статей запасів, оборотних активів та результату діяльності, для забезпечення прозорості. Уніфікований план рахунків розподіляв усі рахунки на 10 класів, у кожному класі — 10 груп рахунків, і кожен рахунок можна було розділити на 10 субрахунків, а їх в свою чергу на 10 інших одиниць. Звісно, різного роду деталізація запроваджувалася у практиці уже залежно від особливостей діяльності промислового підприємства. Проте потрібно зазначити, що у зазначених у інструкції мінімальному і звичайному плані рахунків використано не всі з можливих субрахунків.

В Інструкції щодо правильного обліку на промислових підприємствах Генерального Губернаторства, зокрема зазначалось [7; 8]:

1. Усі промислові підприємства Генерального Губернаторства мали організувати бухгалтерський облік відповідно до мінімального плану рахунків для промислових підприємств Генерального Губернаторства до 01.01.1944 р. Оскільки поширювався цей план рахунків на всі промислові, з його введенням фактично нівелювалася різниця між малими, середніми та великими підприємствами. Слід зазначити, що мінімальний план рахунків не повністю відповідав формулюванню мінімального плану, який був запроваджений у Німеччині. Різниця виникла тому, що у плані рахунків Генерального губернаторства завдяки об'єднанню низки рахунків відбулося суттєве спрощення. Однак саме завдяки такому спрощенню навіть найменше промислове підприємство могло правильно використовувати цей план, вважалося, що так легше було впровадити необхідні зміни самостійно, оскільки вони не потребували додаткових організаційних заходів.

2. Промислові підприємства, в яких працювало понад 100 працівників або загальний річний оборот яких перевищував 500 тис. злотих, також повинні були, не пізніше 01.07.1944 р., скоригувати свій облік відповідно до звичайного плану рахунків для промислових підприємств Генерального Губернаторства. Аналогічно як і мінімальний, звичайний план рахунків хоч і був розроблений на основі німецького плану рахунків, проте мав свої відмінності, оскільки враховував певні вимоги до підприємств саме Генерального губернаторства. Від мінімального плану відрізнявся додатковими рахунками та більшою їх деталізацією у субрахунках.

3. Введення чи використання інших планів рахунків, крім зазначених у пунктах вище, дозволялося лише в особливих випадках і вимагало згоди Промислової групи. Тобто, при наявності належно обґрунтованих виняткових обставин Промислова група могла дозволити збереження існуючого або запровадження нового плану рахунків, який відрізнявся би від запропонованого шаблону єдиного плану рахунків. У таких випадках необхідно було подати індивідуальну обґрунтовану заяву до Промислової групи. Це також стосувалося і тих підприємств, які раніше отримали такий дозвіл.

4. Дистрикт Галичина. Дати адаптації бухгалтерського обліку, зазначені в пунктах 1 та 2, не застосовувались у дистрикті Галичина. Для промислових підприємств цього району терміни переходу на новий план рахунків планували оприлюднити окремо. Однак виняток, встановлений для промислових підприємств, стосувався виключно кінцевої дати переходу, а тому на

практиці застосування відповідно до вказаної інструкції звичайного чи мінімального плану рахунків підприємства, які працювали під керівництвом окупаційної влади розпочинали раніше.

5. Економічна група з енергоуправління та постачання. Інструкція не поширювалася на підприємства цієї економічної групи. Вважалося, що підприємства з цієї групи потребують за прикладом Німеччини спеціальних стандартів, які планувалося розробити для Генерального губернаторства. Тому для цих підприємств, у разі необхідності рекомендувалося застосовувати рахунки відповідної економічної групи Німеччини.

6. Підприємства, які знаходились у довірчому управлінні. Інструкція поширювалася і на такі підприємства, однак вони повинні були додатково при формуванні своєї фінансової звітності та при закритті рахунків застосовувати накази Департаменту довірчого управління Генерального губернаторства.

Цілі окупаційної влади були зрозумілими, підвищення економічного рівня окупованих територій Генерального губернаторства та досягнення максимально ефективної роботи. Основною умовою для їх досягнення була раціоналізація діяльності підприємства, яка неможлива без запровадження правильного, у розумінні німецької влади, обліку.

Такий правильний облік запроваджувався через обов'язкове застосування промисловими підприємствами Генерального губернаторства єдиного плану рахунків, який відповідно міг застосовуватися [3, с. 12]:

а) у вигляді мінімального плану рахунків, який було сформовано за спрощеною схемою необхідної кількості рахунків був достатнім для простого обліку витрат і здійснення розрахунків, або

б) у вигляді звичайного плану рахунків, який передбачав набагато більшу кількість рахунків і дозволяв відобразити на основі інформації з бухгалтерських книг, не лише точний облік витрат, але і розрахунок прибутку та збитків з окремим врахуванням загального результату, визначити результат, пов'язаний з роботою підприємства та результат, не пов'язаний безпосередньо з підприємством.

Практичне впровадження плану рахунків в обох зазначених вище формах, залежно від розміру підприємства, дозволяло запровадити уніфікувати бухгалтерський облік. Проте цей процес супроводжувався курсів для бухгалтерів, які мали за цими планами рахунків працювати. Промислові підприємства, які застосовували у бухгалтерському обліку мінімальний план рахунків з 1 липня 1944 року мали перейти на звичайний план рахунків.

Порівняння між формами єдиного плану рахунків, тобто між мінімальним та звичайним планом рахунків для промислових підприємств Генерального губернаторства подано у таблиці 1.

План рахунків було надіслано всім промисловим підприємствам разом із Інструкцією Промислової групи щодо правильного обліку промислових підприємств Генерального губернаторства 20 травня 1943 р. Відповідно, мінімальний план рахунків був деталізований лише у деяких класах рахунків, окрім того було вилучено деякі рахунки, які передбачав звичайний план рахунків. Зокрема, слід зазначити, що клас рахунків 2 "Рахунки розмежування", якого немає в мінімальному плані рахунків, повинен був вестись у звичайному плані рахунків. У цьому класі обліковувалися витрати та доходи, безпосередньо пов'язані з підприємством, і окремо виділялися доходи та витрати, що не пов'язані з підприємством [4, с. 89].

Більшість промислових підприємств Генерального губернаторства вели облік та складали бухгалтерську звітність і до проведення нової реформи бухгалтерського обліку, тому з впровадженням нового єдиного плану рахунків виникла необхідність узгодити відмінності відповідно до інструкції. У новому плані рахунків всі рахунки

поділяюлися на рахунки ресурсів, рахунки ефективності та кінцеві рахунки. Усі ресурсні рахунки закривалися та відкривалися через балансовий рахунок, вони розміщені на рахунках класів: 0 "Рахунки інвестицій та капіталу", 1 "Фінансові рахунки", 3 "Рахунки сировини, допоміжних матеріалів та матеріалів, необхідні для транспортування" та 7 "Рахунки напівфабрикатів та готової продукції". Рахунки прибутку та збитків, закривалися у звіті про прибутки та збитки, узагальнювалися всі витрати та доходи, включалися до рахунків класів: 4 "Рахунки видів витрат" та 8 "Рахунки реалізації та надходжень". Таким чином, першим кроком у запровадженні мінімального плану рахунків був розподіл рахунків, на рахунки ресурсів, рахунки прибутку та збитків та їх групування за класами. Необхідність суворого розділу рахунків запасів та рахунків результатів — суттєва вимога, яка повинна була виконуватися з усією скрупульозністю, для усунення так званих змішаних рахунків [3, с. 127].

Слід також зазначити, що запровадження реформи бухгалтерського обліку було зумовлене політичною та економічною ситуацією (насамперед війною з Радянським Союзом), що змусило окупаційну владу посилити свою участь у промисловому виробництві на вигідно розташованих територіях Генерального губернаторства. Основні особливості реформи бухгалтерського обліку, запроваджені нацистською владою на польських територіях, включених до Генерального уряду, включають [11, с. 240—241]:

- складність полягає у регулюванні як великих, так і малих підприємств;
- зосередження обліку витрат та фінансового обліку на наданні інформації, що дозволяло окупаційним органам контролювати функціонування підприємств;
- принципова відсутність зв'язку між рахунком витрат та розрахунком ціни через використання урядової системи цін;

Таблиця 1. Порівняння мінімального та звичайного плану рахунків для промислових підприємств у Генеральному губернаторстві

Мінімальний план рахунків	Звичайний план рахунків
Клас 0	
Рахунки інвестицій та капіталу	
00 Земля та будівлі	00 Земля та будівлі
000 Земля	000 Земля
002 Будинки	002 Будинки
01 Машини і устаткування	01 Машини і устаткування
02 Інструменти, фабричне та офісне обладнання	02 Інструменти, фабричне та офісне обладнання
08 Капітал та резерви (звичайні)	03 Обладнання, що створюється
	04 Патенти, ліцензії, концесії, права на торговельну марку тощо
	05 Акції та довгострокова дебіторська заборгованість
	06 Спеціальні пристрої певних галузей економіки
	07 Довгострокові зобов'язання
	08 Капітал та резерви
	09 Корегування вартості, резерви (спеціальні), позиції
Клас 1	
Фінансові рахунки	
10 Каса	10 Каса
11 Операції з поштовими чеками та банки	11 Операції з поштовими чеками та банки
12 Іноземні векселі, чеки	12 Іноземні векселі, чеки
14 Інші дебіторська заборгованість	13 Цінні папери з оборотним капіталом
16 Зобов'язання	14 Дебіторська заборгованість за поставлені товари та послуги
17 Боргові векселі	15 Інша дебіторська заборгованість
19 Приватний рахунок	16 Зобов'язання за поставлені товари та послуги
	17 Боргові векселі
	18 Інші зобов'язання
	19 Приватний рахунок
Клас 2	
Рахунки розмежування	
Цей клас рахунків не використовують у мінімальному плані рахунків	20 Витрати, не пов'язані з безпосередньою діяльністю підприємства (нейтральні)
	21 Доходи, не пов'язані з безпосередньою діяльністю підприємства (нейтральні)
	22 Надзвичайні витрати та доходи, а також суми, використовувані для створення та погашення виправлень та резервних фондів
	23 Вільний
	24 Вільний
	25 Відсотки та знижки
	250 Витрати
	251 Доходи
	26 Балансові списання або коригування вартості інвестиційних активів
	27 Втрати через ризик
	28 Розрахунок витрат
	29 Витрати, що покриваються із загального доходу
3 клас	
Рахунки сировини, допоміжних матеріалів та матеріалів, необхідні для транспортування	
30 Сировина	30 Сировина
301 Фрахт для вхідних відправлень	301 Фрахт для вхідних відправлень
302 Мито та збори	302 Мито та збори
303 Вартість доставки	303 Витрати на доставку
37 Комерційні товари	36 Набуті більш об'єкти
39 Упаковка	37 Комерційні товари
	38 Допоміжні матеріали та матеріали, необхідні для транспортування
	39 Упаковка

Мінімальний план рахунків	Звичайний план рахунків
Клас 4	
Рахунки видів витрат	
40 Виробнича сировина	40 Виробнича сировина
41 Виплати	41 Виплати
410 Виплати за продукцію	410 Виплати за продукцію
411 Загальновиробничі витрати	411 Загальновиробничі витрати
42 Зарплата	42 Зарплата
43 Соціальні виплати	43 Соціальні виплати
430 Обов'язкові соціальні виплати	430 Обов'язкові соціальні виплати
431 Добровільні соціальні виплати	431 Добровільні соціальні виплати
44 Технічне обслуговування, інструменти, паливо, енергія, матеріали та накладні витрати	44 Технічне обслуговування, інструменти, паливо, енергія, матеріали та накладні витрати
45 Різні податки та державні збори	45 Різні податки та державні збори
46 Різні накладні витрати	46 Різні накладні витрати
47 Вільний	460 Оренда плати
48 Відсотки, списання та збитки, що виникають внаслідок ризиків	461 Витрати на пропаганду
49 Спеціальні витрати	462 Поштові збори
490 Податок з обороту	463 Витрати на відрядження
491 Комісії з продажу	464 Вантажні перевезення (якщо вони не класифікуються як вхідні вантажні перевезення або як вантажні перевезення за особливими витратами)
492 Фрахт	465 Витрати на патенти та одноразові ліцензії
493 Упаковка	466 Юридичні витрати та витрати за юридичні консультації
494 Ліцензії від мистецтва	467 Страхування
497 Споживчі податки (непрямі податки)	468 Рахунки (вихідні та дохідні)
	469 Інші накладні витрати
	47 Вільний
	48 Розраховані витрати
	49 Спеціальні витрати
	490 Податок з обороту
	491 Комісії з продажу
	492 Фрахт
	493 Упаковка
	497 Споживчі податки (непрямі)
5 і 6 клас	
Рахунки для розрахунку філій	
Класи 5 і 6 не використовуються в мінімальному плані рахунків	Класи 5 і 6 не використовуються в звичайному плані рахунків
7 клас	
Рахунки напівфабрикатів та готової продукції	
70 Запаси напівфабрикатів	70 Запаси напівфабрикатів
71 Запаси готової продукції	71 Запаси готової продукції
Клас 8	
Рахунки реалізації та надходжень	
80 ...	80 ...
85 Торгівля власними товарами	85 Торгівля власними товарами
86 Торгівля комерційними товарами	86 Торгівля комерційними товарами
87 Інші надходження	87 Інші надходження
88 Зміни у стані запасів напівфабрикатів та готової продукції	88 Зміни у стані запасів напівфабрикатів та готової продукції
Клас 9	
Рахунки закриття	
98 Рахунок прибутків та збитків	90 Узагальнюючий рахунок для розмежування
99 Балансовий рахунок	91 Результат, пов'язаний з безпосередньою діяльністю підприємства
	98 Рахунок прибутків та збитків
	99 Балансовий рахунок

Джерело: сформовано на основі [7, с. 6—11].

— акцентування уваги на податковій функції фінансового обліку та обліку витрат, яка є сприятливою для фіскалізму.

ВИСНОВКИ

Отже, як би не змінювався світ і які би етапи розвитку не проходило суспільство, бухгалтерський облік залишається тією системою, яка змінюється під впливом інформаційних потреб користувачів фінансової інформації. Основні зміни у організації обліку у нестабільний період окупації здійснювався німецькою владою через запровадження для Генерального губернаторства єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, який було розроблено на основі німецького. Це дозволило уніфікувати облік промислових підприємств, які здійснювали свою

діяльність на даній території. Для введення нового плану рахунків, який існував у формі мінімального та звичайного плану рахунків, існував перехідний період, для промислових підприємств, кінцевими датами переходу були 01.01.1944 р. на мінімальний план рахунків, та 01.07.1944 р. на звичайний план рахунків. Дослідження даного історичного етапу бухгалтерського обліку дозволяє проаналізувати вплив державного управління на організацію обліку, а також залишає велику кількість запитань, актуальних для подальших наукових досліджень як вітчизняними так і зарубіжними науковцями.

Література:

1. Белоусов А.И., Зеленина А.В. Особенности бухгалтерского учета в период Великой отечественной вой-

ны. Вестник Ставропольского государственного университета. 2010. № 68. С. 13—17.

2. Цыганков К.Ю. Бухгалтерский учет в СССР в годы Великой отечественной войны. Сибирская финансовая школа. 2015. № 6. С. 185—187.

3. Cremers P. Wskazowki dla uzgodnienia księgowosci podlug minimalnego planu kont dla zakladow przemyslowych, nabywajacego moc obowiazujacych z dn. 1. stycznia 1944 r. Mitteilungsblatt — Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki. 1943. Nr. 21. S. 127—128.

4. Cremers P. Przemysł a nowoczesna rachunkowość w Generalnym Gubernatorstwie Mitteilungsblatt — Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki. 1944. Nr. 12. S. 89.

5. Dekret w sprawie unormowania rachunkowości przemysłowej gospodarki. Mitteilungsblatt — Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki Ogólnej. 1943. Nr. 9. S. 3—4.

6. Gater R. Jednolity plan kont dla zakładów przemysłowych w Generalnym Gubernatorstwie: wytyczne dla wprowadzenia usystematyzowanej rachunkowości = Der Einheitskontenplan für Industriebetriebe im Generalgouvernement: Leitfaden für die Einführung eines geordneten Rechnungswesens. T. 1, Berlin: Beuth-Vertrieb, 1942. 101 s.

7. Instrukcja Grupy Główniej Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbie Centralnej dla Ogólnej Gospodarki w Generalnym Gubernatorstwie, Grupa Przemysłu w sprawie zaprowadzenia prawidłowej rachunkowości w zakładach przemysłowych GG. Mitteilungsblatt — Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki Ogólnej. 1943. Nr. 10. S. 3—7.

8. Knapheide O. Obowiązujący jednolity plan kont dla przedsiębiorstw przemysłowych. Mitteilungsblatt — Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki. 1943. Nr. 13. S. 1—3.

9. Rozporządzenie o założeniu spółek handlowych w Generalnym Gubernatorstwie z dnia 15 listopada 1939 r. Dziennik Rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla Okupowanych Polskich Obszarów. 1939. Nr. 6. S. 38.

10. Sarikas R., Djatej A. The Second World War and Soviet accounting. Accounting History. 2009. Vol 14, No. 1—2. P. 35—54.

11. Turzynski M. Rachunkowość czasu II wojny światowej w okupowanej Polsce: przypadek Generalnego Gubernatorstwa. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. 2014. Tom 80 (136). S. 225—243.

12. Żuraw P. Tożsamość zawodowa księgowych. Wymiar historyczny, organizacyjny, menedżerski, etyczny i psychologiczny. Warszawa: Difin, 2018. 354 s.

References:

1. Belousov, A.Y. and Zelenyna A.V. (2010), "Features of accounting during the Great Patriotic War", Vestnik Stavropol'skogo gosudarstvennogo unyversyteta, vol. 68, pp. 13—17.

2. Tsyhankov, K. Yu. (2015), "Accounting in the USSR during the Great Patriotic War", Sybyrskaiia fynansovaia shkola, vol. 6, pp. 185—187.

3. Cremers, P. (1943), "Guidelines for the reconciliation of accounting according to the minimum chart of accounts for industrial plants, acquiring the validity of January 1, 1944", Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki, vol. 21, pp. 127—128.

4. Cremers, R. (1944), "Industry and modern accounting in the General Government", Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki, vol. 12, pp. 89.

5. Central Chamber and the Main Groups of Industrial Economy and Movement in District Chambers for General Economy (1943), "Decree on the regulation of industrial accounting of the economy", Dekret w sprawie unormowania rachunkowości przemysłowej gospodarki. Mitteilungsblatt — Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki Ogólnej, vol. 9, pp. 3—4.

6. Gater, R. (1942), "Uniform chart of accounts for industrial plants in the General Government: guidelines for the implementation of structured accounting", Der Einheitskontenplan für Industriebetriebe im Generalgouvernement: Leitfaden für die Einführung eines geordneten Rechnungswesens, vol. 1, Beuth-Vertrieb, Berlin.

7. General Economy and Traffic Group at the Central Chamber for General Economy in the General Government (1943), "Instruction of the General Economy and Traffic Group at the Central Chamber for General Economy in the General Government, Industry Group on the implementation of correct accounting in industrial plants of the General Government", Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki Ogólnej, vol. 10, pp. 3—7.

8. Knapheide, O. (1943), "Uniform chart of accounts for industrial enterprises in force", Biuletyn Grupy Główniej Gospodarki i Ruchu w Izbie Centralnej i Grup Głównych Gospodarki Przemysłowej i Ruchu w Izbach Okręgowych Dla Gospodarki, vol. 13, pp. 1—3.

9. General Governor for the Occupied Polish Areas (1939), "Rozporządzenie o założeniu spółek handlowych w Generalnym Gubernatorstwie z dnia 15 listopada 1939 r.", Dziennik Rozporządzeń Generalnego Gubernatora dla Okupowanych Polskich Obszarów, vol. 6, p. 38.

10. Sarikas, R. and Djatej, A. (2009), "The Second World War and Soviet accounting", Accounting History, Vol. 14, No. 1—2, pp. 35—54.

11. Turzynski, M. (2014), "Accounting of the Second World War in occupied Poland: the case of the General Government", Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, vol. 80 (136), pp. 225—243.

12. Żuraw, R. (2018), Tożsamość zawodowa księgowych. Wymiar historyczny, organizacyjny, menedżerski, etyczny i psychologiczny [Professional identity of accountants. Historical, organizational, managerial, ethical and psychological dimension], Difin, Warszawa, Poland.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2021 р.

www.dy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

**ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ
удосконалення та розвиток**

Виходить 12 разів на рік

**включено до переліку наукових фахових видань України
з питань ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ
(Категорія «Б»)**

**Наказ Міністерства освіти і науки України
від 28.12.2019 №1643**

Спеціальність 281

**e-mail: economy_2008@ukr.net
тел.: (044) 223-26-28, (044) 458-10-73**