

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

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.4.115

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ У КООПЕРАТИВАХ ГЕНЕРАЛЬНОГО ГУБЕРНАТОРСТВА В 1939—1944 РОКАХ

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

ACCOUNTING AND REPORTING IN COOPERATIVES OF THE GENERAL
GOVERNMENT IN 1939—1944

У статті розглянуто історичні передумови формування кооперативів в період Другої світової війни. Зазначено порядок створення та реєстрації нових кооперативів на території Генерального губернаторства, виокремлено порядок відновлення діяльності українських кооперативів на Галичині. Проаналізовано відмінності українських кооперативів. У зв'язку зі поділом Польщі, з кінця 1939 року частина територій України перейшла до складу УРСР. А відповідно і кооперативи, перебудовували за радянським зразком. Згодом, за німецької окупації, саме для цих земель кооперативи відігравали провідну економічну роль щодо забезпечення необхідними продуктами населення. Але окрім того, першочергово вони мали забезпечувати необхідною продукцією воюючу армію. Німецька політика щодо кооперативів враховувала також і національний склад населення цієї території. Українським кооперативам дозволялося використовувати українську мову у діловодстві та обліку. І хоча на території Генерального губернаторства застосовувався для ведення обліку єдиний план рахунків, для дистрикту Галичини, період переходу та впровадження встановлювався окремо. Проте на практиці, кооперативи мали можливість і щодо навчання своїх працівників завдяки численним кооперативним курсам, а достатня кількість спеціалізованих періодичних видань дозволяли завчасно реагувати на зміни щодо організації обліку та звітності спричинені військовим часом.

Значну увагу у статті приділено аналізу основних положень статуту кооперативів того часу. Окрім того, зазначено особливості організації діяльності новостворених кооперативів Генерального губернаторства. Визначено особливості обліку споживчих кооперативів Генерального губернаторства. Наведено порядок узагальнення інформації для відображення окремих статей балансу, враховуючи особливості військового часу. Зазначено особливості оцінки рухомого та нерухомого майна для формування звітності кооперативів. Також у статті розглядається порядок оцінки товарів та дебіторської заборгованості, нарахування амортизації. Визначено основні елементи балансу, проаналізовано склад активів та пасивів у період Другої світової війни.

Автор статті не має на меті пропаганду нацистської ідеології, а всі зібрані та представлені для дослідження матеріали мають лише історичний та науковий характер.

This article considers the historical preconditions for the formation of cooperatives during the Second World War. The order of creation and registration of new cooperatives on the territory of the General Governorate is indicated, the order of resumption of activity of Ukrainian cooperatives in Galicia is singled out. The differences of Ukrainian cooperatives are analyzed. Due to the partition of Poland, at the end of 1939 part of the territory of Ukraine became part of the USSR. And accordingly, cooperatives were rebuilt according to the Soviet model. Later, during the German occupation, it was for these lands that cooperatives played a leading economic role in providing the necessary products to the population. But also, first of all, they had to provide the necessary products to the warring army. German policy on cooperatives also took into account the ethnic composition of the

population of this area. Ukrainian cooperatives were allowed to use the Ukrainian language in office work and accounting. Although a single chart of accounts was used for accounting in the General Government, the transition and implementation period were set separately for the Galician district. However, in practice, cooperatives had the opportunity to train their employees through numerous cooperative courses, and a sufficient number of specialized periodicals allowed them to respond in advance to changes in the organization of accounting and reporting caused by wartime.

Considerable attention in the article is paid to the analysis of the main provisions of the charter of cooperatives of that time. Besides, the peculiarities of the organization of the newly created cooperatives of the General Government are indicated. Peculiarities of accounting of consumer cooperatives of the General Governorate are determined. The order of generalization of the information for display of separate articles of balance, taking into account features of wartime results. The peculiarities of the assessment of movable and immovable property for the formation of the reporting of cooperatives are indicated. This article also considers the procedure for the valuation of goods and receivables, depreciation. The main elements of the balance sheet are determined, the composition of assets and liabilities during the Second World War is analyzed.

The author of this article does not aim to promote Nazi ideology, and all the materials collected and presented for research are only historical and scientific.

*Ключові слова: бухгалтерський облік, баланс, кооператив, Генеральне губернаторство, Друга світова війна.
Key words: accounting, balance sheet, cooperative, General Government, World War II.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Під час Другої світової війни кооперативи відіграли одну із ключових ролей для забезпечення економічного розвитку дистриктів Генерального губернаторства. І хоча кооперативний рух був повністю залежним від окупаційної влади, деякі особливості в політиці щодо українських кооперативів вирізняли їх серед інших. Функціонування кооперативу важко уявити без належної організації обліку та ведення звітності навіть у роки Другої світової війни. Проте така тематика мало досліджена в економічній літературі, що дозволяє обґрунтувати її актуальність для подальших наукових робіт.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання організації обліку в період Другої світової війни в кооперативах Генерального губернаторства мало досліджене як в економічній, так і в історичній науковій літературі. Проте, у наукових працях можемо знайти дослідження присвячені українській кооперації різних історичних періодів. Так, українська кооперація на Галичині в період Другої світової війни дослідження у праці М. Сича [17]. Правова основа, кооперації міжвоєнного періоду представлена у праці В. Вісіна [1]. У роботі С. Гелея [2] розглянуто особливості розвитку української споживчої кооперації в Галичині у довоєнний період. Проте питання обліку та звітності кооперативів Генерального губернаторства і надалі залишається мало дослідженим у науковій літературі.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження особливостей бухгалтерського обліку, складання звітності в кооперативах під час Другої світової війни в Генеральному губернаторстві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Кооперативний рух у міжвоєнний період у Польщі успішно розвивався. Ще 29 жовтня 1920 р. було прийнято закон "Про кооперативи", який вважався прикладом одних із найкращих і найсучасніших правових норм того часу в Європі. Для досягнення своїх цілей кооперативи створювали профспілки. Активно діяв Кооперативний науковий інститут, розвивалася кооперативна освіта, друкувалася кооперативна преса. До початку Другої світової війни кожен п'ятий громадянин Польщі був членом кооперативу, частка кооперативів у роздрібній торгівлі становила до 5%, у закупівлі сіль-

ськогосподарської продукції до 12% і 20% ощадні вклади розміщувались у банках та кооперативних спілках. Друга світова війна перервала цей динамічний розвиток і принесла величезні втрати економічному потенціалу та людським ресурсам кооперативу, однак багато з них продовжували свою діяльність [11].

Початок Другої світової війни призвів також і до зміни адміністративного поділу Європи. Генеральне губернаторство — це автономне утворення Німеччини, створене після поділу Польщі. Складалося з частини польських територій, які не були ввійшли до складу Німеччини, а також з 1941 року і західних територій України (більша половина довоєнних територій, що входили до складу Польщі), які отримали назву — дистрикт Галичина. Власне, в межах дистрикту Галичина, почали діяти ті ж норми і правила, що і для Генерального губернаторства загалом, правда, з певними відмінностями, враховуючи етнічний склад місцевих жителів та деякі особливості в політиці Німеччини щодо українського населення.

Ще у 1939—1941 рр. у Генеральному губернаторстві було сформовано німецьку політику, щодо організації та функцій кооперативного руху. Проте у випадку з дистриктом Галичиною окупаційній владі довелося вносити деякі корективи, враховуючи наслідки радянського керування та з огляду на національну структуру населення цього регіону. Ліквідація радянською владою приватної торгівлі, призвела до того, що в Галичині — на відміну від іншої території Генерального губернаторства практично не було альтернативи кооперативам у закупівлі сільськогосподарської продукції та розподілі предметів вжитку. Таким чином, для реалізації своїх цілей, у тому числі і з забезпечення армії продуктами харчування з огляду на військові потреби, німецька влада використовувала кооперативний рух і в Галичині. Зокрема для досягнення власних цілей, застосовуючи наступні організаційні заходи, а саме [18, с. 118]:

— включення кооперативного руху в систему економічних інститутів, створену німецькою окупаційною адміністрацією, насамперед в структуру Центрального сільськогосподарського управління (Landwirtschaftliche Zentralstelle),

— позбавлення кооперативу рис соціальних організацій та ліквідація кооперативного самоврядування, — комісарський нагляд.

Німці дуже добре усвідомлювали і ризики, пов'язані з дозволом тисячам кооперативів працювати в Генераль-

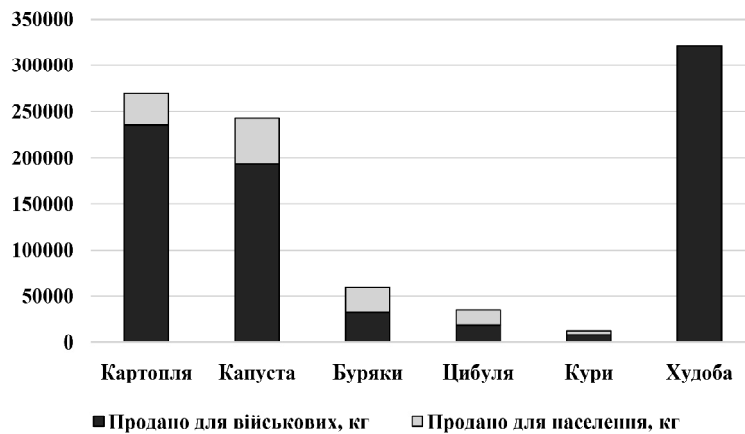


Рис. 1. Структура реалізації Рівненського "Центрсоюзу" деяких категорій продуктів за період з 01.08.1941 р. по 20.10.1941 р.

Джерело: узагальнено автором на основі даних [3, с. 3].

ному губернаторстві, про що йшлося на засіданні правління, зокрема Л. Платенік, уповноважений з питань Державної кооперативної ради зазначав: "Небезпеки ніколи не можна уникнути на 100%. Якби ми створили іншу економічну форму замість кооперативу,... ці підприємства мали б працювати подібним чином із політичними чиновниками, оскільки на даний момент в їх розпорядженні недостатньо німців, і політична ситуація була б точно така сама [7, с. 17].

Під час Другої світової війни німці використовували кооперативи Генерального уряду для реалізації власної економічної політики. Серед завдань, покладених німецьким кооперативним рухом, були: збір контингенту (натурального податку), продаж регульованих товарів і, незначною мірою, ринкова торгівля. Під німецьким наглядом, у Кракові, діяли дві із чотирьох найбільших довоєнних штаб-квартир кооперативів: Союз сільськогосподарських та господарських кооперативів (з 1940 р. під назвою Ревізійний союз кооперативів у Генеральному губернаторстві) та Союз споживчих кооперативів "Сподем". Протягом короткого часу діяв і Союз робітничих кооперативів та асоціацій. З 1942 р. "Сподем" було включено до Ревізійної союзу, але це було лише формально, оскільки ради обох кооперативних підрозділів не визнали наказу окупанта, уклавши джентльменську угоду про те, що всі рішення прийматимуться спільно — представниками сільськогосподарських кооперативів та споживачів. Під час війни споживча кооперація продовжувала розвиватися. Хоча нормована торгівля не дозволяла розвивати економічну діяльність, проте окупаційні правила дозволяли вільно створювати кооперативні об'єднання. Економічні результати споживчих кооперативів були дуже різноманітними і значною мірою залежали від місця розташування кооперативу. Умови, в яких кооперативи діяли в різні періоди окупації, також мали великий вплив на їх економічну ефективність [16].

У довоєнний період на західних землях України кооперативний рух зазнав стрімкого розвитку. Проте з початком Другої світової війни та поділом Польщі, відбулися значні зміни та суцільна перебудова кооперативів за радянським зразком. Кредитна кооперація фактично перестала існувати, а функції фінансування перебрав на себе Державний банк. Промислові кооперативні підприємства перейшли майже всі у державну власність. Обов'язки заготівлі для членів сільськогосподарських кооператив накладалися важкі до виконання і під особисту відповідальність. Проте досить швидко зміна влади у краю, знову призвела до змін і у кооперативному житті. На цей раз, відповідно до рішення німецької окупаційної влади, було відновлено ряд кооперативних організацій, які раніше мали провідне зна-

чення у розвитку регіону. Правда, потрібно звернути увагу і на той факт, що не йшлося про економічний розвиток територій, основна мета — забезпечення німецької армії необхідними продуктами та товарами, з огляду на військові дії на сході.

Важливою подією в українському господарському житті стало відновлення з 1 серпня 1941 року діяльності Ревізійного союзу українських кооперативів (РСУК), ця організація отримала дозвіл проводити ревізії у всіх українських кооперативах Генерального губернаторства. Таким чином РСУК у Львові став головним об'єднанням української кооперації. Українські кооперативи з інших дистриктів Генерального губернаторства перейшли у підпорядкування РСУК. За РСУК було затверджено чотири українські кооперативні центральні: "Центросоюз" як торговельну централь хліборобських кооперативів, "Маслосоюз", для молочарських кооперативів, "Народну Торгівлю" для міських продуктових кооперативів та "Центробанк" як кредитну централь [5, с. 3].

З початком відновлення своєї діяльності в Галичині львівський "Центросоюз" (на Волині був окремих "Центросоюз" із осідком у Луцьку) займався скупкою сільсько-господарських продуктів через сільські кооперативи й повітові кооперативні союзи. Деякими видами продуктів забезпечувалися "Маслосоюз" і "Народна Торговля". Окрім того, львівський "Центросоюз" мав 55 м'ясних крамниць, а "Народна Торговля" перейняла крамниці колишніх радянських Харчоторгів і Гастрономів та нараховувала 419 крамниць [6, с. 3]. Реалізацію політики окупаційної влади, щодо українських кооперативів можна проілюструвати рисунком 1. На ньому наведено дані відділу рівненського "Центрсоюзу" (територіально Райхскомісаріат Україна) за період з 01.08.1941 р. по 20.10.1941 р. співвідношення реалізації для німецької армії та для населення по деяким категоріям товарів. Загальний оборот по торговим операціям за серпень — вересень 1941 р. становив 1 528 871 крб. Окрім того, "Центросоюз" в Рівненській області налічував до 400 тисяч членів з паями, 98% українських селян було членами кооперативних організацій [3, с. 3].

Варто зауважити, що ціни, за якими скуповувалися продукти у населення, встановлювалися окупаційною владою, а реалізація за іншою ціною суворо каралася. Запроваджений окупаційною владою обов'язок здавати контингент (натуральний податок) був примусовим і при його невиконанні застосовувалися різні види покарань, як наприклад, примусові роботи чи ув'язнення.

Для донесення розпоряджень та нових установ, німецькою владою використовувалися періодичні видання, які були на той момент на окупованих територіях, окрім того, з'явилися і нові. Наприклад, основним джерелом нормативно-правової інформації від окупаційних

властей серед періодичних видань був Урядовий вісник для Генерального губернаторства (1940—1945 рр.). Зокрема в цій газеті, оприлюднювалися урядові оголошення — декрети, розпорядження, тарифи та т.п., окрім того, оприлюднювалися також і інформація щодо різного типу судових справ, окремою рубрикою зазначалися також торговельні справи, відомості торгового та кооперативного реєстрів та ін. Серед спеціалізованих видань, варто зазначити журнал "Господарсько-кооперативний часопис", який знову почав друкувати Ревізійний Союз Українських Кооперативів у 1942—1944 рр. Видавався він українською мовою. Серед польських періодичних видань, інформація для працівників кооперативів, подавалася у щомісячному журналі "Інформаційний бюлетень для споживчих кооперативів" (Informator dla spoldzielni spozycow) протягом 1940—1941 рр. Згодом у 1941—1944 рр. кооперативні відомості для Генерального губернаторства також друкувалися у журналі "Кооператор" (Spoldzielca). Проте наведений перелік періодичних видань не є вичерпним.

Оскільки кооперативний рух на окупованій території мав пріоритетне значення в економічній політиці реалізованій німцями, відповідно були створені відповідні умови для організації нових кооперативів.

Основним правовим документом існування кооперативів в роки Другої світової війни був статут. І для того щоб полегшити роботу кооперативів розроблявся типовий статут. Така типова форма статуту передбачала можливість його доповнення, за умови, що зміст повинен був бути узгоджений з Ревізійним союзом. Деякі пункти наведені у статутах того часу наведемо більш детально на прикладі статуту кооперативу "Народної торгівлі" міста Монастирська.

Відповідно до Статуту кооперативу "Народна торгівля" обговореного та затвердженого на загальних зборах Монастирська 31 травня 1942 року [4], основним завданнями кооперативу мали бути: піднесення добробуту його членів шляхом ведення спільного підприємства та піднесення їх культурного рівня. Слід зауважити, що відновлення діяльності кооперативів на українських територіях, які увійшли у склад Генерального губернаторства мало стратегічне значення для окупаційної влади у зв'язку з додатковими потребами воєнного часу. Передбачалося, що реалізувати ці завдання кооператив буде шляхом організації та ведення різного роду господарських підприємств у сфері торгівлі, переробки, виробництва предметів споживання у домашньому господарстві членів. Керівництво кооперативу зобов'язувалося вести облікові книги згідно з вимогами торговельного права та за системою, встановленою ревізійним союзом. Фінансовий рік збігався з календарним роком. У статуті також зазначали мову, яку застосовували для діловодства та обліку. Зокрема, кооператив "Народна торгівля" у своїй діяльності використовував українську мову, про що заздалегідь було зазначено у статуті організації. Проблеми з "мовним питанням", виникали ще у довоєнний період, оскільки після значних нормативних змін, польський уряд вимагав від кооперативів звіти на польській мові, що не завжди було зручним для україномовних працівників кооперативів. Обмежувались у довоєнний час і кількість українців на керівних посадах у кооперативах.

У статуті кооперативу також зазначалися обов'язки правління (управи) та наглядової ради (надзірної ради). Правління було управлінським та виконавчим органом кооперативу, а наглядова рада — контролюючим, і її основні обов'язки включали контроль як за діяльністю правління, так і за активами кооперативу. Правління, як правило, складалося з трьох осіб, які відповідали за господарську діяльність. Наглядова рада включала шість або дев'ять осіб. Члени наглядової ради повинні були володіти відповідними професійними знаннями, окрім того, рекомендувалося залучати одну або більше осіб обізнаних у сфері бухгалтерії. Окрім того,

законодавчо наглядова рада зобов'язувалася контролювати бухгалтерський облік та господарську діяльність правління. Зокрема, наглядова рада або призначений нею контрольний комітет мав перевіряти результати діяльності кооперативів та складання звітів (наприклад, балансів), підготовлених правлінням. Тому для членів наглядової ради потрібними були знання з бухгалтерського обліку, особливостей ведення касових розрахунків кооперативу. Окрім того, наглядовою радою контролювалися відповідність ціни та джерела походження товару (закупівлі), якість обслуговування покупців працівниками магазинів та складів, порядок зберігання товарів. У випадку неефективної роботи правління, рада надавала вказівки та рекомендації, щодо покращення діяльності або щодо зміни складу цього такого правління [14, с. 2].

Наглядова рада обирала голову, його заступника та секретаря таємним голосуванням. Окрім того, під час таємного голосування обиралося правління, яке мало складатися з 3 осіб. Ці троє людей розподіляли роботу таким чином, щоб один із них був головою правління. У його обов'язки входило керівництво роботою правління, організація закупівлі та продажу товарів. Другий — скарбник, тобто той, хто приймав та виплачував грошові кошти, третій — секретар — вів бухгалтерські книги кооперативу (у випадку, якщо не був задіяний спеціальний бухгалтер) та діловодство. Далі необхідно було отримати дозвіл (декларацію про доцільність створення кооперативу) та зареєструвати його у суді. Наприклад, для кооперативів, які входили у Союз споживчих кооперативів "Сполем", необхідно було подати на спеціальних бланках у ревізійний відділ: оригінал статуту, підписаний 10 засновниками, три примірники статуту, дві копії установчих зборів членів, дві копії протоколу засідання наглядової ради, на якому було призначено правління, список членів правління та наглядової ради, зразки підписів членів правління, заяву органів кооперативу про те, що продаж товарів здійснюватиметься за готівку, анкету про організаційний та фінансовий стан створеного кооперативу, заяву до суду з проханням зареєструвати кооператив, заяву про приєднання до Союзу споживчих кооперативів "Сполем" і навіть замовлення на комплект книг. Судова реєстрація здійснюється ревізійним відділом "Сполем". А далі представникам кооперативу, потрібно було звернутися до промислових органів першої інстанції (до промислово-комерційного відділу мерії або старости), щоб зареєструвати новий магазин та отримати т.зв. підтвердження декларації (написане на спеціальних офіційних бланках). Маючи таке підтвердження, можна було придбати реєстраційну картку в мерії чи муніципальному управлінні, після подачі відповідної заяви [10, с. 8]. Лише після всіх перелічених вище процедур кооператив міг вести свою господарську діяльність.

Реєстраційні картки купувалися для кожного календарного року на його початку в січні. Якщо кооператив створювався серед року, то реєстраційну картку потрібно було придбати до початку своєї діяльності. Ціна картки була визначена відповідними тарифами і відрізнялась залежно від місця знаходження кооперативу, виду його діяльності та ін. Якщо діяльність розпочалася до 1 липня платили як за цілий рік, і половину цієї суми — якщо діяльність розпочалася після 1 липня. При зміні особи, яка управляла кооперативом чи зміні місця торгівлі не потрібно було купувати нову картку, але у випадку якщо місцеві органи влади було про це завчасно були попереджені. У разі невиконання вищезначеного зобов'язання реєстраційна картка втрачала свою чинність.

Бухгалтерський облік відігравав значну роль не лише для реєстрації господарських операцій кооперативу, але і для надання інформації про їх діяльність окупаційній владі. Відповідно до положень діючого в ті роки комерційним законодавства зареєстроване підприємство було

Таблиця 1. Схема балансу кооперативу "Сполем"

Актив		Пасив	
a	Каса — сума готівки станом на 31.12	a	Пайовий капітал (детальний пайових внесків членів)
b	Товари — детальний перелік товарів за ціною закупівлі	b	Соціальний фонд та інші фонди
c	Товарна дебіторська заборгованість (імена, прізвища та суми)	c	Амортизаційний фонд
d	Готівка в банках (наприклад, у Банку «Сполем» та ін.)	d	Кредиторська заборгованість перед постачальниками (кожного постачальника перераховували окремо)
e	Частки в організаціях (Союзу споживчих кооперативів «Сполем», Банку «Сполем» та ін.)	e	Кредиторська заборгованість перед Союзом споживчих кооперативів «Сполем» (якщо кооператив мав кредитні відносини з Союзом споживчих кооперативів «Сполем», належна сума зазначалася в окремому пункті)
f	Рухоме майно (точна інвентаризація після вирахування амортизації)	f	Акцепти (переказні векселі, видані кооперативом) — кожен акцепт перераховували окремо
g	Векселі одержані		

Джерело: узагальнено автором на основі даних [9].

зобов'язане вести бухгалтерські книги. Помилки або неправильне ведення обліку каралися законом. Окрім того, податковим законодавством також визначалось необхідність належного ведення бухгалтерського обліку, а найменші помилки призводили до збільшення суми податку.

З моменту утворення Генерального губернаторства розпочалося переформатування системи бухгалтерського обліку на німецький лад, але з врахуванням особливостей у економічному розвитку регіону. Такі зміни вимагали додаткових знань та практики зі сторони облікових працівників. Адже з приходом нової влади всі господарючі суб'єкти були зобов'язані вести облік і складати звітність фактично за новими правилами та з використанням нового єдиного плану рахунків. Не було виключень і для кооперативів. Кооперативними союзами успішно проводилися і численні курси з бухгалтерського обліку, а в періодичних кооперативних виданнях часто друкували статті, які були суттєвою допомогою бухгалтерам тих часів.

Серед основних вимог, щодо ведення бухгалтерського обліку в споживчих кооперативах (споживчі кооперативи, як правило, були представлені саме магазинами) того часу зазначалося наступне [15, с. 5—6]:

1) рахунки постачальників за отримані товари необхідно було розраховувати негайно, щоб крамар міг перевірити кількість товару в той же день, коли товари доставляються і підтвердити їх отримання рахунком-фактурою на розраховану суму;

2) звіти магазину (крамовий звіт) необхідно було оформляти щодня після завершення продажу, а обов'язок контролю правильності оформлення та достовірності покладался на правління кооперативу;

3) головна книга магазину мала відображати поточну інформацію, зокрема, інформацію зі звіту магазину одразу ж після отримання необхідно було внести у головну книгу;

4) виявлені у обліку помилки, підлягали негайному виправленню;

5) касову книгу рекомендувалося вести на постійній основі, а касначей повинен був щодня перевіряти залишки готівки, звіряючи із зазначеними у книзі.

Оперативне відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку дозволяло кооперативу складати щомісячні баланси (оборотний баланс). Передувала складанню таких балансів, інвентаризація товарів, яку проводили у споживчому кооперативі в останній

день місяця. Результати інвентаризації оформлялися відповідними документами. Таким чином, керівництво кооперативу отримувало необхідну для визначення фінансового стану інформацію.

Воєнний час вносив свої корективи і не лише у ведення бухгалтерського обліку, але і в оцінку активів, інформацію про які в подальшому узагальнювали у фінансовій звітності, зокрема, у балансі. Тому було сформовано певні правила щодо оцінки активів, необхідних для правильного відображення інформації у балансі з врахуванням тодішніх умов для відображення реального стану справ кооперативу. Таким чином, рекомендувалося споживчим кооперативам, таке [12, с. 2—4]:

1. Готівка в касі — трактувалася як власність кооперативу у тій сумі, яка була в наявності. Тому 31 грудня, після передачі магазином справи скарбнику, рада разом із іншими перевіряючими перераховувала готівку в касі, звіряючи з сумою вказаною у касовій книзі та записувала дані у відповідний протокол до книги протоколів. Якщо кооператив мав кошти у банку, то вони також зазначалися в балансі у сумі, вказаній на поточному рахунку та узгодженій з банком.

2. Оскільки вартість товарів сильно змінювалася під час війни, їх оцінка викликала труднощі у працівників кооперативів. Так, кооперативам на початку 40-х років дозволено було скласти баланс згідно з довоєнними правилами, а відповідно вони оцінювали свої товари не за поточними цінами, а за довоєнними цінами. Така оцінка товарів виправдовувалася тим, що у повоєнний період, ціни знизяться до того рівня, який був перед війною. Новостворені кооперативи не могли використовувати дану рекомендацію, щодо оцінки товарно-матеріальних цінностей, оскільки вони не мали всього асортименту таких товарів до війни. Тому вони змушені були оцінювати запаси відповідно до поточних цін з резервом уцінки 50%. Для великих кооперативів рекомендували встановити резерв на рівні 60—70 %.

3. Дебіторська заборгованість була проблемним питанням і для тодішніх кооперативів. Вважалося, що реальна вартість позики постійно зменшується, оскільки зменшуються і шанси на її повернення. Окрім того, значна частина дебіторської заборгованості досягала строку давності (два роки). Тому безнадійну дебіторську заборгованість списували у повному обсязі з балансу, а у випадку, якщо був шанс на повернення боргу, то формували резерв на всю суму сумнівних боргів.

Таблиця 2. Ліквідаційний баланс Кооперативних закладів механічних інженерів фірми Х. Цегельські з обмеженою порукою у Варшаві на 31 грудня 1940 р.

Активи	зл.	зл.	Пасиви	зл.	зл.
Каса	5.246,50		Пайовий капітал	18.420,00	
Банк	49,00		Амортизаційний капітал	490,31	
Рухоме майно	19.307,91		Банки	6.018,00	
Склад	16.148,87		Позики	1.500,00	
Незавершене виробництво	184.406,78		Власні векселі	7.500,00	
Дебітори	38.774,96		Кредитори	210.834,89	
Перехідні суми	4.097,45	268.031,47	Перехідні суми	37.376,89	282.140,09
Втрати		14.108,62			
		282.140,09			282.140,09
Різні витрачені забезпечення та гарантії		15.964,00	Видані забезпечення та гарантії		15.964,00
Всього активи		298.104,09	Всього пасиви		298.104,09

Джерело: [8, с. 13].

4. Хоча рухоме майно у роки Другої світової війни вартувало дорожче, кооперативи не переоцінювали його. Натомість прискорювали амортизацію, оскільки речі нищилися набагато швидше ніж у мирний час. Отже, все більш суттєве рухоме майно рекомендувалося амортизувати не за довоєнною ставкою 10%, а за 20—25%, тоді як усі дрібні предмети, вартість яких була нижчою 25 злотих, повністю амортизували. Це стосувалося також і довоєнного майна, такого як вози, машини, коні тощо.

5. Нерухомість у воєнний період збільшувалася в ціні, але оскільки споживчі кооперативи не здійснювали її продаж, факт зміни ринкових цін не впливав на її оцінку для звітності. Навпаки, під час війни стан нерухомого майна суттєво погіршувався. Навіть якщо у будинки не потрапляли бомби, їх стан погіршувався і від потрясінь, спричинених вибухами. Такі об'єкти швидше потребували капітального ремонту повернути їх в необхідний для використання стан. З цих причин амортизацію нерухомого майна рекомендувалося збільшити до 10—20%, якщо це дозволяв дохід кооперативу. Крім того, якщо кооператив вже здійснив капітальний ремонт та оновлення, його вартість необхідно бути повністю амортизувати.

Під час війни кооперативи мали велике значення для Генерального губернаторства. Тому значна увага приділялася питанням організації обліку та складання звітності кооперативів. Для кооперативу баланс мав точно відображати майновий стан на визначену дату. У балансі зазначали вартість усього наявного майна кооперативу. Активи, що перебувають у власності кооперативу, у балансі поділяли на постійні (необоротні) та ліквідні. До основних засобів відносили такі об'єкти: земля, будівлі, технічні пристрої (машини), худоба, рухоме майно. Ліквідні активи включали наступні статті: готівка, цінні папери, векселі та інкасо, частки в інших установах, матеріали, напівфабрикати та товари, дебітори та інші активи. Типова схема для складання балансу кооперативу наведено у наступній таблиці 1.

У пасивах кооперативу зазначали [9]: власний капітал (пайовий фонд, соціальний фонд та інші резервні фонди), амортизаційний фонд та зобов'язання (акцепти, банківські позики, іпотечні позики, прострочені податки, постачальники та одержувачі, різні та транзитивні суми).

Баланс кооперативів, які були підпорядкованими Союзу споживчих кооперативів "Сполем" складали на бланках, придбаних у цьому союзі. Один примірник балансу залишався у кооперативі і мав знаходитись у папці з балансами, другий примірник надавався до відділення профспілки, а третій — до ревізійного відділу у Кракові. Це потрібно було зробити до 15 листопада. Кооперати-

вам, які не могли скласти баланс самостійно, рекомендували звернутися за допомогою до сусіднього кооперативу [19].

На наступній таблиці 2 наведено приклад ліквідаційного балансу станом на 31.12.1940 року Кооперативних закладів механічних інженерів фірми Х. Цегельські.

Якщо була потреба у виправленні помилок у балансі кооперативу, то таку поправку робили червоним чорнилом та підписували у керівництва. У випадку виправлень балансу після схвалення наглядовою радою, необхідно було підписати і членам наглядової ради, що свідчило про те, що вони знають про зміни в балансі та їх причину [13]. На практиці таких ситуацій старалися уникати, а тому складали баланс лише після ретельної перевірки та звірки.

Кооперативи використовували для обліку новий план рахунків, який в обов'язковому порядку був введений на цій території окупаційною владою. Проте єдиної форми балансу чи звіту про прибутки та збитки для господарюючих суб'єктів Генерального губернаторства не було, тому формат у якому презентували інформацію про свій фінансовий стан та результати діяльності різних кооперативів досить часто суттєво відрізнявся і у назвах статей і у послідовності їх представлення.

ВИСНОВКИ

Таким чином, незважаючи на те, що в період Другої світової війни Генеральне губернаторство було окремою адміністративною одиницею, кооперативні об'єднання на цій території не могли проводити свою політику і звісно не були незалежними. Їх діяльність обмежувалася окупаційною владою і першочергово мала націленість на забезпечення необхідними товарами економіки воюючої сторони і безпосередньо армії. Для бухгалтерського обліку кооперативи використовували план рахунків, який був розроблений за прикладом німецького та запроваджений для підприємств та організацій Генерального губернаторства. І хоча даний план рахунків був обов'язковим з 1944 року та передбачався перехідний період з можливістю використання спочатку мінімального плану рахунків, а згодом звичайного, кооперативи суттєво раніше почали його використовувати. Натомість, звітність різних кооперативів могла значно відрізнятися, оскільки уніфікованої форми балансу на той період не було. Проте для кооперативів, які входили, наприклад, у Союз споживчих кооперативів "Сполем" були розроблені бланки балансу. Отже, навіть в період Другої світової війни, бухгалтерський облік залишався інструментом для реєстрації господарських операцій та відображення результатів діяльності кооперативу у звітності.

Література:

1. Вісин В.В. Правова база розвитку кооперативно-го руху на Волині у період між Першою і Другою світовими війнами. Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Гуманітарні науки. 2018. Вип. 15. С. 168—174.

2. Гелей С. Особливості розвитку української споживчої кооперації в Галичині у 20-х роках ХХ століття. Україна: культурна спадщина, національна свідомість, державність. 2012. № 21. С. 176—188.

3. Кооперація і сільське господарство. Волинь. 1941. № 12. С. 3.

4. Статут кооператива "Народна торгівля" в Монастириськах. ДАЛО (Державний архів Львівської області). Ф. Р74, Оп. 1. Спр. 22.

5. Українська кооперація наладує працю. Львівські вісті. 1941. № 42. С. 3.

6. Центросоюз і Народня Торговля. Голос. 1941. № 23. С. 3.

7. Archiwum Akt Nowych, Landwirtschaftliche Zentralstelle 425, Niederschriftijber die Dritte Sitzung des Verwaltungsrates der Landwirtschaftlichen Zentralstelleant. 8 Juli 1942 in Krakau, s. 17.

8. Bilans zamknienia Spoldzielczych Zakladow Mechanicznych b. inzynierow firmy H. Cegielski. Wiadomosci Miedzyszwiakowej Spyldzielni Powierniczej. 1941. № 9. S.13.

9. Bilans. Informator dla spyldzielni spozywcyw. 1941. № 1. S. 13—14.

10. Czynnoci zwiazane z zalozeniem s poldzielni. Informator dla Spyldzielni Spozywcyw. 1940. № 12. S. 7—9.

11. Historia. URL: <https://www.krs.org.pl/spoldzielczosc/historia> (дата звернення: 11.03.2021).

12. Jak oszacowac maiatek spoldzielni do bilansu. Informator dla Spyldzielni Spozywcyw. 1940. № 12. S. 2—4.

13. Ksiega inwentarzowa. Informator dla spyldzielni spolywcyw. 1940. № 11. S. 4—5.

14. Lokalne Spoldzielnie rolniczo-handlowe. Spyldzielca. 1941. № 1. S. 2—5.

15. Rachunkowosc musi byc prowadzona biezaco. Informator dla Spyldzielni Spozywcyw. 1940. № 2. S. 5—6.

16. Spoldzielnia Spozywcow "Jednosc" w Bobrowej URL: <https://www.szukajwarchiwach.gov.pl/zespul/-/zespul/135351> (дата звернення: 11.03.2021).

17. Sycz Mirosław. Spoldzielczosc ukrainska w Galicji w okresie II wojny swiatowej. Warszawa: Pracownia, Wydawnicza, 1997. 322 s.

18. Szczepanczyk Cz. Polityka okupanta wobec spoldzielczosci wiejskiej w Generalnej Guberni, Warszawa: Ludowa Spoldzielnia Wydawnicza, 1978. 300 s.

19. Zasady sporzadzania bilansu i sprawozdan. Informator dla spyldzielni spozywcyw. 1940. № 2. S. 9—10.

References:

1. Visyn, V.V. (2018), "The legal basis for the development of the cooperative movement in Volhynia in the period between the First and Second World Wars", Visnyk L'vivskoho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu. Humanitarni nauky, vol. 15, pp. 168—174.

2. Helej, S. (2012), "Features of the development of Ukrainian consumer cooperation in Galicia in the 20s of XX century", Ukraina: kul'turna spadschyna, natsional'na svidomist', derzhavnist', vol. 21, pp. 176—188.

3. Volyn' (1941), "Cooperation and agriculture", Volyn', vol. 12, p. 3.

4. DALO (Derzhavnyj arkhiv L'vivsk'oi oblasti) (2021), Statut kooperatyva "Narodna torhivlia" v Monastyrysk'kakh [Charter of the cooperative "People's Trade" in Monastyrysk'e], DALO (Derzhavnyj arkhiv L'vivsk'oi oblasti), Lviv, Ukraine.

5. L'vivsk'ki visti (1941), "Ukrainian cooperation organization work", L'vivsk'ki visti, vol. 42, p. 3.

6. Holos (1941), "Central Union and People's Trade", Holos, vol. 23, p. 3.

7. Agricultural Central Office 425 (1942), Archiwum Akt Nowych, Landwirtschaftliche Zentralstelle 425, Niederschriftijber die Dritte Sitzung des Verwaltungsrates der Landwirtschaftlichen Zentralstelleant [Agricultural Central Office 425, record of the third meeting of the Board of Directors of the Agricultural Central Office], Krakow, Poland.

8. News of the Inter-Union Trust Cooperative (1941), "The final balance of Spoldzielcze Zaklady Mechaniczne of former engineers from H. Tsegelsky", Wiadomosci Miedzyszwiakowej Spyldzielni Powierniczej, vol. 9, pp. 13.

9. Information booklet for the food cooperative (1941), "Balance", Informator dla spyldzielni spozywcyw, vol. 1, pp. 13—14.

10. Information booklet for Food Cooperatives (1940), "Activities related to the setting up of a half-house", Informator dla Spyldzielni Spozywcyw, vol. 12, pp. 7—9.

11. National Cooperative Council (2021), "History", available at: <https://www.krs.org.pl/spoldzielczosc/historia> (Accessed 11 March 2021).

12. Information booklet for Food Cooperatives (1940), "How to estimate the property of a cooperative for the balance sheet", Informator dla Spyldzielni Spozywcyw, vol. 12, pp. 2—4.

13. Information booklet for Food Cooperatives (1940), "Inventory book", Informator dla pyldzielni spolywcyw, vol. 11. S. 4—5.

14. Cooperative (1941), "Local agricultural and commercial cooperatives", Spyldzielca, vol. 1, pp. 2—5.

15. Information booklet for Food Cooperatives (1940), "Accounting must be kept up to date", Informator dla Spyldzielni Spozywcyw, vol. 2, pp. 5—6.

16. National Digital Archives (2021), "Food Cooperative "Jednosc" in Bobrowa", <https://www.szukajwarchiwach.gov.pl/zespul/-/zespul/135351> (дата звернення: 11.03.2021).

17. Sycz, M. (1997), Spoldzielczosc ukrainska w Galicji w okresie II wojny swiatowej [Ukrainian cooperative movement in Galicia during the Second World War], Pracownia, Wydawnicza, Warszawa, Poland.

18. Szczepanczyk, Cz. (1978), Polityka okupanta wobec spoldzielczosci wiejskiej w Generalnej Guberni [The occupier's policy towards rural cooperatives in the General Government], Ludowa Spoldzielnia Wydawnicza, Warszawa, Poland.

19. Information booklet for Food Cooperatives (1940), "Rules for the preparation of the balance sheet and reports", Informator dla spyldzielni spozywcyw, vol. 2, pp. 9—10.

Стаття надійшла до редакції 15.04.2021 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

**Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)
Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292**

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73