

BUHALTERINĖS APSKAITOS SĄSKAITŲ SISTEMOS RAIDOS ASPEKTAI

L. KRIVKA

Sąskaitų sistema — svarbiausias buhalterinės apskaitos metodo elementas, todėl jos tyrinėjimas turi ne tik teorinę, bet ir praktinę reikšmę. Moksliškai pagrįsta sąskaitų sistema suteikia buhalterinei apskaitai prekių gamybos kontrolės funkcijas, kurios įgalina fiksuoti ir kontroliuoti vertės judėjimą ir jos apytaką (1, p. 115—117).

Į buhalterinės apskaitos sąskaitų sistemą įeina nuosekliai sugrupuotos sintetinės sąskaitos, subsąskaitos ir užbalansinės sąskaitos. Šis sąrašas vadinamas einamosios apskaitos sąskaitų planu (7, p. 175). Su jo pagalba buhalterinėje apskaitoje atvaizduojamos ir grupuojamos ūkinės operacijos.

Kadangi sąskaitų planas reglamentuoja buhalterinės apskaitos tvarkymą visose įmonėse, įstaigose ir organizacijose, tai jo tobulinimui skiriamas nuolatinis dėmesys įvairiose buhalterinės apskaitos raidos pakopose.

Ir vis dėlto daugelis sąskaitų plano raidos klausimų iki šiol neištyrinėti. Nors atskirų autorių darbuose (2, 6, 14, 15) ir gvildenamos kai kurios su šia tema susijusios problemos, tačiau pagrindiniai sąskaitų sistemos raidos aspektai literatūroje dar nepakankamai nušviesti.

Mūsų manymu, socialistinės buhalterinės apskaitos sąskaitų sistemos raidos laikotarpij tikslinga suskirstyti į atskirus istorinius etapus.

Pradiniam etapui reikėtų priskirti laikotarpij, apimantį 1925—1939 m. Tai sąskaitų sistemos atsiradimo ir pirmųjų buhalterinės apskaitos sąskaitų planų sudarymo etapas.

Antrajam raidos etapui tikslinga priskirti 1940—1959 m. Šis etapas sutapo su sąskaitų sistemos unifikavimo procesu, kuris buvo vykdomas atskirose liaudies ūkio šakose.

Trečias etapas būdingas tuo, kad pradedamas taikyti vieningas buhalterinės apskaitos sąskaitų planas, kuriuo vadovaujasi svarbiausios liaudies ūkio šakos (pramonė, transportas, kapitalinė statyba ir t. t.).

Buhalterinės apskaitos sąskaitų sistemos atsiradimą ir jos raidą, mūsų manymu, tikslinga nagrinėti dviem aspektais. Pirma, nustatomi sąskaitų sistemos atsiradimą sąlygojantieji veiksniai, nagrinėjami šios sistemos raidos dėsningumai socializmo sąlygomis bei tolesnio vystymosi perspektyvos. Antra, analizuojamos atitinkamo laikotarpio ūkininkavimo sąlygos, turėjusios įtakos buhalterinių sąskaitų nomenklatūros nustatymui.

Šios problemos tyrimas minėtais aspektais pareikalavo ne tik skirtingos metodikos, bet ir savitų vertinimo kriterijų. Jeigu sąskaitų sistemos atsiradimo ir jos raidos dėsningumą nustatymui naudojami grynai kokybinio pobūdžio kriterijai, tai tyrinėjant atitinkamo istorinio laikotarpio ūkininkavimo sąlygas, atsižvelgiama į tokius kriterijus, kaip tuometiniai gamybos organizavimo metodai, informacijos rinkimo bei jos apdorojimo būdai ir t. t.

Mūsų šalyje buhalterinės apskaitos sąskaitų sistema rutuliojosi palengva. Jau pirmaisiais Tarybų valdžios gyvavimo metais ūkinėje prakti-

koje pradeda naudoti savo paskirtimi iki tol nežinomos buhalterinės sąskaitos. Iš jų paminėtinos „Darbininkų darbo sąlygoms gerinti fondo“ sąskaita, „Išlaidų darbininkų darbo sąlygoms gerinti“ sąskaita ir daug kitų buhalterinių sąskaitų, būdingų tik socialistiniams ūkiui.

Pirmaisiais Tarybų valdžios metais tipiniai sąskaitų planai dar nebuvo taikomi. Pirmasis tipinis buhalterinės apskaitos sąskaitų planas buvo parengtas ir patvirtintas tik 1925 m. pabaigoje. Jis vadinasi „Einamosios apskaitos sąskaitų nomenklatūros — išplanavimo schema“ (13, p. 1127—1134). Sąjunginiame valstybės pramonės įmonių vyriausiųjų buhalterijų pasitarime, įvykusiame 1926 m. rugpjūčio mėn. veikusioji einamosios apskaitos sąskaitų nomenklatūra buvo peržiūrėta ir priimta nauja, patobulinta. Ji vadinosi „Tipinė einamosios apskaitos sąskaitų nomenklatūra“. Būdinga, kad prie šios nomenklatūros buvo parengta „Tipinė koresponduojančių sąskaitų schema“

Analizuodamas tų metų pirmuosius sąskaitų planus, prof. Ščenkovas S. A. (14, p. 7—10) išskiria tokius būdingus jų požymius: 1) sąskaitų nomenklatūros išplėtimą; 2) sintetinių sąskaitų, skirtų gamybos išlaidų apskaitai, kiekio padidėjimą; 3) operacinių-rezultatinių sąskaitų taikymą.

Sąskaitų nomenklatūra buvo plečiama didinant naudojamų sąskaitų kiekį. Pavyzdžiui, iki 1925 m. sintetinėje sąskaitoje „Medžiagos“ buvo apskaitomos visos įmonėje esančios materialinių vertybių atsargos. Tuo tarpu pirmajame tipiniame sąskaitų plane materialinių vertybių atsargų apskaitai numatytos net penkios sintetinės sąskaitos.

Zymių paktimų sąskaitų sistemoje padarė spartus pramonės augimas, gaminių asortimento plėtimas bei produkcijos savikainos reikšmės didėjimas. Šie paktimai labiausiai pastebimi analizuojant sąskaitų nomenklatūrą. Sąskaitų skaičius ypač padidėjo 1932—1939 m., kai sunkiosios ir lengvosios pramonės liaudies komisariatai parengė nemaža direktyvinių nurodymų, reglamentuojančių produkcijos savikainos apskaičiavimo metodus (8, p. 79—85). Tais metodais sunkiosios, maisto, lengvosios ir kitų pramonės šakų įmonėms buvo parengti ir rekomenduoti šakiniai buhalterinės apskaitos sąskaitų planai.

Šakinuose sąskaitų planuose atspindėjo pagrindinis aptariamojo laikotarpio ypatumas — savikainos kalkuliavimas pagal cechus ir įmonės mastu. Atsižvelgiant į tai, buvo rekomenduota taikyti grupę specifinių sąskaitų. Iš jų paminėtinos „Cecho paskyrų-užsakymų vykdymo“, „Cecho paskyrų-užsakymų vykdymo rezultatų“ ir kitos sąskaitos.

To laikotarpio šakiniai sąskaitų planai savo paskirtimi ir struktūra mažai kuo skyrėsi vienas nuo kito. Juose neatspindėjo konkrečios šakos gamybos proceso organizavimo ypatumai. Be to, jie buvo pernelyg išplėsti.

Atsižvelgiant į tai ir siekiant unifikuoti buhalterinės apskaitos sistemą, TSRS finansų liaudies komisariatas 1940 m. spalio 9 d. patvirtina pirmą unifikuotą sąskaitų planą, pritaikytą visoms pramonės įmonėms (9, p. 4—22).

Pirmojo unifikuoto plano parengimas sutapo su antruoju buhalterinės apskaitos sąskaitų sistemos raidos etapu, kuris pasižymi ne tik sąskaitų sistemos suvienodinimu, bet ir jų kiekiu sumažinimu. Pavyzdžiui, unifikuotame sąskaitų plane buvo gerokai sumažinta sintetinių sąskaitų, skirtų pagrindinių priemonių apskaitai. Buvo eliminuotos kai kurios reguliuojančios bei surenkamosios-paskirstomosios sąskaitos (15, p. 27—28). Pirmasis unifikuotas sąskaitų planas, kaip rodo 1 lentelės duomenys, turėjo 26 skyrius, kuriuose numatyta 126 sintetinės sąskaitos, 77 subsąskaitos ir 9 užbalansinės sąskaitos.

Pokario liaudies ūkio atkūrimo metais sąskaitų sistemos raidoje reikėsi naujos tendencijos. Jas lėmė tai, kad to laikotarpio sąlygomis buvo įvairių pramonės įmonių, kurios viena nuo kitos skyrėsi ne tik gamybos organizavimu, bet ir apskaitos tvarkymu. Sąlygiškai jas galima suskirstyti į dvi grupes. Pirmajai grupei priskirtinos stambios ir vidutinės są-

junginio bei respublikinio pavaldumo pramonės įmonės, o antrajai grupei — smulkios vietinio pavaldumo įmonės.

Siekiant sumažinti apskaitos darbų apimtį smulkiuose įmonėse, 1947 m. joms buvo rekomenduotas supaprastintas sąskaitų planas (9, p. 567—578). Iš viso jame buvo numatytos 34 sintetinės ir 7 užbalansinės sąskaitos (žr. 1 lentelę).

1 lentelė

Buhalterinės apskaitos sąskaitų planai,
naudoti TSRS liaudies ūkyje
1925—1969 m.

	Įsigalioji- mo metai	Rodikliai			
		Skyriai	Sintetinės sąskaitos	Subsąs- kaitos	Užbalan- sinės sąs- kaitos
Pirmasis tipinis sąskaitų planas, patvirtintas ALŪT 1925.XI.11.	1925	29	103	60	
Pirmasis unifikuotas sąskaitų planas, patvirtintas TSRS LFK 1940.X.9.	1941	26	126	77	9
Supaprastintas sąskaitų planas, patvirtintas TSRS FM 1946.XII.25.	1947		34		7
Sutrumpintas sąskaitų planas, patvirtintas TSRS FM 1949.X.10.	1950		74		
Vieningas tipinis sąskaitų planas, patvirtintas TSRS FM 1954.XI.4.	1955	31	73	142	11
Sutrumpintas sąskaitų planas, patvirtintas TSRS FM 1956.IX.19.	1957	11	45	71	8
Vieningas sąskaitų planas, patvirtintas TSRS FM 1959.IX.28.	1960	11	69	98	10
Vieningas sąskaitų planas, patvirtintas TSRS FM 1968.V.30.	1969	11	82	108	11

1950 m. pabaigoje išsiskyrė dar viena įmonių grupė, tai įmonės, kuriose buvo įdiegta žurnalinė-orderinė apskaitos forma. 1949 m. TSRS finansų ministerija šiai įmonių grupei rekomendavo taikyti sutrumpintą buhalterinės apskaitos sąskaitų planą (3, p. 44). Taigi kalbamuoju laikotarpiu pastebimos dvi sąskaitų sistemos raidos tendencijos: 1) sąskaitų sistemos unifikavimas; 2) sistemos diferencijavimas. Antrąją tendenciją lėmė skirtingi gamybos valdymo principai ir siekimas sumažinti apskaitos darbų apimtį. Dėl to priklausomai nuo įmonės tipo iki 1954 m. taikomi skirtingi sąskaitų planai: 1) pirmas unifikuotas 1941 m. sąskaitų planas; 2) supaprastintas 1947 m. sąskaitų planas ir 3) sutrumpintas 1950 m. sąskaitų planas.

1954 m. lapkričio mėn. TSRS finansų ministerija sąjunginio ir respublikinio pavaldumo įmonėms patvirtino vieningą tipinį sąskaitų planą (11, p. 25—35). Rekomendavus jį, buvo eliminuoti 1941 ir 1950 m. sąskaitų planai. Naujuoju planu galėjo vadovautis ne tik pramonės įmonės, įdiegusios žurnalinę-orderinę apskaitos formą, bet ir įmonės, kuriose ši apskaitos forma nebuvo taikoma. Minėtas sąskaitų planas, kaip rodo 1 lentelė, susideda iš 31 skyriaus, kuriuose numatytos 73 sintetinės sąskaitos, 142 subsąskaitos ir 11 užbalansinių sąskaitų.

Aptariamuoju laikotarpiu 1947 m. supaprastintas sąskaitų planas jau nebeatitiko to meto ūkininkavimo sąlygų, todėl praktiškai juo niekas nevadovavo. Nuo 1957 m. jį pakeitė naujai parengtas sutrumpintas sąskaitų planas, kuris buvo rekomenduotas visoms vietinės pramonės sistemos įmonėms (12, p. 49—54).

TSRS finansų ministerija išaiškino (12, p. 48), jog minėtu sąskaitų planu gali vadovautis ir kai kurios respublikinio pavaldumo įmonės. Tuo

tikslo buvo numatyta pritaikyti papildomų sąskaitų. Iš jų paminėtinos „Atsarginių dalių“, „Pagalbinės gamybos“, „Bendragamyklinių išlaidų“, „Nėgamybinių išlaidų“, „Tikslinio finansavimo ir įplaukų“ bei kitos sintetinės sąskaitos.

Naujai parengtas sutrumpintas sąskaitų planas 1957 m. buvo šiek tiek papildytas. Tų pačių metų pabaigoje juo pradėjo vadovautis visos liaudies ūkio tarybos sistamai pavaldžios įmonės ir ūkinės organizacijos. Kiekvienai liaudies ūkio tarybai buvo suteikta teisė, atsižvelgiant į savo šakos ypatybes, minėtą sąskaitų planą atitinkamai koreguoti ir papildyti. Visa tai skatino rengti vadinamuosius regioninius sąskaitų planus, todėl jau 1959 m. pabaigoje atskirose pramonės ir liaudies ūkio šakose pradėdami taikyti skirtingi sąskaitų planai. Pavyzdžiui, „savi“ sąskaitų planai buvo rekomenduoti pramonės, transporto bei kitų liaudies ūkio šakų įmonėms, taip pat kapitalinės statybos, tiekimo ir kitoms ūkinėms organizacijoms.

Sakinių sąskaitų planų naudojimas sulėtino buhalterinės apskaitos sąskaitų sistemos uniflikavimo procesą. Tuo tarpu centralizuoto vadovavimo buhalterinei apskaitai principas reikalavo vieningos sąskaitų sistemos, kuria galėtų vadovautis visų liaudies ūkio šakų įmonės ir ūkinės organizacijos. Sitokį planą TSRS finansų ministerija rekomendavo pritaikyti nuo 1960 m. sausio mėn. 1 d. Palyginti su ankstesniais sąskaitų planais, jis turėjo nemaža privalumų: 1) juo galėjo vadovautis beveik visų liaudies ūkio šakų įmonės ir ūkinės organizacijos; 2) naujojo sąskaitų plano taikymą neapribojo įmonės ar ūkinės organizacijos pavaldumo forma (vietinis, respublikinis, sąjunginis pavaldumas); 3) naujame plane iš esmės patobulinta buhalterinių sąskaitų numeracija (vietoj triženklis skaičiaus sąskaitas numeruoti rekomenduota dviženklis); 4) naujame plane buvo patobulintas sąskaitų grupavimas bei patikslinti kai kurių sintetinių sąskaitų ir subsąskaitų pavadinimai (12, p. 3—13).

Įmonėms ir ūkinėms organizacijoms pradėjus taikyti naują planavimo ir ekonominio skatinimo tvarką ir siekiant užtikrinti vieningą vienodų ūkinių operacijų buhalterinę apskaitą, TSRS finansų ministerija, suderinusi su TSRS centrine statistikos valdyba, nuo 1969 m. sausio mėn. 1 d. rekomendavo vieningą buhalterinės apskaitos sąskaitų planą. Be to, TSRS finansų ministerija parengė ir rekomendavo įmonėms bei ūkinėms organizacijoms išsamią instrukciją, kaip naudoti šį vieningą sąskaitų planą. Joje smulkiai apibūdinta ne tik kiekviena sąskaita, bet ir pateikta tipinė šių sąskaitų korespondencija.

Mazdorovas V. A. (6, p. 285—287), analizuodamas vieningą sąskaitų planą, išskyrė šiuos būdingus bruožus: 1) atsiskaitymų apskaitai rekomenduota grupė naujų sintetinių sąskaitų; 2) pakeista sintetinių sąskaitų „Kapitalinis remontas“, „Nepramoninė gamyba ir ūkis“ paskirtis ir jose apskaitomų lėšų atvaizdavimo tvarka; 3) padaryti esminiai pakeitimai realizuotos produkcijos apimties bei pagrindinių priemonių apskaitoje.

Siuolaikinėmis gamybos valdymo sąlygomis išryškėjo nauja buhalterinės apskaitos sąskaitų sistemos raidos tendencija, kuriai didžiausią įtaką turi spartus apskaitos darbų mechanizavimas ir automatizuotų valdymo sistemų (AVS) kūrimas.

Ekonominėje literatūroje vyrauja nuomonė (10, p. 186—195), jog pastaruoju metu tikslinga turėti du sąskaitų planus. Įmonėms su aukštu apskaitos mechanizavimo lygiu ir įdiegusioms automatizuotą valdymo sistemą rekomenduojamas specialus šioms sąlygoms pritaikytas sąskaitų planas, likusioms įmonėms ir ūkinėms organizacijoms siūloma vadovautis jau veikiančiu buhalterinės apskaitos sąskaitų planu. Tuo remiantis, daroma išvada (10, p. 196), jog pribrendo būtinumas naudoti du skirtingus sąskaitų planus: specialų, pritaikytą AVS sąlygomis ir dabartiniu metu naudojamą sąskaitų planą.

Mūsų manymu, šitoks minėtos problemos sprendimo variantas nėra optimaliausias. Dviejų skirtingų planų taikymas stabdytų sąskaitų sistemos

unifikavimo procesą, apskintų centralizuotą vadovavimą apskaitai. Tolsnė sąskaitų sistemos tobulinimo kryptis — tai naujo universalaus sąskaitų plano parengimas ir pritaikymas.

Vilniaus Valstybinis
V. Kapsuko universitetas
Buhalterinės apskaitos katedra

Redakcinei kolegijai
įteikta 1980 m.
birželio mėn.

L I T E R A T O R A

1. *Marksas K.* Kapitalas.— V., 1958, t. 2.
2. *Безруких П. С.* Единый план счетов бухгалтерского учета.— М., 1959.
3. Бухгалтерский учет: Справочное пособие/Сост. В. А. Голощапов.— М., 1953.
4. *Krīvka L.* Sąskaitų gaidos etapai.— Liaudies ūkis, 1976. Nr. 3.
5. *Лузин А. Л.* Классификация и план счетов.— М., 1961.
6. *Маздоров В. А.* История развития бухгалтерского учета в СССР.— М., 1972.
7. *Макаров В. Г.* Теория бухгалтерского учета. 2-е изд., перераб. и доп.— М., 1975.
8. *Мацкевичюс Я. С.* Калькулирование себестоимости продукции.— Вильнюс, 1974.
9. Сборник важнейших руководящих материалов по бухгалтерскому учету. 3-е изд., перераб.— М., 1947.
10. *Палий В. Ф., Соколов Я. В.* Введение в теорию бухгалтерского учета.— М., 1979.
11. Справочник по бухгалтерскому учету/Сост. В. А. Голощапов.— М., 1955.
12. Справочник по бухгалтерскому учету/Сост. В. А. Голощапов. 2-е изд., перераб.— М., 1957.
13. Схема распланирования номенклатуры счетов текущего учета.— Счетоводство, 1925, № 9.
14. *Щенков С. А.* Единый план счетов и единая форма счетоводства.— М., 1960.
15. *Щенков С. А.* Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия.— М., 1973.

АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л. КРИВКА

Резюме

В статье исследуются аспекты развития системы счетов бухгалтерского учета с 1925 г. по настоящее время. Доказывается необходимость разграничения всего исследуемого процесса на отдельные этапы, рассматриваются особенности развития системы на каждом этапе.

Первый этап — 1925—1939 гг. — характеризуется становлением системы счетов социалистического бухгалтерского учета и разработки первых планов счетов. Второй этап охватывает период 1940—1959 гг. Для него характерен процесс унификации планов счетов по отраслям народного хозяйства. Начало третьего этапа развития — период перехода к единому плану счетов, предназначенного для предприятий, строек и хозяйственных организаций всех отраслей народного хозяйства.

Появление системы счетов следует относить к 1925 г., когда был разработан первый план счетов бухгалтерского учета. На его основе разрабатывались первые отраслевые планы счетов, анализировались преимущества и недостатки этих планов.

В статье рассматриваются тенденции развития системы счетов в послевоенные годы, специфические условия этого периода, которые по-прежнему требовали одновременного применения в промышленности нескольких планов счетов.

Исследуются закономерности унификации счетов по отраслям народного хозяйства. С переходом предприятий на новые условия планирования и материального стимулирования (1965 г.) возникли объективные предпосылки дальнейшего совершенствования системы счетов бухгалтерского учета, которые и изучаются в данной статье.

Рассматривается также новое направление в развитии системы, которое возникло на данном этапе. Это обусловлено необходимостью использования такой номенклатуры счетов, которая соответствовала бы требованиям бухгалтерского учета с применением ЭВМ в условиях АСУП.