

УДК 330.3+657.24:336.5.02 (477)

Н.В. Осадчук, канд. економ. наук, Одес. держ.
економ. ун-т

РОЗВИТОК УКРАЇНСЬКОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАВДАНЬ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Н.В. Осадчук. Развитие украинского Плана счетов бухгалтерского учета для задач оперативного управления предприятием. Предложено направление развития украинского Плана счетов бухгалтерского учета путем введения в него второго раздела "Счета управленческой бухгалтерии".

N.V. Osadchuk. Development of the Ukrainian Plan of balance sheet accounts for the tasks of management operation of a business. The new way of development of the Ukrainian Plan of balance sheet accounts is proposed by introduction in to it of Section II of "The Account of Administrative Accounting department".

Бухгалтерський облік є фундаментальною необхідністю господарської діяльності будь-якого підприємства і відіграє важливу роль у створенні ринкової економіки. Кожне підприємство використовує перелік бухгалтерських рахунків, за допомогою яких відбувається формування облікової та звітної інформації про господарської діяльність. Тому питанням створення, удосконалення та впровадження планів рахунків бухгалтерського обліку у світі давно приділяється пильна увага науковців та фахівців з метою забезпечення вірогідності і створення довіри до бухгалтерського обліку, підвищення його управлінської функції, впровадження на його засадах дійової системи оподаткування.

В нашій країні з 2000 р. після введення в дію Закону „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1] та нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку почалося реформування загальних принципів обліку, плану бухгалтерських рахунків, фінансових та податкових звітів підприємств. Новий “План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” [2] враховував вимоги нової ринкової економіки та будувався на загальносвітовій практиці та принципах побудови планів бухгалтерських рахунків [3]:

— точне відображення майнового та фінансового стану підприємства, оцінка коштів та їх джерел, обачність, виокремлення бухгалтерських періодів, сталість використовуваних методів, доброякісність інформації та продовження діяльності;

— чітке виділення в плані рахунків таких категорій, як:

балансові рахунки (активні, пасивні, активно-пасивні). В цю групу, як правило, входить п’ять класів рахунків, які дозволяють скласти бухгалтерський баланс;

рахунки “витрати-випуск”, призначені для визначення результату в цілому по підприємству за видами діяльності: звичайна, операційна, інвестиційна, фінансова, інша. В цю групу в залежності від облікової системи входять два-три класи рахунків;

— виділення основних рахунків, субрахунків першого та другого порядку, при цьому рахунки розрізняються за допомогою кодування за десятковою системою, що необхідно для автоматизації облікових процесів та вирішення управлінських проблем.

Але в новому Плані рахунків бухгалтерського обліку зовсім не були впроваджені такі категорії бухгалтерських рахунків, як:

— рахунки управлінської, маржинальної, аналітичної, допоміжної бухгалтерії, які використовуються для прийняття оперативних управлінських рішень, визначення і аналізу собівартості, результатів діяльності підприємства в розрізі центрів відповідальності. В залежності від облікової системи ця група може містити один-три класи рахунків;

— рахунки, які забезпечують зв’язок між фінансовою та управлінською бухгалтеріями. В світовій практиці ці рахунки входять до класів рахунків управлінської бухгалтерії. Тому вини-

кає завдання докладного обґрунтування, а після цього і впровадження таких бухгалтерських рахунків у практику.

Теоретично засади застосування рахунків управлінської бухгалтерії в нашій країні та їх відмінність від рахунків фінансової бухгалтерії майже не розроблялись, але спираючись на світову практику, частково вони розглянуті в [4], де описуються особливості застосування рахунків управлінської бухгалтерії в Загальному плані рахунків Франції (1982 р.), де клас 9 “Рахунки аналітичної експлуатації (управлінської бухгалтерії)” формує комплекс технічних можливостей для організації аналітичної, управлінської та стратегічної бухгалтерії.

Рахунки управлінської бухгалтерії використовуються в планах бухгалтерських рахунків держав Європейського союзу, держав Африканського Союзу та латиноамериканських держав. Використання цього принципу у світовій практиці дозволяє вирішити дві основні управлінські проблеми:

- зорганізувати фінансове управління підприємством за даними фінансової бухгалтерії;
- зорганізувати оперативне та стратегічне управління підприємством за даними управлінської бухгалтерії.

Крім цього, при використанні балансових рахунків та рахунків управлінської бухгалтерії на підприємстві можливо визначення фінансових результатів діяльності підприємства чотирма різними способами за чотирма категоріями рахунків: балансовим, “витрати-випуск”, управляючим та об’єднуючим фінансову та управлінську бухгалтерію. При цьому один і той же фінансовий результат підприємства визначається різними способами з різною мірою деталізації (в цілому по підприємству — в порівнянні залишків активних та пасивних рахунків, по видах діяльності — в порівнянні витрат та випуску, по центрах відповідальності та для цілей контролю — за рахунками управлінської бухгалтерії).

Визначений фінансовий результат за допомогою балансових рахунків першого-п’ятого класів, як різниця між дебетовими та кредитовими залишками на цих рахунках відображується на рахунку першого класу і повністю дорівнює фінансовому результату, визначеному за допомогою рахунків 6-го та 7-го класів. Ця рівність фінансового результату, визначеного за допомогою різних класів рахунків обумовлюється принципом подвійного запису в цілому по підприємству та окремо по видах діяльності. Визначений таким чином фінансовий результат і має підлягати оподаткуванню.

В 2000 р. на початку реформування бухгалтерського обліку в країні, введення нового Плану бухгалтерських рахунків відбувалось з урахуванням необхідності адаптаційного періоду для освоєння на підприємствах нової логіки бухгалтерського обліку, і введення в 2000 р. в план рахунків ще й рахунків управлінської бухгалтерії було б недоцільно. Але ще до 2000 р. українські підприємства, які почали застосовувати нові управлінські інструменти, а саме бюджетування своєї діяльності, відчули необхідність отримання оперативної облікової інформації для складання та контролю за виконанням своїх бюджетів, тому що їм треба було вирішувати такі завдання управлінської бухгалтерії:

- визначення фактичної собівартості продукції, робіт, послуг та встановлення нормативів, стандартів, кошторисів;
- визначення результатів по реалізованих виробих або їх групах;
- визначення результатів по центрах відповідальності, аналізу, сегментах діяльності;
- організація синтетичного та аналітичного обліку руху матеріальних ресурсів і готової продукції.

А уніфікованого класу рахунків управлінської бухгалтерії в новому Плані бухгалтерських рахунків вітчизняним підприємствам запропоновано не було, тому кожне з них формувало такі рахунки для себе самостійно без будь-якого методологічного підґрунтя. Проблема уніфікації рахунків управлінської бухгалтерії в нашій країні не вирішена і сьогодні.

Наприклад, при порівнянні класів рахунків Загального плану рахунків Франції та нового українського Плану бухгалтерських рахунків виникає чітко вимальовуються такі відмінності (табл. 1).

Порівняння структури планів рахунків України і Франції

Рахунки	Франція	Україна
Балансові	класи 1...5	класи 1-6
Витрати-випуск	класи 6...7	класи 7-9
Позабалансові	клас 8	клас 0
Управлінської бухгалтерії	клас 9	—
Резерв для внутрішніх потреб підприємства	клас 0	—

При використанні рахунків 9-го класу Загального плану рахунків Франції в бухгалтерському обліку забезпечується їх автономне функціонування, а також складання в кінці звітнього періоду рахунку “Фінансові результати поточної діяльності” шляхом списання на його сальдо доходів та витрат. Здійснювані на протязі звітнього періоду господарські операції на підприємстві класифікуються по двох категоріях:

які не мають ніяких наслідків для результатів звітнього періоду;
ті, які їх викликають.

До першої категорії відносяться інвестиції, розрахунки між кредиторами та дебіторами, позики та займи. Друга категорія складається з придбання товарів та матеріалів, поточних витрат, необхідних для забезпечення регулярної діяльності підприємства, та продажів, включаючи надані послуги та виконані роботи.

Рахунки 9-го класу Загального плану рахунків Франції формують комплекс технічних можливостей для організації аналітичної, управлінської та стратегічної бухгалтерії.

Економічний взаємозв'язок між фінансовою та управлінською бухгалтеріями слід розглядати на засадах призначення класів рахунків та методу визначення прибутку підприємства (табл. 2).

Таблиця 2

Економічний взаємозв'язок типів бухгалтерії та Плану рахунків Франції (1982 р.)

Тип	Номер та назва класу рахунків	Призначення класу рахунків	Метод визначення прибутку (збитку)
Фінансова бухгалтерія	Клас 1. Рахунки капіталу	Балансові рахунки: складання балансу, організація обліку за простою системою визначення прибутку в цілому на підприємстві	Різниця між залишками активних та пасивних рахунків Зміна чистих активів за період
	Клас 2. Рахунки матеріальних і нематеріальних основних засобів та фінансових вкладень		
	Клас 3. Рахунки запасів та незавершеного виробництва		
	Клас 4. Рахунки витрат		
	Клас 5. Фінансові рахунки		
Управлінська бухгалтерія	Клас 6. Рахунки витрат по елементах	Рахунки “витрати-випуск”: визначення національного прибутку, маржі, прибутку	Співставлення витрат з випуском
	Клас 7. Рахунки прибутку по видам		
	Клас 8. Спеціальні рахунки		
	Клас 9. Рахунки аналітичної експлуатації		

У зв'язку з тим, що в українському Плані бухгалтерських рахунків всі класи рахунків з 0 по 9 вже зайняті, а діалектика економічного життя кожного підприємства вимагає від обліку можливості отримання інформації для оперативного управління саме із застосуванням бухгалтерських рахунків, доцільно було б об'єднати всі наявні класи бухгалтерських рахунків в перший розділ “Рахунки фінансової бухгалтерії”, і ввести другий Розділ “Рахунки управлінської бухгалтерії”.

Як висновок слід зазначити, що з однієї сторони, впровадження в український План бухгалтерських рахунків нових рахунків управлінської бухгалтерії є одним з найактуальніших шляхів його розвитку, а з іншого боку, уніфікація рахунків управлінської бухгалтерії в масштабах всієї країни потребує досить ґрунтовної методологічної та методичної роботи, що здійснити в рамках однієї статті досить складно і саме це має статті напрямком подальшого вивчення і практичної розробки викладеної у статті проблеми.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV // Бухгалтерия. — 2002. — № 38 / 1-2 (505). — С. 20 — 69.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затве. наказом Мініфіну України від 30.11.99 р. № 291 // Все о бухгалт. учете. — 2003. — № 17(805). — С. 3 — 10.
3. Libby R. Financial accounting / P. Libby, D. Short. — 2nd ed. — New York: Von Hoffmann Press, Inc., 1998. — 815 p.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. — К.: Знання, 2006. — 311 с.

Надійшла до редакції 27 лютого 2007 р.