

Порядок побудови робочого плану рахунків як елемента облікової політики підприємства

З метою раціоналізації організації бухгалтерського обліку й підвищення ефективності виконання його завдань в частині застосування такого елемента облікової політики, як робочий план рахунків, запропоновано порядок його розробки з виділенням чотирьох етапів і факторів впливу на цей процес, врахування яких сприяє оптимізації процесу відображення облікових даних на рахунках для складання достовірної бухгалтерської звітності

робочий план рахунків, методика побудови робочого плану рахунків

Постановка проблеми. Робочий план рахунків виступає одним із елементів облікової політики підприємства і затверджується керівником підприємства як додаток до Положення про облікову політику. Тим самим даний документ відноситься до документів системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку на рівні підприємства. При цьому, сучасний бухгалтер, маючи професійні знання, досвід і застосовуючи для прийняття рішень професійне судження, вирішуючи, які рахунки необхідно включати до робочого плану рахунків, формує важливі підвалини успішного функціонування підприємства. Це підтверджується словами зарубіжного дослідника М. Макіана [13, с. 66], який вважає, що великою помилкою при формуванні робочого плану рахунків виступає необдуманий вибір рахунків, які входять до його складу і, складаючи план рахунків, бухгалтер повинен консультуватися з менеджерами і ретельно продумувати кожне своє рішення.

Ефективність впровадження робочого плану рахунків в практику вітчизняних підприємств та можливість його використання як інструменту облікової політики визначається наявністю концептуальних підходів та методики його формування. На сьогодні ці питання залишаються невирішеними, що призводить до незадовільної якості бухгалтерської інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Більшість проаналізованих робочих планів рахунків (56 %) діючих суб'єктів господарювання в Україні дублюють зміст типового плану рахунків, не містячи у своєму складі або враховуючи незначні додаткові розрізи аналітичних ознак (рис. 1).

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремі проблемні питання побудови гнучкого робочого плану рахунків розглядають у своїх працях вітчизняні дослідники: Т.В. Барановська [1], Брадул О. [2], Вдовенко Н.М. [3], О.П. Войналович [4], П.Є. Житний [5], С.В. Івахненко [9], Л.Д. Лисова [11], С.М. Міщенко [15], а також зарубіжні автори: М.А. Іванов [8], Т.А. Залишкіна [6], Зімакова Л.А. [7], С.Л. Коротаєв [10], Д.В. Луговський [12], Г.І. Мальцева [14], С.В. Минов [16], Л.З. Шнейдман [17].

Метою дослідження є розробка методичних процедур побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку як елемента облікової політики підприємства.

Виклад основного матеріалу досліджень. Будуючи та впроваджуючи в практику робочий план рахунків, важливо чітко визначити показники діяльності підприємства, що відображаються в системі, знайти баланс між максимально можливою глибиною аналітики та витратами на її облік, адже розроблений підприємством робочий план рахунків повинен бути гнучким і зручним у використанні.

Підходи до формування робочого плану рахунків визначаються розмірами підприємства, рівнем автоматизації, станом обліку, компетентністю бухгалтерських кадрів, ступенем облікової забезпеченості інформаційних запитів управлінців. Причому особливе значення має поєднання цих параметрів.

Мале підприємство з невеликою кількістю операцій може відобразити на субрахунках стан усіх господарських операцій. Наприклад, на субрахунках до рахунка 20 “Виробничі запаси” вести картотеку виробничих запасів, а на субрахунках до рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” – розрахунки з персоналом. На великому підприємстві такі прийоми використовувати неможливо, слід відкривати додаткові аналітичні рахунки, вести додаткові картотеки.

Тобто потрібним виступає індивідуальне налаштування типових рішень на потреби підприємства.

Визначальний обмежуючий вплив на формування практично кожного з положень облікової політики, у тому числі, і робочого плану рахунків, чинить низка факторів, об’єднаних нами до відповідних блоків:

- організація підприємницької діяльності (форма власності, організаційно-правова форма господарювання, галузева приналежність, вид діяльності підприємства, організаційна структура підприємства, обсяг господарської діяльності);
- організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (форми організації та ведення обліку);
- рівень ручної обробки даних в умовах застосування інформаційно-комп’ютерних технологій;
- стан забезпечення режиму інформаційної безпеки;
- рівень кваліфікації працівників;
- зовнішні фактори (нормативне регулювання бухгалтерського обліку, система оподаткування).

Форма власності, від якої залежать джерела фінансування діяльності підприємства, а також порядок розподілу отриманих прибутків та ризиків, має визначальний вплив на формування робочого плану рахунків конкретного підприємства, що обумовлено особливостями організації та ведення обліку на державних, колективних та приватних підприємствах. Зокрема, на відміну від підприємств приватної та колективної форми власності, державні підприємства розробляють свій робочий план рахунків на основі типового плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Держказначейства України № 114 від 10.12.1999 р.

Суттєвий вплив на організацію бухгалтерського обліку здійснює організаційно-правова форма господарювання, яка визначає характер відносин між засновниками (учасниками), режим майнової відповідальності за зобов’язаннями підприємства, порядок створення, реорганізації, ліквідації, управління, розподілу одержаних прибутків, можливі джерела фінансування діяльності тощо. Наприклад, у робочому плані рахунків акціонерних товариств слід передбачати детальну інформацію про випуск акцій, їх власників та прав за кожною акцією тощо.

Зміст, а головне деталізація аналітичних розрізів, робочого плану рахунків повинен розроблятися з урахуванням також обсягів, виду, галузі діяльності, а також організаційної структури підприємства. Так, обсяги господарської діяльності визначають середньоспискову чисельність працюючих, кількість структурних підрозділів, а також матеріально-відповідальних осіб за кожним з них, що прямо впливає на побудову аналітичного обліку. Робочий план рахунків формується також в залежності від виду здійснюваної діяльності (якщо підприємство займається лише торговельною діяльністю – рахунок 23 “Виробництво” не буде використовуватися, і навпаки виробниче підприємство не використовує такий рахунок, як 28 “Товари”) та галузі діяльності (промисловість, будівництво, торгівля, транспорт, сільське господарство тощо), яка визначає вибір та обґрунтування складу витрат, які формують собівартість, та їх аналітичні розрізи, залежно

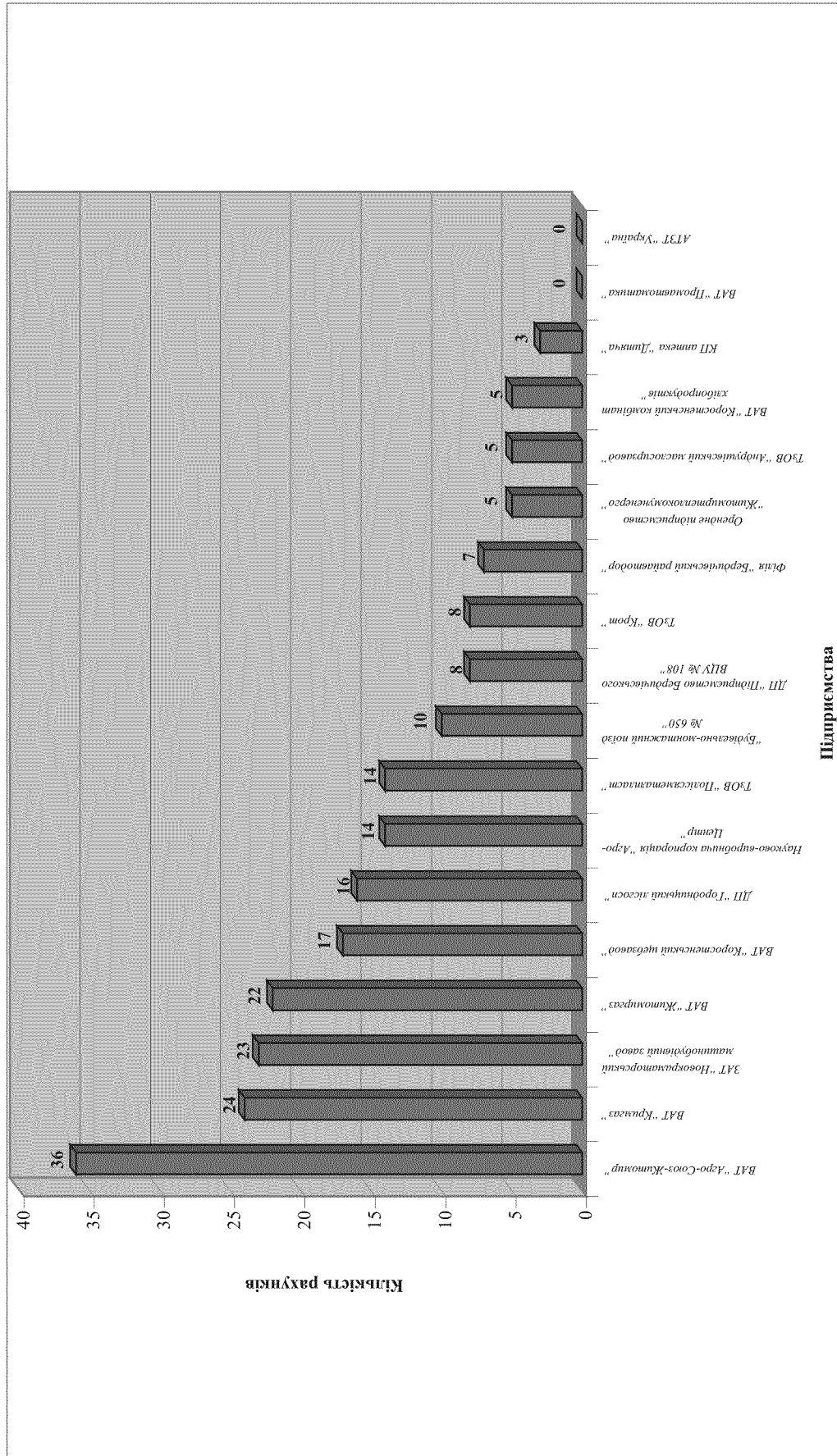


Рисунок 1 - Аналіз кількості відкритих аналітичних рахунків в робочих планах рахунків досліджуваних підприємств (в розрізі підприємств)

від методу калькулювання собівартості (позамовний – важке машинобудування; попередільний – видобувна, хімічна промисловість), аналітичного обліку незавершеного виробництва, необоротних та оборотних активів, розрахунків, різних видів капіталу тощо.

Організаційна структура впливає на взаємозв'язок облікових працівників з працівниками інших структурних підрозділів підприємства, а також визначає структуру облікового апарату і розподіл обов'язків між працівниками, відповідальними за окремі аналітичні ділянки обліку.

Оскільки правилами бухгалтерського обліку усі господарські операції повинні бути зареєстровані на рахунках, глибина аналітичного обліку буде залежати від можливості підприємства обробити відповідний обсяг інформації, тобто від рівня автоматизації облікової системи. Добре налаштована система аналітичних рахунків може оптимізувати процес обробки інформації в цілях складання управлінської, статистичної, податкової звітності. Проте автоматизовані системи, які дозволяють одержувати усі показники звітності оперативно та з необхідним рівнем деталізації, а також застосовувати декілька робочих планів рахунків, не можуть бути впроваджені на багатьох підприємствах у зв'язку з їх високою вартістю. При цьому слід зважати на забезпечення належного режиму інформаційної безпеки.

Досить важливим також є врахування рівня кваліфікації адміністративного персоналу та бухгалтерських працівників, системи матеріальної зацікавленості працівників в ефективності роботи та відповідальності за виконання своїх обов'язків.

Суттєвий вплив також здійснюють зовнішні по відношенню до підприємства фактори: економічні (система оподаткування, система нормативного регулювання, рівень інфляції; розвиток інфраструктури ринку; інвестиційна активність, сприятливість інвестиційного клімату тощо), політичні, соціальні, географічні тощо. Саме під їх впливом відбувається організація суб'єктів і процесу бухгалтерського обліку в цілому та розробка робочого плану рахунків зокрема.

Таким чином, перед тим, як приступити до складання робочого плану рахунків, слід уважно проаналізувати усі параметри, які впливають на вибір підходу до побудови системи аналітичного обліку, оскільки склад і структура робочого плану залежать від значної кількості факторів. Лише системний аналіз усієї сукупності факторів допоможе сформулювати оптимальний варіант робочого плану рахунків з урахуванням особливостей функціонування конкретного підприємства. У свою чергу, робочий план рахунків визначає зміст аналітичного обліку та впливає на форму ведення бухгалтерського обліку, яка застосовується.

Крім того, до побудови робочого плану рахунків висуваються вимоги, продиктовані змістовною наповненістю показників фінансової звітності за національними П(С)БО, за МСФЗ (для підприємств, складання звітності якими за міжнародними стандартами є обов'язковим), показників звітності всередині групи підприємств, показників бухгалтерської звітності тощо.

Формально-логічна схема побудови робочого плану рахунків на підприємстві під впливом різних можливих факторів та вимог, які можуть впливати на його побудову, наведені на рис. 2.

Методика розробки робочого плану рахунків передбачає комплекс взаємопов'язаних процедур, дотримання в логічній послідовності яких сприяє дотриманню обґрунтованих принципів його побудови (легітимності, оптимізації критеріїв, однорідності, системності, раціональності, адаптивності, багатозначного кодування).

ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА РОЗРОБКУ РОБОЧОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ						
організація підприємницької діяльності	організація та ведення бухгалтерського обліку	рівень безмасштабної обробки даних в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій	стан забезпечення режиму інформаційної безпеки	рівень кваліфікації працівників	зовнішні фактори (в т.ч. нормативне регулювання бухгалтерського обліку)	

РОЗРОБКА РОБОЧОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ

1. ПІДГОТОВЧИЙ ЕТАП

- 1) аналіз чинного законодавства з бухгалтерського обліку;
- 2) ознайомлення з умовами господарювання, організаційною структурою, економічною політикою підприємства;
- 3) ознайомлення з особливостями організації бухгалтерського обліку на підприємстві

2. ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ ЕТАП

- 1) підбір осіб, відповідальних за розробку робочого плану рахунків і визначення їх правового статусу;
- 2) визначення термінів та алгоритму розробки робочого плану рахунків

3. ТЕХНОЛОГІЧНИЙ ЕТАП

- 1) вибір ознак виділення рахунків;
- 2) визначення кількості рівнів узагальнення інформації та критеріїв віднесення рахунків до різних рівнів;
- 3) виділення синтетичних і аналітичних рахунків, їх ранжування;
- 4) вибір системи кодування і його здійснення

4. ЗАКЛЮЧНИЙ ЕТАП

- 1) визначення формату представлення робочого плану рахунків (документальне оформлення);
- 2) опис змісту робочого плану рахунків;
- 3) введення в дію, контроль за впровадженням і дотриманням, виявлення недоліків і внесення змін

Рисунок 2 - Порядок розробки робочого плану рахунків на підприємстві

Перед побудовою робочого плану рахунків слід проаналізувати діючі норми чинного законодавства з бухгалтерського обліку, ознайомитися з умовами господарювання підприємства, його організаційною структурою, тактичними і стратегічними планами, фактичним станом бухгалтерського обліку та організації документування. Далі слід встановити перелік осіб, відповідальних за розробку робочого плану рахунків, терміни і алгоритм побудови.

Далі проводиться вибір ознаки виділення рахунків, за якою надалі буде проводитися класифікація складових поняття “кругооборот засобів підприємства”. При цьому слід виходити з поставленої перед бухгалтерським обліком мети, а також системотворчих ознак, які забезпечують цілісність та єдність його організації.

Наступний крок реалізується шляхом побудови структури робочого плану рахунків – встановлюється кількість рівнів ієрархії рахунків та їх субпідпорядкованість (вертикальний розріз інформаційної системи). Визначаються критерії розмежування синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків різних рівнів.

Далі проводиться комплекс операцій зі складання переліку рахунків, що підлягають включенню до робочого плану, їх систематизації та ранжування у відповідності до критеріїв, обраних на першому кроці даного етапу. Введення рахунків на даному етапі відбувається шляхом багатокрокового розкладання поняття “кругооборот засобів підприємства” на окремі складові. На кожному кроці виділяється певна сукупність складових, відповідно до яких проставляються бухгалтерські рахунки. Отримана таким чином сукупність формує один рівень синтетичного чи аналітичного обліку. Подальші кроки призводять до виділення наступних рівнів елементів кругообороту засобів та відповідно більш нижчих порядків бухгалтерських рахунків. Кількість кроків розкладання поняття “кругооборот засобів” визначається обраним на попередньому етапі побудови плану рахунків числом рівнів ієрархії рахунків.

Заключний етап у побудові робочого плану рахунків охоплює операції з визначення формату представлення робочого плану рахунків (оформлення додатку до Положення “Про

облікову політику”, затвердження Положення та введення його в дію), опису його змісту, а також введення в дію, контроль за впровадженням і дотриманням, виявлення недоліків і внесення змін. Цінність даного етапу полягає в однозначному економічному розумінні розробленого робочого плану рахунків і кожного його елемента, а також описі горизонтальних взаємозв’язків між окремими рахунками.

Порядок використання єдиного робочого плану рахунків, включаючи розподіл компетенції з ведення рахунків і субрахунків між відділами та підрозділами компанії, повинен регламентуватися внутрішнім нормативним документом підприємства.

Перевагами запропонованого порядку є врахування можливих факторів впливу (організація підприємницької діяльності, організація та ведення бухгалтерського обліку, рівень безмашинної обробки даних в умовах застосування інформаційно-комп’ютерних технологій, стан забезпечення режиму інформаційної безпеки, рівень кваліфікації працівників, зовнішні фактори), що дозволяють підвищити ефективність як розробки, так і кінцевого результату – робочого плану рахунків підприємства.

На сьогодні потребує особливої уваги не лише питання удосконалення порядку побудови робочого плану рахунків, а й параметрів його побудови. Дане питання є актуальним в сучасних умовах господарювання, оскільки, як правило, вимоги до організації облікової політики, зазначені в нормативно-правових документах з бухгалтерського обліку, слід адаптувати до практики роботи конкретного підприємства та його галузевих особливостей. Це можливо лише при гнучкому робочому плані рахунків, до системи рахунків якого можна вносити зміни без кардинальної реорганізації всього плану рахунків. Такі зміни можуть знадобитися підприємству при опануванні нових видів діяльності, здійсненні операцій, що раніше не проводилися, тобто робочий план рахунків повинен бути дієвим інструментом динамічної облікової політики підприємства.

Таким чином, використовуючи робочий план рахунків як основу інформаційної системи бухгалтерського обліку в цілому та облікової політики зокрема, система управління забезпечує максимальну ефективність господарської діяльності підприємства. Реалізація формально-логічної схеми побудови та обґрунтованих параметрів робочого плану рахунків виступає тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління своєю власністю.

Об’єктивною передумовою існування облікової політики є необхідність оприлюднення її складових (об’єктів та елементів) для широкого кола користувачів. Таким чином, однією з вимог, які повинні виконуватись при формуванні та реалізації облікової політики підприємства, є гласність. При цьому доведення до зовнішніх користувачів робочого плану рахунків з розкриттям усіх рівнів аналітичних ознак може зашкодити діяльності підприємства в умовах посиленої конкурентної боротьби.

Підвищення рівня захисту бухгалтерської інформації потребує внесення до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” норми щодо встановлення та порядку надання доступу до робочого плану рахунків. Запропоновано також доповнити Постанову КМУ “Про перелік відомостей, що не становлять комерційну таємницю” в частині розширення переліку інформації, що може становити комерційну таємницю. За рішенням власника доцільно відносити до такої інформації розроблений робочий план рахунків (зокрема, розшифровку аналітичних ознак), що буде передбачено в Положенні про облікову політику підприємства, і дозволить підприємству захищати оперативну та аналітичну інформацію від її несанкціонованого використання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Нерозуміння суб’єктами управління необхідності застосування науково-обґрунтованих підходів до розробки робочого плану рахунків, і, відповідно, відсутність сформованої методики його формування не дозволяє розробити заходи з раціональної організації бухгалтерського обліку. Для вирішення даного питання запропоновано порядок розробки робочого плану рахунків, що включає вичерпний перелік методичних процедур на кожному з етапів. Задля розвитку підходів до оптимізації переліку інформації, яка становить комерційну

таємницю, запропоновано до такої за рішенням власника відносити розроблений робочий план рахунків, що дозволить підприємству підвищити рівень захисту аналітичної інформації в умовах конкурентного середовища.

Перспективою подальших досліджень є обґрунтування системи параметрів побудови робочого плану рахунків, виходячи зі всезростаючих темпів застосування при веденні бухгалтерського обліку інформаційно-комп'ютерних технологій.

Список літератури

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Т.В. Барановська. – Житомир, 2004. – 200 с.
2. Брадул О. Забезпечення інформативності Робочого плану рахунків корпорацій в середовищі КІСО / О. Брадул // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 25-33.
3. Вдовенко Н.М. Особливості складання робочого плану рахунків рибницьких господарств внутрішніх водами України: матеріали VIII міжнародної науково-практичної конференції [“Наука і освіта 2005”], (м. Дніпропетровськ, 7-21 лютого 2005 р.) Том 81 “Облік і аудит” / Н.М. Вдовенко. – Дніпропетровськ, 2005. – С. 32.
4. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О.П. Войналович. – Житомир, 2006. – 189 с.
5. Житний П.Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / П.Є. Житний. – Київ, 2009.
6. Зальшкіна Т.А. Технология формирования эффективной учетной политики организации: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. эконом. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Т.А. Зальшкіна. – Новосибирск, 2006.
7. Зимакова Л.А. Разработка структурированного рабочего плана счетов: материалы II Международной научно-практической конференции [“Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость”] / Л.А. Зимакова / М-во образования и науки Украины, Беларус. госулар. економ. ун-т. – Минск: Белорусский государственный экономический университет, 2009. – Том 2. – С. 5.
8. Иванов М.А. Аналитическое обеспечение формирования оптимальной учетной политики предприятия: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / М.А. Иванов. – М., 2000.
9. Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.В. Івахненко. – Київ, 1999. – 21 с.
10. Коротаєв С.Л. Оптимизация учетной политики субъектов хозяйствования республики Беларусь: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерський учет, статистика” / С.Л. Коротаєв. – Минск, 2001.
11. Лисова Л.Д. Облікова політика основних засобів і аналіз ефективності їх використання на підприємствах харчування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Л.Д. Лисова. – Харків, 1998.
12. Луговской Д.В. Учетная политика – инструмент формирования бухгалтерской информационной модели экономического субъекта: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Д.В. Луговской. – М., 2001.
13. Макиан М. Финансы и бухгалтерский учет: шаг за шагом / М. Макиан; Пер. с англ. П.А. Виксне. – М.: ООО “Издательство АСТ”: ООО “Издательство Астрель”, 2004. – 347 с.
14. Мальцева Г.И. Организационно-методические основы формирования финансовой и учетной политики вуза: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерський учет, статистика” / Г.И. Мальцева. – М., 2002.
15. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.М. Міщенко. – Київ, 2004.
16. Мынов С.В. Методологические проблемы формирования учетной политики кредитных организаций в Российской Федерации: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. екон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерський учет, статистика” / С.В. Мынов. – М., 2002.
17. Шнейдман Л.З. Учетная политика при переходе России к рыночной экономике: автореф. дис. на соискание науч. степени докт. екон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерський учет, статистика” / Л.З. Шнейдман. – М., 1995.

Е. Боримская

Порядок построения рабочего плана счетов как элемента учетной политики предприятия

С целью рационализации организации бухгалтерского учета и повышения эффективности выполнения его задач в части использования такого элемента учетной политики, как рабочий план счетов, предложен порядок его разработки с выделением четырех этапов и факторов влияния на этот процесс, учет которых способствует оптимизации процесса отражения учетных данных на счетах для составления достоверной бухгалтерской отчетности

K. Boryms'ka

Succession of Working Charts of Accounts development as an element of an enterprise's policy

With the purpose of rationalization of accounting organization and increase of its effective tasks fulfillment in the part of applying such an element of an accounting policy as Working Chart of Accounts, the succession of its development, distinguishing for stages and influence on this process, has been offered, consideration of which assists in optimizing accounting data reflection on accounts for preparing reliable accounting reporting.

Одержано 01.07.10