

*В.О. Осмятченко,
д.е.н., професор
ДВНЗ „КНЕУ імені Вадима Гетьмана”
М.М. Матюха,
к.е.н., доцент,
Київський національний торговельно-
економічний університет*

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ПЛАНУ РАХУНКІВ В АВТОМАТИЗОВАНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Постановка проблеми. У сучасних умовах розвитку економіки, без якісно побудованої інформаційної моделі обліку та звітності неможливе ефективне прийняття управлінських рішень на підприємствах різних організаційно-правових форм. Розуміння елементів інформаційної моделі обліку і звітності при використанні новітніх інформаційних технологій, дасть змогу правильно їх спроектувати, побудувати та використовувати. Це у свою чергу значно підвищить рівень ефективності управлінських рішень та сприятиме досягненню максимального економічного ефекту.

Актуальність теми. Досить актуальним питанням під час глобалізації застосування фінансової звітності є використання подвійних стандартів обліку вітчизняними підприємствами, що спонукає вивчати, та досліджувати окремі аспекти специфічних моделей обліку і звітності. Перспективним напрямом є розробка та застосування єдиного Плану рахунків в інформаційних моделях обліку з метою інтеграції всіх напрямів діяльності підприємства та задоволення всеохоплюючих інформаційних потреб користувачів.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних і методологічних положень щодо проблем формування та застосування систематизації рахунків зробили провідні вітчизняні та зарубіжні науковці: М.Т. Білуха [1], Ф.Ф. Бутинець [2], С.Ф. Голов [3], Л.В. Нападовська [4], В.Ф. Палій [5], М.С. Пушкар [6], В.В. Сопко [7] та інші. Отримані теоретичні та

© В.О. Осмятченко, М.М. Матюха 2012

практичні розробки як основи формування систематизації інформації на рахунках обліку мають вагомe значення для розвитку теорії обліку та впровадження її положень у практичну діяльність суб'єктів господарювання.

Окремо, у цьому зв'язку, необхідно виділити теоретичні аспекти проблеми побудови єдиної інформаційної моделі, що об'єднує в собі різні облікові системи, розглядалися в роботах д.е.н., професора Д.В. Чистова [8]. Запропонована ним концепція генотипічної мови бухгалтерського обліку, як лінгвосемантичної моделі, яка об'єднує в собі різні облікові системи, по суті є теоретичною передумовою побудови уніфікованих облікових систем на основі єдиного Плану рахунків, єдиної системи реєстрів, бухгалтерських записів, системи формування звітності.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік як лінгвосемантична система орієнтована на опис процесів, що відбуваються в реальному світі. Якщо розглядати кожен систему обліку як якусь знакову систему, то можна стверджувати, що така система знаків забезпечує інтерпретацію процесів і явищ, властивих реальному світу, у своє специфічне середовище на рівні ізоморфізму.

Таким чином, якщо ми маємо, декілька різних лінгвістичних моделей, які виконують інтерпретацію одного й того ж наочного світу з єдиним набором наочних ситуацій і відносин між ними, то через властивість транзитивності, властивої ізоморфізму, можна говорити про ізоморфізм цих лінгвістичних інтерпретацій.

Отже, призначення генотипічної мови бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб створити систему перетворення понять і явищ, властивих наочному світу, у деяку лінгвістичну систему понять, звану генотипічною мовою і тим самим визначити найбільш загальні закономірності відбиття в обліку фактів і подій, що відбуваються в ході господарської діяльності підприємства.

Не дивлячись на те, що в своїй роботі професор Д.В.Чистов доводить необхідність використання такої мови стосовно господарських ситуацій, ми вважаємо, що описана мова може бути також використана і при мепінгу.

Запропонований підхід дозволяє вести бухгалтерський облік на декількох базових валютах, представляти комплексну систему

ведення бухгалтерського обліку на українському і будь-якому іншому міжнародному стандарту (GAAP, IFRS), а також готувати звіти за декількома стандартами одночасно.

Практичним втіленням цієї ідеї є побудова багатосегментних Планів рахунків (ПР), реалізованих у таких системах, як Моноліт SQL, Інотек Бухгалтер Вестерн, SAP, ORACLE E-Business Suite і т. ін.

У цьому аспекті особливої уваги заслуговує той факт, що, не дивлячись на певні переваги використання в паралель декількох планів рахунків, останнім часом наголошується тенденція зведення декількох Планів рахунків до одного. У цій роботі ми розглянемо практичні механізми реалізації такого підходу як важливого елементу типізації робіт щодо впровадження тиражованих проектів ERP-систем.

У зв'язку з цим, нами пропонується процедура, що дозволяє звести різноманіття Планів рахунків, властивих різним системам, до єдиного через процедуру мепінгу.

Термін «мепінгу» (з [англ.](#) *Mapping* — відображення, проектування) - визначення відповідності даних між потенційно різними семантичними об'єктами, визначає відображення однієї послідовності елементів на іншу послідовність. В комп'ютерній технології з цим поняттям пов'язують конвертацію файлів. Відповідно мепінг побудови Плану рахунків визначає поєднання різних принципів та методів для узагальнення інформації відповідно до різних інформаційних потреб користувачів.

Ведення єдиного Плану рахунків дозволяє вести бухгалтерський облік на декількох базових валютах, формувати комплексну систему ведення бухгалтерського обліку на вітчизняному й будь-якому іншому міжнародному стандартах (GAAP, МСФО), а також готувати звіти за декількома стандартами одночасно.

Для того, щоб створити єдиний План рахунків, спочатку необхідно встановити окремі відповідності, взаємозв'язок. Таку роботу рекомендується виконувати на початку проекту впровадження. З огляду на те, що оперативним ПР, як правило, є корпоративний, тобто план рахунків Концерну, а український ПР виступає як альтернативний й уся звітність бухгалтерією формується, ґрунтуючись на альтернативному ПР.

Як відомо, ряд систем класу ERP передбачає можливість ведення декількох Планів рахунків, а також надає можливість паралельного ведення обліку та формування звітності на декількох мовах.

Кажучи про корпоративний План рахунків, важливо розуміти, що тиражування здійснюється не тільки в Україні, але також і в ряді інших країн, у яких існують підрозділи такої фірми. Враховуючи той факт, що тиражування має на меті об'єднати діяльність усіх підрозділів в одній системі, використовуваний як робочий ПР включає всі необхідні рахунки на всіх підприємствах і в усіх країнах.

У зв'язку з цим додавання яких-небудь нових рахунків без серйозних підстав неприпустиме. У цьому й полягає основна складність процесу мепінгу. Зупинимося на цьому докладніше. З погляду реалізації процедури мепінгу, нами пропонується розрізнити три види рахунків.

Перша група: рахунки з однаковою логікою. Для цієї групи рахунків характерне те, що призначення рахунку в корпоративному ПР далі IFRS/GAAP збігається з українським.

Друга група: рахунки, що мають однакову логіку, але відмінні сумою оцінки активів (зобов'язань), що враховуються на таких рахунках, що розрізняються часом визнання цих сум. До таких рахунків можна віднести, наприклад, рахунки амортизації.

Як правило, навіть при використуванні одного й того ж методу амортизації схеми нарахування сум і періоди визнання можуть не збігатися.

Третя група рахунків: рахунки, які передбачені тільки в одному з ПР, але не передбачені в іншому ПР.

Ці рахунки присутні в IFRS/GAAP, але не передбачені в НСБО. Як зворотний приклад можна навести рахунки, що підлягають закриттю на кінець звітного періоду, оскільки такі є в НСБО, але відсутні в IFRS/GAAP. Необхідно розробити систему нумерації для побудови багатосегментних рахунків.

Рахунок повинен містити три базові сегменти ХХУУАААА, де ХХ - номер синтетичного рахунку ПСБО, УУ - субрахунок, рекомендований у ПР Мінфіном, АААА - порядковий номер рахунку.

Також розглядається можлива система кодування рахунку,

структура якого складається з восьми розрядів вигляду ХХААААУУ, де:

ХХ - номер рахунку за локальним ПР;

АААА - номер рахунку за корпоративним ПР;

УУ - номер субрахунку (див. рис.1).

Сегменти	1-й сегмент	2-й сегмент	3-й сегмент
Призначення	Номер рахунку за локальним ПР	Номер рахунку за корпоративним ПР	Номер субрахунку
Розрядність	2	4	2
Маска рахунку	0-9 A-Z	0-9 A-Z	0-9

Рис.1. Структура кодування бухгалтерського рахунку при вітчизняному використанні ERP-систем

Перший сегмент є номером рахунку локального ПР. Такий сегмент призначений для вказівки ознаки, що характеризує рахунок, і необхідний для виділення рахунків, призначених для відбиття місцевої специфіки. Другий сегмент містить номер рахунку корпоративного ПР. Третій сегмент призначений для визначення субрахунку.

У разі, коли операція відображається з використанням рахунку (рахунків) другої й третьої класифікаційних груп, тобто, виникає різниця в обліку на рахунках, то вона відображається на рахунках зі встановленою ознакою рахунку для відбиття місцевої специфіки в сегменті 1.

Наприклад, згідно локальному обліку, сума проведень повинна складати 1500 гривень. Проте за правилами корпоративного обліку проведення повинно бути зроблене тільки на 1000 гривень. У цьому випадку 500 гривень, які є різницею, проведені на рахунку, що починається зі встановленою ознакою обліку місцевої специфіки. Якщо ситуація зворотна, то ці 500 гривень проводяться з мінусом.

Наприклад, коли виникає подібна ситуація, може служити та ж амортизація. Якщо в корпоративному обліку в поточному місяці

амортизація не передбачена (вона була раніше), то в локальному обліку на рахунок, що починається з «ХХ», буде відображена повна сума амортизації, згідно з вимогою законодавства.

Нами пропонується два підходи до реалізації процедури мепінгу.

При мепінгу в першому варіанті дотримується принцип «один до одного», тобто один рахунок, поданий в одному ПР, повинен бути присутній і в іншому. Тут особливо доречно використання буквеного позначення рахунку в поєднанні з числовим, наприклад: K000000025.

У другому підході необхідно дотримуватися наступного правила: усі рахунки, створені в основному діапазоні, припустимо, від 0 до 7, повинні мати свої аналоги відображення і в діапазоні від 8 до 89999999.

Основним недоліком такого варіанту є те, що він побудований за принципом «багато до одного». У результаті такої побудови в корпоративний ПР доводиться додавати рахунки, що, як правило, суперечить вимогам корпоративного стандарту.

Використовування цього варіанту ми вважаємо найдоцільнішим з погляду забезпечення системності підходу до процедури мепінгу.

Стисло висловимо основний принцип.

Оперативний план рахунків включає три діапазони рахунків:

I. Рахунки, релевантні для корпоративного обліку, розташовані в діапазоні від 1 до 7.

II. Інші рахунки, характерні для країни, у якій відбуваються впровадження, розташовані в діапазоні від 8 до 89999999.

III. Технічні рахунки, наприклад, для завантаження початкових залишків, розташовані в діапазоні від 9 до 99999999.

Альтернативний план рахунків включає п'ять діапазонів номерів, а саме:

1. Рахунки, релевантні для країни, у якій проходить впровадження, розташовані від 0 до 9.

2. Рахунки, релевантні тільки для корпоративного обліку, розташовані у буквеному діапазоні, припустимо, «К» (від слова «Корпоративні»).

3. Рахунки для податкового обліку, розташовані в буквеному

діапазоні, припустимо, «П» (від слова «Податкові»).

4. Рахунки для забалансового обліку, розташовані в буквенному діапазоні, припустимо, «З» (від слова «Забалансові»).

5. Рахунки технічні, розташовані в буквенному діапазоні, припустимо, «Т» (від слова «Технічні»).

Досвід використання такої процедури на проектах впровадження ERP-систем показав, що процес мепінгу займає від трьох і більше місяців.

Відповідальним за мепінг з боку Замовника, звичайно, призначається головний бухгалтер організації та представник центрального бухгалтерського відділу головної компанії. Це частково й пояснює такий тривалий термін виконання цього завдання.

По-перше, на головному бухгалтері лежить велика відповідальність, щоденна робота, що складається зі складання різноманітних звітів, участь у переговорах і ведення ряду зустрічей з різними законодавчими органами й ін.

По-друге, участь у ряді інших зустрічей за проектом, але які не стосуються проблеми мепінгу. Форс-мажором можна назвати аудиторські перевірки, які нерідко проходять під час проекту й припадають на той або інший його етап.

У зв'язку з цим необхідно оптимізувати процеси адаптації існуючих операцій до впроваджуваних типових операцій у всіх модулях (провести систематизацію). Важливу роль тут відіграє й взаємодія всіх учасників проекту між собою, а також їх інформованість про свої обов'язки й терміни виконання поставлених задач.

Розглянемо процес мепінгу більш детально. Основна складність полягає в різниці обліку й процедур. Наприклад, облік матеріалів, який в українському обліку ведеться на рахунок «Матеріали» (20). В IFRS списання на витрати відбувається відразу.

Прикладом може слугувати бензин: в українському обліку бензин витрачається за документами, які його підтверджують (шляховий лист за наявності відповідних підписів, друку й відмітками про кілометраж). У випадку, якщо відсутній документ, підтверджуючий витрати, то останній не визнається.

На процес мепінгу це впливає таким чином: у корпоративному

плані рахунків передбачений тільки один рахунок для відбиття матеріалів, який завжди рівний нулю. За правилами вітчизняного обліку, на поточному рахунку завжди існує залишок.

Також слід зупинитися докладніше на згаданій проблемі, а саме на тій, що велика кількість рахунків, передбачених у корпоративному ПР, у вітчизняному ПР відсутня. Це такі як:

- 1) рахунки з різницею, що враховуються у виникненні витрат;
- 2) рахунки, які не передбачені в українському обліку.
- 3) рахунки обліку різниці в первинній вартості активів, наприклад, основні засоби, які куплені за рахунок залучення кредитів. Відповідно, у вітчизняному обліку відсотки включаються у вартість кредиту, у той час, як згідно міжнародному - ні. З'являється необхідність створювати нові рахунки.

Висновки. Перед початком робіт щодо мепінгу необхідно, щоб українською стороною була надана таблиця в довідниках з повною аналітикою, що деталізується, з тим, щоб було можливо проаналізувати всі рівні.

З боку команди впровадження необхідно, щоб був наданий докладний опис об'єктів, які повинні враховуватися на тому або іншому рахунку, оскільки недостатній опис не дозволяє робити мепінг.

Іншими словами, потрібно дотримуватися двох основних умов:

- прозорість інформації;
- достатній рівень її деталізації.

Також необхідно прослідкувати за тим, щоб переклад корпоративного плану рахунків був коректним.

Отже, запровадження багатосегментного Плану рахунків в умовах застосування новітніх інформаційних моделях має враховувати такі аспекти мепінгу:

1. Генотипічну мову бухгалтерського обліку, як систему перетворень понять і явищ для відображення господарських операцій;
2. Встановлення відповідності взаємозв'язків наявних частин планів рахунків з метою їх групування та використання класифікаційних ознак (базових сегментів);
3. Введення нових рахунків для врахування вітчизняної специфіки формування звітності (фінансової, податкової,

управлінської та врахування МСФЗ).

Список використаних джерел

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692 с.,
2. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник Житомир: ПП “Рута” 2005 - 480 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів 2-ге вид., доопрац. та допов. К.: КНТЕУ.- 2010.- - 648 с.
5. Палий В.Ф. Управленческий учёт издержек и доходов с элементами финансового учёта. - М: Инфра-М, 2006 - 279 с.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія.- Тернопіль: Економічна думка. 1999. – 422 с.
7. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
8. Чистов Д. В. и др. Внутрифирменное управление и информационные технологии. Монография. М.:ПМСОФТ, 2009 г., 324 с.