

УДК 657.37

Степова Т.Г.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і оподаткування  
Одеського торговельно-економічного інституту  
Київського національного торговельно-економічного університету

## РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

## REFORMING THE SYSTEM OF ACCOUNTING IN UKRAINE

## АНОТАЦІЯ

У статті розглядається необхідність прийняття єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку з метою імплементації системи обліку України до міжнародних стандартів. Аналізуються тлумачення поняття «План рахунків». Рекомендовано уточнення термінів Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відзначені позитивні сторони та недоліки нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Узагальнено окремі особливості чинних Планів рахунків бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах.

**Ключові слова:** План рахунків, облікова система, бухгалтерський облік, державний сектор, казначейство, розпорядники, номенклатура рахунків.

## АННОТАЦІЯ

В статье рассматривается необходимость принятия единого Плана счетов бухгалтерского учета с целью имплементации системы учета Украины с международными стандартами. Анализируются существующие толкования понятия «План счетов». Рекомендованы уточнения терминов в Законе Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». Отмечены положительные стороны и недостатки нового Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе. Обобщены отдельные особенности действующих Планов счетов бухгалтерского учета в зарубежных странах.

**Ключевые слова:** План счетов, система учета, бухгалтерский учет, государственный сектор, казначейство, распорядители, номенклатура счетов.

## ANNOTATION

The article considers the necessity of adopting a single Account Accounting Plan in order to implement the accounting system of Ukraine in accordance with international standards. Existing interpretations of the concept of "Plan of accounts" are analyzed. Proposed recommendations for clarification of terms in the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine". The noted positive aspects and disadvantages of the new Public Accountancy Account Plan. Generalized features of existing Accounts plans in foreign countries.

**Keywords:** account plan, accounting system, accounting, public sector, treasury, administrators, nomenclature of accounts.

**Постановка проблеми.** У ринковому середовищі України та за її межами ефективність діяльності підприємств, організацій і установ незалежно від форм власності багато в чому залежить від постачальника економічної інформації, необхідної на різних рівнях управління, тобто від системи бухгалтерського обліку. Спрощення і поліпшення облікової системи загалом чи окремих її складників завжди було на меті як науковців, так і фахівців. У цьому напрямі найбільш значущими, на наш погляд, є зміни до Планів рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцій до них [1, 2, 3, 4, 5, 6]. Зрозуміло, що внесені зміни є і будуть, бо є об'єктивні причини, але вони не повинні ускладнювати

загальні підходи до формування економічної інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам бухгалтерського обліку завжди приділялася велика увага з боку дослідників. Праці видатних учених Я.В. Соколова, А.Н. Кузьмінського, М.Т. Білухи, Б.І. Валуєва, В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко, Ю.А. Вериги та багатьох інших присвячені удосконаленню побудови бухгалтерського обліку в різних умовах та етапах його розвитку і, зокрема, Плану рахунків бухгалтерського обліку.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У науковій літературі залишаються дискусійними питання щодо можливості створення єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні. Дослідження змісту чинних сьогодні Планів рахунків обліку господарської діяльності в Україні показали, що в них багато спільного. Так, і на підприємствах, і в державних установах, і у банках ведеться облік основних засобів, запасів, грошових коштів, розрахунків із постачальниками, дебіторами, кредиторами, робітниками тощо. Для подібних об'єктів обліку розроблені і обов'язкові до використання національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Тому, на нашу думку, використовуючи класифікацію рахунків за економічним змістом, доцільно у «єдиному» Плані передбачити тільки перелік рахунків першого порядку – синтетичних, а в Робочому плані рахунків користувача – субрахунки та рахунки аналітичного обліку [7].

Продовжуючи дослідження, ми звернули увагу на те, що поняття Плану рахунків обліку, без якого неможливе групування фактів господарської діяльності, практично відсутнє. Проте у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у ст. 8 записано: «підприємство самостійно затверджує *додаткову систему рахунків*», а у п. 3 ст. 9: «інформація систематизується *на рахунках бухгалтерського обліку*» [8]. Виникає питання, про яку систему рахунків бухгалтерського обліку йдеться та як вона виглядає. Тільки у положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П (С) БО) 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (перша редакція) було посилення на Інструкцію до Плану рахунків та у Методичних

рекомендаціях щодо облікової політики підприємства передбачається посилання на застосування 8 та/або 9 класу рахунків у розпорядчому документі (п. 2.1) [9].

**Постановка завдання.** Мета статті – уточнити поняття «План рахунків», його місце у системі обліку, проаналізувати зміни, внесені до нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, загальні проблеми облікової системи державних (бюджетних) установ та дослідити особливості Планів рахунків бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Із нормативних документів лише в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій приведено визначення Плану рахунків як переліку рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденції рахунків) у бухгалтерському обліку [5]. На наш погляд, розробники інструкції до поняття «План рахунків» помилково включили «схеми реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності», кореспонденції рахунків. Це вже зміст самої Інструкції. Найбільш коректним визначенням Плану, на думку автора статті, є таке: «систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень» [10]. Вважаємо що доцільно внести доповнення та уточнення: до ст. 1 «Визначення термінів» 1 розділу Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме після терміна «первинний документ» додати термін такого змісту: **план рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та накопичення бухгалтерської інформації**; до п. 3 ст. 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» внести уточнення про те, що інформація систематизується на рахунках **чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку** та далі за текстом [8].

Далі розглянемо зміни до Планів рахунків. Про радикальні зміни, внесені у структуру впровадженого Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, вже йшлося на сторінках фахових журналів [7]. Аналізуючи зміни щодо попереднього плану рахунків, Т.В. Черкашина відзначає в новому плані такі позитивні сторони, як уніфікація Плану рахунків бухгалтерського обліку з метою об'єднати всіх суб'єктів господарювання державного сектору; поява управлінських рахунків бюджетів; введення десяткової системи рахунків з кодами (номерами) і найменуванням синтетичних рахунків і субрахунків;

надання права центральним органам виконавчої влади розробляти власні методичні рекомендації відносно порядку застосування Плану рахунків в установах, які йому підпорядковані, з урахуванням специфіки їхньої діяльності. Одночасно не погоджується з необґрунтованим виключенням з нового Плану рахунків понять «фонд у необоротних активах», «фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах», «фонд у фінансових інвестиціях» і включенням понять «внесений капітал» та «капітал у підприємствах» у клас 5 «Капітал та фінансовий результат»; з тим, що не всі старі рахунки повністю відповідають новим, а укрупнення шляхом об'єднання декількох старих рахунків в один новий є економічно необґрунтованим і недоцільним [11].

О. Іванніков бачить найбільший недолік нового плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі в тому, що в ньому відбулося «склеювання» двох планів рахунків: плану рахунку для обліку активів, зобов'язань та капіталу і банківського обліку грошових коштів клієнтів. Другим істотним недоліком є ідентифікатор суб'єкта державного сектору, поділ суб'єктів на розпорядників та державні фонди. Третім – обов'язковість субрахунків, які майже не використовуються у фінансовій звітності. Четвертим – те, що у великій кількості рахунків відсутні ті, що дійсно потрібні суб'єктам державного сектору. П'ятим істотним недоліком є поділ рахунків не за балансовою класовістю; угруповання нефінансових активів, куди увійшло все, що тільки можливе, є недоречним [12].

Ми приєднуємося до висновків учасників форуму на сайті журналу [buhgalter.com.ua](http://buhgalter.com.ua). про необхідність змін у новому Плані рахунків та про те, що розумніше привести план рахунків суб'єктів державного сектору до стану, аналогічного із госпрозрахунковим. Недарма у сферу Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в новій редакції (до ст. 2) з 01.01.2018 р. включені операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [8].

Проблеми облікової системи державних (бюджетних) установ пов'язані з тим, що бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом, окрім обліку державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, а державними цільовими фондами – методом нарахування. Застосування органами Казначейства касового методу для підготовки інформації про результати виконання місцевих і державного бюджетів лише фіксує обсяг фактично отриманих і витрачених коштів, що не є достатнім для прогнозування бюджетних показників. Органи Казначейства не здійснили переходу до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що ускладнює процес складання кон-

солідованої фінансової звітності [13]. З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку у додатку до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 роки передбачені заходи щодо застосування органами Казначейства з 01 січня 2019 р. єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відображення в бухгалтерському обліку операцій із виконання бюджетів методом нарахування.

Плани рахунків у зарубіжних країнах мають свої особливості. Міжнародні стандарти фінансової звітності не регламентують, яким повинен бути План рахунків. Наприклад, у Німеччині діє так названий «генеральний» план рахунків – довідник із «номенклатурою» рахунків. Одночасно він слугує керівництвом і рекомендацією для підготовки конкретного плану рахунків, тобто робочого плану рахунків компанії. У Франції, наприклад, використовують Національний уніфікований план рахунків, на основі якого, підприємства, крім тих організацій, які знаходяться на дотаціях держави, складають свій План рахунків. У Польщі діє Єдиний план рахунків, але кожна організація має право мати власний план рахунків, за яким ведеться облік. У США і Японії взагалі відсутні Єдині плани рахунків. Кожна фірма, виходячи зі своїх потреб, розробляє власний план рахунків, але з дотриманням вимог міжнародних стандартів і рекомендацій, розроблених недержавними професійними організаціями бухгалтерів [14].

**Висновки.** Отже, процес переходу України на Міжнародні стандарти обліку та фінансову звітність продовжується, але треба об'єднати зусилля з метою створення «єдиного» Плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні. Маємо надію на продовження дискусій на шпальтах фахових журналів.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.99 р. № 291 URL: <http://www.buhoblik.org.ua>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 р. – № 1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-1>
3. План рахунків бухгалтерського обліку банків України від 17.06.2004 р. – № 280. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0918-04>.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від 19.04.2001 № 186. URL: <http://zakon3.rada.gov.u>
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. № 893/4186 (зі змін та доп. ред. від 24.07.2015, підстава z0789-15). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України від 17.06.2004 р. № 280. URL <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0919-04>.
7. Степова Т.Г. План рахунків в контексті реформування системи обліку в Україні. / Т.Г. Степова // Електронне наукове фахове видання. Журнал «Глобальні та національні проблеми економіки» Випуск № 18. Серпень 2017 р., С. 580–585. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017/25-vipusk-18-serpen-2017-r/3357>.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 13.04.2017 № 2019-VIII: URL: <http://ekadrovik.mcfra.gov.ua/npd-doc.aspx?nprmid=94&npid=380729>. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Наказ МФУ від 27.06. 2013 р. № 635. URL: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat)
9. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік. Навч. Посіб. URL: <https://textbook.com.ua/buhoblik/1473444637/s-7>.
10. Черкашина Т.В. Новий План рахунків у державному секторі як фактор реформування бухгалтерського обліку / Т.В. Черкашина // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: Міжнарод. наук.-практ. конф., присвячен 70-річчю обліково-економіч. факультету ОНЕУ. 25 травня 2017 р.: тези допов. Одеса, 2017. С. 102–104.
11. Іванников Алексей. Новий план рахунків в державному секторі, або як робити не треба. URL: <https://buhgalter.com.ua/news/buhgalterskiy-oblik/>.
12. Проект модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 роки. URL: [https://buhgalter.com.ua/news/buhgalterskiy-oblik/proekt-modernizatsiyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu/?utm\\_source](https://buhgalter.com.ua/news/buhgalterskiy-oblik/proekt-modernizatsiyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu/?utm_source).
13. Акімова Н.С. Облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник / Н.С. Акімова., А.П. Гринько, О.В. Топоркова, Т.А. Наумова, Н.С. Ковалевська, Л.О. Кирильєва, В.В. Янчев. Х.: ХДУХТ, 2016. 288 с. URL: <http://elibrary.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/282/1/%D1%8D%D0%BB%D0%BE%D0%BA.pdf>