

ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку
і аудиту Київського національного
університету технологій та дизайну

У статті розглянуто особливості Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ. Дослідження Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ в умовах інституційних перетворень здійснюється в нерозривному зв'язку з виробничими та інтеграційними процесами. Розроблено рекомендації з таких важливих питань, як підготовка Плану рахунків бухгалтерського обліку при першому застосуванні МСФЗ та наведено основні розділи Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ.

Ключові слова: бухгалтерський облік, План рахунків, фінансова звітність, МСФЗ, меп-пінг, складання

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одними з найбільш важливих методичних і практичних питань є такі, що пов'язані з підготовкою Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ.

План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, а також облікова політика дозволяють уникнути складнощів, пов'язаних з розширенням діяльності підприємства, збільшенням обсягу виробленої продукції, надаваних послуг, дозволяють врахувати вимоги більшості міжнародних стандартів, і дають можливість інформативно відображати коригування з тих чи інших МСФЗ, представляють (особливо План рахунків) значне поле для фінансового аналізу обліково-звітної інформації підприємства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемні питання розробки Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ в різний час займалися такі вітчизняні вчені-економісти, зокрема К. Боримська [8], А. Гершун [11], С. Голов [7], І. Жолнер [9], О. Канцуров [6], Л. Ловінська [6], С. Малькевич [10], Н. Малюга [8], С. Манько [10], С. Модеров [12], О. Петрук [4], А. Черкай [13], В. Швець [6], М. Штейнман [8] та інші. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вітчизняних вчених-економістів, зауважимо, що питання розробки Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ не в повній мірі опрацьовані в їх роботах.

Мета статті. Метою даного дослідження є розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В наших попередніх дослідженнях розглянуто питання нової концепції вітчизняного Плану рахунків бухгалтерського обліку в контексті законодавчих змін [1].

Основними стандартами, якими слід керуватися при підготовці Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання першої звітності за МСФЗ, є МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [2] (надалі – МСБО 1), а також МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [3] (надалі – МСФЗ 1).

МСБО 1 містить основні елементи, зміст яких має розкриватися в звітності за МСФЗ, і, таким чином, має бути представлено в Плані рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ: активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати. Також, даний стандарт містить вимоги до змісту основних звітних форм – звіту про фінансовий стан і звіту про сукупний дохід. Рядки звіту про фінансовий стан – основні засоби, дебіторська заборгованість, відстрочені податки – повинні знайти своє відображення в Плані рахунків за МСФЗ. Також, як й основні рядки звіту про сукупний дохід – виручка, витрати, витрати з податку на прибуток, прибуток / збиток поточного періоду.

Провідний вітчизняний вчений-економіст О. Петрук зазначає, що в МСФЗ не згадується єдиний План рахунків. Звідси величезні принципові розбіжності між вітчизняними та міжнародними підходами до стандартизації бухгалтерського обліку [4, с. 107]. План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ, на відміну від Плану рахунків за НП(С)БО [5], не регламентується жодним стандартом та не має жорстко рекоме-

ндованої структури. План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ формується кожним підприємством самостійно, з орієнтацією на загальноприйняті принципи побудови Планів рахунків бухгалтерського обліку в міжнародній практиці, з урахуванням галузевих особливостей підприємства, а також вимог до підготовки основних форм фінансової звітності та приміток до неї.

Питання процедури обліку, яка передуює складанню звітності за МСФЗ не має ані обов'язкового, ані рекомендованого Плану рахунків для суб'єктів, котрі формують звітність відповідно до них [6, с. 104].

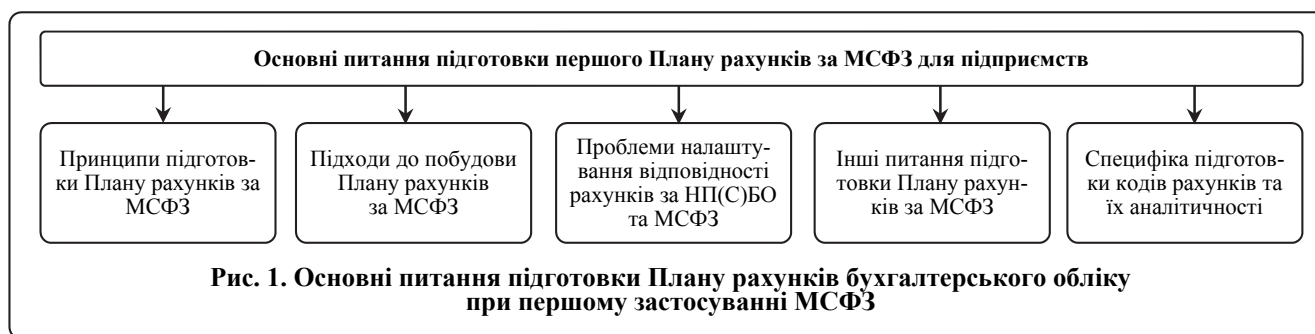
С. Голов вказує, що для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ підприємства можуть застосувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Це дає можливість зазначеним вище підприємствам уникнути трансформації

фінансової звітності або ведення паралельного обліку за МСФЗ [7, с. 74]. Зумовлено це тим, що структура Плану рахунків бухгалтерського обліку розроблялась і вдосконалювалась з урахуванням положень МСФЗ та практики їх застосування [7, с. 74].

Колектив провідних вчених К. Боримська, Н. Малуго та М. Штейнман зазначають, що кожний рахунок Плану рахунків, який складений за МСФЗ є активним або пасивним, при цьому активно-пасивні рахунки відсутні. Все вищевикладене призводить до того, що План рахунків, необхідний для побудови звітності згідно МСФЗ, як правило, містить від 100 до 300 рахунків і субрахунків [8, с. 85].

Загалом, будь-який план рахунків, складений за МСФЗ, відображає п'ять основних елементів фінансової звітності: активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати [8, с. 85].

Основні питання підготовки першого Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ для підприємств наведені на рис. 1.



Необхідно зауважити, що процес підготовки Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ є досить складним, оскільки в даному процесі потрібно врахувати ряд моментів (принципів підготовки Плану рахунків бухгалтерського обліку), які, на нашу думку, повинні бути наступними:

- гнучкість Плану рахунків бухгалтерського обліку – здатність його адаптації під мінливі умови діяльності підприємства, нові завдання та об'єкти обліку;

- визначення користувачів обліково-звітної інформації підприємства та їх потреб в аналізі такої інформації;

- зручність побудови звітності на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, облік можливих змін у формах фінансової звітності.

Також важливо, щоб План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ не був переобтяжений кількістю рахунків і субрахунків, були враховані вимоги стосовно достатньої продуктивності обчислювальної техніки (серверів), яка працюватиме з Планом рахунків (у разі автоматизованої підготовки звітності за

МСФЗ). Необхідно також побудувати єдиний План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, який враховуватиме особливості обліку всіх підприємств, якщо План рахунків впроваджується в групі компаній.

Існує три основні підходи до побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ. Перший підхід полягає в розширенні вже існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку за НП(С)БО згідно МСФЗ. Другий підхід пропонує використовувати загальноприйняті принципи побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку у відповідності до англосаксонської моделі обліку. Третім підходом є синтез елементів першого і другого підходів до побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ.

Англосаксонська модель передбачає, що структура Плану рахунків бухгалтерського обліку повинна збігатися зі структурою двох основних форм звітності – звіту про фінансовий стан і звіту про сукупний дохід. Тобто, основні розділи Плану рахунків бухгалтерського обліку повинні включати рахунки обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, прибутків і збитків. Англосаксонська модель Плану ра-

хунків бухгалтерського обліку передбачає наявність в рахунку тільки однієї ознаки – рахунок може бути тільки активним, або тільки пасивним.

І. Жолнер пропонує План рахунків бухгалтерського обліку для підприємств, що використовують МСФЗ (табл. 1).

Таблиця 1

**ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ,
ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬ МСФЗ [9, с. 79–81]**

№ з/п	Код (Cod IFRS 3)	Найменування рахунку за міжнародними стандартами (ACC 3)
Рахунки активу (Asset)		
1	A.01	Грошові кошти та їх еквіваленти
2	A.02	Короткострокові фінансові інвестиції
3	A.03	Дебіторська заборгованість, нетто
4	A.04	Попередня оплата постачальникам та інші оборотні активи
5	A.05	Податки, що компенсуються та попередня оплата за податками
6	A.06	Товарно-матеріальні запаси
7	A.07	Основні засоби
8	A.08	Нематеріальні активи
9	A.09	Гудвіл
10	A.10	Довгострокові інвестиції
11	A.11	Довгострокова дебіторська заборгованість
12	A.12	Відстрочені податкові активи
13	A.13	Біологічні активи
Рахунки власного капіталу (Equity)		
14	E.01	Статутний капітал
15	E.02	Емісійний фонд
16	E.03	Вилучений капітал
17	E.04	Додатковий оплачений капітал
18	E.05	Резерв переоцінки
19	E.06	Неоплачений капітал
20	E.07	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
21	E.08	Частка меншості
22	E.09	Ефект курсових різниць
Рахунки зобов'язань (Liability)		
23	L.01	Кредиторська заборгованість
24	L.02	Аванси одержані від покупців та замовників
25	L.03	Інші короткострокові зобов'язання
26	L.04	Короткострокові позики
27	L.05	Короткострокова частка зобов'язань за довгострокові позики
28	L.06	Довгострокові позики
29	L.07	Відстрочені податкові зобов'язання
30	L.08	Доходи майбутніх періодів
31	L.09	Інші довгострокові зобов'язання

Особливу складність при побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ представляє побудова кодифікації рахунку. Для великих груп підприємств достатньо використовувати шість – дев'ятизначну нумерацію коду. Для прикладу, розглянемо кодування

рахунку бухгалтерського обліку для обліку основних засобів: 101 01 02 01 – де, 101 – показує укрупнену групу основних засобів, 01 – рахунок обліку вартості основного засобу, 02 – групу будівлі, 01 – показує, що основний засіб знаходиться в експлуатації.

При цьому варто зазначити, що велика кількість знаків у коді рахунку буде викликати труднощі в користувачів. При автоматизованій підготовці фінансової звітності за МСФЗ кількість цифр у номері рахунку слід врівноважувати з кількістю додаткової аналітики по рахунку в субконто. Лише після того, як «межа» аналітичних можливостей субконто буде вичерпана, слід збільшувати нумерацію рахунку.

Варто відзначити, що перші цифри в коді рахунку бухгалтерського обліку, як правило, вказують на послідовність, а також на кількість рядків у звітності, наприклад, у звіті про фінансовий стан або в звіті про фінансові результати підприємства.

Перші цифри в коді рахунку бухгалтерського обліку можуть містити два знаки. Даний принцип рекомендується застосовувати на тих підприємствах, в яких кількість статей звіту про фінансовий стан чи звіту про сукупний дохід не велика, і відносно постійна. Тобто, розмір даних підприємств, або складність, кількість об'єктів в бухгалтерському обліку за МСФЗ відносно не великі.

У табл. 2 показані основні розділи Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ для груп підприємств, що рекомендовані для застосування на практиці, які дозволяють зрозуміти ув'язку Плану рахунків по МСФЗ з розділами основних звітних форм – консолідованого звіту про фінансовий стан і консолідованого звіту про сукупний дохід.

Таблиця 2

**ОСНОВНІ РОЗДІЛИ ПЛАНУ РАХУНКІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА МСФЗ**

№ з/п	Код рахунку	Найменування рахунків
1	000	Службовий
2	100	Необоротні активи
3	200	Оборотні активи
4	300	Власний капітал та резерви
5	400	Довгострокові зобов'язання
6	500	Короткострокові активи
7	600	Дохід
8	700	Витрати
9	800	Інші доходи та витрати
10	900	Прибутки та збитки

Підприємство може використовувати принцип резервування в останніх цифрах рахунків коду 99, що дозволить додати відсутні рівні рахунків бухгалтерського обліку в майбутньому.

При розробці кодифікації рахунку, побудові його рівнів необхідно приділити увагу аналітичності рахунку. Тобто, здатності вмщати на різні рівні рахунку бухгалтерського обліку інформацію, яка може бу-

ти використана для підготовки приміток до фінансової звітності. На нашу думку, далеко не завжди можна врахувати всі необхідні рівні аналітики в коді рахунку бухгалтерського обліку. В цьому випадку кодування рахунку доповнює аналітика субконто, яка дозволяє згрупувати, отримати необхідну інформацію в потрібному користувачам розрізі.

Так, наприклад, рахунок для обліку дебіторської заборгованості може включати в якості першого субконто найменування контрагента, по другому субконто – номер договору, по третьому субконто – вид заборгованості. У найбільш оптимальному варіанті швидкість отримання з аналітичних рівнів рахунків інформації для підготовки приміток до фінансової звітності дозволить оптимізувати підготовку такої звітності, зменшить час на обробку обліково-звітної інформації за МСФЗ.

У табл. 3 показано фрагмент Плану рахунків з обліку дебіторської заборгованості з розгорнутими рахунками за МСФЗ по торговельній дебіторській заборгованості. Даний фрагмент Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ дозволяє отримати необхідні дані для підготовки інформації по дебіторській заборгованості, оскільки містить готову аналітику для приміток до фінансової звітності (інформацію про суму списаної дебіторської заборгованості, суму резерву дебіторської заборгованості та ефекту від дисконтування). На основі даного фрагмента Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ підприємства, що розробляють перший План рахунків для звітності за МСФЗ, зможуть легко й оперативно підготувати розділ Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, присвячений дебіторській заборгованості.

Таблиця 3

**ФРАГМЕНТ ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ЗА МСФЗ В ЧАСТИНІ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ
ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

№ з/п	Код рахунку	Найменування рахунків
1	202	Короткострокова дебіторська заборгованість
2	20201	Короткострокова торговельна дебіторська заборгованість
3	2020101	Короткострокова торговельна дебіторська заборгованість
5	2020102	Списана короткострокова торговельна дебіторська заборгованість
6	2020103	Короткострокова торговельна дебіторська заборгованість – ефект від дисконтування
7	20202	Короткострокові аванси постачальникам
8	20203	Короткострокові векселі до отримання
9	20204	Розрахунки за ПДВ
10	20205	Інша короткострокова дебіторська заборгованість

У Плані рахунків бухгалтерського обліку, використуваному для підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ, повинні бути передбачені невикористовувані рахунки, які закладаються в План рахунків на етапі розробки та будуть використані в майбутньому. Такими рахунками можуть бути рахунки обліку резерву переоцінки основних засобів, нематеріальних активів, рахунки обліку знецінення основних засобів, рахунки обліку необоротних активів для продажу і припиненої діяльності, рахунки обліку інвестиційної нерухоності тощо.

Наприклад, рахунки бухгалтерського обліку резерву переоцінки основних засобів, нематеріальних активів, а також рахунки бухгалтерського обліку знецінення рекомендується закласти в План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ одночасно, якщо за підсумками першого застосування МСФЗ підприємство вирішить поміняти обрану модель обліку вартості основних засобів, нематеріальних активів (за первісною, або за переоціненою вартістю).

Варто відзначити, що План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ не повинен бути перевантажений великою кількістю невикористовуваних рахунків бухгалтерського обліку. В іншому випадку, перевантаженість Плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ буде позначатися на швидкості обробки інформації при автоматизованій підготовці фінансової звітності, також буде підвищуватися ризик появи помилок у користувачів Плану рахунків бухгалтерського обліку, в фахівців, що здійснюють підготовку звітності за МСФЗ, у силу складності сприйняття Плану рахунків бухгалтерського обліку бухгалтерського обліку. Немає необхідності враховувати все різноманіття проблем і питань обліку за МСФЗ, які можуть виникнути в найближчому майбутньому в підприємства, що здійснює підготовку фінансової звітності за МСФЗ уперше.

Важливим є наявність у Плані рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ допоміжних, а також технічних рахунків.

Технічні та допоміжні рахунки можуть використуватися при введенні початкових залишків при автоматизації бухгалтерського обліку за МСФЗ, а також у ході звірки оборотів і залишків, реалізації паралельного обліку за МСФЗ у частині основних засобів, запасів тощо.

Так, при налаштуванні елімінації (до чого, не пов'язане з текстом; замінити) для підготовки консолідованої фінансової звітності за МСФЗ автомати-

зованим способом можна використувувати технічний рахунок для перевірки внутрішньогрупових оборотів по звіту про фінансові результати, а також внутрішньогрупових залишків по звіту про фінансовий стан підприємства.

При побудові Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ існують певні особливості, що пов'язані з відмінністю Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ і Плану рахунків за НП(С)БО. Так, у національному Плані рахунків бухгалтерського обліку відсутні окремі рахунки, які обов'язково повинні бути присутніми в Плані рахунків за МСФЗ. Дана відмінність є характерною при підготовці Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання першої фінансової звітності за МСФЗ.

Як зазначає колектив вітчизняних авторів монографії «Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» [6, с. 109], підприємства, котрі зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ, можуть використувувати План рахунків бухгалтерського обліку, за яким склали фінансову звітність згідно з П(С)БО. У МСФЗ не передбачено Плану рахунків, а тому для формування звітності відповідно до них необхідно розробити робочий План рахунків.

Можна сказати, що якщо на підприємстві беруть за основу План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, План рахунків, який використувався раніше при підготовці звітності за НП(С)БО, то новий План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ та його нові елементи (порівняно з Планом рахунків за НП(С)БО) будуть показувати необхідність підготовки того чи іншого відображення в першій фінансовій звітності за МСФЗ, а також специфіку Плану рахунків бухгалтерського обліку, використуваного для підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ.

Важливо відзначити, що в Плані рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ може бути відсутньою частина аналітики, яка є в бухгалтерському обліку за НП(С)БО. Наприклад, якщо відсутня необхідність контролю кількісного обліку запасів у МСФЗ, об'єктів основних засобів, то в Плані рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ на рахунках обліку запасів, готової продукції, товарів для перепродажу, а також обліку основних засобів буде відсутня ознака їх кількісного обліку. Вищевказана обставина частково зменшить аналітику, за якою можна аналізувати стан

об'єктів обліку, але, з іншого боку, полегшить обробку інформації в автоматизованих системах.

Частина аналітики за певними рахунками бухгалтерського обліку за МСФЗ рекомендується враховувати та заповнювати в функціональних підрозділах підприємства, що дозволить полегшити структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ, і підвищити швидкість обробки облікової інформації, яка накопичується за допомогою такого Плану рахунків. В окремих функціональних підрозділах підприємства повинен бути організований облік заробітної плати (у бухгалтерії), облік дебіторської заборгованості в розрізі споживачів (у відділі збуту).

Існують певні особливості, які потрібно враховувати при підготовці Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами. Дані особливості пов'язані, в тому числі, й з положеннями облікової політики підприємства в колишній системі обліку (НП(С)БО) і в МСФЗ.

Важливу частину в підготовці плану рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ представляє меппінг (англ.: mapping – перетворення даних) рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань. Меппінг являє собою перетворення даних рахунків бухгалтерського обліку за НП(С)БО на рахунки бухгалтерського обліку за МСФЗ за певними правилами.

Варто відзначити, що підготовка даних щодо точного налаштування відповідності рахунків бухгалтерського обліку за НП(С)БО рахункам бухгалтерського обліку за МСФЗ носить досить складний і трудомісткий процес. Відповідність рахункам бухгалтерського обліку за НП(С)БО та МСФЗ необхідно забезпечити при підготовці звітності за МСФЗ шляхом трансформації звітності за НП(С)БО, для цілей автоматизації підготовки фінансової звітності підп-

приємства при веденні паралельному обліку, а також при налаштуванні трансляції даних з системи рахунків бухгалтерського обліку за НП(С)БО в рахунки за МСФЗ.

Меппінг при трансформації можливий за укрупненими рахунками, і може бути проведений для всіх основних рахунків, які беруть участь в формуванні двох звітних форм – звіту про фінансовий стан і звіту про сукупний дохід.

Наявність правил меппінга для трансформації даних з НП(С)БО в МСФЗ дозволить здійснити чітку прив'язку рахунків НП(С)БО і статей звіту про фінансовий стан та фінансові результати підприємства, що, в свою чергу, зробить зрозумілими правила перенесення вхідних даних за НП(С)БО в трансформаційні таблиці за МСФЗ. Налаштування меппінга дозволить уникнути помилок у співвіднесенні даних по рахунках за НП(С)БО і бухгалтерських рахунках за МСФЗ, використовуваних для трансформації даних з системи НП(С)БО в систему обліку за МСФЗ. Дані, що потрапили шляхом меппінга двох Планів рахунків бухгалтерського обліку – за НП(С)БО та МСФЗ в трансформаційні таблиці, будуть надалі скориговані на поправки, що необхідні відповідно до МСФЗ по окремих ділянках обліку.

Меппінг рахунків попередньої системи обліку за П(С)БО та рахунків за МСФЗ рекомендується розробляти у вигляді окремої таблиці в MS Excel, яка надалі буде використана як для налаштуванні паралельного ведення бухгалтерського обліку при автоматизації підготовки фінансової звітності за МСФЗ по окремих ділянках обліку, так і для налаштування переходу з П(С)БО в МСФЗ. У табл. 4 наведений приклад фрагментарного налаштування меппінга по окремій ділянці бухгалтерського обліку – поточних зобов'язань для автоматизованої підготовки фінансової звітності за МСФЗ.

Таблиця 4

**ФРАГМЕНТ НАЛАШТУВАННЯ МЕППІНГА ЩОДО ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ
ДЛЯ АВТОМАТИЗОВАНОЇ ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ**

№ з/п	Інформація на рахунках за П(С)БО [4]				Інформація на рахунках за МСФЗ			
	Шифр	Найменування	Субkonto 1	Субkonto 2	Шифр	Найменування	Субkonto 1	Субkonto 2
1	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Контрагенти	Договори	501010101	Поточні кредити – основна заборгованість	Контрагенти	Договори
					501030101	Поточні кредити – нараховані відсотки	Контрагенти	Договори
2	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Контрагенти	Договори	501010101	Поточні кредити – основна заборгованість	Контрагенти	Договори
					501030101	Поточні кредити – нараховані відсотки	Контрагенти	Договори

Як видно з табл. 4, зроблена спроба ув'язати дані рахунків бухгалтерського обліку за П(С)БО та за МСФЗ у розрізі кодів рахунків, а також аналітики за рахунками з обліку кредитів та векселів в розрізі договорів та контрагентів. Фрагмент налаштування меппінга щодо поточних зобов'язань для автоматизованої підготовки фінансової звітності за МСФЗ (табл. 4) за своєю суттю є готовим рішенням налаштування правил трансформації за поточними зобов'язаннями для груп підприємств, що застосовують МСФЗ уперше. Таке рішення може бути використане в практиці підготовки меппінга до Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання першої фінансової звітності за МСФЗ.

Меппінг, при налаштуванні паралельного бухгалтерського обліку за МСФО, покликаний оптимізувати обліковий процес в національній системі бухгалтерського обліку за національними стандартами та в бухгалтерському обліку за МСФЗ. Найбільш поширеними ділянками для організації ведення паралельного обліку за МСФЗ є облік необоротних активів (основних засобів і нематеріальних активів). Меппінг у разі паралельного ведення обліку основних засобів використовується для ув'язки руху основних засобів в системі П(С)БО та МСФЗ. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ рекомендується виділити технічні рахунки. Наприклад, рахунок капітальних вкладень «КВ». На даному рахунку збиратиметься інформація про весь рух основних засобів на підприємствах за період. При цьому потрібно відзначити, що збиратися будуть дані тільки про рух

основних засобів, і тільки в частині вартості.

У бухгалтерському обліку за МСФЗ у даному випадку будуть відображатися окремо власні документи з надходження основних засобів, модернізації, зміни вартості споруджуваних об'єктів. При цьому в бухгалтерських проведеннях даних документів будуть брати участь рахунки вартості за МСФЗ, а також технічний рахунок «КВ», на якому відображаються, шляхом трансформації даних, зміни до вартості основного засобу.

Підготовка Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ являє собою досить складний процес. Основні аспекти, пов'язані з підготовкою Плану бухгалтерського обліку для цілей складання першої фінансової звітності за МСФЗ, систематизовано автором (рис. 2).

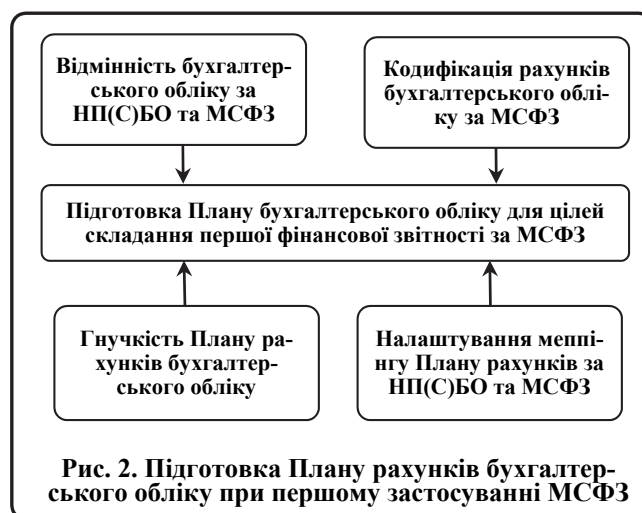


Рис. 2. Підготовка Плану рахунків бухгалтерського обліку при першому застосуванні МСФЗ

ВИСНОВКИ

План рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання фінансової звітності за МСФЗ схильний до змін, які можуть бути пов'язані з удосконаленням структури Плану рахунків, появою нових облікових елементів, змінами в діяльності підприємства. Однак, при підготовці Плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей складання першої фінансової звітності, розробники повинні спробувати спрогнозувати можливі зміни в майбутньому та врахувати різні ситуації в системі бухгалтерського обліку за МСФЗ, зробити План рахунків бухгалтерського обліку для звітності за МСФЗ гнучким, з метою зниження витрат на зміну Плану рахунків бухгалтерського обліку, оперативної реакції на зовнішні та внутрішні зміни на підприємстві. Все це дозволить отримати План рахунків бухгалтерського обліку з чіткою структурою, знизити ймовірність можливих помилок та їх наслідки в майбутньому, що дозволить сформувати оперативну і якісну фінансову звітність підприємства за МСФЗ.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Безверхий К.** Концепція нової редакції плану рахунків бухгалтерського обліку в контексті законодавчих змін / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С.21 – 24.
2. **International** accounting standard 1 «Presentation of Financial Statements» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://goo.gl/miFx5V>.
3. **International** financial reporting standard 1 «First-time Adoption of International Financial Reporting Standards» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs1.pdf>.
4. **Петрук О.М.** Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [Моногр.] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
5. **Інструкція** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/yK6Umh>.
6. **Нормативно-методичне** забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: [Монограф.] / [О.О. Канцуров, В.Г. Швець, Б.А. Засадний та ін.]; за заг. ред. Л.Г. Ловінської. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – 294 с.
7. **Голов С.Ф.** Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: [Метод. посіб.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О. М. Кулага. – К.: ФПБАУ, 2013. – 268 с.
8. **Счетоведение:** Монография в 3-х частях / [под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутынца], 2009. – 396 с.
9. **Жолнер І.В.** Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [Навч. посіб.] / І.В. Жолнер. – К.: Цент учбової літератури, 2012. – 368 с.
10. **Малькевич С.А.** Автоматизация учета основных средств в соответствии с МСФО / С.А. Малькевич, С.В. Манько // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2010. – 9 (47). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://aksakov.ru/tehnologii/s/avtomatizaciya-ucheta-osnovnih-sredstv-v-sootvetstvii-s-msfo-8499295>.
11. **Гершун А.** План счетов МСФО / А. Гершун. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.ggau.by/downloads/ychetapk/fzo/Plan%20schetov%20MSFO.doc.
12. **Модеров С.** План счетов в соответствии с МСФО / С. Модеров // Главбух. – 2007. – № 15. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ipp.spb.ru/index.php?page=363>.
13. **Черкай А.** Единый универсальный план счетов для параллельного учета по МСФО и РСБУ / А. Черкай. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/articles/322464>.

В статье рассмотрены особенности Плана счетов бухгалтерского учета для целей составления финансовой отчетности по МСФО. Исследование Плана счетов бухгалтерского учета для целей составления финансовой отчетности по МСФО в условиях институциональных преобразований осуществляется в неразрывной связи с производственными и интеграционными процессами. Разработаны рекомендации по таким важным вопросам, как подготовка Плана счетов бухгалтерского учета при первом применении МСФО и приведены основные разделы Плана счетов бухгалтерского учета по МСФО.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, План счетов, финансовая отчетность, МСФО, мэппинг, составление

In the article the features of the plan of accounts for purposes of financial reporting under IFRS. Research Plan of Accounts for the purposes of financial reporting under IFRS in terms of institutional reforms carried out in close connection with the production and integration processes. The recommendations on such important issues as the preparation of the accounts for the first application of IFRS and are the main sections of the plan of accounts under IFRS.

Keywords: accounting, chart of accounts, financial statements, IFRS, mapping, drafting