

**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«ГРОДНЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**Проблемы учетно-аналитического  
обеспечения трансграничного  
сотрудничества в сфере агробизнеса  
Республики Беларусь и Украины**

**Монография**



**Гродно 2020**

УДК 631.162(476+477)

ББК 65.32

П 78

**Щербатюк, С.Ю., Плаксиенко, В.Я., Пилипенко, Е.А.** Проблемы учетно-аналитического обеспечения трансграничного сотрудничества в сфере агробизнеса Республики Беларусь и Украины / С.Ю. Щербатюк, В.Я. Плаксиенко, Е.А. Пилипенко и др. – Гродно: ГТАУ, 2020. – 270 с. – ISBN

Авторский коллектив:

*Щербатюк С.Ю., Плаксиенко В.Я., Пилипенко Е.А.,  
Матальцкая С.К., Федоркевич А.В., Смолякова О.М., Кириенко Н.Н., Карпицкая М.Е.,  
Дугар Т.Е., Ермолаева М.В., Левченко З.М., Романченко Ю.А., Карпенко Н.Г.,  
Черненко К.В., Грибовская Ю.Н., Ходаковская Л.А., Лега О.В., Мокиенко Т.В.,  
Прийдак Т.Б., Липский Р.В., Яловега Л.В., Тютюнник С.В., Тютюнник Ю.М., Романченко Ю.А.,  
Нездойминога Е.Е., Красота Е.Г., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г., Пешко Н.Н., Осипчук И.Ю.,  
Грудько С.В., Солович Е.А., Куклич С.Н., Довнар Н.К., Вартамян Е.С., Кудин В.В., Метечко Т.О., Гос-  
тилович Е.В., Кузьма А.Э.*

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор, профессор УО «Белорусский государственный экономический университет»

***Папковская П.Я.***

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета и аудита Харьковского национального технического университета сельского хозяйства имени Петра Василенка

***Маренич Т.Г.***

В монографии представлен авторский подход к реализации организационно-методических аспектов бухгалтерского учета, анализа и контроля отдельных видов имущества и источников их формирования, а также некоторых аспектов деятельности сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь и Украины. Предложены направления развития учетно-аналитического обеспечения системы управления предприятиями агробизнеса Республики Беларусь и Украины, что весьма актуально в условиях трансграничного сотрудничества стран.

Монография рассчитана на научных работников, преподавателей, аспирантов, магистрантов, студентов высших учебных заведений, работников юридической и экономической службы организаций, практикующих бухгалтеров и аудиторов, а также всех интересующихся проблемами совершенствования системы бухгалтерского учета и отчетности организаций Республики Беларусь и Украины

Рекомендовано Научно-техническим советом УО «ГТАУ» (Протокол № \_\_ от \_\_.\_\_.2020 г).

УДК 631.162(476+477)

ББК 65.32

ISBN

© Щербатюк С.Ю., 2020

## Раздел 2

# СТРАТЕГИИ СБЛИЖЕНИЯ УЧЕТНЫХ ПРАКТИК ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И УКРАИНЫ НА ОСНОВЕ МСФО

### 2.1 Практика применения МСФО: опыт Украины и перспективы совершенствования

*Нездойминога Е.Е.,  
Красота Е.Г.*

Международные стандарты финансовой отчетности по мнению многих современных исследователей можно рассматривать как своего рода инструмент рыночных преобразований, что представляют собой набор определенных документов, которые предлагают варианты учета отдельных средств или операций предприятий. В целом их суть заключается в определении общего подхода к составлению финансовой отчетности. Нормы МСФО используются более чем в 100 странах, что обеспечивает составление финансовой отчетности и ведение бухгалтерского учета унифицировано.

Международная практика свидетельствует о том, что финансовая отчетность, составленная за МСФО, является более точной и имеет высокий информативный характер.

Использование МСФО обусловлено несколькими причинами.

Во-первых, формирование отчетности в соответствии с нормами МСФО помогает инвесторам легко оценить то или иное предприятие и быстро принимать решения относительно капитальных вложений в него. При этом данный факт можно рассматривать как один из важных шагов на пути выхода предприятий на международные рынки капитала.

Во-вторых, использование МСФО в организации управленческого учета помогает существенно сократить затраты компании и дает возможность эффективно вести процесс подготовки финансовой отчетности. Также, наличие достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности компании помогает руководству принимать оптимальные управленческие решения.

В-третьих, использование МСФО позволяет значительно сократить время и ресурсы, необходимые для разработки новых национальных

правил отчетности. Особенно, когда речь идет о предприятиях, что на сегодня работают с иностранными банками и инвесторами.

В основе создания МСФО лежит теория англо-американской школы бухгалтерского учета. Важно отметить, особенностью данной школы является концепция первого отображения экономического содержания фактов хозяйственной жизни. Такой общий подход определяет также походы к отображению отдельных объектов бухгалтерского учета: активов, обязательств, доходов, расходов, прибыли, капитала и др. В то же время в России при отображении факта осуществления хозяйственной операции существуют другие подходы. При этом, например, критерием признания актива выступает объем юридических прав на него.

Важно отметить, что важнейшей характеристикой англо-американской бухгалтерии является приоритет профессионального мнения бухгалтера над предписаниями учетных регулятивов, что совершенно не свойственно отечественной практике. Однако в зарубежной практике профессиональное мнение бухгалтера имеет решающее значение в формировании достоверной и объективной (беспристрастной) информации о финансовом положении предприятия, что в свою очередь влияет на мнение пользователей, а также привлечение инвестиций.

Кроме того, МСФО качественно влияют на возможности руководства в области управления организацией и предоставляют значительные преимущества перед конкурентами. Для субъектов, составляющих отчетность по МСФО, значительно возрастает возможность привлечь дополнительные источники капитала и партнеров по бизнесу, которые помогут обеспечить экономический рост и процветание. Также, используя МСФО, субъекты хозяйствования имеют доступ к информации о финансовом состоянии потенциальных партнеров, служит дополнительным инструментарием при их выборе.

Обеспечение прозрачности субъектов национальной экономики имеет огромное значение, поскольку, рыночная стоимость капитала определяется двумя ключевыми факторами: будущими доходами и будущими рисками. Некоторые риски действительно характерны для деятельности самих организаций, однако есть и такие, которые вызваны отсутствием необходимой информации, отсутствием точных сведений о прибыльности капиталовложений. Кредиторы и инвесторы согласны

получать меньшую прибыль, но они быть уверенными в том, что достоверная, справедливая и точная информации снизит их риски.

Для того, чтобы создать надлежащие условия осуществления учетного процесса, необходимо провести ряд мероприятий:

- обеспечить финансовую и информационную поддержку процесса перехода на МСФО;

- создать условия для обучения и предоставления консультаций относительно особенностей ведения учета по МСФО (проведение практических семинаров, разработка концепции профессионального обучения и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов);

- создать эффективный механизм контроля за соблюдением МСФО.

Несмотря на особенности и трудности процессов внедрения МСФО в Украине следует констатировать тот факт, что этот процесс является объективной реальностью и необходимостью для подавляющего большинства предприятия, деятельность которых связана с мировыми рынками [137].

Первым шагом на пути внедрения МСФО в Украине стало утверждение кабинетом Украины Постановления от 29.10.1998 г. № 1706. «Программы реформирования системы бухгалтерского учета с использованием международных стандартов бухгалтерского учета». Основной целью данной программы стало формирование системы Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности, которые бы могли обеспечить информацией пользователей, прежде всего инвесторов [199]. Кроме того в качестве одного из аспектов развития данной программы стало принятие нового закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», который вступил в силу с 01.01.2000 г.

Решением правительства в отношении дальнейшего внедрения МСФО в практику отечественного бухгалтерского учета стало принятие Методических рекомендаций по трансформации финансовой отчетности украинских предприятий в финансовую отчетность по МСФО № 112 от 01.04.2003 г.

Следующим этапом на пути внедрения МСФО в практику развития бухгалтерского учета в Украине стало принятие «Стратегии применения МСФО» в 2007 г. (распоряжение от 24.10.2007 г. № 911-р). Одним из главных направлений данной стратегии определено «законодательное

регулирование порядка применения международных стандартов. В частности, с 2010 года обязательное составление финансовой отчетности и консолидируемой отчетности согласно с международными стандартами предприятиями-эмитентами, ценные бумаги которых находятся в листинге организаторов торговли на фондовом рынке, баками и страховиками, по собственному решению другими эмитентами ценных бумаг и финансовыми учреждениями». Однако данные условия и задачи не были выполнены [196].

В 2011 г. Верховная Рада принимает изменения к Закону «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». Согласно этим изменениям финансовую отчетность по международным стандартам обязаны составлять такие виды предприятий: публичные акционерные общества, банки, страховые организации, а также предприятия, что проводят хозяйственную деятельность по видам, перечень которых определен Кабмином Украины.

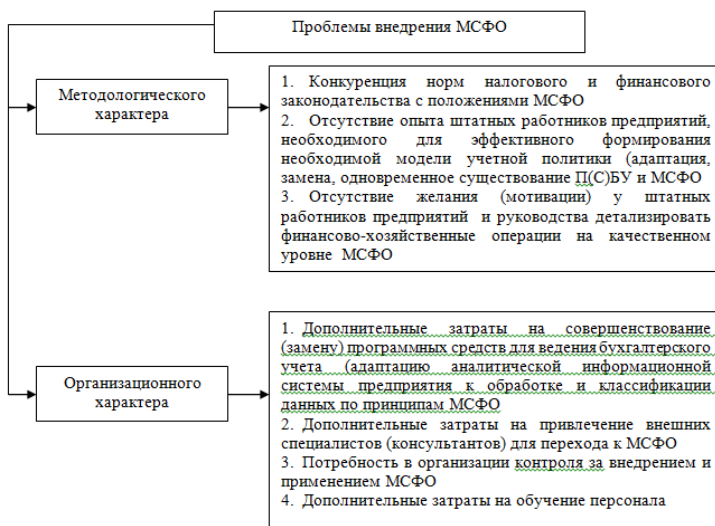
22 февраля 2012 г. Кабмином Украины было принято распоряжение «Про создание условий для внедрения международных стандартов финансовой отчетности» № 157-р. Основные положения данного распоряжения относились к таким направлениям:

- обеспечение официального опубликования МСФО с соблюдением их соответствия оригиналу, а также своевременное внесение к ним изменений;

- утверждение до 1.04.2012 г. методических рекомендаций по составлению налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий с использованием данных бухгалтерского учета, соблюдением требований МСФО и проведением проверки показателей данной декларации [195].

Практическим этапом на пути внедрения МСФО в практику украинского бухгалтерского учета стало принятие Приказа Минфина Украины от 07.02.2013 г. № 73 про утверждение нового Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета (НП(С)БУ) 1 «Общие требования к финансовой отчетности», что заменил П(С)БУ 1, 2, 3, 4, 5, которые отдельно определяли порядок подачи каждой формы финансовой отчетности.

Вместе с тем, следует отметить, что на пути внедрения и применения МСФО в Украине существует ряд проблем организационно-методологического характера (рисунок 2.1.1).



**Рисунок 2.1.1 - Основные проблемы внедрения МСФО в учетную политику украинских предприятий**

Примечание – Источник: [243]

Согласно ч. 2 ст. 121 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [156] и Постановления Кабмина Украины № 547 от 11.07.2018 г. с 1 января 2018 года обновлен критерии предприятий, обязанных готовить финансовую отчетность по МСФО (таблица 2.1.1).

Предприятия, не соответствующие указанным выше критериям, могут продолжать вести учет и готовить финансовую отчетность по национальным положениям (стандартам) бухгалтерского учета или добровольно перейти на применение международных стандартов, если такой переход соответствует стратегии развития предприятия (выход на международные рынки, привлечения инвестиций и т.п.).

Предприятия, которые в соответствии с законодательством составляют финансовую отчетность по МСФО, обязаны обеспечить ведение бухгалтерского учета в соответствии с учетной политикой по МСФО после оказания первой финансовой отчетности по международным стандартам. Добровольный переход такого четкого требования не содержит,

хотя общие правила учета предусматривают подготовку финансовой отчетности именно на данных бухгалтерского учета. Ведь каждая хозяйственная операция (действие или событие, которое вызывает изменения в структуре активов и обязательств, собственном капитале предприятия) должна иметь документальное подтверждение, а не только корректирующие записи в трансформационном файле.

**Таблица 2.1.1 - Предприятия, обязанные применять МСФО**

| Название   | Критерий (комментарий)  |
|--|---|
| Публичные акционерные общества   | -   |
| Другие эмитенты ценных бумаг   | Если их ценные бумаги допущены к торгам на фондовых биржах или по ним осуществлено публичное предложение  |
| Банки  | -   |
| Страховые организации  | -   |
| Кредитные союзы  | -   |
| Предприятия, которые осуществляют деятельность по добыче полезных ископаемых общегосударственного значения | Перечень полезных ископаемых общегосударственного значения утвержден постановлением Кабмина Украины от 12.12.1994 г. № 827. Обратите внимание, что горводоканалы не обязаны переходить на МСФО: хотя подземные и поверхностные воды в перечень полезных ископаемых общегосударственного значения, отбор воды не считается добычей |
| Предприятия, которые проводят хозяйственную деятельность по отдельным видам финансовой деятельности        | Виды такой деятельности по КВЭД ДК 009: 2010:<br>- негосударственное пенсионное обеспечение (группа 65.3)<br>- предоставление других финансовых услуг (раздел 64);<br>- вспомогательная деятельность в сферах финансовых услуг (раздел 66, кроме подразделения 66.2)  |
| Больше предприятия   | Независимо от сферы деятельности отвечают как минимум двум критериям из таких:<br>- балансовая стоимость активов - более 20 млн евро;<br>- чистый доход от реализации - более 40 млн евро;<br>- средняя численность работников - более 250 человек  |

Несмотря на то, что многие украинские предприятия уже осуще-

ствии переход к применению МСФО при составлении финансовой отчетности, все же остаются много различных аспектов, которые требуют урегулирования, что можно определить в целом как направления совершенствования применения МСФО в Украине [149].

Так, например, можно следует выделить налоговые вопросы, что связаны с отображением необоротных активов в финансовой отчетности при переходе на МСФО. Здесь на первый план выходят:

1) налоговые сроки амортизации – в то время как П(С)БУ 7 устанавливает такие сроки, в МСФО этот аспект не учитывается.

2) сроки начала начисления амортизации – по МСФО амортизация объекта основных средств начинается с даты, когда такой актив уже фактически готов к использованию. Однако в национальных стандартах начало амортизации «смещен» - начиная с месяца, следующего за датой ввода, что создает трудности в определении учетной политики конкретного предприятия в отношении объектов основных средств;

Важным шагом на пути совершенствования применения МСФО в практике составления и подачи финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, было разработано проект «Таксономия МСФО» (IFRS Taxonomy). Этот проект предложен Комитетом по МСФО, в рамках которого систематизируются и представляются в электронном виде показатели, которые подлежат раскрытию в соответствии с МСФО. Иначе говоря, это электронное представление отчетности по МСФО.

Пунктом 2 Постановления Кабмина Украины от 28.02.2000 № 419 «Про утверждение порядка подачи финансовой отчетности» определено, что финансовая отчетность и консолидированная финансовая отчетность, составленная на основе таксономии финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности в едином электронном формате, определенном Минфином, подается в центр сбора финансовой отчетности [231].

В целом же переход к применению МСФО в Украине продолжается и требует постоянного совершенствования. Однако следует отметить, что при решении руководства предприятия о составлении финансовой отчетности по МСФО, прежде всего следует начинать с решения таких основных вопросов, как: когда начать? На каких моментах следует сделать акцент в случае перехода?

Так, если компания решила сформировать первую отчетность по МСФО за 2019 год, ей необходимо прежде всего подать сравнительную информацию за два года. В этом случае определяются ключевые даты и график перехода предприятия к применению МСФО:

- дата перехода на МСФО - 01.01.2018;
- первая финансовая отчетность по МСФО - за 2019;
- сравнительная информация - по 2018;
- начало ведения учета по МСФО - с 01.01.2020 (рекомендуемая дата).

После идентификации ключевых дат необходимо определить все действия, выполнение которых приведет к полноценному переходу на МСФО (таблица 2.1.2).

**Таблица 2.1.2 - План-график перехода на МСФЗ**

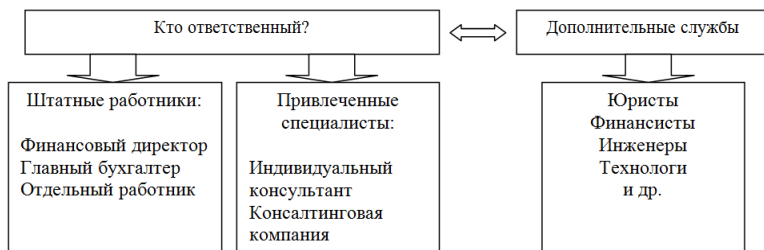
| Этапы перехода  | Приблизительный срок выполнения |
|---|---------------------------------|
| 1. Анализ имеющейся учетной политики компании по П (С) БУ: какие подходы используют для учета активов, обязательств, доходов, расходов и собственного капитала в действующей политике | Август 2019                     |
| 2. Разработка новой учетной политики в соответствии с требованиями МСФО   | Сентябрь 2019                   |
| 3. Установление и доработки модулей по МСФО-учета (запасы, резерв ожидаемых кредитных убытков, обеспечение отпусков, отсроченные налоги)  | Сентябрь 2019                   |
| 4. Предварительное тестирование работы модулей по МСФО-учета  | Сентябрь 2019                   |
| 5. Адаптация существующего плана счетов для ведения бухгалтерского учета по МСФО  | Сентябрь 2019                   |
| ...   |                                 |
| 14. Корректировка настроек программы с учетом выявленных расхождений между трансфайлами и учетной базой (при необходимости)   | Февраль 2020                    |
| 15. Начало полноценного учета по МСФО   | Март 2020                       |

И снова возвращаемся к учетной политике, которую необходимо скорректировать, придерживаясь при этом принципа последовательности. Ключевыми различиями можно выделить такие расхождения в учетной политике (таблица 2.1.3).

**Таблица 2.1.3 - Причины корректировки в учетной политике при переходе к применению МСФО**

| Направления расходов    | Причины корректировок   |
|-------------------------|---|
| Отличия в классификации | - различные подходы к классификации объектов учета;<br>- различные суждения о структуре и единиц учета          |
| Отличия в оценках       | - методы оценки стоимости объектов учета;<br>- оценка значений параметров, влияющих на стоимость объектов учета |
| Общие отличия в учете   | - состав учетных процедур;<br>- периодичность процедур отчетности;<br>- техника учета                           |

Также при осуществлении предварительных оценок крайне важно проанализировать имеющееся кадровое обеспечение по готовности к переходу на МСФО. В этом нужно оценить как работников, непосредственно связанных с учетом и отчетностью, так и вспомогательные службы (рисунок 2.1.2).



**Рисунок 2.1.2 - Оценка кадрового обеспечения при переходе к применению МСФО**

Примечание – Источник: [245]

Конечная цель такого анализа: выяснить, кто будет ответственным за переход на МСФО; хватит собственных ресурсов, представленных штатными работниками, или необходима будет помощь привлеченных экспертов. Более того, важно оценить и готовность ИТ-среды к внедрению подсистемы учета по МСФО. Так, необходимо понять, какой из двух направлений является более уместным:

1) расширение функционала имеющегося программного обеспечения через доработку МСФО-модулей;

2) приобретение / создание нового программного продукта с поддержкой возможностей ведения МСФО-учета и составления отчетности.

Таким образом, можно сделать вывод, что применение МСФО в Украине все еще имеет множество нюансов, которые необходимо рассматривать не только в позиции внесения изменений в законодательно-нормативную базу, что относится к регулированию бухгалтерского учета, но и в отношении самой внутренней политики предприятия, вносить изменения в существующие положения учетной политики и осуществлять контроль и качественную оценку кадрового обеспечения во избежание штрафов.

## **2.2 Опыт внедрения Международных стандартов финансовой отчетности в Республике Беларусь**

*Щербатюк С.Ю.,  
Грудько С.В.*

В целях сближения законодательства Республики Беларусь в области бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами финансовой отчетности посредством модернизации законодательства было принято значительное количество новых нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, влияющих на формирование учетной и отчетной информации организации. Как отмечено выше, с 1 января 2014 г. вступил в силу новый Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» [158]. Статьей 17 Закона закреплены основы составления, представления и публикации отчетности в соответствии с МСФО (таблица 2.2.1).

Основным нововведением действующего Закона о бухгалтерском учете является принятие на законодательном уровне решения о применении МСФО в Республике Беларусь. Для реализации этого решения требуется введение МСФО в правовое поле. После установления Советом Министров Республики Беларусь совместно с Национальным банком Республики Беларусь порядка введения в действие МСФО на территории Республики Беларусь заключено соглашение с Фондом МСФО для получения МСФО. Последние принимаются в качестве технических нормативных правовых актов Советом Министров Республики Беларусь