

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.37

Особливості бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Республіці Білорусь в умовах переходу до МСФЗ

Бондаренко О.М.

асистент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

Статтю присвячено огляду організації бухгалтерського обліку та аналізу структури фінансової звітності в Республіці Білорусь. Розглянуто положення основних нормативних документів із бухгалтерського обліку та звітності, наведено приклади заповнених форм бухгалтерського балансу та звіту про прибутки та збитки. Приведено сучасний стан упровадження в Білорусі міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ключові слова: принципи бухгалтерського обліку, бухгалтерський баланс, звіт про прибутки та збитки, впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, професійний бухгалтер.

Бондаренко А.Н. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К МСФО

Статья посвящена обзору организации бухгалтерского учета и анализу структуры финансовой отчетности в Республике Беларусь. Рассмотрены положения основных нормативных документов по бухгалтерскому учету и отчетности, приведены примеры заполненных форм бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Приведено современное состояние внедрения в Беларуси международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: принципы бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, внедрение международных стандартов финансовой отчетности, профессиональный бухгалтер.

Bondarenko O.M. FEATURES OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING IN THE REPUBLIC OF BELARUS IN THE TRANSITION TO IFRS

The article is devoted to the review of the organization of accounting and analysis of the structure of financial reporting in the Republic of Belarus. The provisions of the main regulatory documents on accounting and reporting are considered, examples of the completed forms of the balance sheet and the income statement are given. The current state of introduction of international financial reporting standards in Belarus is given.

Keywords: accounting principles, balance sheet, income statement, introduction of international financial reporting standards, professional accountant.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Ведення бухгалтерського обліку за кордоном має певні особливості, навіть у сусідніх країнах бухгалтерські системи можуть значно відрізнятися між собою. Вивчення досвіду організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в країнах-сусідах дає змогу краще розуміти «мову» бізнесу, налагоджувати партнерські стосунки. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності майже ліквідує розбіжності в бухгалтерському обліку, проте це процес досить тривалий, та і національні особливості країн позначаються на системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Дослідження

особливостей підготовки фінансової звітності організаціями Республіки Білорусь дасть змогу покращити процес укладання договорів, аналізувати фінансовий стан контрагентів, сприятиме збільшенню товарообігу між нашими країнами. Певний інтерес становить дана тематика під час вивчення такої дисципліни, як «Облік у зарубіжних країнах».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності у зарубіжних країнах присвячено праці багатьох вітчизняних та закордонних учених, таких як Ф. Бутинець, Д. Панков, О. Губачова, С. Мельник, М. Лучко та ін. У Республіці Білорусь багато публікацій

навчального та методичного характеру підготовлено за безпосередньої участі Т. Рибак, керівника Головного управління регулювання бухгалтерського обліку, звітності та аудиту Міністерства фінансів цієї країни. У даній статті є намагання підсумувати нинішній стан реформування бухгалтерського обліку в Білорусі та ознайомити з його досягненнями бухгалтерську спільноту України.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою написання цієї статті є ознайомлення з організацією бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю в Республіці Білорусь, виявлення особливостей бухгалтерської системи країни-сусіда, наведення стану впровадження МСФЗ. На основі представлених зразків фінансової звітності буде здійснено аналіз відмінностей між українською та білоруською структурами основних форм звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У країнах, які є учасниками програми Європейського Союзу «Східне партнерство», Співдружності незалежних держав, Євразійського економічного союзу, відбувається впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. У державах – учасницях СНД поширене поєднання двох варіантів застосування МСФЗ, коли національні стандарти (правила) бухгалтерського обліку розроблюються з урахуванням (на основі) МСФЗ, а для певних категорій підприємств передбачається безпосереднє застосування МСФЗ.

У Республіці Білорусь упровадження МСФЗ передбачено у низці програмних документів. У Директиві Президента «Щодо розвитку підприємницької ініціативи та стимулюванню ділової активності в Республіці Білорусь» від 31.10.2010 № 4 забезпечення застосування МСФЗ на широкій основі в бухгалтерському обліку значиться у числі заходів із підвищення конкурентоспроможності білоруської економіки та створення сприятливих умов для динамічного та сталого розвитку [1, с. 127].

Основним законодавчим актом, який устанавлює правові та методологічні засади бухгалтерського обліку, вимоги до складання та подання бухгалтерської та (чи) фінансової звітності, є Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» від 12 липня 2013 р. № 57-3 [2] (далі – Закон про бухгалтерський облік). Дія Закону про бухгалтерський облік розповсюджується на юридичні особи Республіки Білорусь, їхні філіали, представництва та інші відокремлені підрозділи, що мають окремий баланс, представни-

цтва іноземних та міжнародних організацій, холдинги, прості товариства (учасників договору про спільну діяльність).

Основним нововведенням Закону про бухгалтерський облік є прийняття на законодавчому рівні рішення про застосування МСФЗ. Для цього МСФЗ поступово впроваджуються у правове поле Республіки Білорусь. Таким чином, створюється нормативна база, яка необхідна насамперед публічно важливим організаціям для складання звітності відповідно до МСФЗ.

Відповідно до Закону про бухгалтерський облік, до публічно важливих організацій належать: відкриті акціонерні товариства, які є засновниками унітарних підприємств та (чи) основні господарські товариства відносно їх дочірніх товариств, банки, кредитно-фінансові організації та страхові організації [2].

Починаючи з 2016 р. банки зобов'язані складати консолідовану та індивідуальну фінансову звітність, відкриті акціонерні товариства, страхові організації – річну консолідовану звітність відповідно до МСФЗ.

Річна фінансова звітність публічно важливих організацій, складена у відповідності до МСФЗ, підлягає обов'язковому аудиту та публікації разом з аудиторським висновком на сайті таких організацій не пізніше 31 липня наступного за звітним року.

Із прийняттям Закону про бухгалтерський облік до складу нормативно-правових актів увійшли національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності. Ця система національних стандартів включає в себе стандарти із загальних питань облікової політики та облікових оцінок, обліку активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат, окремих видів економічної діяльності, індивідуальної та консолідованої звітності, розкриттю додаткової інформації у звітності.

В основі розроблення національних стандартів закладено принципи бухгалтерського обліку та звітності (табл. 1), яким у Законі про бухгалтерський облік надано правового статусу.

Для підвищення ефективності впровадження МСФЗ установлені вимоги до головних бухгалтерів публічно важливих підприємств. Із 01.01.2017 головні бухгалтери відкритих акціонерних товариств, страхових організацій повинні мати сертифікат професійного бухгалтера, який видається Міністерством фінансів, а головні бухгалтери банків – сертифікат професійного бухгалтера банку, який видається Національним банком.

Таблиця 1
Принципи бухгалтерського обліку
та звітності у Білорусі [2]

№ з/п	Назва принципу
1	Принцип безперервності діяльності
2	Принцип відокремленості
3	Принцип нарахування
4	Принцип відповідності доходів та витрат
5	Принцип правдивості
6	Принцип превалювання економічного змісту
7	Принцип обачності
8	Принцип нейтральності
9	Принцип повноти
10	Принцип зрозумілості
11	Принцип співставності
12	Принцип доречності

Уведення атестації на право отримання сертифіката професійного бухгалтера, встановлення вимог до організацій та індивідуальних підприємців, що здійснюють послуги аутсорсінгу, спрямовано на досягнення високого професійного рівня бухгалтерської спільноти,

здатної повною мірою застосовувати професійне судження.

Положення Закону про бухгалтерський облік отримали свій розвиток у підзаконних актах через установлення форм звітності, введення нових об'єктів бухгалтерського обліку, зміни обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат.

Постановою Міністерства фінансів від 12 грудня 2016 р. № 104 [3] затверджений Національний стандарт бухгалтерського обліку та звітності «Індивідуальна бухгалтерська звітність», яким встановлено форми індивідуальної звітності. У цих формах: 1) активи, зобов'язання структуровані за ступенем ліквідності (погашення); 2) доходи, витрати, грошові кошти розподілені за видами діяльності (поточна, інвестиційна, фінансова); 3) інформація про інші сукупні прибутки представлена розгорнуто.

Закон про бухгалтерський облік [2] устанавлює, що річна та проміжна фінансова звітність комерційних організацій включає в себе:

- 1) бухгалтерський баланс;
- 2) звіт про прибутки та збитки;
- 3) звіт про зміну власного капіталу;
- 4) звіт про рух грошових коштів;
- 5) примітки до звітності.

Таблиця 2

Бухгалтерський баланс підприємства
Бухгалтерський баланс на 31 грудня 2016 р.

Організація	Відкрите акціонерне товариство «Білоруський цементний завод»			
Вид економічної діяльності	Виробництво цементу			
Орган управління	Міністерство архітектури та будівництва			
Одиниця виміру	пср. руб.			
Адреса	213640, Могилевська обл., м. Костюковичі			
	Активи	Код строки	На 31.12.2016	На 31.12.2015
	1	2	3	4
I. Довгострокові активи				
Основні засоби:				
первісна вартість	101	993 315	933 237	
амортизація	102	124 966	127 327	
залишкова вартість	110	868 349	805 910	
Нематеріальні активи	120	47	32	
Доходні вкладення в матеріальні активи	130	1	1	
у т. ч. інвестиційна нерухомість	131	1	1	
предмети фінансової оренди (лізингу)	132	-	-	
Вкладення в довгострокові активи	140	6 977	8 786	
Довгострокові фінансові вкладення	150	27	174	
Відкладені податкові активи	160	25	15	
Довгострокова дебіторська заборгованість	170	94	108	
Інші довгострокові активи	180	18	19	
Усього за розділом I	190	875 538	815 045	

Закінчення таблиці 2

II. Короткострокові активи			
Запаси	210	79 881	57 996
у т. ч. матеріали	211	30 309	29 044
тварини	212	5 432	6 185
незавершене виробництво	213	25 487	17 758
готова продукція і товари	214	18 653	10 009
Витрати майбутніх періодів	230	2 268	1 112
Податок на додану вартість по придбаним товарам	240	872	957
Короткострокова дебіторська заборгованість	250	32 407	48 246
Короткострокові фінансові вкладення	260	2 483	568
Грошові кошти та їх еквіваленти	270	345	354
Інші короткострокові активи	280	92	121
Усього за розділом II	290	118 348	109 354
Баланс	300	993 886	924 399
Власний капітал та зобов'язання	Код строки	На 31.12.2016	На 31.12.2015
III. Власний капітал			
Статутний капітал	410	176 106	142 453
Резервний капітал	440	224	224
Додатковий капітал	450	175 685	191 888
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	460	57 419	38 737
Чистий прибуток (збиток) звітного періоду	470	-	-
Цільове фінансування	480	-	-
Усього за розділом III	490	294 596	295 828
IV. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити та займи	510	238 040	263 547
Довгострокові зобов'язання за лізинговими платежами	520	1 048	1 318
Відкладені податкові зобов'язання	530	-	-
Доходи майбутніх періодів	540	1 859	1 606
Резерви наступних платежів	550	8	6
Інші довгострокові зобов'язання	560	81 004	-
Усього за розділом IV	590	321 959	266 477
V. Короткострокові зобов'язання			
Короткострокові кредити та займи	610	119 472	101 694
Короткострокова частина довгострокових зобов'язань	620	66 143	87 402
Короткострокова кредиторська заборгованість	630	190 887	172 946
у т.ч. постачальникам, підрядникам	631	59 632	55 663
за авансами отриманими	632	2 740	5 974
за податками та зборами	633	731	1 507
за соціальним страхуванням	634	244	456
з оплати праці	635	972	1 098
власнику майна (засновникам)	637	23 621	21 428
іншим кредиторам	638	102 903	86 758
Доходи майбутніх періодів	650	812	39
Резерви наступних платежів	660	17	13
Інші короткострокові зобов'язання	670	-	-
Усього за розділом V	690	377 331	362 094
Баланс	700	993 886	924 399

Місячна звітність комерційних організацій складається з бухгалтерського балансу.

Розглянемо структуру основних форм фінансової звітності на прикладі звітності відкритого акціонерного товариства «Білоруський цементний завод» [4]. У табл. 2 наведений бухгалтерський баланс підприємства станом на 31 грудня 2016 р.

Як видно з табл. 2, бухгалтерський баланс Білорусі дещо відрізняється від балансу нашої країни. Так, особливостями балансу країни-сусіда є: відображення дебіторської заборгованості загальною величиною без відокремлення торгової дебіторської заборгованості, наявність у власному капіталі статей «Чистий прибуток (збиток) звітного періоду» та «Цільове фінансування», розподіл доходів майбутніх періодів та резервів за терміном на довгострокові та короткострокові. Загалом же обидва баланси дуже схожі.

У табл. 3 наведений звіт про прибутки та збитки підприємства за 2016 р. по вищевказаному підприємству [4].

Порівнюючи звіти про прибутки та збитки Білорусі та України, видно, що у них відрізняються назви, крім того, можна виділити відмінності в їхніх структурах. Дещо відрізняється термінологія у назвах доходів та витрат, у білоруському звіті подано більш чіткій розподіл видів діяльності на інвестиційну та фінансову, детальніше відображено окремі види доходів та витрат. Проте в українському звіті більш детально представлений другий розділ «Сукупний дохід», наводяться дані за елементами операційних витрат, більше подано інформації про показники прибутковості акцій.

У Республіці Білорусь застосовується типовий план рахунків бухгалтерського обліку, який затверджений Постановою Міністерства фінансів від 29.06.2011 № 50 [5]. Структура та зміст плану рахунків значною мірою пов'язані з показниками індивідуальної звітності.

Міністерством фінансів Білорусі 30.09.2011 Постановою № 102 затверджена Інструкція з бухгалтерського обліку доходів та витрат. Основні її положення передбачають:

- визнання доходів та витрат згідно з принципом нарахування;
- поетапне визнання доходів та витрат по роботах (послугах) із довготривалим циклом виконання (надання);
- списання управлінських витрат безпосередньо на фінансові результати;
- необхідність формування резервів по сумнівним боргам [1, с. 132].

Із 2013 р. розпочався процес формування системи національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, дія яких розповсюджується на організації Білорусі. Так, у 2014 р. затверджений Національний стандарт «Консолідована фінансова звітність», в якому встановлений порядок складання консолідованої звітності. Національним стандартом «Вплив змін курсів іноземних валют» визначений порядок відображення в обліку визначених в іноземній валюті активів, зобов'язань, доходів, витрат та курсових різниць, які при цьому утворюються.

З 1 січня 2017 р. на території Республіки Білорусь були введені в дію 44 Міжнародні стандарти фінансової звітності та 26 Роз'яснень міжнародних стандартів. Таким чином, була створена нормативна база для застосування МСФЗ. За підрахунками Міністерства фінансів [6, с. 12], приблизно 300 публічно важливих організацій готуватимуть таку звітність за 2016 р. Більша їх частина зробить це вперше, керуючись МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування МСФЗ».

У березні 2017 р. відбулася значна подія в житті білоруської бухгалтерської спільноти – 62 головних бухгалтера різних організацій отримали сертифікат професійного бухгалтера. Ці спеціалісти отримали документ, що підтверджує високий рівень їхньої кваліфікації та надає право обіймати відповідну посаду. Серед цих спеціалістів були головні бухгалтери провідних організацій Білорусі, таких як «Нафтан», «Газпром Трансгаз Білорусь», МАЗ, БМЗ та ін. Як зазначив д. е. н. Д. Панков, «ця подія повинна позитивно вплинути на ринок праці бухгалтерів країни. Сертифікат професійного бухгалтера є своєрідним еталоном кваліфікації та стандартом вищої якості у підготовці спеціаліста у сфері бухгалтерського обліку, фінансового аналізу, управлінського обліку. Такого рівня сертифікація спеціалістів із бухгалтерського обліку є першою в Білорусі серед професій економічного профілю, що ще раз свідчить про особливий статус і високу значимість бухгалтерів в управлінні бізнесом» [7, с. 31].

Висновки з цього дослідження. У Республіці Білорусь триває активний процес упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. З 1 січня 2017 р. на території країни були введені в дію 44 МСФЗ та 26 роз'яснень до них. Цими стандартами під час складання консолідованої та індивідуальної звітності повинні керуватися публічно важливі організації. Як видно з представлених форм фінансової звітності – бухгалтерського балансу та звіту про прибутки та збитки, – ці документи дуже

схожі на форми звітності підприємств України. Позитивним можна вважати запровадження професійної атестації головних бухгалтерів у Білорусі з видачею їм сертифіката профе-

сійного бухгалтера. Можливо, подібну форму атестації потрібно застосувати і до головних бухгалтерів українських підприємств, що становлять суспільний інтерес для нашої країни.

Таблиця 3

**Звіт про прибутки та збитки підприємства за 2016 р.
Звіт про прибутки та збитки за січень-грудень 2016 р.**

Найменування показників	Код строки	За січень-грудень 2016	За січень-грудень 2015
Виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	010	188 568	200 492
Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг	020	149 032	159 303
Валовий прибуток	030	39 536	41 189
Управлінські витрати	040	10 606	9 532
Витрати на реалізацію	050	14 071	11 991
Прибуток (збиток) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	060	14 859	19 666
Інші доходи поточної діяльності	070	53 401	44 138
Інші витрати поточної діяльності	080	55 168	45 698
Прибуток (збиток) від поточної діяльності	090	13 092	18 106
Доходи по інвестиційній діяльності	100	2 392	274
у т. ч. доходи від вибуття основних засобів та інших довгострокових активів	101	2 136	103
доходи від участі в статутному капіталі інших підприємств	102	1	1
відсотки до отримання	103	3	7
інші доходи по інвестиційній діяльності	104	252	163
Витрати по інвестиційній діяльності	110	1 943	4 929
у т. ч. витрати від вибуття основних засобів та інших довгострокових активів	111	1 620	4 889
інші витрати по інвестиційній діяльності	112	323	40
Доходи по фінансовій діяльності	120	56 810	40 823
у т. ч. курсові різниці від перерахунку активів та зобов'язань	121	56 783	40 823
інші доходи по фінансовій діяльності	122	27	-
Витрати по фінансовій діяльності	130	89 702	92 440
у т.ч. відсотки до сплати	131	24 910	14 811
курсів різниці від перерахунку активів та зобов'язань	132	64 429	77 397
інші витрати по фінансовій діяльності	133	363	232
Прибуток (збиток) від інвестиційної, фінансової діяльності	140	(32 443)	(56 272)
Прибуток (збиток) до оподаткування	150	(19 351)	(38 166)
Податок на прибуток	160	119	446
Зміни відкладених податкових активів/зобов'язань	170	10	1
Інші платежі, що вираховуються з прибутку (доходу)	200	3	6
Чистий прибуток (збиток)	210	(19 463)	(38 617)
Результат від переоцінки довгострокових активів, що не входить в чистий прибуток (збиток)	220	-	5 536
Результат від інших операцій, що не входить в чистий прибуток (збиток)	230	-	(5)
Сукупний прибуток (збиток)	240	(19 463)	(33 086)
Базовий прибуток (збиток) на акцію, рублів	250	(1)	(2)
Розбавлений прибуток (збиток) на акцію, рублів	260	-	-

ЛІТЕРАТУРА:

1. Рыбак Т.Н. Законодательная и институциональная основы бухгалтерского учета в Республике Беларусь: тенденции и перспективы развития / Т.Н. Рыбак // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 6. – С. 125-136. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/smi/2015_6.pdf
2. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» принятый 12 июля 2013 р. № 57-3. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/zakon_120713_57z.pdf
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_121216_104.pdf
4. Финансовая отчетность Открытого акционерного общества «Белорусский цементный завод» за 2016 год. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.belcement.by/balans.pdf>
5. Типовой план счетов бухгалтерского учета, утв. Постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_290611_50.pdf
6. Найдович И. Бухгалтерская весна: первые профессиональные бухгалтеры, МСФО и упрощение бухгалтерского учета / И. Найдович // Главный бухгалтер. – 2017. – № 19. – С. 10-13. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/smi/2017_1_gb.pdf
7. Ермак Д. Оскар для бухгалтеров / Д. Ермак // Финансы. Учет. Аудит. – 2017. – № 4. – С. 30-32 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/jurnal/2017/2017_04_oskar.pdf
8. Рыбак Т.Н. Бухгалтерский учет и аудит в странах Восточного партнерства: прогресс реформ и последние инициативы / Т.Н. Рыбак // Финансы. Учет. Аудит. – 2016. – № 7. – С. 18-19 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/jurnal/2016/2016_7_18-19.pdf