

THE ACCOUNTING REFORM IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA:
ACHIEVEMENTS AND PERSPECTIVES

РЕФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА:
ДОСТИЖЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Людмила ГРАБАРОВСКАЯ, lgrabarovski@gmail.com

Анна ДИБОЛЬСКАЯ, adibolskaya@gmail.com

Молдавская Экономическая Академия

Abstract: *In the process of European integration, the regulatory system of accounting in the Republic of Moldova undergoes significant changes, in particular, regarding the conclusion of the agreement on association of the RM with the European Union, the priority task of national legislation is the harmonization with the European Directive and international financial reporting standards. Thus, the RM entered a new stage of economic reform, the starting point of which is the development of a new draft law on accounting, which provides the update of the existing regulations with international requirements.*

Keywords: *National accounting standards, International Financial Reporting Standards, reform, Accounting Law, European Union Directive, Association Agreement, update, harmonization, integration.*

Ключевые слова: *Национальные стандарты бухгалтерского учета, Международные стандарты финансовой отчетности, Закон о бухгалтерском учете, Директива Европейского Союза, соглашение об ассоциации, реформирование, актуализация, гармонизация, интеграция.*

JEL: M41

Введение. Во времена перехода от централизованной плановой экономики к рыночной, возникла необходимость создания нового механизма управления. Это было обусловлено тем, что существовавшая система бухгалтерского учета, построенная в основном на базе требований налогового законодательства, не позволяла получать необходимую информацию, удовлетворяющую интересам всех групп пользователей. Действовавшая нормативная база недостаточно отражала основополагающие принципы бухгалтерского учета и, следовательно, не полностью отвечала требованиям новой экономической реальности. Вышеперечисленные причины обусловили необходимость приведения отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными нормами учета, а это, в свою очередь, способствовало созданию благоприятных условий для развития рынков капитала и ценных бумаг, роста инвестиций, интеграции экономики Республики Молдова в мировую экономику, а также оптимизации соотношения интересов конкретного субъекта и внешних пользователей информации.

Основное содержание. Официальным началом процесса реформирования бухгалтерского учета в Республике Молдова является период 1995-1997 гг. (**I этап реформирования**). Многие экономисты связывают его с разработкой *Концепции Реформы бухгалтерского учета в Республике Молдова* в результате чего были созданы:

- 32 национальных стандарта бухгалтерского учета (НСБУ);
- новая система финансовой отчетности;
- новый План счетов бухгалтерского учета.

Дальнейшая адаптация бухгалтерского учета к рыночной экономике осуществлялась на основании принятия таких нормативных актов как Комментарии по применению НСБУ (всего 13), а также других документов, одобренных органами, ответственными за регулирование бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством. В этот же период на национальном и международном уровнях произошли существенные изменения, которые выдвинули новые требования к организации бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности. Были разработаны новые Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), а также существенно пересмотрены многие из

действующих, были подписаны соглашения, в соответствии с которыми нормативные акты Республики Молдова должны быть гармонизированы с законодательством Европейского Союза и МСФО. Во исполнение положений Закона о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27 апреля 2007 года и Постановления Правительства Республики Молдова № 1507 от 31 декабря 2008 года «Об утверждении Плана развития бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе на 2009-2014 годы» с 1 января 2014 г. вступили в силу *16 новых НСБУ, 2 Методических указания, обязательные к применению с 1 января 2015 г. и действующие в настоящее время, Общий план счетов бухгалтерского учета, а также Методические рекомендации по переходу на новые НСБУ (II этап реформирования).*

Данные стандарты были разработаны Министерством Финансов Республики Молдова на основе директив Европейского союза, МСФО и требований национального законодательства. 9 из них заменили аналогичные стандарты, действовавшие ранее (например, НСБУ 2 «Запасы» был заменен на НСБУ «Запасы», НСБУ 18 «Доход» на НСБУ «Доходы» и т.д.), 5 НСБУ объединили положения схожих стандартов (к примеру, НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» объединил положения НСБУ 13 «Учет нематериальных активов», НСБУ 16 «Учет долгосрочных материальных активов» и НСБУ 9 «Учет затрат на НИОКР»), а 2 действующих стандарта - НСБУ «Инвестиционная недвижимость» и НСБУ «Обесценение активов» вообще не имели аналогов в прежних нормативных актах по бухгалтерскому учету. Основными отличительными характеристиками принятых НСБУ являются:

- отсутствие нумерации;
- краткость изложения;
- изменение терминологии и появление новой (например, «порог существенности», «обесценение» и др.);
- наличие конкретных примеров и правил учетных записей;
- ссылки на использование положений МСФО, если предприятию необходимо применить альтернативные методы учета.

Сегодня система нормативного регулирования бухгалтерского учета вступила в **III этап реформирования**. Республика Молдова подписала Соглашение об ассоциации между РМ и ЕС, образующее правовую основу для сближения национального законодательства и положений Директивы 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета ЕС от 26.06.2013 о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний. В соответствии с соглашением об ассоциации, РМ обязана перенести в национальное законодательство положения коммунитарного права в области корпоративной финансовой отчетности. В связи с этим, в соответствии с положениями европейского законодательства в области финансовой отчетности субъектов, Правительством РМ был разработан и принят Новый законопроект о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, который систематизирует критерии классификации предприятий по категориям и группам субъектов (микро, малые, средние и крупные) и уточняет требования бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Помимо реализации требований европейских директив в этой области, в новом законопроекте о бухгалтерском учете обновлены понятия, используемые в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности; установлены четкие требования в отношении первичных документов и регистров бухгалтерского учета, в том числе, требования к ответственным лицам за ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности в рамках субъекта. Во исполнение соглашения об ассоциации Министерством Финансов были разработаны также дополнения и изменения к действующим НСБУ, основной целью которых является соответствие положениям Директивы 2013/34/ЕС и МСФО. Модернизация системы нормативного регулирования в соответствии с положениями Европейской Директивы и МСФО затрагивает такие стандарты как: *НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», НСБУ «Обесценение активов», НСБУ «Запасы»,*

НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции», НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы», НСБУ «Собственный капитал и обязательства», НСБУ «Представление финансовых отчетов» и др.

Так, в проекте изменений и дополнений, внесенных в НСБУ «**Долгосрочные нематериальные и материальные активы**» уточняются классификационные группы нематериальных активов (НМА), к которым относят:

- a) *незавершенные нематериальные активы* - нематериальные активы, которые находятся в процессе создания, обновления и подготовки к использованию по назначению, а также НМА, взаимосвязанные с другими долгосрочными активами, которые требуют подготовительной работы для использования по назначению;
- b) *действующие нематериальные активы* - нематериальные активы в эксплуатации в виде уступки прав, лицензий, патентов, торговых марок, роялти, программного обеспечения и прочие нематериальные активы (веб-сайты, рецепты, формулы, модели, проекты и т.д.);
- c) *деловая репутация (goodwill)* - положительная или отрицательная разница между первоначальной и справедливой стоимостью чистых активов приобретенного субъекта. Этот элемент входит в состав нематериального актива тогда, когда осуществляется передача всех активов или их части при приобретении или слиянии предприятий. Гудвилл списывается в течение определенного предприятием периода времени, который составляет от 5 до 10 лет.

Относительно долгосрочных материальных активов необходимо подчеркнуть, что предусматривается включение в состав данного стандарта инвестиционной недвижимости, что, в свою очередь, приводит к упразднению ныне действующего стандарта «Инвестиционная недвижимость».

Следует отметить также, что в актуализированных стандартах отсутствуют ссылки на использование положений МСФО. Так, если предприятию необходимо применить альтернативные методы учета (например, оценить на дату баланса свои долгосрочные активы по переоцененной стоимости), то в действующих стандартах указано, что необходимо обратиться к положениям МСФО(IAS)16 или МСФО(IAS)38. В проекте изменений и дополнений, внесенных в НСБУ «**Долгосрочные нематериальные и материальные активы**» такие ссылки отсутствуют и на конкретных примерах даются разъяснения по учету переоцененной стоимости, раскрываются различные способы осуществления переоценки с отражением ее результатов на отдельном счете «Резервы переоценки».

Достаточно большое внимание уделяется вопросам оценки и в проекте изменений и дополнений к НСБУ «**Запасы**», где помимо действующих методов текущей оценки запасов (ФИФО, средневзвешенной стоимости и специфической идентификации) предлагается ввести метод ЛИФО («последнее поступление – первое выбытие»), как один из методов допустимой текущей оценки запасов согласно Директиве ЕС. Метод ЛИФО рекомендуется использовать в том случае, если цены на исходящие запасы демонстрируют устойчивое увеличение в течение периода управления ими. Следует отметить, что изменения методологии определения оценочных показателей коснутся не только текущей, но и последующей оценки запасов, в частности, корректировок балансовой стоимости до чистой стоимости реализации (ЧСР). В этих целях предлагается вести учет таких корректировок на отдельном счете (в действующих НСБУ сумма любого снижения стоимости запасов до ЧСР отражается в учете напрямую в составе расходов с одновременным уменьшением балансовой стоимости соответствующих запасов).

В актуализированном стандарте «**Запасы**» предполагается также и изменение методики расчета износа МБП. Износ предлагается рассчитывать исходя из 100% стоимости МБП (за минусом остаточной стоимости) на момент передачи объектов в эксплуатацию, что также отличается от действующей методики расчета износа МБП, которая, в большинстве

случаев, предусматривает начисление износа, исходя из 50% стоимости предметов на момент их передачи в эксплуатацию, и 50% при их выбытии.

В соответствии с новой редакцией претерпевает изменения и НСБУ «**Обесценение активов**». Так, в действующем стандарте корректировку стоимости обесцененных активов можно осуществлять двумя способами:

- накапливать убытки от обесценения на отдельном счете (по аналогии с накопленной амортизацией долгосрочных активов); либо
- отражать убытки от обесценения путем уменьшения первоначальной или скорректированной стоимости актива.

Проект актуализированного стандарта не предусматривает альтернативы выбора, так как корректировка стоимости обесцененных активов осуществляется только одним способом – убытки от обесценения активов накапливаются на отдельном счете, в зависимости от вида актива. Этот же подход предусмотрен и в НСБУ «**Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции**», в котором предлагается обесценение финансовых инвестиций отражать по аналогии с обесценением долгосрочных нематериальных и материальных активов, на отдельном счете (в действующем НСБУ принят прямой метод списания стоимости обесцененных финансовых инвестиций). В проекте изменений и дополнений, внесенных в НСБУ «**Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции**», изменяются и классификационные признаки дебиторской задолженности. Так, в новых финансовых отчетах авансы выданные будут отражаться в составе долгосрочных активов (если авансы выданы за предстоящую поставку долгосрочного актива) или оборотных активов (если авансы выданы за предстоящую поставку текущего актива) независимо от периода погашения авансов. Включение дебиторской задолженности по авансам выданным в состав долгосрочных и оборотных активов приводит к изменениям в методологии пересчета авансов, выраженных в иностранной валюте в соответствии с НСБУ «**Курсовые валютные и суммовые разницы**». В действующем НСБУ авансы выданные и авансы полученные в иностранной валюте относятся к денежным статьям, т.е. в случае, если они не были погашены, данные статьи пересчитываются по официальному курсу молдавского лея к иностранной валюте на дату составления баланса, а это приводит к отражению положительных или отрицательных курсовых валютных разниц. Включение выданных авансов за неденежный актив в состав долгосрочных и оборотных активов, предполагает трактовку таких авансов в качестве неденежных статей в иностранной валюте, которые не подлежат пересчету на дату составления отчетности и, соответственно, курсовых валютных разниц по ним не возникает.

В соответствии с требованиями гармонизации национального законодательства и положений Директивы 2013/34/ЕС актуализирован НСБУ «**Собственный капитал и обязательства**», в котором изменен понятийный аппарат (понятие «добавочный капитал» заменяется на термин «премии на капитал») и методология учета отдельных элементов собственного капитала. Так, при аннулировании или отчуждении изъятых долей участия разницы между фактической стоимостью изъятия и их номинальной (установленной) стоимостью или стоимостью отчуждения относятся на увеличение премии на капитал (положительные) или уменьшение нераспределенной прибыли (увеличение непокрытого убытка) прошлых лет (отрицательные). В действующем стандарте такие изменения отражаются как увеличение или уменьшение добавочного капитала.

Особое внимание уделяется также оценочным обязательствам (резервам), основным отличием которых является то, что для данного вида обязательств характерна неопределенность сроков погашения или суммы платежа при погашении. В связи с этим, в новых формах финансовых отчетов такие оценочные резервы выделены в отдельный раздел по соответствующим классификационным признакам (вознаграждения работникам, по гарантиям, выданным покупателям/клиентам, по налогам, др. оценочные резервы)

В значительной степени модернизируется также и стандарт «**Представление финансовых отчетов**», где к полным и упрощенным финансовым отчетам, которые составляли субъекты, основываясь на положениях действующего НСБУ, добавлены и сокращенные отчеты. Сокращенная форма баланса содержит те же разделы, что и полная, обобщая информацию по основным разделам.

Таким образом, в зависимости от установленных критериев и информационных потребностей субъект может составлять:

- a) полные финансовые отчеты, которые включают: баланс, отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях собственного капитала, отчет о движении денежных средств; примечания к финансовым отчетам;
- b) упрощенные финансовые отчеты, которые включают: баланс, отчет о прибыли и убытках, объяснительную записку;
- c) сокращенные финансовые отчеты, которые включают: сокращенный баланс, сокращенный отчет о прибыли и убытках, пояснительную записку.

Претерпела изменения и полная форма отчетности «Отчет о прибыли и убытках». В ней детализируются такие статьи как «Доходы от продаж» и «Себестоимость продаж», а результат от других видов деятельности можно проверить, сопоставив отдельные строки отчета «Доходы от других видов деятельности» и «Расходы других видов деятельности». В конце отчета приведена дополнительная информация о доходах и расходах, касающихся аффилированных сторон.

В новом проекте НСБУ «**Представление финансовых отчетов**» предусматривается изменение и структуры самого актива баланса за счет расширения и дополнения некоторых статей. Так, в балансе статьи «нематериальные активы в эксплуатации» и «основные средства» раздела «Долгосрочные активы» детализируются. В данный раздел добавлены также новые статьи: «деловая репутация», «авансы, выданные за нематериальные активы», «авансы, выданные за долгосрочные материальные активы» и др. В подразделе «Долгосрочные финансовые инвестиции» этого же раздела и «Текущие финансовые инвестиции» раздела «Оборотные активы» раскрыта степень детализации информации по долгосрочным и текущим финансовым инвестициям в аффилированные стороны. Детализированы также и некоторые статьи разделов пассива баланса за счет дополнения таких статей, как «Премии на капитал», «Резервы переоценки», «Оценочные резервы» и др.

В заключение следует отметить, что действующая система НСБУ, включая проекты изменений и дополнений, охватывает практически все участки ведения учета и подготовки финансовой отчетности, поскольку каждый НСБУ содержит обязательные пункты, касающиеся раскрытия дополнительной информации. В этом контексте применение новых форм финансовой отчетности позволяет устанавливать соответствующую взаимосвязь между учетной системой и существующими запросами пользователей учетной информации.

Результаты и выводы. Процесс реформирования бухгалтерского учета в Республике Молдова, обусловленный экономической интеграцией разных стран и гармонизацией различных систем бухгалтерского учета, проходит постепенно, выборочно и в несколько этапов, каждый из которых открывает новые возможности для отечественных предприятий, что требует особого внимания и индивидуального подхода. В условиях интеграции Республики Молдова в Европейское Сообщество совершенствование нормативно-правового регулирования должно осуществляться в направлении приведения к международным требованиям не только бухгалтерского учета, но и гражданского, налогового законодательства, различных отраслей права. В этой связи особое внимание должно быть уделено подготовке квалифицированных специалистов, поскольку только знания и опыт позволят им сохранить профессиональные компетенции, которые дают возможность справляться с различными ситуациями, в условиях быстро меняющегося рынка и внешней среды.

Библиография

1. Закон о бухгалтерском учете №113-XVI от 27.04.2007. Электронный ресурс - Режим доступа: lex.justice.md/ru/324098/ (дата обращения: 18.10.2017).
2. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом Министерства Финансов РМ № 118 от 06.08.2013. [Электронный ресурс] – Режим доступа: lex.justice.md/UserFiles/File/2013/mo233-237md/SNC_1533.doc. (дата обращения 18.10.2017)
3. Директива 2013/34/EU. Электронный ресурс - Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/> (дата обращения: 10.10.2017).
4. Proiectul Legii contabilității. Электронный ресурс - Режим доступа: <http://www.particip.gov.md> (дата обращения: 10.10.2017).
5. Modificările și completările la Standardele Naționale de Contabilitate. Электронный ресурс - Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/files/files/Standardele%20Na%C8%9Bionale%20de%20Contabilitate.pdf> (дата обращения: 16.10.2017).
6. Н. Цирюльникова «Опыт Республики Молдова по модернизации системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая разработку новых Национальных. Стандартов Бухгалтерского Учета». Электронный ресурс - Режим доступа: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1380634652337/9346897-1398337183459/3_STAREP_A&ACoP-April_2014_RU.pdf (дата обращения: 16.10.2017).