

PRESENTATION OF INFORMATION IN THE BALANCE SHEET IN ACCORDANCE WITH NSA, IFRS AND EU DIRECTIVES

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ В БАЛАНСЕ В СООТВЕТСТВИИ С НСБУ, МСФО И ДИРЕКТИВАМИ ЕС

Наталья ДРАГОМИР, dragomirnatalia@gmail.com

Лидия ГРАЧЕВА, lidia.gracheva@gmail.com

Молдавская Экономическая Академия

Abstract. The order of presenting information in the balance sheet in accordance with the requirements of the Project National Accounting Standards Updated in comparison with the provisions of Standards in force of the Republic of Moldova, IAS 1 and Directive 2013/34 / EU has been examined

Keywords: NAS, IAS, EU Directive, harmonization, balance sheet

Ключевые слова: НСБУ, МСФО, Директива Европейского Союза, гармонизация, баланс

JEL: M 41

Введение. В Республике Молдова представление информации в балансе регулируется Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) «Представление финансовых отчетов», в рамках НСБУ[3], введенных в действие с января 2014 года и являющихся обязательными к применению субъектами национальной экономики с января 2015 года. В настоящее время разработан проект указанного стандарта с изменениями и дополнениями в рамках реформирования действующих НСБУ, обусловленного необходимостью их гармонизации с Директивой 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 связи с подписанием Республикой Молдова 27. 06. 2014 года соглашения об ассоциации с ЕС.

Основное содержание. Проект НСБУ «Представление финансовых отчетов» предполагает формирование субъектами, в зависимости от их категории, баланса в составе полных и упрощенных финансовых отчетов, и сокращенного баланса в составе сокращенных финансовых отчетов, представление которого не предусматривается действующим НСБУ, но рекомендовано Директивой ЕС 2013 года для предприятий малого бизнеса как упрощение в целях недопущения «излишнего административного бремени» для них [1].

Требованиями МСФО субъектам разрешен выбор формата Отчета о финансовом положении (Баланса) в виде горизонтального или вертикального. Директива ЕС 2013 года предписывает один или оба формата, предусмотренные Приложениями III и IV. Однако, при установлении государством обоих форматов баланса субъекту может быть предоставлено право выбора между ними. Проектом НСБУ для всех субъектов национальной экономики, как и в действующем стандарте, предписано представление Баланса в горизонтальном формате.

Состав информации, являющейся обязательной к представлению в балансе, согласно требованиям МСФО, представлен минимальным перечнем статей [2]. При этом субъект имеет право ввести в состав баланса дополнительные статьи и промежуточные показатели, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать его финансовое положение. В этом случае целесообразность введения дополнительных статей должна базироваться на профессиональном суждении, в основу которого положен анализ характера, ликвидности и функциональное назначение активов, а также величины, характера и сроков исполнения обязательств. Например, использование разных методов оценки для различных групп активов предполагает, что их характер или функции различаются и соответственно их следует представлять отдельными статьями баланса. В отличие от требований МСФО,

Приложениями Директивы ЕС 2013 года установлены конкретные статьи баланса в рамках как горизонтального, так и вертикального формата.

Вместе с тем, Директива предусматривает, что государство вправе разрешить или предписать субъектам представление статей исходя из различий между оборотными и внеоборотными при условии, что представленная информация, как минимум, эквивалентна информации, представленной согласно упомянутым Приложениям[1]. Проектом стандарта, как и действующим НСБУ, предписано, что субъекты национальной экономики обязаны представлять информацию в балансе по установленной форме. При этом, помимо формы полного баланса, предписана форма сокращенного баланса. Как в полном, так и в сокращенном балансе, проектом обновленного НСБУ, как и действующим стандартом, установлено представление активов в порядке возрастания их ликвидности, а обязательств – в порядке возрастания востребованности. На дату составления баланса определяется текущая доля долгосрочных активов и долгосрочных обязательств, которая отражается в балансе, соответственно в составе оборотных активов и/или текущих обязательств, а дебиторская задолженность, обязательства и денежные средства в иностранной валюте пересчитываются в национальную валюту (леи) по курсу Национального Банка. Оценка элементов бухгалтерского учета, представленных в балансе, как предусмотрено Директивой ЕС, осуществляется по первоначальной стоимости, за исключением случаев, установленных в НСБУ.

Однако, в отличие от действующей формы баланса, его структура претерпела изменения. В обеих формах Баланса статьи объединены не в пять, как в балансе, формируемом согласно форме, установленной действующим НСБУ, а в шесть разделов. Таким образом, помимо привычных двух разделов в активе баланса: «Долгосрочные активы» и «Оборотные активы» и трех разделов в пассиве: «Собственный капитал», «Долгосрочные обязательства» и «Текущие обязательства», в пассиве баланса оценочные резервы из состава долгосрочных и текущих обязательств выделены в отдельный раздел, как предусмотрено Директивой ЕС. В отличие от действующей формы баланса Перечисленные разделы пронумерованы не арабскими цифрами, как в действующем балансе, а заглавными буквами латинского алфавита: А, В, С, D, E и F соответственно. То есть подобно подходу, предписанному Директивой ЕС. Разделы баланса, формируемого в составе полных и упрощенных финансовых отчетов содержит статьи, названия которых соответствуют названиям конкретных видов имущественных элементов субъекта (состав и названия некоторых из них уточнены проектом соответствующих НСБУ), информация о которых подлежит представлению в рамках соответствующего подраздела.

Разделы А. «Долгосрочные активы», В. «Оборотные активы» и С. «Собственный капитал», содержат подразделы, пронумерованные римскими цифрами, как в формах баланса, предписанных Директивой ЕС. Так, раздел «Долгосрочные активы» содержит такие подразделы как: I. «Нематериальные активы»; II. «Долгосрочные материальные активы»; III. «Долгосрочные финансовые инвестиции»; IV. «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы».

В разделе «Оборотные активы» также выделено четыре подраздела: I. «Запасы»; II. «Текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные активы»; III. «Текущие финансовые инвестиции»; VI. «Денежные средства и денежные документы». Раздел «Собственный капитал» представлен подразделами в соответствии с элементами его состава, уточненного проектом обновленного НСБУ «Собственный капитал и обязательства»: I. «Уставный капитал»; II. «Премии на капитал»; III. «Резервы»; IV. «Прибыль (убытки)»; V. «Резервы переоценки»; VI. «Прочие элементы собственного капитала».

Как видно, в отличие от действующего баланса, информация о нематериальных активах представлена в отдельном подразделе «Нематериальные активы». Кроме того, она дополнена статьей «деловая репутация», а статья «инвестиционная недвижимость» включена в подраздел «Долгосрочные материальные активы», что обусловлено уточнением состава

нематериальных и долгосрочных материальных активов проектом обновленного НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы». При этом, такие статьи как «нематериальные активы в эксплуатации» и «основные средства», указанных подразделов раздела «Долгосрочные активы» детализированы на подстатьи. А именно: статья «нематериальные активы в эксплуатации» содержит подстатьи: «концессии, патенты, лицензии, товарные знаки»; «авторские права и охранные документы»; «программное обеспечение» и «прочие нематериальные активы». А статья «основные средства» детализирована на подстатьи: «здания»; «специальные сооружения»; «машины, оборудование и технические устройства»; «транспортные средства»; «инвентарь и мебель»; «прочие основные средства». Указанные подстатьи выделены согласно детализации (перечню) соответствующих видов имущественных элементов, уточненной проектом обновленного НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы». Такая детализация обусловлена возможностью, предусмотренной проектом обновленных НСБУ, использования разных методов последующей оценки, закрепленных учетными политиками субъекта, для различных групп долгосрочных активов (например, для машин, оборудования и других технических устройств возможно применение модели себестоимости, а для зданий – модели переоценки) [4], что полностью отвечает требованиям, установленным Директивой ЕС и не противоречит подходу МСФО к представлению информации в балансе.

В отличие от действующей формы баланса, для раскрытия информации о долгосрочных финансовых инвестициях предусмотрена не одна статья, а целый подраздел, объединяющий две статьи: «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» и «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны». При этом информация о финансовых инвестициях в аффилированные стороны подлежит детальному раскрытию в зависимости от их видов в таких подстатьях, как: «Акции и доли участия, вложенные в связанные стороны»; «Займы, предоставленные связанным сторонам»; «Займы, предоставленные по интересам участия»; «Прочие финансовые инвестиции». Отдельный подраздел выделен и для раскрытия информации о долгосрочной дебиторской задолженности и прочих долгосрочных активах. Причем, информация о долгосрочной дебиторской задолженности аффилированных сторон выделена отдельной статьей, в составе которой (по соответствующей подстатье) предусмотрено представление информации о дебиторской задолженности по интересам участия. Отдельной статьей в составе данного подраздела представлена информация о расходах будущих периодов, которая в действующем балансе раскрывается в составе прочих долгосрочных активов.

Кроме того, проект обновленного НСБУ «Представление финансовых отчетов» дополнен требованиями Директивы ЕС о том, что отражение отдельных активов в составе долгосрочных или оборотных зависит от их назначения. Соответственно, информацию об авансах, выданных для приобретения долгосрочных или оборотных активов, предусмотрено раскрывать в составе этих активов независимо от сроков их предоставления. В этой связи, подразделы I. «Нематериальные активы» и II. «Долгосрочные материальные активы» раздела А. «Долгосрочные активы», а также подраздел I. «Запасы» раздела В. «Оборотные активы» дополнены соответствующими статьями: «авансы, выданные для приобретения нематериальных активов»; «авансы, выданные для приобретения долгосрочных материальных активов»; «авансы, выданные для приобретения запасов».

В подразделе «Запасы» новой формы баланса, в отличие от действующей, информация о материалах и малоценных и быстроизнашивающихся предметах (МБП) объединена и отражается одной статьей. Продукция и товары также представлены одной статьей, как это предусмотрено Директивой ЕС, тогда как в действующем балансе раскрытие информации о готовой продукции предусмотрено по одной статье вместе с незавершенным производством. Таким образом, новый подход к представлению информации в балансе о запасах в основном совпадает с Директивой ЕС и, при этом, не противоречит рекомендациям МСФО. Статьи подраздела «Текущая дебиторская задолженность и прочие оборотные

активы» в основном совпадают с таковыми в действующем балансе, за исключением информации о дебиторской задолженности аффилированных сторон и расходах будущих периодов, подходы к раскрытию которой аналогичны ее представлению в подразделе «Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие долгосрочные активы». Представление информации в подразделе «Текущие финансовые инвестиции» предусмотрено аналогично подходу к ее раскрытию в подразделе «Долгосрочные финансовые инвестиции». Последний подраздел «Денежные средства и денежные документы» раздела В. «Оборотные активы» содержит информацию о денежных средствах без ее детализации на отдельные статьи, что, в основном, совпадает с ее представлением в балансе согласно требованиям Директивы ЕС и МСФО.

Выделение подразделов в разделе «Собственный капитал» приближено к подходу в представлении информации, предусмотренной Директивой ЕС (при этом неоплаченный и изъятый капитал представлены в подразделе «Уставный капитал» путем вычитания из его величины, а не в составе активов). Так, без деления на статьи представлены элементы подразделов «Премии на капитал» (уточнен проектом обновленного НСБУ «Собственный капитал и обязательства»); «Резервы переоценки» (введен указанным проектом) и «Прочие элементы собственного капитала». Информация подраздела «Резервы» детализирована в таких статьях как: «Резервный капитал»; «Уставные резервы»; «Прочие резервы». Тогда как действующей формой баланса эти элементы представлены одной статьей. Подраздел «Прибыль (убытки)» объединяет статьи, которые содержатся и в действующем балансе: это «Поправки результатов прошлых лет», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет», «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода», «Использованная прибыль отчетного периода».

Разделы D. «Долгосрочные обязательства», E. «Текущие обязательства» и F. «Оценочные резервы» не содержат подразделов и представлены отдельными статьями. Раздел «Долгосрочные обязательства», представляющий информацию в действующем балансе по четырем статьям, обновленным стандартом расширен и детализирован с учетом требований Директивы ЕС, не противоречащих МСФО. Информация этого раздела представлена отдельными статьями: «Долгосрочные кредиты банков»; «Долгосрочные займы» (с выделением в отдельные подстатьи информации о займах путем эмиссии облигаций и прочих долгосрочных займах); «Долгосрочные коммерческие обязательства»: «Долгосрочные обязательства аффилированным сторонам»; «Долгосрочные авансы полученные»; «Долгосрочные доходы будущих периодов»; «Прочие долгосрочные обязательства». Представление информации о Текущих обязательствах в разделе E, не претерпело каких-либо существенных изменений по сравнению с формой действующего Баланса. В этом разделе информация представлена в разрезе тех же статей, что и в действующем Балансе (за исключением текущих целевых финансирований и поступлений, подлежащих раскрытию в составе прочих текущих обязательств и текущих оценочных резервов, представляемых в Разделе F). Статья «Краткосрочные займы», детализирована на подстатьи аналогично соответствующей статье раздела «Долгосрочные обязательства». Информация раздела F. «Оценочные резервы», выделение которого предусмотрено в соответствии с Директивой ЕС, представлена такими статьями, как: «Резерв на поощрение работников»; «Резервы на предоставление гарантий покупателям/клиентам»; «Резервы на уплату налогов» и «Прочие резервы».

В форме сокращенного Баланса информация разделов A. «Долгосрочные активы», B. «Оборотные активы» и C. «Собственный капитал» представлена в разрезе подразделов, соответствующих разделов баланса, формируемого в составе полных и упрощенных финансовых отчетов, но без ее детализации по статьям. В разделах D, E и F информация предполагается к представлению обобщенной по указанным разделам без выделения каких-либо подразделов и/или статей.

Результаты и выводы. Представление информации в балансе, предусмотренное обновленной версией НСБУ, претерпело изменения, обусловленные требованиями гармонизации с Директивой ЕС и МСФО. Изменена структура баланса. Добавлен раздел «Оценочные резервы». Статьи баланса теперь объединены не в пять, а в шесть разделов, которые, как в формах Баланса, предписанных Директивой ЕС, обозначены заглавными буквами латинского алфавита: А, В, С, D, E и F. Статьи разделов А. «Долгосрочные активы», В. «Оборотные активы» и С. «Собственный капитал» объединены по экономическому содержанию в подразделы и пронумерованы римскими цифрами. В разделах D. «Долгосрочные обязательства», E. «Текущие обязательства» и F. «Оценочные резервы» информация представлена в разрезе отдельных статей.

Информация о нематериальных активах подраздела «Нематериальные активы» дополнена статьей «деловая репутация», а информация об инвестиционной недвижимости представлена отдельной статьей в подразделе «Долгосрочные материальные активы», в связи с уточнением состава нематериальных и долгосрочных материальных активов. Такие статьи как «нематериальные активы в эксплуатации» и «основные средства», детализированы на подстатьи, что обусловлено возможностью использования разных методов последующей оценки для различных групп долгосрочных активов. Информация о финансовых инвестициях в аффилированные стороны (как долгосрочных, так и текущих), соответствующих подразделов разделов А и В также детализирована по подстатьям в зависимости от их видов.

Раскрытие информации о долгосрочной дебиторской задолженности и прочих долгосрочных активах, в новой форме баланса предусмотрено в соответствующем подразделе, в котором долгосрочная дебиторская задолженность аффилированных сторон выделена отдельной статьей, что отвечает требованиям Директивы ЕС и не противоречит подходу МСФО к представлению информации в балансе.

Материалы и МБП представлены одной статьей. Аналогично раскрывается информация о продукции и товарах. А представление информации об авансах, выданных для приобретения долгосрочных или оборотных активов, предусмотрено в составе этих активов независимо от сроков их предоставления, что соответствует требованиям Директивы ЕС об отражении отдельных активов в составе долгосрочных или оборотных в зависимости от их назначения.

Подраздел «Денежные средства и денежные документы» раздела В не детализирован. Также без деления на статьи представлена информация таких подразделов, как: «Премии на капитал», понятие которого уточнено проектом обновленного НСБУ «Собственный капитал и обязательства»; «Резервы переоценки», который введен указанным проектом и «Прочие элементы собственного капитала» раздела С. Информация об уставном капитале и резервах выделена в соответствующие подразделы и детализирована в отдельных статьях, что приближено к подходу в представлении информации согласно Директиве ЕС. При этом неоплаченный и изъятый капитал представляются путем вычитания из величины уставного капитала, а не в составе активов.

Состав информации раздела «Долгосрочные обязательства» расширен и детализирован. Порядок раскрытия информации в разделе «Текущие обязательства», не претерпело каких-либо существенных изменений.

Для предприятий малого бизнеса, как рекомендовано Директивой ЕС, проектом НСБУ введен сокращенный баланс в составе сокращенных финансовых отчетов, в котором информация разделов А, В и С представлена обобщенной в разрезе его подразделов, а в разделах D, E и F какая-либо детализация информации по подразделам и/или статьям не предусмотрена.

Таким образом, представление информации в балансе в соответствии с обновленной версией национальных стандартов максимально приближено к требованиям и рекомендациям Директивы ЕС и не противоречит НСБУ.

Библиография

1. Директива 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета от 26 июня 2013 года о ежегодной финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов компаний, вносящая поправки в Директиву 2006/43/ЕС Европейского парламента и Совета и отменяющая Директивы Совета 78/660/ЕЕС и 83/349/ЕЕС [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://vobu.ua/rus/documents/item/dyrektyva-2013-34-es>.
2. Международный стандарт финансовой отчетности IAS 1 «Представление финансовой отчетности» по состоянию на 17.07.2015 //Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport>.
3. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета, утвержденные Приказом МФ РМ № 118 от 06.08.2013 // Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew>.
4. Проект Национальных Стандартов Бухгалтерского Учета с изменениями и дополнениями [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://particip.gov.md>.