Разработка новых положений бухгалтерского учета

**Дима Марчела**

*доктор экономики, конференциар МЭА,*

*директор аудиторской компании*

Невозможно управлять, не имея информации об объекте управления. Поэтому любая система управления предприятием требует наличия учётной системы. Основной задачей учета является формирование специальной экономической информации, которая помогала бы руководителям, его собственникам, инвесторам, кредиторам и другим пользователям принимать обоснованные управленческие решения, касающиеся данного предприятия. Для этого учетно-аналитическая информация любого предприятия должна быть правдивой. Необходимым условием правдивого отражения деятельности предприятия является представление информации способами, обеспечивающими качественные характеристики финансовых отчетов.

Необходимо подчеркнуть, что с 1 января 2014 внесены изменения и дополнения в Закон о бухгалтерском учете № 113-XVI от 24.04.2007. В частности, они касаются правил выбора и применения систем ведения бухгалтерского учета и представления финансовых отчетов. В соответствии с новой редакцией ст. 15 Закона:

1. Крестьянские хозяйства, индивидуальные предприниматели до их регистрации в качестве плательщиков НДС организуют и ведут бухгалтерский учет на основе простой системы учета без представления финансовых отчетов согласно Методическим указаниям о бухгалтерском учете для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, утвержденным приказом Министерством финансов № 118 от 06.08.2013 г.

    (2) Бухгалтерский учет на основе системы учета путем двойной записи с представлением упрощенных финансовых отчетов организуют и ведут субъекты, которые соответствуют следующим критериям за предыдущий отчетный период:

    a) среднесписочная численность работников не превышает 9 человек;

    b) доходы от продаж не превышают 3 миллионов леев; и

    c) общая бухгалтерская (балансовая) стоимость активов на дату составления отчета не превышает 3 миллионов леев.

    (3) Бухгалтерский учет на основе системы учета путем двойной записи с представлением полных финансовых отчетов организуют и ведут субъекты, отличные от указанных в частях (1) и (2).

    (4) Субъекты публичного интереса организуют и ведут бухгалтерский учет на основе МСФО (путем двойной записи).

Также, с 1 января 2014 года вступили в силу новые НСБУ и другие нормативные акты по бухгалтерскому учету. Порядок перехода на эти акты установлен в Методических рекомендациях по переходу на новые Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденных Приказом Министерства финансов РМ № 166 от 28.11.2013. В соответствии с вышеуказанным приказом, новые НСБУ рекомендуются к применению с 1 января 2014 г. и обязательны – с 1 января 2015 г.

Переход на новые НСБУ обусловлен необходимостью реформ и обязательствами, установленными в законе "О бухгалтерском учете" и в «Плане развития бухгалтерского учета и аудита на 2009–2014 годы». Замещаемые стандарты были разработаны и введены в действие в 1998 году и и с тех пор не подвергались значительным изменениям, в то время как МСФО были подвержены постоянным изменениям и модификациям. В результате разрыв между старыми МСФО и НСБУ нарастал с каждым годом.

***Новые национальные бухгалтерские положения состоят из:***

* 16 Национальных стандартов бухгалтерского учета
* 2 Методологических указаний о бухгалтерском учете
* Общего Плана счетов бухгалтерского учета
* Методических рекомендаций по переходу на новые Национальные стандарты бухгалтерского учета

***Основные отличительные характеристики МСФО от НСБУ.*** В соответствии с МСФО, постановка учета, прежде всего, должна опираться на здравый смысл, трезвый расчет и накопленный опыт. Обычно, можно выделить два условных взгляда на финансовую модель: взгляд собственника и инвестора; взгляд государства. В зависимости от ориентации на внутреннего или на внешнего пользователя, финансовая отчетность может сильно различаться. В первую очередь это вызвано схемами минимизации налогообложения (наш опыт) и безопасности капитала. Сами стандарты "регулируют" исключительно вопросы формирования финансовой отчетности. В каждом стандарте дается ответ на следующие вопросы: "Какие объекты и в какой момент подлежат признанию в финансовой отчетности? Как оценивать (измерять) объекты для целей финансовой отчетности? Какую информацию следует раскрывать в отчетности?". В частности, стандарты не определяют никакие правила в отношении первичной документации, плана счетов, учетных регистров, учетных записей и т. п. Термин "бухгалтерский учет" молдавскими и западными специалистами значительно различается. В Молдове имеют в виду учетный процесс в целом, включая и текущий учет (отражение ДТ КТ) и отчетность. В молдавской теории и практике в понятие "бухгалтерский учет" в качестве важнейшего элемента включается система сбора, накапливания и хранения информации об объектах учета. Англоговорящие специалисты обычно вкладывают в понятие "бухгалтерский учет" более узкое содержание, для них бухгалтерский учет, в значительной степени, является синонимом финансовой отчетности. Процесс же текущего учета (со всеми необходимыми его атрибутами, в том числе отражение ДТ КТ, первичная документация, система счетов, учетные регистры, инвентаризация и др.) обозначается в английском языке другим термином - "bookkeeping" (счетоводство).

#### Стандарты финансовой или бухгалтерской отчетности? Говоря о МСФО, обычно имеют в виду финансовую отчетность, а не привычную для молдавской практики бухгалтерскую отчетность. В чем различие между этими терминами? Финансовая отчетность является разновидностью бухгалтерской отчетности. Она представляет собой систему информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании, полезную широкому кругу пользователей для принятия экономических решений. Обычно этот вид отчетности характеризуется как внешняя бухгалтерская отчетность. Понятие "бухгалтерская отчетность" шире понятия "финансовая отчетность". Первое понятие, помимо финансовой отчетности, включает внутрихозяйственную информацию (отчетность), предназначенную для выполнения менеджментом компании функций планирования, регулирования производственных процессов, контроля. Форма и содержание такой информации определяются менеджментом исходя из его потребностей. Система МСФО не распространяется на эту отчетность. Однако финансовая отчетность базируется на внутрихозяйственной информации, которую менеджмент использует в своей работе. По крайней мере, между финансовой и внутрихозяйственной отчетностью не должно быть никаких противоречий. МСФО имеют дело не со всей финансовой отчетностью, а лишь с отчетностью общего назначения (general purpose financial statements). Она предназначена для удовлетворения информационных потребностей пользователей, которые не имеют возможности требовать от компании отчеты, приспособленные к их конкретным нуждам.

#### Сводная или индивидуальная отчетность? МСФО в равной степени применимы для подготовки сводной финансовой отчетности группы взаимосвязанных компаний и отчетности отдельно взятой компании. Однако основная ориентация МСФО - все-таки сводная финансовая отчетность (consolidated financial statements). Это подтверждается двумя обстоятельствами. Во-первых, именно сводная финансовая отчетность обеспечивает выполнение главной цели отчетности - предоставление достоверной и объективной информации о финансовом положении компании, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в них. Она позволяет пользователям контролировать то, каким образом менеджмент компании распоряжается вверенными ему средствами, насколько эффективно он ведет дела компании. Во-вторых, во многих странах компании подготавливают индивидуальную финансовую отчетность, прежде всего, для того, чтобы исполнить требования законодательства (в частности, налогового) или каких-либо регулирующих органов. Это предопределяет обязательность использования правил, отличных от МСФО.

**Какие основные изменения внесены в НСБУ?** Введены понятия обесценения активов, инвестиционной недвижимости, суммовой разницы.

Пример увязки бухгалтерского и налогового аспекта в отношении НСБУ Обесценение активов.

***Бухгалтерский аспект.*** В условиях экономического кризиса, практически во всех секторах экономики в большей или меньшей степени можно наблюдать обесценение стоимости основных средств. Очевидно, что при снижении деловой активности и ухудшении макроэкономической ситуации некоторые активы из приносящих экономическую выгоду переходят в разряд неэффективных, когда затраты на их содержание и использование выше, чем доход. Поэтому менеджерам необходимо отслеживать процесс обесценения активов и отражать его в отчетности, чтобы собственники субъекта могли своевременно принять управленческое решение о дальнейшем использовании актива или его реализации.

Отражению в учете операций с обесцененными активами посвящен отдельный НСБУ «Обесценение активов». Являясь одним из проявлений реализации принципа «осмотрительности», согласно которому «активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства и расходы не должны быть занижены», обесценение активов можно объяснить исходя из самого понятия актива как ресурса, способного приносить доход в будущем.

Суть стандарта заключается в следующем: если балансовая стоимость актива превышает сумму, которая будет получена за счет продажи этого актива, то актив характеризуется как обесценившийся, и стандарт требует, чтобы субъект признал убыток от обесценения. Убыток от обесценения – это разница, на которую балансовая стоимость отдельного актива или группы активов, превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, в сущности, представляет собой сумму, которую можно получить от продажи отдельного актива или группы активов при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами, за вычетом предполагаемых затрат на продажу. Отражение в учете убытка от обесценения зависит от метода последующей оценки активов, применяемого субъектом. В случае обесценения актива, оцененного по балансовой стоимости, в учете накопленные убытки от обесценения уменьшают балансовую стоимость актива, а по дебету убыток от обесценения текущего года признается в отчете о прибылях и убытках. В соответствии с учетными политиками субъекта, уменьшение стоимости обесцененных активов может быть отражена в учете как:

а) накопление убытков от обесценения на отдельном счете (по аналогии с накопленной амортизацией); или

б) уменьшение первоначальной стоимости актива или скорректированной стоимости, которая замещает первоначальную стоимость.

***Налоговый аспект.*** Следует также отметить, что переход субъектов на новые НСБУ, кроме сугубо учетных бухгалтерских аспектов, несомненно, вызывает и определенные проблемы налогового аспекта. С 1 января 2014 года внесены изменения в лит. (z9) ст. 20 и п. (18) ст. 24 НК, уточняющие перечень доходов, не облагаемые налогом, а также порядок признания расходов связанных с осуществлением предпринимательской деятельности. Согласно новой редакции данных положений:

- в валовой доход не включаются доходы от переоценки основных средств и других активов и восстановления убытков от их обесценения;

- не разрешается вычет сумм от переоценки и обесценения основных средств и других активов.

Учитывая указанные положения, изменения балансовой стоимости основных средств в результате их увеличения или уменьшения в целях налогообложения не учитываются. Это означает, что сумма переоценки не включается в Ведомость учета основных средств по категориям собственности и их износа в целях налогообложения (в дальнейшем Ведомость) ни в момент проведения переоценки, ни в момент выбытия основного средства. Следовательно, при определении налогооблагаемого дохода подлежат корректировке в Декларации о подоходном налоге (форма VEN 12):

* убытки от обесценения активов, являющиеся невычитаемыми расходами – по стр. 03041,
* восстановленные убытки, являющиеся необлагаемыми доходами по стр. 02016.