



Финансовая отчетность за 2020 год: подготовительные работы, предшествующие их составлению, новые положения, типичные ошибки и рекомендации

При составлении финансовой отчетности за 2020 год необходимо руководствоваться **Законом о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287 от 15.12.2017**.

Финансовые отчеты составляются с ясностью в соответствии с положениями настоящего закона и стандартов бухгалтерского учета и дают точное представление о финансовом положении, финансовом результате и относящейся к деятельности субъекта иной информации.

Информация из финансовых отчетов должна соответствовать качественным фундаментальным и повышающим полезность информации характеристикам.

Фундаментальные качественные характеристики:

а) релевантность – предусматривает, что информация должна быть важной для пользователей и помогать им оценивать прошлые, настоящие или будущие события, подтверждать или исправлять их предыдущие оценки;

б) точность представления – предусматривает, что информация, представленная в финансовых отчетах, должна быть полной, беспристрастной и без ошибок.

Качественные повышающие полезность информации характеристики:

а) сопоставимость – подразумевает, что финансовые отчеты должны содержать для всех отчетных бухгалтерских элементов текущего отчетного периода сопоставимую информацию, относящуюся к предыдущему периоду, если стандартами бухгалтерского учета не предусмотрено иное;

б) проверяемость – заключается в предоставлении пользователям возможности прямо или косвенно проверить информацию из финансовых отчетов;

с) своевременность – подразумевает своевременную доступность информации пользователям, чтобы влиять на их решения;

д) понятность – предусматривает, что информация должна быть классифицирована, охарактеризована и представлена в понятном и сжатом виде.

Финансовые отчеты включают показатели деятельности всех филиалов, представительств и внутренних подразделений субъекта.

Финансовые отчеты отражают стоимость элементов учета, относящихся к текущему и предыдущему отчетным периодам. Если эта стоимость несопоставима, данные предыдущего периода корректируются. Отсутствие сопоставимости и все корректировки отражаются в пояснительной записке.

В исключительных случаях, если применение какого-либо положения настоящего закона или стандартов бухгалтерского учета противоречит положениям части (1), делается отступление от соответствующего положения для обеспечения точности представления в соответствии с частью (1). Все отступления, их причины и воздействие на финансовое положение, финансовый результат и другая относящаяся к деятельности субъекта информация, отражаются в пояснительной записке. Составляющий сокращенные финансовые отчеты субъект не вправе применять предусмотренное отступление.

В зависимости от категории и собственных информационных потребностей применяющий НСБУ субъект, ежегодно составляет и представляет один из следующих комплектов отчетов:

- а) сокращенные финансовые отчеты;
- б) упрощенные финансовые отчеты;
- с) полные финансовые отчеты.

Сокращенные финансовые отчеты включают:

- а) сокращенный баланс;
- б) сокращенный отчет о прибыли и убытках;
- с) пояснительную записку.

Упрощенные финансовые отчеты включают:

- а) баланс;
- б) отчет о прибыли и убытках;
- с) пояснительную записку.

Полные финансовые отчеты включают:

- а) баланс;
- б) отчет о прибыли и убытках;
- с) отчет об изменениях собственного капитала;
- д) отчет о движении денежных средств;
- е) пояснительную записку.

Форма и порядок составления сокращенных, упрощенных и полных финансовых отчетов регламентируются НСБУ.

К основным категориям субъектов и групп согласно статье 4 относятся следующие:

Категории субъектов	Классификационный признак
Микросубъект – субъект, который на отчетную дату не превышает пределы двух из следующих критериев:	а) всего активов – 5600000 леев; б) доходы от продаж – 11200000 леев; с) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 10.
Малый субъект – субъект, не являющийся микросубъектом, на отчетную дату не превышающий пределы двух из следующих критериев:	а) всего активов – 63600000 леев; б) доходы от продаж – 127200000 леев; с) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 50.
Средний субъект – субъект, не являющийся микро- или малым субъектом, на отчетную дату не превышающий пределы двух из следующих критериев:	а) всего активов – 318000000 леев; б) доходы от продаж – 636000000 леев; с) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 250.
Крупный субъект – субъект, на отчетную дату превышающий пределы двух из следующих критериев:	а) всего активов – 318000000 леев; б) доходы от продаж – 636000000 леев; с) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 250.

Субъект или группа переходит из одной категории в другую, если на отчетную дату *в течение последних двух отчетных периодов превышает или перестает превышать пределы двух критериев категории, к которой относится.*

Критерии присвоения категорий, применяются в целях бухгалтерского учета и финансовой отчетности и не применяются к субъектам, перечисленным в пунктах d)–f) статьи 2, а также к субъектам публичного интереса.

Обращаем внимание, что законом предусмотрен новый порядок ведения бухгалтерского учета и применения стандартов бухгалтерского учета.

Категории субъектов	Система ведения бухгалтерского учета	НСБУ/ МСФО	Другие возможности применения
Субъекты публичного интереса	Система двойной записи	Составляют финансовые отчеты в соответствии с МСФО	
Средние и крупные субъекты	Система двойной записи	Полные финансовые отчеты в соответствии с НСБУ	МСФО
Малые субъекты	Система двойной записи	Упрощенные финансовые отчеты в соответствии с НСБУ	Полные финансовые отчеты в соответствии с НСБУ или финансовые отчеты в соответствии с МСФО
Микросубъекты и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, после регистрации их в качестве плательщика налога на добавленную стоимость	Система двойной записи	Сокращенные финансовые отчеты согласно НСБУ	Упрощенные или полные финансовые отчеты в соответствии с НСБУ
Некоммерческие организации и представительства субъектов-нерезидентов	Система двойной записи	Финансовые отчеты в соответствии с методическими указаниями, утвержденными Министерством финансов.	
Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, до регистрации их в качестве плательщика налога на добавленную	Простая система	На основе кассового метода учета, без составления финансовых отчетов, в соответствии с методическими указаниями, утвержденными	Система двойной записи

СТОИМОСТЬ, физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность в сфере правосудия, и учрежденные ими бюро		Министерством финансов	
--	--	------------------------	--

Субъект или группа переходит из одной категории в другую, если на отчетную дату в течение последних двух отчетных периодов превышает или перестает превышать пределы двух критериев категории, к которой относится.

Критерии присвоения категорий, предусмотренные частями (1)–(7) настоящей статьи, применяются в целях бухгалтерского учета и финансовой отчетности и не применяются к субъектам, перечисленным в пунктах d)–f) статьи 2, а также к субъектам публичного интереса.

Субъект, обязанный вести бухгалтерский учет на основе простой системы бухгалтерского учета, может вести бухгалтерский учет путем двойной записи начиная со следующего отчетного периода.

С 01.01.2020 г. на основании Приказа Министерства финансов № 48 от 12.03.2019 г. «Об утверждении изменений к Приказу министра финансов № 118/2013 г.» (МО № 101-107 от 22.03.2019 г.) вступили в силу изменения в ряде НСБУ, в том числе новая редакция НСБУ «Представление финансовой отчетности». Также согласно Приказу 100 от 28-06-2019 об утверждении изменений к Приказу министра финансов № 119/2013 (МО № 230-237 от 19.07.2019 г.) вступили в силу изменения в Общем плане счетов.

Бухгалтерский учет и финансовая отчетность основываются на следующих основных принципах:

а) **непрерывность деятельности** – предполагает, что субъект продолжит работать в нормальном режиме в течение не менее 12 месяцев после отчетной даты без намерения или необходимости ликвидации или существенного сокращения объема деятельности;

б) **метод начисления** – предусматривает признание элементов бухгалтерского учета по мере их возникновения, независимо от момента получения/выплаты денежных средств или другой формы компенсации;

с) **постоянство методов** – заключается в последовательном применении учетных политик от одного отчетного периода к другому;

д) **осмотрительность** – предполагает недопущение завышения активов и доходов и/или занижения обязательств и расходов;

е) **неприкосновенность** – предполагает, что итог баланса на начало текущего отчетного периода должен соответствовать итогу баланса на конец предыдущего отчетного периода;

ф) **разграничение имущества и обязательств** – предусматривает представление в финансовых отчетах только информации об имуществе и обязательствах субъекта, которые должны учитываться отдельно от имущества и обязательств собственников и других субъектов;

г) **некомпенсирование** – заключается в отдельном учете и представлении в финансовых отчетах активов и обязательств, доходов и расходов. Взаимопогашение активов и обязательств или доходов и расходов не допускается, за исключением случаев, предусмотренных настоящим законом и стандартами бухгалтерского учета;

h) **приоритет содержания над формой** – предполагает, что представляемая в финансовых отчетах информация должна отражать скорее сущность и содержание экономических фактов, чем их юридическую форму;

і) **оценка по первоначальной стоимости** – предполагает, что элементы бухгалтерского учета, представленные в финансовых отчетах, оцениваются по цене приобретения или стоимости изготовления, за исключением предусмотренных стандартами бухгалтерского учета случаев;

ј) **относительная важность** – предусматривает необязательность выполнения требований по признанию и оценке элементов бухгалтерского учета, представлению, опубликованию и консолидации связанной с ними информации, если эффект от выполнения соответствующих требований является незначительным.

Согласно НСБУ «Представление финансовой отчетности», составление и представление финансовых отчетов включают следующие **этапы**:

1. *осуществление подготовительных работ, предшествующих составлению финансовых отчетов:*
 - общая инвентаризация элементов бухгалтерского учета,
 - списание расходов и доходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду,
 - определение и отражение курсовых валютных разниц,
 - составление корректировочных записей, определение текущей доли долгосрочных активов и обязательств и др.;
2. *заполнение форм финансовых отчетов;*
3. *составление примечаний/пояснительной записки к финансовым отчетам;*
4. *утверждение, подписание и представление финансовых отчетов;*

5. реформация баланса.

1. Общая инвентаризация элементов бухгалтерского учета

Годовая инвентаризация проводится для определения наличия и состояния имущества, для подтверждения дебиторской и кредиторской задолженности. На основании этих данных составляются финансовые отчеты.

При инвентаризации материальных ценностей проверяются не только активы, хранящиеся на предприятии (независимо от того, кто является их собственником), но и активы субъекты, находящиеся за его пределами – мобильные активы (транспортные средства), а также активы, временно переданные другим лицам (внаем, на хранение, на переработку и др.).

Основные средства, которые в момент проведения инвентаризации **находятся вне субъекта** (локомотивы, вагоны, самолеты, транспортные средства, измерительные, контрольные и регулирующие приборы и установки, транспортные средства и т.п.), инвентаризируются исходя из первичных и прочих документов, которые подтверждают отсутствие активов на территории субъекта.

Основные средства, **неиспользуемые по некоторым причинам и/или не подлежащие восстановлению**, вносятся в отдельную инвентаризационную опись с указанием причин, приведшим к их неспособности к использованию (порча, полный износ и т.д.), и передаются центральной комиссии, при необходимости, или руководителю субъекта с предложением мер по их продаже, списанию или переемственности.

Излишки, выявленные при проведении инвентаризации, оцениваются:

1) нематериальные активы и основные средства, товарно-материальные запасы и прочие текущие активы – по справедливой стоимости на дату выявления;

2) дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства и документы – по номинальной стоимости.

Недостачи и потери от порчи ценностей оцениваются:

- нематериальные активы и основные средства – по балансовой стоимости на момент их выявления;
- товарно-материальные запасы и прочие текущие активы – по балансовой стоимости (фактической себестоимости, первоначальной стоимости, чистой стоимости реализации);
- частично поврежденные ценности – по фактической сумме потери, установленной инвентаризационной комиссией или независимыми экспертами;
- дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства и денежные документы – по номинальной стоимости.

Разрешается **взаимозачет недостач излишками**:

- ☞ в одном и том же отчетном периоде,
- ☞ у одного и того же материально ответственного лица,
- ☞ на одном и том же участке и
- ☞ по одному и тому же наименованию,
- ☞ а также, в случае передачи от одного материально ответственного лица другому без составления первичных документов.

Для совершения взаимозачета равного количества излишков и недостач ответственные лица предоставляют инвентаризационной комиссии детальное объяснение случаев пересортицы ценностей. Инвентаризационная комиссия представляет предложения о возможности проведения взаимозачета.

Окончательное решение принимает руководитель субъекта на основании представленных ему предложений.

Недостачи ценностей **сверх норм естественной убыли**, а также ущерб, причиненный от их повреждения, возмещаются виновными лицами.

Сумма недостач и потерь сверх норм естественной убыли, а также потери, связанные с повреждением ценностей, выявленные в результате проведения инвентаризации, возмещаются виновными лицами в соответствии с Трудовым кодексом.

Удержание с виновного работника суммы причиненного материального ущерба, не превышающего его средней месячной заработной платы, осуществляется на основании приказа (распоряжения, решения, постановления) работодателя, который должен быть издан не позднее чем в месячный срок со дня установления размера ущерба (ст. 344 ТК РФ). Если сумма ущерба, подлежащая удержанию с работника, превышает его среднюю месячную заработную плату или был пропущен месячный срок для издания приказа, удержание осуществляется по решению (определению) судебной инстанции.

Согласно ст. 149 ТК РФ общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных действующим законодательством, – 50 % заработной платы, причитающейся работнику. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50 % заработной платы.

Результаты инвентаризации определяются путем сопоставления данных, отраженных в инвентаризационных описях, и бухгалтерскими данными.

В случае неустановления виновных лиц недостачи сверх норм естественной убыли и/или потери, полученные от повреждения ценностей, отражаются как **расходы периода**.

Отметим, что в Приложении 4 Состав прочих расходов операционной деятельности НСБУ «Расходы» дополнен пунктом **9/2** - НДС и невозмещаемые акцизы.

Пример 1: При инвентаризации было обнаружена недостача объекта основных средств, первоначальная стоимость - 45 000 леев, накопленная амортизация - 40 000 леев. Виновное лицо не признало вину.

Бухгалтерский учет будет следующим:

Дт 124 Кт 123 - 40 000 леев – на сумму накопленной амортизации

Дт 714 Кт 123 - 5,000 леев – на балансовую стоимость

Дт 714 Кт 534 - 1,000 леев (5,000 * 20%) на сумму НДС

Суммы по увеличению/уменьшению дебиторских задолженностей или обязательств отражаются по номинальной стоимости на счёте 331 если есть первичные документы предыдущих периодов. В случае увеличения обязательства перед бюджетом за предыдущие периоды отражается: Дт 331; Кт 534, при уменьшении – обратная запись.

Сумма списанных обязательств с истекшим сроком исковой давности отражается на доходы периода (счёт 612).

Инвентаризации подлежат все виды дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с:

- ✂ *покупателями и получателями;*
- ✂ *поставщиками и предпринимателями;*
- ✂ *бюджетом;*
- ✂ *финансовыми учреждениями;*
- ✂ *органами социального и медицинского страхования;*
- ✂ *учредителями (пайщиками, участниками);*
- ✂ *со связанными сторонами;*
- ✂ *персоналом, в том числе с подотчетными лицами и депонентами;*
- ✂ *прочими дебиторами и кредиторами.*

Фактические остатки по дебиторской и кредиторской задолженности должны быть подтверждены выписками со счетов ИНВ-9 „Выписка со счета” (приложение 13) и/или актами сверки взаиморасчетов. Выписка со счета составляется и передается субъектам для подтверждения. Субъекты, получившие выписки со счета, обязаны в течение 5 рабочих дней подтвердить остаток дебиторской/кредиторской задолженности и представить их замечания.

В рамках расчетов с персоналом проверяется:

- сумма не востребовавшей заработной платы и/или переплата и мотивы ее возникновения;
- сумма выплаченных авансов/остатка по авансу;
- дебиторская и кредиторская задолженность подотчетных лиц;
- дебиторская и кредиторская задолженность по прочим операциям.

Результаты инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности вносятся в ИНВ-10 „Инвентаризационная опись дебиторской и кредиторской задолженности” на основании данных выписок со счета, подтвержденных дебиторами или кредиторами, а в случае неподтверждения – на основании первичных документов.

В случае возникновения безнадёжной дебиторской задолженности и кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, составляется **объяснительная записка с указанием объяснений лиц**, ответственных за их возникновение.

Санкции по налогам и сборам относящиеся к увеличению/уменьшению дебиторской и кредиторской задолженности отражаются на счёте 714, независимо от периода к которому относятся.

2. Списание расходов и доходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду

Расходы будущих периодов (счёта 171/261) и доходы будущих периодов (счёта 424/535) должны быть списаны на затраты, расходы и соответственно доходы периода согласно положениям учётных политик и исходя из установленного метода (прямолинейно или другим способом).

3. Определение и отражение курсовых валютных разниц

Операции в иностранной валюте первоначально отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте путем применения официального курса молдавского лея на дату первоначальной регистрации.

Неденежные элементы в иностранной валюте (долгосрочные материальные и нематериальные активы, гудвилл, запасы, уставный капитал и др.) не подлежат пересчету и отражаются в финансовых отчетах по официальному курсу молдавского лея на дату их первоначального признания.

Субъект может пересчитывать денежные элементы как на отчетную дату, так и с другой периодичностью, предусмотренной в учетных политиках (ежемесячно, ежеквартально и т.д.).

В налоговых целях курсовые валютные разницы признаются в соответствии с положениями статьи 21 НК.

Пункт 11 НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы» - «При составлении финансовых отчетов денежные элементы в иностранной валюте (денежные средства, дебиторская задолженность и обязательства, **за исключением выданных и полученных авансов для покупки/поставки активов и услуг**, финансовые инвестиции, за исключением акций и долей участия и др.) пересчитываются по официальному курсу молдавского лея на отчетную дату.».

Пункт 12 «Неденежные элементы в иностранной валюте (долгосрочные материальные и нематериальные активы, гудвилл, запасы, **авансы, выданные/полученные для приобретения/поставки активов и услуг**, элементы собственного капитала и др.) не подлежат пересчету на отчетную дату и отражаются в финансовых отчетах по официальному курсу молдавского лея на дату их первоначального признания.».



Так, за 2020 год при составлении финансовых отчетов денежные элементы в иностранной валюте (денежные средства, дебиторская задолженность, обязательства, за исключением выданных и полученных авансов, финансовые инвестиции, за исключением акций и долей участия, и др.) пересчитываются по официальному курсу молдавского лея на отчетную дату.

Пример 2: Организация импортировала цифровые фотоаппараты (код товара - 852580300) на основании счета № 25 от 20.05.2020. Количество ввоза - 1500 шт., Закупочная цена 20 евро / шт. Таможенная декларация составлена 24.05.2020. Компания-резидент перевела следующие авансы: 10.01.2020 - 5000 евро, курс НБМ 19,4250 лей 20.02.2020 - 15000 евро, курс BNM 19,5560 лей 25.03.2020 - 15000 евро, курс BNM 19,4520 лей Обменный курс НБМ на 24.05.2020: 1 евро = 19,5285 лей.

Дата	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
10.01.2020	Выдан аванс поставщику 5000 x 19.4250	97 125	2242	243
20.02.2020	Выдан аванс поставщику 15 000 x 19,5560	293 340	2242	243
25.03.2020	Выдан аванс поставщику 15 000 x 19,4520	291 780	2242	243
24.05.2020	Отражен импорт товаров 1500 x 20 евро x 19.5285	585 855	217	5212
24.05.2020	Зачет выданного аванса 5000 x 19.4250 = 97 125 15 000 x 19,5560 = 293 340 10 000 x 19,4520 = 194 520	584 985	5212	2242
24.05.2020	Курсовая разница (585 855 lei – 584 985lei)	870	5212	622

Пример 3: Компания-резидент подписала договор с компанией «С» на установку оборудования. Договорная стоимость - 13 200 евро. Акт приема-передачи услуг был подписан 7 сентября 2020. Резидент предоставил Сертификат о резидентстве. Оплата данной услуги была произведена 15.01.2021. Обменный курс НБМ: на 07.09.2020 - 19.2610 лей / 1 евро; 31.12.2020 - 19.0925 лей / 1 евро 15.01.2021 – 19.2244 лея / 1 евро.

№	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
1.	Импорт услуги 07.09 13 200 евро x 19.2610	254 245.20	121	521
2.	Переоценка долга 31.12 13 200 евро x (19.2610 – 19.0925)	2 224.20	521	622
3.	Погашение долга 15.01 (13200 евро x 19.2244)	253 762,08	521	243
4.	Отражение курсовой разницы 15.01 13200 евро x (19.2244 – 19.0925)	1 741.08	722	521

Напомним, что с 2020 года было дополнено Приложение 4. Состав прочих расходов операционной деятельности НСБУ «Расходы» пунктом **9¹**. **Отрицательные разницы между официальным курсом Национального банка Молдовы и курсом покупки/продажи иностранной валюты.**

Пример 4: *Предприятие 21.09.2020 купило 50 000 евро по курсу 19,72 лея / евро. Курс НБМ: 1 вариант. 1 евро = 19,6943 лея; II вариант. 1 евро = 19,7452 лея.*

I вариант

Дт 243 50000 евро * 19,6943 = 984 715 лей

Дт 714 - 1 285 (986 000 - 984 715)

Кт 242 - 986 000 лей (50 000 евро * 19,72)

II вариант

Дт 243 - 50000 евро * 19,7452 = 987260 лей

Кт 612 - 1 260 лей (987 260—986 000)

Кт 242 - 986 000 лей (50 000 евро * 19,72)

4. Составление корректировочных записей

Согласно п.10 НСБУ „Представление финансовых отчётов”, *некомпенсирование* – заключается в обособленном отражении в финансовых отчетах активов и обязательств, доходов и расходов. Взаимопогашение активов и обязательств или доходов и расходов не допускается за исключением случаев, когда оно разрешено НСБУ. При подобных ситуациях на дату составления финансовой отчётности необходимо составить корректировочные записи:

☞ если расчёты с определенными дебиторами и кредиторами отражены на одном счёте (226, 532 etc.);

☞ выявлена переплата с дебиторами или кредиторами (221, 521 etc.) и другие операции.

5. Определение текущей доли долгосрочных активов и обязательств и др.

Согласно п.28 НСБУ „Представление финансовых отчётов”, на отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочных активов и долгосрочных обязательств, которая отражается в балансе, соответственно в составе оборотных активов и/или текущих обязательств.

Запасы, которые проданы, израсходованы, переработаны, и дебиторская задолженность, погашенная как часть нормального цикла деятельности в период, превышающий 12 месяцев с отчетной даты, считаются оборотными активами (например, сырье, материалы, незавершенное производство, которое требует выдержки и хранения на винодельческом предприятии).

Коммерческие обязательства и обязательства персоналу, учтенные как составная часть нормального цикла деятельности, представляют собой текущие обязательства, если даже они могут быть погашены в период, превышающий 12 месяцев после отчетной даты.

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В НСБУ «ДОЛГОСРОЧНЫЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ И МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ» НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Пкт. 14 Долгосрочные активы, **полученные безвозмездно (как дарение)** оцениваются согласно данным первичных сопроводительных документов с включением в необходимых случаях прямо относимых затрат.

Если в первичных сопроводительных документах не указана стоимость полученного объекта, первоначальная стоимость определяется согласно независимой экспертизе.

Стоимость таких долгосрочных активов отражается как одновременное **увеличение долгосрочных активов и обязательств (доходов будущих периодов)**.

В течение срока эксплуатации стоимость безвозмездно полученных амортизируемых долгосрочных активов **списывается на текущие доходы в размере и пропорции начисленной амортизации**, а стоимость неамортизируемых долгосрочных активов – в порядке, предусмотренном в учетных политиках субъекта.

Согласно учетных политик первоначальная стоимость долгосрочных активов, полученных безвозмездно, может отражаться как одновременное **увеличение долгосрочных активов и текущих доходов**.

Пункт 14 *дополнен*

пкт. 14¹ Первоначальная стоимость ценностей, полученных в хозяйственное ведение определяется согласно сопроводительных первичных документов с включением, при необходимости, затрат на поступление и подготовку ценностей для использования по назначению. Стоимость этих ценностей отражается как одновременное увеличение долгосрочных нематериальных и материальных активов и обязательств.

пкт. 16. Первоначальная стоимость долгосрочных активов заменяется:

1) **скорректированной стоимостью** – в случае капитализации последующих затрат, или

2) **переоцененной стоимостью** – в случае переоценки долгосрочных материальных активов.

После первоначального признания долгосрочные нематериальные и материальные активы оцениваются согласно модели, основанной на себестоимости. При применении данной модели долгосрочные активы отражаются в балансе по первоначальной или скорректированной стоимости за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

После пкт. 18 дополнены пкт. 18¹-18⁹.

18 ¹ .	В соответствии с учетными политиками субъект может применять разные модели последующей оценки для разных классов долгосрочных активов (например, оборудование может оцениваться согласно модели, основанной на себестоимости, а здания – согласно модели переоценки).
18 ² .	При применении модели переоценки долгосрочные активы оцениваются по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Справедливая стоимость долгосрочных активов определяется на основании их рыночной стоимости в результате оценок, осуществленных независимыми экспертами или комиссией, назначенной руководителем субъекта.
18 ³ .	Переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью, чтобы балансовая стоимость не отличалась существенно от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на отчетную дату. Периодичность переоценки зависит от изменения справедливой стоимости долгосрочных активов. Классы долгосрочных активов, справедливая стоимость которых подвергается значительным изменениям, переоцениваются ежегодно , а классы долгосрочных активов с незначительными изменениями справедливой стоимости – один раз в 3-5 лет.
18 ⁴ .	Балансовая стоимость переоцененного актива корректируется до переоцененной стоимости одним из следующих способов : 1) первоначальная или скорректированная стоимость переоценивается на основе рыночных цен, либо пропорционально изменению балансовой стоимости. Амортизация, накопленная на дату переоценки, корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между первоначальной стоимостью и балансовой стоимостью актива после вычета накопленных убытков от обесценения; 2) накопленная амортизация исключается из первоначальной (скорректированной) стоимости актива. Сумма корректировки амортизации долгосрочных активов принимается в расчет при определении величины дооценки или уценки от переоценки, которые отражаются в соответствии с п.18 ⁶ настоящего стандарта.
18 ⁵ .	Разницы от переоценки определяются по каждому переоцененному объекту долгосрочных активов и отражаются в учете в зависимости от их влияния (увеличения/уменьшения) на балансовую стоимость объекта. Не допускается зачет суммы уценки одного объекта за счет дооценки другого объекта, даже если эти объекты входят в один и тот же класс.
18 ⁶ .	Разницы от переоценки долгосрочных активов отражаются следующим образом: 1) дооценка от переоценки признается в составе собственного капитала как резервы от переоценки. Дооценка от переоценки, которая восстанавливает сумму уценки того же объекта, ранее списанная на расходы, признается как текущие доходы; 2) уценка от переоценки признается как текущие расходы. В случае наличия дооценки от переоценки для того же объекта, уценка списывается на уменьшение собственного капитала.
18 ⁷ .	Дооценка списывается путем прямого переноса общей суммы дооценки на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) при выбытии переоцененного объекта Дт 343 Кт 332. Ни одна часть дооценки не может быть прямо или косвенно распределена (например, для выплаты дивидендов, увеличения уставного капитала, создания резервов, покрытия убытков прошлых лет).
18 ⁸ .	При частичном прекращении признания ранее переоцененных земельных участков и зданий разница от переоценки, относящаяся к выбывшей части считается как дооценка соответствующей балансовой стоимости выбывших земельных участков или зданий.
18 ⁹ .	В отступление от требований п.18¹ субъект может переоценивать полностью амортизированные объекты долгосрочных активов отдельно от классов, в которых они состоят, с установлением им новых стоимостей и новых сроков использования исходя из оставшегося оцененного периода использования.

18/6. Разницы от переоценки ДМА отражаются следующим образом :

✓ **дооценка:**

- первоначальная стоимость
Дт 121, 122, 123
Кт 343
- сумма дооценки амортизации

Дт 343

Кт 124

✓

уценка от переоценки:

- первоначальная стоимость
Дт 343 – на сумму ранее признанной дооценки
Дт 721 на сумму разницы превышающей дооценку
Кт 121, 123 – на сумму уменьшения первоначальной стоимости
- сумма уменьшения амортизации
Дт 124
Кт 343, 621, 721

Пример 5: В результате переоценки было установлено, что стоимость уменьшилась на 50 000 леев. Размер дооценки, зарегистрированной в предыдущих периодах составляет 30 000 леев.

Бухгалтерские записи:

Дт 343 - 30 000 лей

Дт 721 - 20 000 лей

Кт 123 - 50 000 лей

Согласно пункту 18/4 переоценка может производиться одним из следующих способов:

- ☐ первоначальная или скорректированная стоимость переоценивается на основе рыночных цен, либо пропорционально изменению балансовой стоимости;
- ☐ накопленная амортизация исключается из первоначальной (скорректированной) стоимости актива.

Пример 6: Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 250 000 леев, сумма накопленной амортизации - 50 000 леев. В декабре 2020 года объект был переоценен и балансовая стоимость объекта после переоценки составляет:

а) 300 000 лей

Содержание операций	Расчеты, тыс. леев	Сумма, леев	Метод первоначальной стоимости		Метод балансовой стоимости	
			Дт	Кт	Дт	Кт
Дооценка первоначальной стоимости (375 000 - 250 000)	(250000*300000)/200000) -250000	125 000	123	343		
Дооценка суммы амортизации (75 000 – 50 000)	(50000*300000)/200000)-50000	25 000	343	124		
Дооценка первоначальной стоимости (300 000 – 200 000)	300000-(250000-50000)	100 000			123	343
Списание накопленной амортизации	*	50 000			124	123

б) 180 000 лей.

Содержание операций	Расчеты, тыс. леев	Сумма, леев	Метод первоначальной стоимости		Метод балансовой стоимости	
			Дт	Кт		
Уменьшение первоначальной стоимости (225 000 - 250 000)	(250000*180000)/200000) -250000	25 000	721	123		
Уменьшение суммы амортизации (45 000 – 50 000)	(50000 180000)/200000) - 50000	5 000	124	721		
Уменьшение первоначальной стоимости	180000-(250000-50000)	20 000			721	123
Списание накопленной амортизации	*	50 000			124	123

Пкт. 53¹. В случае, если субъект принимает решение об отчуждении долгосрочного материального актива (продажи, передачи как доли в уставном капитале другого субъекта и др.) без предварительной подготовки, тогда он продолжает признавать этот объект как долгосрочный материальный актив до его выбытия - **Дт 721 Кт 123**.

Если субъект принимает решение об отчуждении долгосрочного материального актива, он может быть переведен в состав запасов только в случае, если актив подвергается подготовке к продаже

(переоснащение, переоборудование, реконструкция и др.). Перевод осуществляется по балансовой стоимости объекта долгосрочных материальных активов на дату окончания работ по его подготовке к продаже.

- Списание накопленной амортизации - **Дт 124 Кт 123**,
- Списание балансовой стоимости - **Дт 217 Кт 123**,
- Списание себестоимости продаж - **Дт 711 Кт 217**.

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В НСБУ «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ» НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Пкт. 23 «Убыток от обесценения отражается на отдельном счете и учитывается в зависимости от метода последующей оценки долгосрочных активов, применяемого субъектом».

Пкт 24. «Убыток от обесценения актива, оцененного по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как одновременное увеличение текущих расходов и убытка от обесценения.».

Пример 7: Предприятие владеет объектом основных средств, первоначальная стоимость - 60 000 леев, сумма амортизации, накопленная на 31.12.2020 - 25 000 леев. В соответствии с учетной политикой предприятия последующая оценка актива отражается по балансовой стоимости. На отчетную дату справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива равна 30,000 леев.

Дт 721 Кт 129 - 5,000 (30,000 - (60,000 - 25,000))

Пкт 25. «Убыток от обесценения актива, учитываемого по переоцененной стоимости, признается как уменьшение дооценки от переоценки актива и увеличение убытка от обесценения. Любая сумма превышения убытка от обесценения над дооценкой от переоценки одного и того же актива, а также вся сумма убытка от обесценения в случае, если дооценка не имеется, признается как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.».

Пример 8: Предприятие владеет оборудованием, учитываемым по переоцененной стоимости. Балансовая стоимость актива на 31.12.202_ составляет 18 000 леев, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу - 15 000 леев. Прибыль от переоценки данного актива равна (сумма учтена на счете 343):

- вариант I - 4000 лей;
- вариант II - нулевой;
- вариант III - 2000 лей.

Убыток от обесценения = 15000 - 18000 = 3000 лей

- I. **Дт 343 Кт 129 3 000**
- II. **Дт 721 Кт 129 - 3000**
- III. **Дт 343 - 2000**
Дт 721 - 1 000
Кт 129 - 3000

Пкт 38. «Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который оценивается по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как уменьшение убытка от обесценения и увеличение текущих доходов.».

Пример 9: Предприятие владеет объектом основных средств, бухгалтерская стоимость которого на 31.12.2020 составляет 80 000 леев, оставшийся срок полезного использования - 5 лет, остаточная стоимость = нулю. В соответствии с учетной политикой предприятия последующая оценка основных средств осуществляется по балансовой стоимости, амортизация рассчитывается линейным методом.

По состоянию на 31.12.2020 справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива составляет 70,000 леев. В результате признается убыток от обесценения в размере 10 000 леев (80000 леев - 70 000 леев), а годовая амортизация актива рассчитывается в размере 14 000 леев (70 000 леев: 5 лет).

Дт 721 Кт 129 - 10 000

Предположим что на 31.12.2022 справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива равна 52000 леев.

Балансовая стоимость, которая будет определена при условии, что ранее не было признано убытка от обесценения, в данном случае составляет 48 000 леев [80 000 лей - (80 000 лей: 5 лет) × 2 года].

На основе данных из примера, 31.12.2022 г. предприятие признает восстановление убытка от обесценения в размере 6000 леев (48000 леев - 42000 леев), где 42000 = [70 000 леев - (70 000 леев: 5 лет) × 2 года].

Дт 129 Кт 621 - 6 000

Пкт 38. «Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который учитывается по переоцененной стоимости, рассматривается как дооценка и отражается в учете в соответствии с «НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» или другим соответствующим стандартом».

Пример 10. Используя условия примера 9, предположим, что согласно учетным политикам субъекта последующая оценка актива осуществляется по переоцененной стоимости.

По состоянию на 31.12.2020 справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива составляет 70 000 леев. В результате признается убыток от обесценения в размере 10 000 леев (80000 леев - 70 000 леев), а годовая амортизация актива рассчитывается в размере 14 000 леев (70 000 леев: 5 лет).

Дт 721 Кт 129 10 000

На 31.12.2022 справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива равна 52000 леев.

Дт 129 Кт 621 6000 (48000 - 42000)

Дт 129 Кт 343 4000 (52 000 - 48 000)

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В НСБУ «ЗАПАСЫ» НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Пкт 7¹. «Поступившие ценности отражаются в определенной категории запасов, если они соответствуют определению данной категории. В случае, когда в последующем назначение ценностей изменяется, они могут быть переквалифицированы в соответствующую категорию запасов в соответствии с учетными политиками.».

Пример 11: Часть материалов, закупленных для основной деятельности, была продана - 43 500 леев из 580 000 леев, приобретенных изначально.

1. Приобретение материалов (категория сырье):

Дт 211 Кт 521 - 580 000 лей

2. Изменение назначения использования:

Дт 217 Кт 211 - 43 500 лей

Пкт. 49. Сумма любого снижения стоимости запасов до чистой стоимости реализации отражается в учете как увеличение текущих расходов и увеличение корректировки по обесценению запасов.

Дт 714 Кт 218

Пкт. 50. «Разница, полученная в пределах первоначальной стоимости, отражается как уменьшение корректировки по обесценению запасов и увеличение текущих доходов.».

Дт 218 Кт 612

Пример 12: Первоначальная стоимость материалов на 31.12.2020 составляет 120 000 леев, ЧСР - 112 000 леев. На 31.12.2021 г. ЧСР составила 125 000 леев.

31.12.2020

Дт 714 Кт 218 - 8000 лей (120,000 - 112,000)

31.12.2021 г.

Дт 218 Кт 612 - 8000 (в пределах первоначальной стоимости)

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В НСБУ «СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА» НА ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

«Имущество, полученное от государства с правом собственности»

Пкт. 17¹. Поступление (увеличение) имущества, полученного от государства с правом собственности публичными органами и учреждениями на самоуправлении, отражается в размере, установленном в учредительных и/или других документах, предусмотренных законодательством как увеличение активов и имущества, полученного от государства с правом собственности.

Пкт. 17². Выбытие (списание) имущества, полученного от государства с правом собственности публичными органами и учреждениями на самоуправлении, отражается как одновременное уменьшение имущества, полученного от государства с правом собственности и активов.

«Премии капитала»

Пкт. 17³. Премии капитала возникают в результате операций по формированию и увеличению уставного капитала и конверсии облигаций в акции и отражаются как увеличение неоплаченного капитала, изъятая часть капитала и/или уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение премии капитала.

Дт 313, 314, 315 Кт 317

Пкт. 17⁴. Премии капитала, списанные согласно решению руководящего органа субъекта, отражаются как уменьшение премии капитала и увеличение нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка) прошлых лет.

Дт 317 Кт 332

Пкт. 27. «Прочие элементы собственного капитала включают любые его элементы, которые не были включены в уставный и незарегистрированный капитал, премии капитала, резервы, прибыль (убыток) или резервы от переоценки. В субъектах с публичной собственностью как прочие элементы собственного капитала могут быть отражены субсидии, относящиеся к активам, полученным от Правительства и других органов публичного управления, списанные (после выполнения договорных условий) в соответствии с п. 80 настоящего стандарта.»

После пункта 76 дополнить пунктом:

Пкт. 76¹. «**Субсидии, относящиеся к активам, признанные (полученные) после передачи их в эксплуатацию и понесенные другие затраты,** списываются на текущие доходы в следующем порядке:

1) в периоде, в котором субсидии были признаны, – в размере и пропорции начисленной амортизации и других понесенных затрат, в том числе до признания субсидий;

2) в последующие периоды использования активов, поступивших за счет субсидий.

Пкт. 80. «**Субъекты с публичной собственностью списывают (после выполнения договорных условий) субсидии, относящиеся к активам, полученным от Правительства и других органов публичного управления, первоначально отраженные как долгосрочные обязательства (доходы будущих периодов), на увеличение прочих элементов собственного капитала.**

Списание этих субсидий отражается как уменьшение прочих элементов собственного капитала и, соответственно, как увеличение уставного капитала и/или текущих доходов.

Списание субсидий, относящихся к активам, полученным от национальных и международных организаций и учреждений, отражается в соответствии с п.75-761, а субсидии, относящиеся к доходам, – согласно п.77 настоящего стандарта».

Пкт. 85¹ «Оценочные резервы учитываются в рамках следующих категорий:

1) оценочные резервы по вознаграждениям работникам, которые создаются по обязательствам субъекта перед работниками по отпускам, пенсиям, вознаграждениям по результатам годовой деятельности и другие выплаты, вытекающие из коллективных и индивидуальных трудовых договоров;

Пример 13. По состоянию на 31.12.2019 г. у субъекта осталось 200 неиспользованных дней отпуска, в том числе:

- работникам основного производства - 120 дней со средней оплатой 298 лей / день;

- обслуживающий персонал производственных подразделений - 30 дней при средней оплате 264 лея / день;

- административный персонал предприятия - 50 дней при средней оплате 525 лей / день.

Согласно учетным политикам предприятие создает оценочные резервы на оплату неиспользованного отпуска на дату составления финансовой отчетности. Неиспользованный отпуск предоставлен работникам в течение 2020 года, средняя заработная плата составила 105% от резерва, сформированного на отчетную дату.

1. Создание оценочного резерва на 31.12.2019 г.

Дт 811 - 35 760 лей (120 * 298)

Дт 821 - 7 920 лей (30 * 264)

Дт 713 - 26 250 лей (50 * 525)

Кт 538 - 69 930 лей

2. Использование резерва в 2020 году.

Дт 538 - 73 426,50 лей

Кт 531 - 73426,50 лей (69930 * 105%)

3. Создание доп. резерва 31.12.2020 г.

Дт 811, 821, 713 - 3 496,50 лей

Кт 538 - 3 496,50 лей.

2) **оценочные резервы по гарантиям**, предоставленным покупателям/клиентам, которые создаются для покрытия расходов на ремонт и гарантийное обслуживание проданных ценностей, по возврату и снижению цены по проданным ценностям и по другим гарантиям, которые вытекают из договоров, заключенных с покупателями/клиентами.

Дт 712 Кт 538

3) **оценочные резервы по налогам**, которые создаются по разницам в налогах, выявленные в процессе инициированных и незаконченных проверок; налогам, по которым субъект имеет начатый процесс в судебных инстанциях, а также и в других ситуациях, которые могут повлечь обязательства по налогам и сборам, включая начисление пени и штрафов.

Дт 713 Кт 538

4) **прочие оценочные резервы**, которые создаются для покрытия расходов по спорам, охране окружающей среды, выбытия долгосрочных материальных активов, реструктуризации субъекта и в других целях, установленных законодательством и/или руководством субъекта.»

Дт 713, 714, 721 Кт 538

Согласно ст. 42 Закона о бухгалтерском учёте, **датой исправления бухгалтерских ошибок считается дата составления бухгалтерской записки**. Датой совершения бухгалтерской ошибки считается дата составления первичного документа, на который делается ссылка в бухгалтерской записке.

Ошибки, выявленные при составлении финансовых отчетов, исправляются в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Бухгалтерские ошибки – пропуски или неверное представление информации в бухгалтерском учете и/или в финансовых отчетах субъекта.

Бухгалтерские ошибки могут возникнуть при отражении в учете и раскрытии учетных элементов (объектов) в результате:

- 1) неправильного применения положений системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и учетных политик;
- 2) допущения ошибок в расчетах;
- 3) неотражения, многократного отражения и/или неправильной интерпретации экономических фактов;
- 4) мошенничества и хищений.



Не рассматриваются в качестве ошибок изменения учетных политик и бухгалтерских оценок, излишки и недостатки активов и обязательств, выявленные при инвентаризации, суммы штрафов, пени и возмещений причиненного ущерба, убытки от забракованной продукции, произведенной в предыдущие годы, суммы списанных безнадежных дебиторских задолженностей и списанных обязательств с истекшим сроком, отклонения фактической себестоимости активов от нормативной, премии, начисленные к выплате в текущем отчетном периоде по результатам деятельности субъекта в предыдущие годы, убытки от возврата активов, поставленных в предыдущие годы, суммы дисконтов и снижений цен предоставленных/полученных в отчетном периоде за поставки/закупки, осуществленные в предыдущие годы.

Обращаем внимание на то, что согласно изменениям, утвержденным Приказом МФ 171/2019 пункт 4 подпункт 10) „**34**¹. В отступлении от требований пункта 34 настоящего стандарта, исправление ошибок, допущенных в предыдущих отчетных периодах, размер которых не превышает лимит, установленный законодательством, осуществляется за счет текущих доходов и расходов.» - аннулирован.

Исправление ошибок обуславливается тем, являются ли они существенными или несущественными.

Бухгалтерская ошибка рассматривается как **существенная**, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовых отчетов.

Субъект самостоятельно оценивает **существенность ошибок**, принимая во внимание их характер и величину в сравнении с порогом существенности. Порог существенности устанавливается в учетных политиках субъекта в качестве единого критерия, применяемого для всех элементов финансовых отчетов или нескольких критериев для отдельных групп элементов.



Финансовые отчеты не считаются соответствующими национальным стандартам бухгалтерского учета, если они содержат существенные или несущественные ошибки, намеренно совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств.

Порядок исправления ошибок зависит от периода, в котором они были допущены и периода их выявления:

- ❖ **ошибка, допущенная и выявленная в том же отчетном периоде, корректируется исправительными записями в месяц ее выявления;**
- ❖ **ошибка, допущенная в текущем отчетном периоде, и выявленная после окончания этого периода, но до подписания финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последнем месяце данного периода;**
- ❖ **ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде и выявленная до окончания текущего отчетного периода (но после подписания финансовых отчетов за период, в который допущена ошибка), корректируется исправительными записями в месяце ее выявления;**

- ❖ **ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде, выявленная после окончания текущего отчетного периода, но до подписания финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последнем месяце данного периода.**

Исправление ошибок, допущенных в предыдущие отчетные периоды, не обуславливает изменение и повторное представление финансовых отчетов за предыдущие годы, а также не требует корректировки сравнительной информации, представленной в финансовых отчетах за текущий отчетный период.

В случае существенной ошибки сравнительная информация, откорректированная путем ретроспективного пересчета, представляется в примечаниях к финансовым отчетам, если влияние ретроспективного пересчета является существенным.

➡ **Баланс** представляет финансовое положение субъекта и включает информацию об остатках, имеющихся на отчетную дату. Активы представлены в балансе в порядке роста их ликвидности, а обязательства на основе роста срока погашения.

Коммерческие обязательства и обязательства персоналу, учтенные как составная часть нормального цикла деятельности, представляют собой текущие обязательства, если даже они могут быть погашены в период, превышающий 12 месяцев после отчетной даты.



На отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочных активов и долгосрочных обязательств, которая отражается в балансе, соответственно в составе оборотных активов и/или текущих обязательств.

С 2020 года форма баланса одинакова и для субъектов, представляющих полные финансовые отчёты и для субъектов, представляющих упрощенные финансовые отчёты. При составлении баланса необходимо соблюдать следующие правила:

1. Проверить полноту отражения в текущем учете хозяйственных операций, оформленных соответствующими документами, завершить учетные записи;
2. Проверить соответствие рабочего плана счетов и отражения хозяйственных операций за отчётный период;
3. Проверить правильность реклассификации активов и пассивов баланса в соответствии с НСБУ;
4. Закрывать счета управленческого учета;
5. Провести инвентаризацию статей баланса, при необходимости провести корректировку баланса в соответствии с результатами инвентаризации;
6. Отразить текущие доли долгосрочных дебиторских и кредиторских задолженностей;
7. Проверить правильность применения НДС и других налогов, осуществить сверку сальдо с данными Налоговой службы;
8. проверить правильность определения курсовых валютных разниц на дату составления финансовой отчётности.

❖ **Нематериальные активы (НА)**

При составлении данного раздела финансовой отчётности необходимо проверить:

- наличие документов относящихся к признанию НА (соответствующий акт);
- проверка документов по оприходованию актива и правильность отражения операций по модернизации, амортизации, выбытию и др.
- проведение теста на обесценение нематериальных активов, оформить документально соответствующим актом и при наличии признаков обесценения отразить результаты в учёте.

Бухгалтерские способы	Типичные ошибки	Порядок корректировки
Инвентаризация	В составе НА должны быть отражены права имеющие срок более 1 года, а не относиться на расходы или к другим активам	-НА у которых срок истёк – списать, если не соответствуют критериям признания - если объект соответствует критериям признания отнести на счёт 112 и начислить амортизацию
Документация	Документы либо отсутствуют, либо составлены неверно; отсутствует акт приёмки-передачи	В зависимости от случая восстановить и признать в учёте
Оценка	Ошибки при определении первоначальной стоимости	Отразить затраты исходя из положений НСБУ
Соответствие учётам политикам	Не соответствует срок эксплуатации или порядок начисления амортизации	Пересмотр срока ил порядка начисления амортизации
Представление и раскрытие	НА отражённые в финансовой отчётности не соответствуют первичной документации	Проверка первичных документов с регистрами и Главной книгой

❖ Долгосрчные материальные активы

При составлении данного раздела финансовой отчётности необходимо проверить:

- наличие документов относящихся к признанию данных активов (акты приёмки-передачи);
- правильность признания материальных активов в составе основных средств, в зависимости от назначения использования. Не относятся к данной группе - здания, земельные участки и другое недвижимое имущество, находящиеся во владении с целью продажи или инвестиционной деятельности;
- правильность отражения расходов по ремонту и содержанию основных средств. Состав данных затрат необходимо отразить в учётных политиках;
- правильность классификации и оценки долгосрочных материальных и биологических активов, инвестиционной недвижимости;
- правильность перевода основных средств в инвестиционную недвижимость/товары и наоборот;
- порядок отражения затрат по ремонту и выбытию долгосрочных активов;
- проведение теста на обесценение долгосрочных активов, оформить документально соответствующим актом и при наличии признаков обесценения отразить результаты в учёте.

Бухгалтерские способы	Типичные ошибки	Порядок корректировки
Инвентаризация	Не осуществляется или её результаты не всегда верно отражаются в учёте	- Провести инвентаризацию - результаты отразить: Дт 123 Кт 612 или Дт 714 Кт 123, если нет виновного лица начислить НДС Дт 713 Кт 5344
Документация	Документы либо отсутствуют либо составлены не совсем верно; отсутствует акт приёмки-передачи	В зависимости от случая восстановить и признать в учёте. При отсутствии акта приёмки-передачи отразить как 121
Классификация	Ошибки в расчёте амортизации, основные средства не отнесены правильно на счета 151 или 217	Порядок признания активов должен соответствовать НСБУ, нормы амортизации должны соответствовать требованиям НСБУ
Оценка	Ошибки при определении первоначальной, остаточной стоимости, неправильное отражение в учёте расходов на ремонт объектов	Включить лишь те затраты которые предусмотрены НСБУ, при увеличении срока или других параметров затраты по ремонту капитализируются
Соответствие учётным политикам	Не соответствует срок или метод амортизации	Пересмотр срока или метода амортизации согласно положениям учётных политик
Представление и раскрытие	ДМА по первичным документам не соответствуют с данными ФО	Проверка первичных документов с регистрами и Главной книгой

При получении основных средств в найм/лизинг необходимо проанализировать, если понесённые лизингополучателем затраты на улучшения/ремонт полученного в лизинг актива будут погашены за счет уменьшения лизинговых платежей и в каком размере. Таким образом, возможны 2 варианта:

1) при полном погашении затрат на ремонт собственности полученной в лизинг (аренду, имущественный найм) первоначально они учитываются как затраты будущих периодов с последующим списанием на себестоимость продаж в момент признания дохода от оказания услуг;

2) если же лизингодателем (арендодателем) признана лишь часть затрат по ремонту за счет уменьшения лизинговых платежей, тогда непризнанная часть признаётся как основное средство при выполнении требований капитализации затрат, либо отражается на расходы периода или будущих периодов при невыполнении данного условия.

При признании основного средства при его переводе из другой категории активов, к примеру биологических активов, затраты по изменению предназначения являются прямо относимыми затратами и относятся на увеличение первоначальной стоимости основного средства как в бухгалтерском учёте, так и в налоговых целях.

Обращаем внимание, что при осуществлении затрат по основным средствам переданным в лизинг их порядок учета специально не регламентирован. Вместе с тем, согласно НСБУ «Представление финансовых отчетов» себестоимость услуг по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма) относится к себестоимости продаж.

Вариант учета затрат по договорам лизинга выбирается самостоятельно и указывается в учетных политиках.

При наличии в 2020 году операций по **инвестиционной недвижимости** необходимо исходить из положений НСБУ «ДНМА». Так, при наличии последующих затрат по ремонту, связанных с инвестиционной недвижимостью, необходимо учитывать что относится к затратам на обслуживание или затратам на модернизацию, в зависимости от ожидаемой экономической выгоды от использования объекта.

Если затраты по ремонту не связаны с увеличением дополнительных экономических выгод от использования актива, их необходимо отнести на затраты или расходы периода.

❖ **Другие долгосрочные активы**

Проверить:

- на счёте 171 должны быть развита аналитика по видам и соответствовать с данными синтетического учёта;
- правильность списания части на затраты или расходы периода исходя из положений учётных политик.

❖ **Товарно-материальные запасы**

При составлении данного раздела финансовой отчётности необходимо проверить:

- правильность определения первоначальной стоимости и порядка оценки запасов в соответствии с НСБУ «Запасы». Проверить порядок учёта транспортно-заготовительных затрат, в соответствии с положениями учётных политик;
- учитываются ли положения НСБУ «Запасы» относительно порядка оценки запасов на дату составления финансовой отчётности;
- правильность списания запасов в пределах норм естественной убыли;
- правильность учёта малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- порядок начисления износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- правильность определения и учёта затрат по калькулированию продукции, услуг;
- порядок оценки и учёта отходов, естественной убыли, остатков, испорченных запасов, с истекшим сроком исковой давности и брака;
- правильность учёта топлива, запасных частей, шин и аккумуляторов.

Типичные ошибки:

1. Продажа материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов отражается на счетах 611 и 711. Корректировка ошибки: сторнировать данные операции и отнести на счета 6121 и 7141.
2. Транспортно-заготовительные затраты, импортные платежи не включаются в первоначальную стоимость запасов.
3. Неправильное начисление износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов и отражение операций по их выбытию.

❖ **Коммерческая и прочая дебиторская задолженность**

При составлении данного раздела финансовой отчётности необходимо проверить:

- наличие первичных документов по поставке товаров или услуг, сроков оплаты, для того чтобы не упустить срок представления петиции согласно законодательству;
- ведётся ли аналитический учёт по срокам оплаты;
- осуществление актов сверки исходя из требований законодательства;
- зачёт авансов выданных, и обязательств с „-“ на соответствующие дебиторские задолженности;
- порядок документирования и отражения в учёте скидок;
- правильность отражения в учёте возврата товаров;
- правильность отражения курсовых и суммовых разниц, исходя из положений НСБУ „Курсовые валютные и суммовые разницы“;
- результаты инвентаризации расчетов с подотчетными лицами etc.

Типичные ошибки:

1. Наличие на счёте 226 сальдо более месяца.
2. Отсутствие сверок со всеми дебиторами.
3. Несоответствие сальдо по расчётам с бюджетом.

На отчетную дату дебиторская задолженность и обязательства по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, не подлежат пересчету.

Списание сомнительной дебиторской задолженности, как правило, осуществляется исходя из срока исковой давности, но есть ситуации, когда она списывается раньше или позже этого срока (несостоятельность дебитора, ликвидация и др.) Списание сомнительной дебиторской задолженности отражается 2 способами: применением счёта 222 или отнесением на расходы периода. При списании сомнительной дебиторской задолженности составляются бухгалтерские записи в порядке отраженном ниже в таблице:

Списание сомнительной дебиторской задолженности в результате инвентаризации

№	Содержание экономической операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1.	Списание сомнительной дебиторской задолженности (без НДС)	712, 222	221, 223
2.	Списание сомнительной дебиторской задолженности по выданным авансам, персонала, лизинга, дивидендам etc. (без НДС)	714	224, 226, 231, 232, 233, 234
3.	Списание НДС признанного в налоговых целях: - сторнирование (регистр продаж с (-))	221, 223, 226, 231, 234	5344

4.	Списание НДС непризнанного в налоговых целях	714	221,223,226,231, 234
----	--	-----	-------------------------

Списанную сомнительную дебиторскую задолженность необходимо отразить на счёте **920** и отслеживать в соответствии с положениями учётных политик субъекта. *Восстановление дебиторской задолженности* относится, как правило, на доходы или оценочный резерв **Дт 221, 223 Кт 612 или 222**. В налоговых целях, сомнительная дебиторская задолженность вычитается в соответствии со ст. 5 п. (32), ст. 31 п (1), а НДС - ст. 116 НК.

Корректировка возможных ошибок за 2020 год, осуществляется составлением бухгалтерской справки. Порядок исправления данных ошибок представлен ниже в таблице.

Корректировка возможных ошибок относящихся к дебиторской задолженности в результате инвентаризации

№	Содержание экономической операции	Корректировка ошибки			
		за отчётный период		За предыдущие периоды	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1.	Корректировка дебиторской задолженности (без НДС), отнесённая ошибочно на доходы: - в сторону увеличения (сторнирование в отчётном периоде) - в сторону уменьшения	221,223,224, 226,231,234	611,612,621 622,623	331 ¹	221,223,224, 226,231,234 331
		221,223,224, 226,231,234	611,612,621 622,623	221,223,224, 226,231,234	
2.	Корректировка дебиторской задолженности (без НДС), отнесённая ошибочно на расходы: - в сторону увеличения (сторнирование в отчётном периоде) - в сторону уменьшения	712,713,714, 721,722, 723	221,223,224, 226,231,234	221,223,224, 226,231,234	331
		712,713,714, 721,722, 723	221,223,224, 226,231,234	331	221,223,224, 226,231,234
3.	Корректировка НДС, относящаяся к дебиторской задолженности: - в сторону увеличения (сторнирование в отчётном периоде) - в сторону уменьшения	221,223,224, 226,231,234	5344	221,223,224, 226,231,234	5344
		221,223,224, 226,231,234	5344	221,223,224, 226,231,234	5344
4.	Отнесение к текущей дебиторской задолженности на дату 31.12	221,223,224 234	161,162, 171, 172	221,223,224 234	161,162, 171, 172
5.	Отнесение к долгосрочной дебиторской задолженности, отнесённой ошибочно к краткосрочной 31.12	161,162, 171, 172	221,223,224 234	161,162, 171, 172	221,223,224 234

Собственный капитал

По данному разделу необходимо обратить внимание на:

- правильность отражения операций на счёте 311 исходя из положений законодательства;
- выбытие неденежных активов (продажа, списание, обмен etc.) ранее внесённых в уставный капитал;
- порядок отражения курсовых валютных разниц по вкладам в уставный капитал;
- порядок выплаты дивидендов и удержания подоходного налога у источника выплаты, учитывая наличие убытков прошлых лет;
- соблюдение сроков выплаты дивидендов, учитывая законодательные нормы;
- порядок списания обязательств по дивидендам с истекшим сроком исковой давности;
- порядок восстановления обязательств по дивидендам с истекшим сроком исковой давности;
- неправильность применения счёта 333 в течение периода;
- правильность закрытия счетов 331,333,334 при реформации баланса.

Типичные ошибки:

- Наличие сальдо на счёте 313, 314 более срока предусмотренного законодательством.
- Не формируется резервный капитал согласно НСБУ и требованиям законодательства.
- Корректировка ошибок прошлых лет посредством счёта 332 или путём отнесения на расходы периода.


¹ Применение счёта 331 при условии наличия оправдательных документов относящиеся к дебиторской задолженности за предыдущие периоды.

После утверждения и представления финансовых отчетов субъект **реформирует баланс** на дату 31.12.2020 посредством списания сальдо со счетов 331, 333 и 334. В балансе следующего отчетного периода данные счета не должны иметь сальдо.




При составлении финансовой отчетности, необходимо обратить внимания на то что, если сумма использованной прибыли текущего года превышает сумму чистой прибыли, у субъекта образуется чистый убыток, который подлежит списанию в дебет счета 332. Так, исходя из положений ст. 40 **Закона об обществах с ограниченной ответственностью № 135-XVI от 14.06.2007**, общество не вправе принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества, если в результате распределения чистой прибыли стоимость чистых активов общества станет меньше суммы его уставного капитала и резервного капитала.

Чистая прибыль, выплаченная в нарушение этого положения, подлежит возврату обществу (ч. (4) ст. 40 Закона). Выплаченные суммы, как правило, должны быть возвращены в следующие периоды и отражаются на счете **313**. При этом нужно составить следующие бухгалтерские проводки:

- 1) на сумму убытков, подлежащих возмещению учредителями;
- 2) на стоимость активов, полученных в счет возмещения убытков предыдущих лет:

 **В каких случаях экономический агент не должен принимать решения о выплате дивидендов/отчислениях от чистой прибыли?**

В соответствии с подп. 5) п. 1 Постановления Правительства № 110 от 23.02.2011 г. о некоторых аспектах распределения годовой чистой прибыли акционерных обществ с долевым участием государства и государственных предприятий экономический агент вправе не принимать решений о выплате дивидендов/об отчислениях в государственный бюджет в случае, если:

-  предприятие является несостоятельным, или выплата дивидендов/отчисления в государственный бюджет приведут к его несостоятельности;
-  размер чистых активов, согласно последнему балансу субъекты, меньше его уставного капитала или станет меньше его вследствие выплаты дивидендов/отчислений в государственный бюджет;
-  предприятие является субъектом каких-либо постановлений Правительства или действующих соглашений Республики Молдова, предусматривающих освобождение от выплаты дивидендов или отчислений в государственный бюджет.

Покрытие убытков является важным в случае, когда величина чистых активов меньше размера ее уставного капитала. Учитывая ст. 39 ч. (6) **Закона об АО № 1134/1997**, если по окончании трех следующих друг за другом финансовых лет, за исключением первого финансового года, стоимость чистых активов общества, по данным годового баланса общества, оказывается ниже размера уставного капитала, любой акционер общества имеет право потребовать у общего годового собрания акционеров принятия одного из следующих решений:

- a) об уменьшении уставного капитала;
- b) об увеличении стоимости чистых активов путем внесения акционерами общества дополнительных вкладов в порядке, предусмотренном уставом общества;
- c) о роспуске общества;
- d) о преобразовании общества в иную организационно-правовую форму.

В ст. 35 ч. (3) **Закона об ООО № 135/2007** если в результате уменьшения стоимости чистых активов таковая окажется меньше минимального размера уставного капитала, установленного настоящим законом, участники общества обязаны ликвидировать общество, если не покроют убытки.

Источниками покрытия убытков прошлых лет могут быть резервный капитал (ст. 46 ч. (4) Закона № 1134/1997, ст. 31 ч. (2) Закона № 135/2007), чистая прибыль (ст. 47 ч. (3) Закона № 1134/1997), а также дополнительные вклады участников в виде денежных средств или неденежного имущества. Также в качестве дополнительных вкладов могут выступать также займы, ранее предоставленные обществу акционером/участником, если было принято решение о конвертировании долга во вклад в уставный капитал. Решение о покрытии убытков общества должно приниматься общим собранием акционеров/участников (ст. 50 ч. (3) п. j) Закона № 1134/1997, ст. 49 ч. (2) п. g) Закона № 135/2007).

ОБНП 29.1.7.5.13.

В случае, если резервный капитал используется для покрытия убытков, согласно действующему законодательству, на момент покрытия этих потерь необходимо удержать подоходный налог в соответствии с подбазцем первым ч. (3¹) ст. 90¹ Налогового кодекса?

На основании ст.31 Закона об обществах с ограниченной ответственностью № 135-XVI от 14 июня 2007 года и ст. 46 Закона об акционерных обществах № 1134-XIII от 2 апреля 1997 года, общество формирует резервный капитал не менее 10% от размера уставного капитала. Резервный капитал общества может быть использован лишь на покрытие убытков или на увеличение уставного капитала.

Резервный капитал общества формируется путем ежегодных отчислений из чистой прибыли, в размере не менее 5%, до достижения размера, установленного учредительным документом. Резервный капитал общества может быть использован лишь на покрытие убытков или на увеличение уставного капитала.

Таким образом, при покрытии убытков за счет резервного капитала не происходит распределение прибыли в виде доли учредителей субъекта и, соответственно, в этом случае не возникает обязанность удержания подоходного налога.

❖ Долгосрчные и краткосрочные обязательства

По данному разделу необходимо проверить:

- наличие актов сверки на дату составления финансовой отчетности;
- необходимость списания на доходы обязательств с истекшим сроком исковой давности;
- начисление курсовых валютных разниц на конец периода и неначисление суммовых разниц на дату отчетности;
- правильность наличия сальдо на счете 535 с соответствующей аналитикой;
- правильность отражения операций на счетах 531, 533, 541;
- правильность отражения операций на счете 534 и сверка сальдо с данными налоговой службы;
- начисление оценочного резерва на счете 538 без отражения порядка расчета в учетных политиках;
- правильность отражения операций на счете 544 и проверка сальдо на соблюдение принципа некомпенсации.

Списание обязательств с истекшим сроком исковой давности относится на доходы периода.

При их списании на дату отчетности составляются бухгалтерские записи в порядке отраженном ниже в таблице:

Списание обязательств с истекшим сроком исковой давности в результате инвентаризации

№	Содержание экономической операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Дт
1.	Списание обязательств с истекшим сроком исковой давности перед кредиторами, поставщиками etc. (без НДС)	511,512, 521,522, 523 531,532,533, 534, 544 etc.	612
2.	Списание НДС признанного в налоговых целях: - - сторнирование (регистр покупок с (-))	5344	521,522
3.	Списание НДС по полученным авансам сторно (регистр продаж)	2252	5344

Списанные обязательства необходимо отразить на счете **921** и отслеживать в соответствии с положениями учетных политик субъекта.

Восстановление ранее списанных обязательств отражается на счете 714. В налоговых целях данные расходы вычитаемы, так как ранее были включены в налогооблагаемый доход согласно статье 18 НК.

➤ **Отчет о прибыли и убытках** характеризует финансовые результаты субъекта за отчетный период. Доходы и расходы, относящиеся к одним и тем же экономическим операциям, отражаются в отчете о прибыли и убытках в том же отчетном периоде (например, балансовая и продажная стоимость реализованных ценностей признаются одновременно в одном отчетном периоде).

В том случае, когда за отчетный период не были отражены доходы, но были понесены расходы, которые необходимо признать в соответствии с НСБУ «Расходы», они отражаются в отчете о прибыли и убытках в том отчетном периоде, когда были понесены.

Если за отчетный период были отражены доходы, которые необходимо признать в соответствии с НСБУ «Доходы», но не были понесены расходы, их необходимо отразить в отчете о прибыли и убытках в том отчетном периоде, в котором они были заработаны.

Отчет о движении денежных средств характеризует остатки и движение денежных средств за отчетный период.

В отчет о движении денежных средств **не включается**:

- ❖ внутреннее перемещение денежных средств (например, снятие денежных средств с текущих счетов, открытие аккредитива, пополнение банковских карточек субъекта, переводы денежных средств с одного текущего счета на другой, приобретение/продажа иностранной валюты);
- ❖ бартерные операции (обмен активами/услугами);
- ❖ конвертация долгов в уставный капитал;
- ❖ амортизация и убытки от обесценения долгосрочных активов и др.



Отчет о движении денежных средств составляется по прямому методу, согласно которому поступление и выбытие денежных средств определяется на основе данных счетов учета денежных средств.

Корректирующие события после отчетной даты

Субъект должен корректировать суммы, признанные в финансовых отчетах для отражения корректирующих событий после отчетной даты. Данные события подтверждают то, что на отчетную дату актив или обязательство существовало уже, но после этой даты возникли обстоятельства, которые оказывают существенное влияние на их величину.



Фигура 2. Классификация корректирующих событий после отчетной даты

Корректирующие события после отчетной даты учитываются путем изменения (корректировки) элементов (объектов) учета (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов) или путем регистрации элементов, которые ранее не были признаны. Бухгалтерские проводки, относящиеся к корректирующим событиям после отчетной даты, отражаются в последний день отчетного периода. *Примерами* корректирующих событий после отчетного периода являются:

1. разрешение судебного спора после отчетной даты, подтверждающее наличие у субъекта обязательства на отчетную дату. Субъект корректирует ранее признанный оценочный резерв, относящийся к данному судебному спору, или признает новый оценочный резерв;
2. объявление несостоятельности одного из клиентов, произошедшее после отчетной даты, факт, подтверждающий существование на отчетную дату убытка по его дебиторской задолженности. В таком случае субъект должен откорректировать балансовую стоимость коммерческой дебиторской задолженности на отчетную дату на сумму дебиторской задолженности покупателя, признанного несостоятельным, путем создания (корректировки) оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности;
3. продажа запасов после отчетной даты, свидетельствующее о том, что чистая стоимость реализации на конец отчетного периода была определена неправильно;
4. обнаружение после отчетной даты фактов мошенничества.

Некорректирующие события после отчетной даты - субъект не должен корректировать финансовые отчеты для отражения событий после отчетной даты, которые свидетельствуют об условиях, возникших в следующем отчетном периоде и не связаны с состоянием активов и обязательств на отчетную дату. Информация о значительных событиях после отчетной даты раскрывается в примечаниях к финансовым отчетам.

Примерами некорректирующих событий после отчетной даты являются:

1. принятие решения о реорганизации или реструктуризации субъекта;
2. оглашения плана по прекращению определенной деятельности;
3. крупные сделки с основными средствами, инвестиционной недвижимостью и другими активами;
4. действия государственных органов (например, национализация, экспроприация некоторых активов со значительной стоимостью), разрушение значительной части активов субъекта вследствие чрезвычайных событий (например, аварии, пожары, стихийные бедствия);
5. крупные сделки с ценными бумагами, выпущенными субъектом;
6. значительные изменения курсов обмена валют или стоимости активов и др.

Пояснительная записка к индивидуальным финансовым отчетам

При составлении пояснительной записки к индивидуальным финансовым отчетам соблюдается порядок, в котором представлены элементы бухгалтерского учета в балансе и отчете о прибыли и убытках.

Пояснительная записка содержит дополнительную не включенную в финансовые отчеты информацию. **Объем, структура и форма представления пояснительной записки устанавливаются субъектом самостоятельно в зависимости от его категории, величины, организационно-правовой формы, области/профиля его деятельности, собственных информационных потребностей и требований настоящего закона.**

3) Помимо прочей предусмотренной настоящим законом информации пояснительная записка в обязательном порядке содержит информацию относительно:

- а) принятых учетных политик;

- b) в случае последующей оценки долгосрочных активов согласно модели переоценки:
 - переоцененной стоимости по каждой категории долгосрочных активов на начало и конец отчетного периода;
 - изменения разниц от переоценки в течение отчетного периода с объяснением их налогового режима; и
 - балансовой стоимости в случае, если долгосрочные активы не были бы переоценены;
- c) в случае последующей оценки по справедливой стоимости финансовых инструментов и других категорий активов:
 - используемых для определения справедливой стоимости методов и послуживших основой для их применения информации;
 - справедливой стоимости по каждой категории на начало и конец отчетного периода и изменения стоимостных разниц от изменений справедливой стоимости, списанных на текущие расходы или доходы отчетного периода;
 - вида и характера производных финансовых инструментов, включая существенные сроки и условия, влияющие на стоимость, периодичность и определенность будущего движения денежных средств;
 - движения резервов справедливой стоимости в течение отчетного периода;
- d) общей суммы финансовых обязательств, гарантий или активов и условных не включенных в баланс обязательств с указанием характера и формы любой предоставленной гарантии; обязательства по пенсиям и перед аффилированными или ассоциированными субъектами предоставляются отдельно;
- e) суммы авансов и займов, выданных членам совета, руководящего и надзорного органов, с указанием процентных ставок, основных условий их предоставления, погашенных сумм, а также обязательств, взятых от их имени под гарантию любого рода;
- f) размера и характера отдельных элементов доходов или расходов, имеющих неординарный размер или воздействие;
- g) сумм обязательств со сроками погашения более пяти лет и общего объема обязательств, обеспеченных гарантиями, с указанием характера и форм гарантий;
- h) выкупа собственных долей участия и акций, в случае когда субъект не составляет отчет руководства;
- i) отдельных элементов активов или обязательств, связанных с более чем одним элементом в структуре баланса, если они отдельно не представлены в балансе;
- j) среднесписочной численности работников за отчетный период.

Дополнительно к информации, предусмотренной частью (3) Закона 287/2017, пояснительная записка средних, больших субъектов и субъектов публичного интереса в обязательном порядке содержит информацию относительно:

- a) долгосрочных нематериальных и материальных активов:
 - первоначальная стоимость или, если была применена последующая оценка по справедливой или переоцененной стоимости – справедливая или переоцененная стоимость на начало и конец отчетного периода;
 - увеличение, уменьшение и переводы в течение отчетного периода;
 - накопленная амортизация, накопленные убытки от обесценивания и разницы от переоценки на начало и конец отчетного периода, а также и их изменения в течение отчетного периода;
 - затраты по займам, капитализированным в течение отчетного периода;
 - последующие затраты, капитализированные в течение отчетного периода;
- b) финансовых инструментов, оцениваемых по себестоимости:
 - справедливая стоимость, если такая стоимость может быть определена по каждому классу производных финансовых инструментов и их характеру;
 - балансовая стоимость и справедливая стоимость финансовых инструментов из класса долгосрочных активов, отраженных по большей стоимости, чем их справедливая стоимость, и причины, по которым не была снижена балансовая стоимость;
- c) сумм выплаченных вознаграждений членам совета, исполнительного и надзорного органа в течение отчетного периода и других обязательств, возникших или принятых по пенсиям нынешних или бывших членов соответствующих органов, по категориям;
- d) среднесписочной численности работников в отчетном периоде, распределенной по категориям и расходам на персонал, относящимся к отчетному периоду, если они не представлены отдельно в отчете о прибыли и убытках;
- e) сальдо и изменений активов и обязательств по отсроченному подоходному налогу в случае применения метода отсроченного подоходного налога;
- f) наименования и адреса субъектов, в которых есть долевое участие, с указанием доли в уставном капитале, величины уставного капитала, резервов и прибыли (убытков) соответствующего субъекта за последний отчетный период, за который были утверждены финансовые отчеты;
- g) количества и номинальной стоимости подписанных акций в течении отчетного периода;
- h) количества и номинальной стоимости акций каждой категории при наличии различных категорий акций;

и) видов принадлежащих финансовых инструментов с указанием их количества и предоставляемых ими прав;

ж) наименования и адреса всех зарегистрированных в соответствии с гражданским законодательством субъектов, с которыми общество ассоциировано, отвечающих по его обязательствам всем своим имуществом, за исключением активов, которые по закону не могут быть отслежены;

к) наименования и адреса субъекта, составляющего консолидированные финансовые отчеты самой крупной группы, в которой субъект является дочерним предприятием, в зависимости от случая;

л) наименования и адреса субъекта, составляющего консолидированные финансовые отчеты самой малой группы, в которой субъект является дочерним предприятием, включенным в группу, предусмотренную пунктом к), в зависимости от обстоятельств;

м) предложения о распределении прибыли (покрытии убытков) или распределении прибыли (покрытии убытков), в зависимости от обстоятельств;

н) характера и коммерческой цели обязательств субъекта, не включенных в баланс, а также финансового влияния на субъект соответствующих обязательств при условии, что риски или выгоды от них являются существенными;

о) характера и финансового эффекта существенных событий, имевших место после отчетной даты и не отраженных в балансе и в отчете о прибыли и убытках;

р) операций с аффилированными субъектами, включая сумму, характер отношений и иную значимую информацию.

Дополнительно к предусмотренной частями (3) и (4) информации Закона 287/2017, пояснительная записка большого субъекта и субъекта публичного интереса в обязательном порядке содержит информацию относительно:

а) дохода от продаж, представленного по сегментам деятельности и географическим зонам, установленным согласно применяемым стандартам бухгалтерского учета;

б) общей суммы вознаграждений, выплаченных аудиторским обществам за проведение аудита финансовых отчетов, и общей суммы полученных этими субъектами за иные услуги вознаграждений, в том числе по видам услуг.

Учитывая положения ст. 44 НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» финансовые отчеты не составляются на основе **принципа непрерывности деятельности**, если после отчетной даты руководство решает ликвидировать субъект, вынуждено приостановить или существенно сократить свою деятельность и не имеет реальной альтернативы таким решениям. Событиями, которые могут быть предпосылкой или свидетельством неприменимости принципа непрерывности деятельности является широкий спектр факторов из которых можно выделить:

- ✓ значительные убытки в результате воздействия пандемии COVID-19 на ограничения в производстве, торговле и потреблении,
- ✓ устойчивые проблемы с платежеспособностью, как юридических, так и физических лиц,
- ✓ графики погашения задолженности и потенциальные источники рефинансирования,
- ✓ потеря важнейших рынков сбыта, франшизы, специального разрешения (лицензии) основного поставщика или подрядчика и как следствие уменьшение объема продаж,
- ✓ недостаточность капитала,
- ✓ негативный прогноз в отношении движения денежных средств,
- ✓ дефицит важных средств производства,
- ✓ риски обесценения активов, которые могут не только ухудшить состояние всего баланса, но и привести к нарушениям ограничительных условий договоров с банками и другими кредитными учреждениями и т.д.

В контексте вышесказанного, руководству предприятия следует проанализировать и оценить возможное влияние таких факторов как потенциальное нарушение цепочек поставок и продаж. На основе полученной информации руководство должно сделать вывод о том, имеется ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые по отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения относительно способности предприятия продолжать непрерывно свою деятельность.

Так, предприятие обязано составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, кроме случаев, когда руководство либо намеревается его ликвидировать или прекратить ее коммерческую деятельность, либо нет другой альтернативы. Если же руководство располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, данную информацию необходимо раскрыть. Так, значительное ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетного периода в результате распространения коронавирусной инфекции COVID-19 и связанных с этим экономических последствий, как правило, указывает на то, что у руководства нет реалистичной альтернативы кроме как ликвидации организации или приостановления ее деятельности.

■ Отчет руководства

Отчет руководства предусмотрен в ст. 23 Закона 287/2017.

Виды субъектов/отчета	Микро и малые субъекты	Средний субъект	Крупный субъект	Субъект публичного интереса
Отчёт руководства	На добровольной основе	Обязательно	Обязательно	Обязательно

Средние, крупные субъекты и субъекты публичного интереса ежегодно составляют и представляют вместе с финансовыми отчетами отчет руководства.

Отчет руководства содержит точное представление о положении субъекта, развитии и достижениях его деятельности и представляет сопоставимый с размером и сложностью осуществляемой деятельности анализ.

Отчет руководства включает, как минимум, информацию относительно:

- a) финансовых показателей эффективности;
- b) нефинансовых показателей эффективности, значимых для деятельности субъекта;
- c) перспектив развития субъекта;
- d) деятельности в области исследований и развития;
- e) выкупа собственных долей и акций;
- f) филиалов субъекта;
- g) основных рисков и неопределенностей, с которыми сталкивается субъект;
- h) защиты окружающей среды и профессиональных возможностей работников;
- i) если применение финансовых инструментов является значимым для оценки положения и финансового результата:
 - целей и политик в управлении финансовым риском, в отношении каждого основного вида прогнозируемой операции, для которой используются методы хеджирования;
 - степени подверженности субъекта ценовому, кредитному риску, риску ликвидности и риску движения денежных средств.

Отчет руководства содержит, в случае необходимости, ссылки и дополнительные разъяснения к информации, представленной согласно положениям пунктов а) и b) части (3), и суммы, представленные в финансовых отчетах.

⌚ Отчётный период

Отчетным периодом для всех субъектов, составляющих и представляющих финансовые отчеты, является **календарный год**, охватывающий период с 1 января по 31 декабря, за исключением:

- a) случаев реорганизации и ликвидации субъектов;
- b) субъектов, использующих другой отчетный период, соответствующий отчетному периоду материнского предприятия;
- c) субъектов, для которых Министерство финансов, в зависимости от специфики их деятельности, устанавливает отчетный период, не совпадающий с календарным годом;
- d) вновь созданных субъектов, для которых первый отчетный период охватывает период со дня государственной регистрации субъекта по 31 декабря того же календарного года или последний календарный день отчетного периода.

Датой составления финансовых отчетов является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации субъекта.

✍ Аудит финансовых отчетов

Обязательному аудиту подлежат:

- a) индивидуальные финансовые отчеты средних и крупных субъектов, субъектов публичного интереса и других субъектов в соответствии с требованиями действующего законодательства;
- b) консолидированные финансовые отчеты групп в соответствии с положениями статьи 27.

Аудит финансовых отчетов осуществляется в соответствии с действующим законодательством об аудите финансовых отчетов.

Обращаем внимание, что в 2020 году согласно изменениям в ст. 11 Закона 246/2017 о государственном и муниципальном предприятиях предусмотрено, что годовая финансовая отчетность государственных предприятий подлежит обязательному внешнему аудиту, а **годовая финансовая отчетность муниципальных предприятий подлежит обязательному внешнему аудиту, если они входят в категорию средних субъектов, крупных субъектов или субъектов публичного интереса, в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.**

[Ст. 11 ч. (1) в редакции ЗП19 от 20.02.20, МО85/17.03.20 ст.90; в силу с 17.04.20]

Статья 18 Закона. Раскрытие информации

(1) Государственное/муниципальное предприятие обязано разместить на своей **официальной веб-странице и официальной веб-странице учредителя** устав предприятия, внутренние положения, годовой отчет предприятия и аудиторские отчеты.

[Ст. 18 ч.(1) в редакции ЗП19 от 20.02.20, МО85/17.03.20 ст.90; в силу с 17.04.20]

(2) Годовой отчет предприятия размещается на веб-странице в течение **четырёх месяцев с момента окончания каждого отчетного года** и должен содержать по меньшей мере:

а) информацию о количестве работников предприятия, о созданных рабочих местах, среднемесячной заработной плате по предприятию. Заработная плата руководящего состава (учредителей, членов административных советов, управляющих, членов ревизионной комиссии) указывается отдельно;

[Ст. 18 ч.(2), пкт.а) в редакции ЗП19 от 20.02.20, МО85/17.03.20 ст.90; в силу с 17.04.20]

Подписание финансовых отчетов

Индивидуальные и консолидированные финансовые отчеты подписываются указанными в части (2) статьи 18 лицами до их представления и опубликования согласно положениям статьи 33 Закона 287/2017.

Так, с 01.01.2019 подпись главного бухгалтера не является обязательной.

Представление и опубликование финансовых отчетов

Субъект представляет на бумажном носителе или в электронной форме индивидуальные финансовые отчеты, отчет руководства и аудиторское заключение собственникам (пайщикам, акционерам, учредителям, членам) и Национальному бюро статистики.

Субъект представляет индивидуальные финансовые отчеты и другим органам публичной власти, финансовым учреждениям и заинтересованным пользователям согласно положениям действующего законодательства или по согласованию с субъектом.

Датой представления финансовых отчетов считается дата их отправки по электронной почте, загрузки в систему Публичного депозитария финансовой отчетности или дата представления Национальному бюро статистики.

Подлежащие обязательному аудиту финансовые отчеты, отчет руководства соответствующих субъектов и аудиторское заключение размещаются на официальной веб-странице субъекта.

Согласно ст. XLIII. Закона 257/2020, часть (3) статьи 33 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017 (Официальный монитор Республики Молдова, 2018 г., № 1–6, ст. 22), с последующими изменениями, изложить в следующей редакции:

«(3) **Субъект публичного интереса** обязан представлять индивидуальные финансовые отчеты, отчет руководства и аудиторское заключение **в течение 120 дней после последнего дня отчетного периода**.

Организация, **за исключением организации публичного интереса**, обязана представлять индивидуальные финансовые отчеты, отчет руководства и аудиторское заключение, в зависимости от ситуации, **в течение 150 дней после последнего дня отчетного периода**.».

