



Практические аспекты представления финансового отчёта за 2023 год. Основные изменения законодательства в сфере бухгалтерского учета

Основные требования по составлению и представлению финансовых отчетов предусмотрены в Законе № 287/2017 о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и НСБУ, в частности НСБУ «Представление финансовых отчетов».

За 2023 год, субъект применяющий НСБУ составляет и представляет один из следующих комплектов отчетов:

Nr.	Вид отчета	Состав финансового отчета
I.	Сокращенные финансовые отчеты	а) сокращенный баланс; б) сокращенный отчет о прибыли и убытках; в) пояснительную записку.
II.	Упрощенные финансовые отчеты	а) баланс; б) отчет о прибыли и убытках; в) пояснительную записку.
III.	Полные финансовые отчеты	а) баланс; б) отчет о прибыли и убытках; в) отчет об изменениях собственного капитала; г) отчет о движении денежных средств; д) пояснительную записку.

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

Финансовые отчеты составляются, учитывая положения ст. 4 и 5 Закона 287/2017 и стандартов бухгалтерского учета и дают точное представление о финансовом положении, финансовом результате и относящейся к деятельности субъекта иной информации.

К основным категориям субъектов согласно статье 4 Закона 287/2017 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; в) 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; в) 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; в) 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; в) среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 250.

Вновь созданный субъект (за исключением субъекта публичного интереса), обязанный вести бухгалтерский учет, согласно ч. (7) ст. 21 Закона № 287 от 15.12.2017 г. *может составлять за первый отчетный период* сокращенные, упрощенные или полные финансовые отчеты, *исходя из собственных информационных потребностей*. За следующий отчетный период субъект составляет финансовые отчеты в зависимости от предусмотренных ст. 4 Закона

№ 287 от 15.12.2017 г. критериев, определенных в предыдущем отчетном периоде, на основании ст. 5 данного закона.

Субъект 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.*

При анализе критериев, применяемых для определения категории субъекта, необходимо учитывать определения, предусмотренные Законом от 15.12.2017 г.

Согласно ст.3 данного Закона № 287/2017 **доходы от продаж** определены как доходы от продажи продукции, товаров, от оказания услуг, выполнения работ, от договоров на строительство, договоров лизинга, страховых взносов, дивидендов, долевого участия, процентов, а также *иные относящиеся к основной деятельности* субъекта доходы. Данное определение соответствует и положениям Общего плана счетов бухгалтерского учета, согласно которому к счету 611 «Доходы от продаж» относятся кроме доходов от продаж товаров или услуг и другие доходы, относящиеся к основной деятельности субъекта.

Переход от одного комплекта финансовых отчетов к другому осуществляется начиная со следующего отчетного периода. Схематически данные правила представлены в схеме 1.

Начиная с 01.01.2020 года субъекты, которые ведут учет в соответствии с НСБУ, не вправе ссылаться в своих учетных политиках на положения МСФО при применении альтернативных методов признания и оценки элементов учета, а также самостоятельной разработки методов учета.

Согласно ч. (8) ст. 4 Закона № 287 от 15.12.2017 г. 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. Данная норма закона предоставляет право субъектам, которые обязаны вести бухгалтерский учет, перейти из одной категории субъектов в другую, ссылаясь на показатели последних двух отчетных периодов.

Пример 1. Субъект «М» по состоянию на 31.12.2022 г. имеет следующие показатели деятельности: всего активов – 55 420 000 леев; доходы от продаж – 117 800 000 леев; среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 61. В связи с тем, что выполняются условия относительно не превышения пределов двух из трех критериев, предусмотренных ст. 4 Закона № 287 от 15.12.2017 г., в учетных политиках субъекта «М» на 2023 г. установлено, что учет ведется путем двойной записи с составлением упрощенных финансовых отчетов в соответствии с НСБУ.

Предположим, что по состоянию на 31.12.2023 г. показатели деятельности субъекта «М» составляют: всего активов – 75 420 000 леев; доходы от продаж – 180 650 000 леев; среднесписочная численность работников в отчетном периоде – 58.

В данной ситуации, вправе ли субъект «М» установить в учетных политиках и на 2024 г. ведение учета путем двойной записи с составлением упрощенных финансовых отчетов в соответствии с НСБУ либо поскольку превышены пределы, предусмотренные для малых субъектов, оно обязано вести учет, предусмотренный для средних субъектов с составлением полных финансовых отчетов в соответствии с НСБУ?

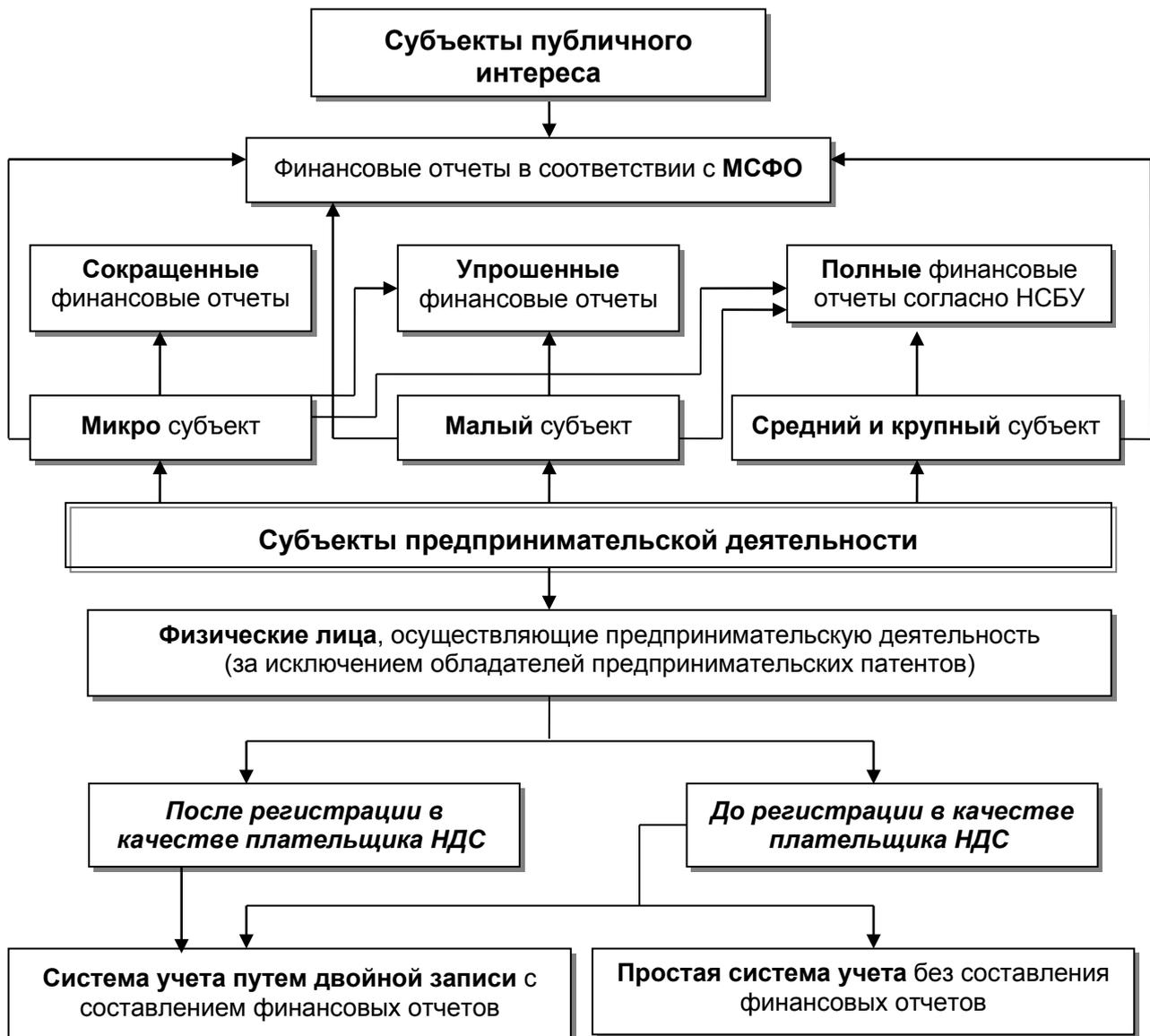


Схема 1. Порядок ведения бухгалтерского учета и применения стандартов учета

Исходя из данных примера 1, при выборе порядка ведения бухгалтерского учета и применения стандартов бухгалтерского учета учитываются данные последних двух отчетных периодов. Субъект «М» имеет право перейти 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. Следовательно, даже если по состоянию на 31.12.2023 г. субъект «М» превысил показатели, предусмотренные для малых субъектов, учитываются не только данные 2023 г., но и 2024 г. Если предположить, что по состоянию на 31.12.2024 г. показатели деятельности субъекта «М» также превысят критерии, предусмотренные для малых субъектов, начиная с 01.01.2025 г., субъект будет обязан применить правила учета, предусмотренные для средних или крупных субъектов.

Законом № 320/2023 утверждены **изменения в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017**. Согласно основным из них ст. 3 ч. (1) будет дополнена понятиями «автономный субъект» и «материнское предприятие высшего ранга», а автономные субъекты с доходами от продаж, превышающими 15,75 млрд леев (за исключением осуществляющих предпринимательскую деятельность только в Республике Молдова), будут обязаны включать в *отчет руководства отдельную главу о подоходном налоге*.

Кроме того, новый пункт с) ч. (3) ст. 28 Закона об аудите финансовых отчетов № 271/2017 устанавливает, что в случае аудита субъектов публичного интереса, крупных субъектов и средних субъектов аудиторское заключение должно содержать заключение аудитора об

обязанности субъекта включать в отчет руководства, представлять и публиковать информацию о подоходном налоге за отчетный период, предшествующий периоду, за который проводится аудит финансовых отчетов. Обращаем внимание что данные изменения вступят в силу с 1 января 2025 года.

☺ Согласно ст. 24 закона 287/2017, **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.

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

Фундаментальные качественные характеристики:

- a) *релевантность* – предусматривает, что информация должна быть важной для пользователей и помогать им оценивать прошлые, настоящие или будущие события, подтверждать или исправлять их предыдущие оценки;
- b) *точность представления* – предусматривает, что информация, представленная в финансовых отчетах, должна быть полной, беспристрастной и без ошибок.

Качественные повышающие полезность информации характеристики:

- a) *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;
- b) *проверяемость* – заключается в предоставлении пользователям возможности прямо или косвенно проверить информацию из финансовых отчетов;
- c) *своевременность* – подразумевает своевременную доступность информации пользователям, чтобы влиять на их решения;
- d) *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.

Бухгалтерский учет и финансовая отчетность основываются на следующих основных принципах:

- a) ***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;

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

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

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

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

f) **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;

g) **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;

i) **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;

j) **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 несущественным.

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.*

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

Согласно *Положению о порядке проведения инвентаризации*, утвержденному *Приказом МФ 60/2012* годовая инвентаризация проводится для определения наличия и состояния имущества, для подтверждения дебиторской и кредиторской задолженности.

При инвентаризации материальных ценностей проверяются не только активы, хранящиеся на предприятии (независимо от того, кто является их собственником), но и активы субъекта, 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, 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 переоснащению.

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.

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.

В налоговых целях согласно ст.24 (13) НК - **вычет остатков, отходов и естественной убыли** разрешается в пределах, ежегодно утверждаемых руководителями предприятий, но без превышения пределов, установленных Министерством здравоохранения для табачных изделий товарных позиций 240210000, 240220, 240290000, 2403, 2404, и пределов, установленных Министерством сельского хозяйства и пищевой промышленности для продуктов этилового спирта товарных позиций 2207, 2208, а также пределов, установленных Министерством инфраструктуры и регионального развития для нефтепродуктов.

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*.

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 по налогам/сборам, за предыдущие периоды, за исключением начисленных санкций 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 не подтверждения – на основании первичных документов.

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

Так, согласно п.74 -79 Положения в качестве подтверждающих документов для отражения просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, выявленной при ежегодной инвентаризации имущества, служат:

- приказ (решение) руководителя субъекта;
- инвентаризационная опись дебиторской и кредиторской задолженности (форма ИНВ-10, приложение 14 к Положению);
- регистр сверки результатов инвентаризации (приложение 15 к Положению);
- протокол инвентаризационной комиссии;
- соответствующий акт суда;
- пояснительные записки.

В случае не составления документов, предусмотренных Положением, к субъекту будут применены санкции в соответствии с нормами ст. 295 абз. (9) Кодекса о правонарушениях №. 218/2008.

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).

Согласно пункту 64 НСБУ «Собственные капитал и обязательства», списание доходов будущих периодов производится на равномерной основе или иным способом, выбранным субъектом и отражается как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов.

Пунктом 8 НСБУ «Расходы» предусмотрено, что по мере наступления соответствующих отчетных периодов, расходы будущих периодов списываются на текущие расходы прямолинейным методом или другим методом, установленным субъектом.

Пример 2. *Предприятие, отвечающее за перевозку опасных грузов, понесла в декабре 2022 года расходы на сертификацию на соответствие транспортного средства техническим требованиям сроком на четыре года.*

В налоговой накладной и акте приема-передачи указаны работы по сертификации четырех автотранспортных средств (из которых два транспортных средства находятся в собственности, а два получены в операционный лизинг:

- разработка программы по продлению срока эксплуатации объекта - 5 939 леев;
- внутреннее и внешнее обследование объекта - 10 944 лея;
- гидравлические испытания емкости - 9 972 лея;
- обследование технического состояния объекта - 10 885 леев.

Общая сумма работ составила 37 740 леев, в том числе НДС - 6 290 леев.

Согласно учетным политикам, субъект признает затраты на сертификацию собственных автотранспортных средств в качестве долгосрочных расходов будущих периодов, а полученные в операционный лизинг - в течение оставшегося срока действия договора лизинга - 2 года.

Nr. crt.	Содержание операции	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
			дебит	кредит
декабрь 2022				
1	Отражение расходов на сертификацию автотранспортных средств, перевозящих опасные грузы	31 450	171	521
2	Вычет суммы НДС, относящейся к затратам на сертификацию автотранспортных средств	6 290	534	521
3	Включение доли долгосрочных расходов будущих периодов собственных автотранспортных средств в стоимость транспортных услуг ежемесячно (31 450 леев/4 года/12 месяцев)	327,60	811, 821	171
4	Отражение на отчетную дату текущей доли затрат на сертификацию собственных автотранспортных средств [(31 450 леев/4 года)/4 автомобиля x 2 автомобиля].	3 931,25	261	171
5	Включение доли долгосрочных расходов будущих периодов автотранспортных средств, полученных в операционный лизинг, в стоимость транспортных услуг ежемесячно (31 450 леев/2 года/12 месяцев)	1 310,42	811, 821	171
6	Отражение на отчетную дату текущей доли затрат на сертификацию арендованных транспортных средств [(31 450 леев/2 года)/4 транспортных средства x 2 транспортных средства].	7 862,50	261	171
2023 год				
7	Ежемесячное включение доли текущих расходов будущих периодов собственных автотранспортных средств в стоимость транспортных услуг (3 931,25/12 месяцев)	327,60	811, 821	261
8	Ежемесячное включение доли текущих расходов будущих периодов по транспортным средствам, полученным в операционный лизинг в себестоимость транспортных услуг (7 862,50/12 месяцев)	655,21	811, 821	261

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.

Операции в иностранной валюте первоначально отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте путем применения официального курса молдавского лея на дату первоначальной регистрации, которая определяется в зависимости от вида операции:

- 1) **банковские и кассовые операции** - дата получения (выдачи) денежных средств;
- 2) **экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли**:
 - дата составления таможенной декларации; или
 - дата составления первичного документа, подтверждающего переход права собственности на активы или предоставление услуг, работ; или
 - другая дата, предусмотренная действующим законодательством;
- 3) **получение/предоставление кредитов и займов** – дата получения/предоставления кредитов и займов;
- 4) **осуществление финансовых инвестиций** – дата приобретения инвестиций;
- 5) **поступление в уставный капитал вкладов, выраженных в иностранной валюте** – дата государственной регистрации формирования (изменения) уставного капитала или другая дата, разрешенная законодательством.

📖 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 НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы» «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.».



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.

Учет суммовых разниц регламентирован п. 17-27 НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы». Операции, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, **первоначально** отражаются в национальной валюте по обменному курсу в соответствии с заключенным договором (по официальному курсу молдавского лея или по обменному курсу, установленному сторонами договора).

В случае **применения обменного курса на дату погашения** дебиторской задолженности и обязательств, суммовые положительные и отрицательные разницы отражаются в соответствии с п. 20 НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы».

В случае **применения обменного курса на дату поставки** активов (оказания услуг) или обменного курса, установленного сторонами в фиксированном размере, суммовые разницы не возникают, поскольку продавец и покупатель признают дебиторскую задолженность и обязательства по одному и тому же обменному курсу.

В случае предварительной оплаты (авансом) поставленных (приобретенных) активов или оказанных (полученных) услуг, эквивалент аванса в национальной валюте определяется по обменному курсу на дату его оплаты и в последующем не пересчитывается.

При частичной предоплате и применении курса валют на дату оплаты дебиторской и кредиторской задолженности разница в сумме возникает только от неоплаченной суммы дебиторской и кредиторской задолженности в результате изменения курса валют на дату поставки активов (положение услуг) и дата окончательного платежа.

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

Пример 3: Предприятие закупает товары у резидента Республики Молдова с оговоркой о выражении стоимости товара в иностранной валюте. Согласно договору купли-продажи применяется валютный курс на день оплаты на сумму 12 900 евро. Субъект перечислил 05.07.2023 аванс - 7 000 евро, курс НБМ за 1 евро - 20.2520 леев.

Курс НБМ на 17.07.2023 за 1 евро = 20,4570 леев. Разница была оплачена 22.07.2023 – 1 евро = 20.7530 леев.

На основании данных в примере субъект отражает в учете:

Дата	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
05.07.2023	Выдан аванс поставщику резиденту 7 000 x 20,2520	141 764	224	242
17.07.2023	Отражается приобретение товаров (141 764 + 5 900 евро x 20,4570) = 262 460,3/120*100	218 716,92	217	5211
17.07.2023	Отражается сумма НДС на вычет	43 743,38	5344	5211
17.07.2023	Зачет выданного аванса	141 764	5211	224

22.07.2023	Погашение остатка долга поставщику 5 900 евро x 20,7530	122 442,7	5211	242
22.07.2023	Отражение суммовой разницы 5 900 евро x (20,7530- 20,4570) /120*100	1 455,33	722	5211
22.07.2023	Отражение НДС от суммовой разницы	291,07	5344	5211

На отчетную дату с целью учета дебиторской задолженности и обязательств в иностранной валюте по экономическим операциям между резидентами Республики Молдова субъектом-эмитентом составляется «Акт подтверждения дебиторской задолженности и обязательств в иностранной валюте по экономическим операциям между резидентами Республики Молдова» и является типовой формой первичного документа согласно Приказу МФ 71/2014.

При внесении **взносов в иностранной валюте в уставный капитал** необходимо учитывать, что с 2020 года к неденежным элементам относятся все элементы собственного капитала.

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.

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

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.

☞ Проверка документации, относящейся к отчетному периоду

Согласно ст. 11 ч. 9 Закона №. № 287/2017, **в случае составления первичных документов, за исключением первичных документов строгой отчетности, в электронной форме** подпись не является обязательным элементом. В таких случаях метод идентификации лиц, иницировавших, распорядившихся и/или одобрявших, осуществление соответствующих экономических фактов, устанавливается внутренними процедурами.

Кассовые, платежные и расчетные документы могут подписываться единолично руководителем субъекта **или двумя лицами с правом подписи**: первая подпись – руководителя или другого уполномоченного лица, вторая – главного бухгалтера или другого уполномоченного лица.

Закон 845/1992 о предпринимательстве и предприятиях

Статья 6. Права предприятия

Предприятие в соответствии с действующим законодательством имеет право:

- осуществлять в отношениях с предприятиями **платежи наличными** в размере, не превышающем 10 000 леев по каждой операции, но не более 100 000 леев в месяц;

!!! наличные считаются наличность или через платежные терминалы, при оплате бизнес-картой открытой на имя компании - не считаются наличными

- **получать от граждан платежи наличными** в сумме, не превышающей 100 000 леев по каждой операции по реализации товаров или услуг;

Статья 7. Обязанности предприятия

Предприятие в соответствии с действующим законодательством обязан:

- **хранить денежные средства в банках и/или платежных обществах** и рассчитываться с национальным публичным бюджетом, со служащими, кредиторами, а также по другим платежным обязательствам через финансово-банковскую систему и/или платежные системы в порядке, установленном нормативными актами Национального банка Молдовы;

Расчеты наличными средствами будут регулироваться отдельным законом

Утрата положений Постановления Правительства № 764/1992 об утверждении Правил ведения кассовых операций в народном хозяйстве Республики Молдова создала сложности для некоторых экономических субъектов, поскольку именно этот нормативный акт содержал в приложениях рекомендации по обеспечению сохранности наличных денег в период хранения и при транспортировке, общие правила операций с денежными средствами организаций; способ их приема и выдачи и оформления документов; ведение кассы и хранения денежных средств; контроль за соблюдением кассовой дисциплины. Соответственно, в настоящее время предприятия обязаны применять положения Закона № 287/2017.

Для более детального регулирования правил осуществления расчетов наличными средствами разработан законопроект. Так, в части применения лимитов кассовых операций под действие закона попадут все юридические лица независимо от вида собственности и организационно-правовой формы; учреждения; постоянные представительства и филиалы организаций-нерезидентов (в том числе НКО); физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность и профессиональную деятельность в сфере юстиции/здравоохранения.

Соответственно, при совершении кассовых операций вышеуказанные налогоплательщики будут вправе осуществлять:

- денежные выплаты в сумме, не превышающей в совокупности 100 тыс. леев в месяц, в отношении других юридических или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую и/или профессиональную деятельность в сфере юстиции/здравоохранения. Ограничение суммы не распространяется на пополнение наличными счетов, открытых у поставщиков платежных услуг.

- выплаты наличными в пользу физического лица, не осуществляющего предпринимательскую деятельность, в сумме, не превышающей в совокупности 100 тыс. леев в месяц, с учетом установленных исключений.

- платежи наличными в пользу физического лица, не осуществляющего предпринимательскую деятельность, в сумме, не превышающей 100 тыс. леев в год:

- от сдачи отходов и остатков черных и цветных металлов, промышленных отходов, содержащих металлы или их сплавы;

- от сдачи возвратной тары, остатков и отходов бумаги, картона, резины, пластика и стекла (стеклобоя), а также использованных аккумуляторов;

- от реализации продукции растениеводства и садоводства в натуральном виде и продукции животноводства в натуральном виде, в живой и убойной массе.

- выплаты в виде дивидендов всем ассоциированным/акционерам наличными в сумме, не превышающей 100 тыс. леев ежегодно;
- выплаты наличными по кредитным договорам всем заемщикам в сумме, не превышающей 100 тыс. леев в год.
- денежные выплаты за оказанные услуги на одного поставщика или его представителя в размере, не превышающем 100 тыс. леев в год.

При этом хозяйствующие субъекты смогут безлимитно использовать денежные средства для оплаты труда и других выплат, возникающих в рамках трудовых отношений; для исполнения обязательств перед банками; при осуществлении расчетов с государственными учреждениями и органами; при залоге, поручительстве, других платежах по уголовным делам, производимых государственным учреждениям и органам; для уплаты налоговых обязательств, платежей, штрафов. Вышеперечисленные положения будут применяться и физическими лицами, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, при приобретении недвижимого имущества или транспортных средств у других физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Хозяйствующие субъекты, которые будут производить наличные платежи в размере, превышающем лимит, будут оштрафованы. Органом, наделенным контрольной функцией, станет Государственная налоговая служба.

В проекте установлен срок хранения денежных средств в кассе субъекта, *обязанного установить минимальную потребность в наличности* для расчетов в течение 3 рабочих дней. Излишки денег будут депонированы на платежный счет, открытый у поставщика платежных услуг. В случае неиспользования сумм, предназначенных для выплаты заработной платы, обязательств перед банками, национальным публичным бюджетом, налоговых обязательств и т.д., *более пяти рабочих дней* (включая день получения денежных средств со счетов в банках/платежных счетов), ГНС будет вправе наложить штрафные санкции в размере от 500 до 5000 леев.

В то же время за превышение установленного лимита осуществления выплат наличными налоговый орган применит штраф в размере от 7% до 15% от выплаченной суммы. Помимо этого, в случае невозврата, несвоевременного возврата наличных денег в кассу экономического субъекта, выдавшего их, лицо, выдавшее денежные средства, подлежит санкционированию в размере от 0,1% до 0,3% за каждый день просрочки, но не более 35% от невозмещенной/возмещенной несвоевременно суммы по каждому отдельному случаю.

Для устранения несоответствий между законопроектом и Законом о предпринимательстве и предприятиях предлагается исключить из Закона №845/1992 некоторые положения, устанавливающие нормы получения/осуществления наличных платежей.

Особое внимание уделяется проверке операций посредством контрольно-кассового оборудования, сверяются начальные и конечные остатки, исследуются операции по их видам, ставкам НДС, способу оплаты (наличные, POS-терминалы) и т.д.

Возвраты товаров, услуг от клиентов и т.д. также необходимо тщательно проверить.

Первичные документы, кроме предусмотренных п.(14), **могут быть исправлены** с указанием даты исправления, имени, фамилии главного бухгалтера и/или ответственного лица и подписи.

Первичные документы, бухгалтерские записи, бухгалтерская отчетность и другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, **систематизируются и хранятся** в соответствии с правилами и сроками, установленными в Перечне типовых документов и сроков их хранения для органов публичного управления, учреждений организаций и предприятий Республики Молдова, утвержденном Приказом Государственной Архивной Службы № 57/2016.

В случае утери, кражи или уничтожения бухгалтерских документов субъект обязан их восстановить в течение 3 месяцев со дня обнаружения этого факта.

Согласно пункту 10 НСБУ «Расходы», по методу начислений расходы признаются в периоде, в котором были понесены, независимо от момента выплаты денежных средств или компенсации в другой форме.

На практике есть ситуации, когда *налоговые накладные за декабрь* выписываются в январе следующего года, например, в случае оплаты электроэнергии, газа и др. услуг. Так, если, к примеру, обе даты налоговых накладных (дата выписки/поставки) относятся к январю 2024 года, но услуги за декабрь 2023 года, тогда месячный расход за декабрь отражается на основании данных счетчиков или других инструментов проверки: Дт 811 , 812, 821, 713 и т.д. Кт 541. При получении налоговой накладной в январе составляется бухгалтерская запись: Дт 541 Кт 521 - на сумму без НДС, Дт 5344 Кт 521 - на сумму НДС. При этом при вычете НДС за услуги, регулярные платежи, нефтепродукты учитывается и право, предусмотренное ст. 102 ч. 12 НК.

📖 Обесценение активов

Согласно пункту 7 НСБУ «Обесценение активов» субъект должен определить на каждую отчетную дату наличие признаков обесценения актива (группы активов).

Если **существуют какие-либо признаки обесценения активов**, субъект определяет их справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

Если **не существует никакого признака обесценения активов**, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не определяется, за исключением активов, указанных в п. 12 стандарта.

Подтверждающие документы: приказ об обесценении, отчет об обесценении, отчет о результатах теста на обесценение и др.

Согласно пунктам 44–49 НСБУ «Запасы» на отчетную дату запасы оцениваются по наименьшей из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации. Чистая стоимость реализации запасов определяется по одному из следующих методов:

- 1) *метод категорий (элементов) запасов;*
- 2) *метод однородных групп запасов;*
- 3) *метод общего объема запасов.*

В условиях экономического кризиса практически во всех отраслях экономики в большей или меньшей степени наблюдается обесценение стоимости основных средств и других активов, поэтому потребность в получении качественной информации постоянно возрастает. Поскольку затраты на содержание и эксплуатацию активов превышают доходы от их использования, последние становятся неэффективными. Таким образом, необходимо отслеживать процесс обесценения активов и отражать их в финансовой отчетности, чтобы руководители и собственники могли своевременно принимать соответствующие решения относительно последующего их использования или продаже.

Пример 4: *Субъект владеет технологическим оборудованием, используемым в производственном процессе, первоначальная стоимость которого составляет 300 000 леев, срок использования - 5 лет. В декабре 2023 года, накопленная амортизация оборудования составила 220 000 леев и было установлено, что справедливая стоимость этого объекта за вычетом предполагаемых затрат на продажу составляет 50 000 леев. Поскольку балансовая стоимость оборудования в размере 80 000 леев превысила справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу, руководство приняло решение признать убыток от обесценения в размере 30 000 леев. В январе 2024 г. оборудование было продано за 45 000 леев (без учета НДС).*

№	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
	<i>Декабрь 2023</i>			
1.	Отражение обесценения технологического оборудования	30 000	721	129
	<i>Январь 2024</i>			
1.	Отражение продажной стоимости технологического	45 000	234	621

	оборудования, без НДС			
2.	Отражение суммы НДС от продажной стоимости оборудования	9 000	234	5344
3.	Списание балансовой стоимости технологического оборудования	50 000	721	123
4.	Списание накопленной амортизации технологического оборудования	220 000	124	123
5.	Списание обесценения технологического оборудования	30 000	129	123
6.	Отражение суммы доначисленного НДС (ст. 97 ч. 5)	1 000	714	5344

В результате балансовая стоимость технологического оборудования на 31.12.2023 г. составит 50 000 лей (300 000 лей - 220 000 лей - 30 000 лей).

При определении налогооблагаемого дохода за 2022 год в соответствии с ч. (18) ст. 24 Налогового кодекса, убытки от обесценения оборудования представляют собой не вычитаемые расходы и корректируются в стр. 03041 Декларации VEN 12.

📑 Переоценка долгосрочных материальных активов

Операции по переоценке долгосрочных материальных активов (далее – ДМА) отражаются в учете на основании пунктов 18-18⁹ НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» (далее – НСБУ «ДНМА»). Так, при применении субъектом модели переоценки необходимо учитывать следующее:

1) переоценка ДМА не носит обязательного характера и осуществляется на добровольной основе;

2) субъекту необходимо определить классы объектов, так как переоценке подлежит весь установленный класс;

3) в учетных политиках субъекта необходимо указать:

– частоту осуществления переоценки выбранного класса (к примеру, если класс подвергается незначительным изменениям справедливой стоимости, переоценку можно проводить раз в три года и т. д.);

– период проведения переоценки (для повышения достоверности информации рекомендуется проводить переоценку перед составлением финансовой отчетности);

– применяемый метод корректировки балансовой стоимости объекта (метод изменения³ или метод списания⁴);

– порядок осуществления переоценки (комиссией, назначенной субъектом, или независимыми оценщиками);

– документальное оформление результатов переоценки (модель акта переоценки может быть приложена к учетным политикам).

Таким образом, налоговые последствия выбытия активов, которые ранее были переоценены, зависят от положений учетных политик субъекта и порядка отражения переоценки в учете.

Пкт. 18¹ НСБУ ДНМА - 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).

18². 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.

18³. 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.

На схеме 2 представлены бухгалтерские записи при осуществлении переоценки впервые и в последующих периодах, в зависимости от выбранного метода корректировки балансовой стоимости основных средств, для их отслеживания в дальнейшем до момента выбытия актива.

Схема 2



Если у актива, учитываемого по переоцененной стоимости, впоследствии будут выявлены *признаки обесценения*, убыток от обесценения отражается в учете в зависимости от того, зарегистрированы ли ранее по данному объекту разницы от переоценки. В данном случае учитываются положения п. 25 НСБУ «Обесценение активов».

В отношении разниц от переоценки и обесценения Налоговый кодекс (далее – НК) предусматривает:

1) *корректировку доходов* – доходы от переоценки основных средств и других активов и восстановления убытков от их обесценения являются источником дохода, не облагаемым подоходным налогом (ст. 20 п. з⁹) НК);

2) *корректировку расходов* – не разрешается вычет сумм от переоценки и обесценения основных средств и других активов (ст. 24 ч. (18) НК).

Таким образом, если результаты от переоценки/обесценения или восстановления убытков от обесценения актива, учитываемого по переоцененной стоимости, отнесены на доходы или расходы периода, в налоговых целях они корректируются в Декларации о подоходном налоге / форма VEN 12 (далее – Декларация VEN 12) в следующем порядке:

- доходы от переоценки ДМА отражаются по стр. 02016 приложения 1 D,
- расходы от переоценки ДМА отражаются по стр. 03041 приложения 2 D.

Кроме того, учитывая положения ст. 26¹ ч. (15) НК, разница от переоценки основных средств в целях налогообложения не признается и, следовательно, не влияет на стоимостный базис основных средств в целях исчисления их налоговой амортизации.

Пример 5. В декабре 2022 года субъект «Z» выявил признаки обесценения здания коммерческого центра и признал убыток от обесценения в сумме 200 000 леев. По данному активу на счете 343 числилась дооценка в сумме 535 200 леев.

В июне 2023 года здание коммерческого центра было продано за 1 680 000 леев, в том числе НДС – 280 000 леев. На момент продажи переоцененная стоимость здания с учетом ранее осуществленного обесценения составила 4 125 700 леев, а сумма накопленной амортизации – 2 224 600 леев.

В сентябре 2023 года субъектом «Z» продан и земельный участок, по которому в 2020 году был признан убыток от обесценения в сумме 120 000 леев. Разницы от переоценки по данному активу отсутствуют. На момент продажи балансовая стоимость участка составила 155 620 леев, а продажная стоимость – 220 000 леев.

Согласно учетным политикам, последующая оценка зданий и земельных участков осуществляется по переоцененной стоимости, а затраты по выбытию основных средств признаются как текущие расходы.

№	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
<i>декабрь 2022 г.</i>				
1.	Признан убыток от обесценения: ■ земельного участка ■ коммерческого центра	120 000 200 000	721 343	128 129
<i>июнь 2023 г.</i>				
2.	Отражение продажной стоимости здания коммерческого центра (без НДС)	1 400 000	234	621
3.	Начисление НДС от продажной стоимости здания коммерческого центра	280 000	234	534
4.	Списание убытков от обесценения реализованного здания	200 000	129	123
5.	Списание накопленной амортизации реализованного здания	2 224 600	124	123
6.	Списание балансовой стоимости здания коммерческого центра (4 125 700 леев – 2 224 600 леев – 200 000 леев)	1 701 100	721	123
7.	Доначисление суммы НДС от разницы между балансовой и продажной стоимостью (1 701 100 леев – 1 400 000 леев) x 20 % (ст. 97 ч. (5) НК)	60 220	714	5344
8.	Списание суммы дооценки, относящейся к реализованному зданию коммерческого центра	335 200	343	332
<i>сентябрь 2023 г.</i>				
9.	Списание убытков от обесценения при продаже земельного участка	120 000	128	122
10.	Списание балансовой стоимости земельного участка	155 620	721	122
11.	Отражение продажной стоимости земельного участка	220 000	234	621

При определении налогооблагаемого дохода за 2022 год убыток от обесценения земельного участка в сумме 120 000 леев в соответствии со ст. 24 ч. (18) НК не вычитается и корректируется по строке 03041 Декларации VEN 12:

В отношении продажи земельного участка в 2023 году данная операция начиная с 2020 года, согласно ст. 37 НК, земля является капитальным активом для физических лиц – резидентов и нерезидентов Республики Молдова, не занимающихся предпринимательской деятельностью, которые при ее продаже, обмене или отчуждении иным способом обязаны определять прирост или потери капитала. Учитывая, что в рассматриваемом примере субъект «Z» не подпадает под норму ст. 37 НК, при продаже земли отсутствует необходимость каких-либо корректировок в целях налогообложения.

Пересмотр и корректировка оценочных резервов

Согласно пкт. 87 НСБУ «Собственный капитал и обязательства», оценочные резервы **пересматриваются на каждую отчетную дату** и корректируются для отражения наилучшей текущей оценки.

Оценочные резервы используются только в целях, для которых они первоначально были созданы.

В случае, когда для погашения одного обязательства не существует вероятность оттока ресурсов носителей экономических выгод, оценочный резерв аннулируется путем списания на текущие доходы. Неиспользованные оценочные резервы не облагаются подоходным налогом, если ранее не вычитался при его создании - Дт 538 Кт 612 (ст. 20 з. 17 Налогового кодекса).

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;

Дт 811, 821, 712, 713 Кт 538

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

Разработка и/или утверждение учетных политик на 2024 год

Согласно пункту 5 НСБУ «Учетная политика, изменение бухгалтерских оценок, ошибки и последующие события», учетные политики выбираются каждым субъектом самостоятельно и утверждаются на каждый отчетный период лицом, ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов

Для внутренних целей целесообразно разработать процедуры или положения, касающиеся организации бухгалтерского учета, исходя из специфики деятельности субъекта.

Вновь созданный субъект утверждает учетные политики до представления финансовых отчетов за первый отчетный период.

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

✍ Бухгалтерские ошибки

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.

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.

❖ **Нематериальные активы (НА)**

При составлении данного раздела финансовой отчетности 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 учётным политикам	Не соответствует срок эксплуатации или порядок начисления амортизации	Пересмотр срока ил порядка начисления амортизации
Представление и раскрытие	НА отражённые в финансовой отчетности не соответствуют первичной документации	Проверка первичных документов с регистрами и Главной книгой

❖ **Долгосрочные материальные активы**

При составлении данного раздела финансовой отчетности необходимо проверить:

- наличие документов относящихся к признанию данных активов (акты приёмки-передачи);
- 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 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 714 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

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.

Выбранный вариант учета операций по переводу недвижимой собственности в/из категории инвестиционной недвижимости необходимо указать в учетных политиках.

Пример 6. Субъект «Х» SA владеет складом, который используется для хранения материалов. Первоначальная стоимость составляет 1 240 000 леев, а сумма накопленной амортизации – 606 220 леев. В апреле 2023 года субъект решил передать склад в операционный лизинг сроком на 4 года. Согласно учётным политикам субъекта «Х» SA, перевод недвижимой собственности в/из категории инвестиционной недвижимости осуществляется:

- вариант 1 – по балансовой стоимости;
- вариант 2 – по первоначальной стоимости.

После перевода ежемесячная амортизация объекта составила 2 300 леев.

Учет операций по переводу недвижимой собственности в категорию инвестиционной недвижимости у субъекта «Х» SA

№ опер.	Содержание экономической операции	Сумма, леев	Корреспонденция счетов			
			вариант 1		вариант 2	
			дебит	кредит	дебит	кредит
1	Списана накопленная амортизация склада при его переводе	606 220	124	123	-	-
2	Списана балансовая стоимость склада, переданного в операционный лизинг (1 240 000 леев- 606 220 леев)	633 780	151	123	-	-
3	Отражается первоначальная стоимость склада, переданного в операционный лизинг	1 240 000	-	-	151	123
4	Отражается накопленная амортизация склада, переданного в операционный лизинг	606 220	-	-	151	123
5.	Отражается ежемесячная амортизация склада, переданного в операционный лизинг	2 300	811	1521	811	1521

❖ **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.

❖ **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:

- ↪ продажа материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов отражается на счетах 611 и 711. Корректировка ошибки: сторнировать данные операции и отнести на счета 612 и 714 (за исключением применения положений п. 7¹ НСБУ «Запасы»).
- ↪ транспортно-заготовительные затраты, сбор о плате за загрязнение окружающей среды не включаются в первоначальную стоимость запасов.
- ↪ неправильный учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов и отражение операций по их выбытию.

❖ **Коммерческая и прочая дебиторская задолженность**

При составлении данного раздела финансовой отчётности необходимо проверить:

- 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 и др.

Типичные ошибки:

1. *отсутствие актов сверки со всеми дебиторами.*
2. *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 суммы НДС, признанного в налоговых целях: - сторнирование (регистр продаж с (-))	221,223,226,231, 234	5344
4.	Списание суммы НДС непризнанного в налоговых целях	714	221,223,226,231, 234

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.

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 выплаты дивидендов и удержания подоходного налога у источника выплаты, учитывая наличие убытков прошлых лет;
- порядок списания обязательств по дивидендам с истекшим сроком исковой давности;
- порядок восстановления обязательств по дивидендам с истекшим сроком исковой давности;
- неправильность применения счета 332, 333 в течение отчетного 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.

После утверждения и представления финансовых отчетов **реформируется баланс** на дату 31.12 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 в дебет счета 332. Так, исходя из положений ст. 40 **Закона об обществах с ограниченной ответственностью № 135/2007**, 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.

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 заявленного уставного капитала, 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).

С 2 июня 2023 года вступил в силу Закон № 70/2023 о внесении изменений в некоторые нормативные акты, целью которого является **повышение эффективности аудиторской деятельности в рамках субъектов публичного интереса**. Так, внесены изменения в ряд законов, а именно: Закон об акционерных обществах № 1134/1997, Закон об обществах с ограниченной ответственностью № 135/2007, Закон о государственном и муниципальном предприятиях № 246/2017, Закон об аудите финансовых отчетов № 271/2017. Согласно изменениям указанные субъекты в обязательном порядке **должны создавать комитеты по аудиту**, которые будут функционировать в соответствии с действующим законодательством, уставом общества и положением комитета по аудиту общества.

Также ПП № 210/2023 было утверждено Положение об отборе кандидатов на должность члена комитета по аудиту для субъектов публичного интереса с государственным капиталом и ревизионной комиссии/ревизора государственных предприятий и коммерческих обществ с полностью/преимущественно государственным капиталом и условиях их вознаграждения.

С 22 октября 2023 года вступили в силу **новые правила, регламентирующие отношения между участниками/учредителями коммерческих обществ**. Соответствующие изменения внесены Законом № 229/2023 и в основном касаются Закона об обществах с ограниченной ответственностью № 135/2007. Так, предусмотрено формирование *стимулирующего капитала работников, исключение максимального лимита на количество участников общества, заключение договора о порядке осуществления определенных прав и исполнения обязанностей участников и др.* Также Закон об акционерных обществах № 1134/1997 был дополнен новой статьей 23¹, регламентирующей корпоративный договор.

❖ **Долгосрочные 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 счёте 538 без отражения порядка расчёта в учётных политиках;
- правильность отражения операций на счете 544 и проверка сальдо на соблюдение принципа некомпенсации.

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

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

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

В июне 2023 года опубликован Закон 126/2023 о внесении изменений в некоторые нормативные акты (развитие дистанционного предпринимательства в Республике Молдова), которым, в частности, внесены изменения в Закон о нотариальной процедуре № 246/2018. Они касаются электронных нотариальных актов и нотариальных актов, составленных посредством дистанционной связи, и вступают в силу после создания необходимых технических условий.

Также внесены новые нормы Закона об охране здоровья и безопасности труда № 186/2008, которые предусматривают применение соответствующих правил и в отношении сотрудников, работающих дистанционно, указывая прямо на ответственность руководителя предприятия в данной области

📖 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.

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.**

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

- a) *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.

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, война на Украине, и роста цен на энергоресурсы 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 существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые по отдельности или в совокупности могут вызвать значительные сомнения относительно способности предприятия продолжать непрерывно свою деятельность.

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 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.

<i>Виды субъектов/отчета</i>	<i>Микро и малые субъекты</i>	<i>Средний субъект</i>	<i>Крупный субъект</i>	<i>Субъект публичного интереса</i>
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 финансового риска, 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 б) части (3), и суммы, представленные в финансовых отчетах.

📖 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.*

Подлежащие обязательному аудиту финансовые отчеты, отчет руководства соответствующих субъектов и аудиторское заключение размещаются на официальной веб-странице субъекта (ст.33 ч.5 Закона 287/2017).

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.

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. Годовой отчет предприятия размещается на веб-странице в течение четырех месяцев с момента окончания каждого отчетного года и должен содержать по меньшей мере 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 и др.

📖 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.

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

Субъект, 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*.

КОДЕКС № 218 от 24-10-2008

КОДЕКС РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА О ПРАВОНАРУШЕНИЯХ*

Статья 25¹. Исполнение приказа или распоряжения начальника

(1) Не является правонарушением деяние, предусмотренное законом о правонарушениях, *совершенное лицом во исполнение обязательных для него приказа или распоряжения начальника, если приказ или распоряжение не были явно незаконными и если лицо, которое его исполняло, не знало, что приказ или распоряжение незаконны. Правонарушительную ответственность за совершенное деяние несет лицо, отдавшее незаконные приказ или распоряжение.*

(2) Лицо, совершившее умышленное правонарушение во исполнение явно незаконных приказа или распоряжения начальника, несет ответственность за правонарушение на общих основаниях.

(3) Неисполнение явно незаконных приказа или распоряжения исключает правонарушительную ответственность за неисполнение и/или нанесенный, в связи с этим ущерб.

(4) *Положения настоящей статьи распространяются на всех субъектов правонарушительной ответственности.*

Статья 295. Нарушение правил организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовых отчетов

(1) **Несоблюдение требований законодательства о порядке ведения бухгалтерского учета и применения стандартов бухгалтерского учета или методологических норм бухгалтерского учета и финансовой отчетности, разработки и применения учетных политик** влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 25 до 50 условных единиц и на юридических лиц в размере от 50 до 75 условных единиц.

(2) **Несоставление первичных документов, включая первичные документы строгой отчетности, а также несоблюдение требований к их составлению, за исключением сделок залогодателя, зарегистрированного в качестве плательщика НДС, в случае невыдачи налоговой накладной при реализации товара, заложенного от его имени,** влекут наложение штрафа на должностных лиц в размере от 25 до 50 условных единиц и на юридических лиц в размере от 50 до 75 условных единиц.

(3) **Владение субъектом активами на любых правах, регистрация источников их происхождения и экономических фактов без их документирования и отражения в бухгалтерской отчетности** влекут наложение штрафа на должностных лиц в размере от 25 до 75 условных единиц и на юридических лиц в размере от 75 до 100 условных единиц.

(4) **Несоблюдение требований законодательства о применении счетов бухгалтерского учета и регистрации в бухгалтерских регистрах экономических фактов, а также несоблюдение правил проведения инвентаризации** влекут наложение штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 10 условных единиц и на юридических лиц в размере от 10 до 20 условных единиц.

(5) **Утрата, хищение или уничтожение бухгалтерских документов до истечения срока их хранения в соответствии с правилами, установленными Национальным архивным агентством, либо их невозможность в трехмесячный срок со дня установления соответствующего факта** влекут наложение штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 15 условных единиц и на юридических лиц в размере от 20 до 30 условных единиц.

(6) **Представление финансовых отчетов, не соответствующих качественным характеристикам,** влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 условных единиц и на юридических лиц в размере от 20 до 30 условных единиц.

(7) **Несоблюдение требований законодательства о форме, порядке и сроках составления, представления и публикации индивидуальных финансовых отчетов или финансовых отчетов, консолидированных финансовых отчетов, отчета руководства, консолидированного отчета руководства, аудиторского отчета, отчета об исполнении бюджета публичного органа** влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 40 условных единиц и на юридических лиц в размере от 50 до 70 условных единиц.

(8) **Несоблюдение обязательства по аудиту индивидуальных финансовых отчетов и консолидированных финансовых отчетов** влечет наложение штрафа на юридических лиц в размере от 60 до 80 условных единиц.

(9) **Несоставление акта о закупке продукции растениеводства и/или садоводства и/или объектов растительного мира и/или включение в него недостоверных данных** влекут наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 40 условных единиц и на юридических лиц в размере от 20 до 60 условных единиц.

