



28 грудня 2018 року, м. Тернопіль

Список використаних джерел:

1. Дорош Н. І. Аудит внутрішнього контролю підприємства Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(5) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/103493/98689>.
2. Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе (ISSAI 9100) [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.eurosai.org/ru/training/training-events-and-outputs/-ISSAI/>
3. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
4. Kazakova N. Method of estimating the commercial value of the intellectual property of the company. American Journal of Science and Technologies. Princeton University Press, USA, 2015. № 2. (20), VOLUME 2. P. 100–106.
5. Мосендз Т. А. Эффективность бизнеса под контролем. Менеджмент сегодня. 2009. № 1(49). С. 56–63.
6. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector [Electronic resource]. Retrieved from: [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI\\_GOV\\_9100\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf).
7. Управление рисками организаций Интегрированная модель [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.oaosk.ru/about/vnutrenniy-kontrol-upravlenie-riskami/D%20COSO%20UR.pdf>.
8. Берч К. Риск Appetit: «Не откусывайте больше, чем можете проглотить» [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.cfin.ru/finanalysis/risk/Risk\\_Appetite.shtml](http://www.cfin.ru/finanalysis/risk/Risk_Appetite.shtml).

**Цуркану В. И.**

доктор хабилицат экономики, профессор,

**Голочалова И. Н.**

доктор экономики, доцент

Государственный университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова

## **МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА НА БАЗЕ МСФО И ЕВРОПЕЙСКОЙ ДИРЕКТИВЫ**

В любой науке методология нужна для увязки теории с практикой. *Методология* – совокупность применяемых методов, принципов, способов для изучения предмета исследования. Считаем, что в бухгалтерском учете методология определяется применением в той или иной стране международных и европейских стандартов. Данное исследование осуществлено в два этапа: 1. Концепция формирования методологии учета на базе МСФО и 2. Развитие методологии бухгалтерского учета на основе европейской директивы.

Первый этап исследования. Использование МСФО в качестве методологии учета может происходить в двух вариантах: применением МСФО напрямую в качестве нормативных актов или косвенно, путем разработки на их основе национальных стандартов. Так, еще в 1997 г. правительство Республики Молдова декларировало в специальной Концепции, что нормативной базой учета в стране являются Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), разработанные на основе международных стандартов. При этом учитывался процесс глобализации экономики.

Необходимо отметить, что весомым инструментом для теории и методологии бухгалтерского учета являются Концептуальные основы подготовки финансовых отчетов (далее, «Концепция МСФО»). Они определяют трактовку общих принципов, содержание



элементов финансовых отчетов, порядок их признания, методы их оценки, а также концепции поддержания капитала и ресурсную теорию [1]. Указанные теоретические понятия служат методологической основой для каждого МСФО.

Однако следует подчеркнуть, что МСФО ориентированы на теорию англо-американской школы бухгалтерского учета, которая уделяет внимание, в первую очередь, экономическому содержанию фактов хозяйственной жизни и финансовому положению предприятия в целом. Юридический аспект бухгалтерского учета содержит права и обязанности лиц, которые участвуют в хозяйственном процессе, а экономическое содержание факта указывает, как он влияет на финансовый результат организации. Данный принцип обеспечивает *достоверное представление* информации и предоставляет больше свободы бухгалтеру в отношении регистрации операции, так как он может чаще применить профессиональное суждение в случаях, когда существует ограничение представлять достоверно информацию согласно бухгалтерским нормативным актам. При этом бухгалтер должен принимать во внимание и качественные характеристики, содержащиеся в Концепции МСФО.

Что касается методов оценки, историческая стоимость остается самая эффективная из тех четырех рекомендуемых указанной концепцией, что позволяет, пессимистически рассмотреть финансовые отчеты предприятия. Однако, когда необходимо, используется оценка по справедливой стоимости (особенно финансовых инструментов), которой посвящен специальный стандарт – МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости».

В отношении формата и содержания финансовых отчетов, IAS 1 «Представление финансовых отчетов» не требует применение стандартных моделей, только некоторые обязательные показатели [2]. Все-таки, международные стандарты подчеркивают, что финансовые отчеты должны содержать необходимый объем информации, который удовлетворил бы потребности всех пользователей, но в первую очередь инвесторов.

Учитывая приведенные преимущества, правительство республики с 2010 г. разрешило использование МСФО на территории Молдовы, в особенности предприятиями, чьи ценные бумаги котируются на бирже и предприятиями публичного интереса. Что касается других типов организаций, то учитывая правовой аспект построения учета в Республики Молдова (наличие специального закона, руководство со стороны правительства, строгий план счетов), концепция о методологии МСФО была применена лишь частично.

*Второй этап исследования.* В начале этого столетия Республика Молдова все больше вовлечена в интеграционные процессы экономики на европейском уровне, соответственно возникла необходимость в гармонизации учета со странами Евросоюза. Поэтому в нормативном регулировании бухгалтерского учета Республики Молдова (РМ) стали появляться требования об использовании директив ЕС. Так, в Законе о бухгалтерском учете (2007 г.) подчеркнуто, что НСБУ разрабатываются на основе МСФО и европейских директив. Тогда еще главные из них были 4-я (о годовых отчетах) и 7-я (о консолидированных отчетах). В связи с модернизацией бухгалтерских регламентов, Европейская Комиссия в 2013 году утвердила Директиву 2013/34/ЕС «О годовых финансовых отчетах, консолидированных финансовых отчетах и прочих отчетах», которая заменила указанные выше директивы [3].

Европейские директивы разрабатываются по схеме законодательных актов и не базируются на каком-то концептуальном документе, который обеспечивал бы единство методологии всех регламентов по бухгалтерскому учету. Однако в отдельных случаях они предусматривают альтернативные варианты, которые могут быть включены в национальные нормативные акты. Следует отметить и процесс гармонизации европейских директив с МСФО: существующие ранее различия почти устранены, остались лишь некоторые из них, касающиеся признания отдельных элементов отчетности и принципов методологии.



28 грудня 2018 року, м. Тернопіль

Модель учета на базе директивы имеет следующие особенности:

- отдает преимущество кредиторам и ставит на ведущем месте право вместо экономических отношений;
- основывается на положениях законодательного типа, которые оставляют для профессионального суждения ограниченное поле;
- при подготовке финансовых отчетов уделяется меньше внимания общим принципам и качественным характеристикам;
- заметна связь между учетом и налогообложением.

Форматы финансовых отчетов приведены в директиве, и их структура зависит от величины предприятия (полный или сокращенный формат), а представление информации, рекомендуется в двух вариантах: баланс – горизонтальный или вертикальный, отчет о прибыли и убытке – с группировкой расходов по элементам и по функциям.

Как было отмечено, основными нормативными актами по бухгалтерскому учету в РМ являются национальные стандарты, которые разрабатывались дважды – в периоде с 1998 г. до 2005 г. и в 2013 г. Причем более удачными явились первые, которые четко отражали методологию МСФО. Вторые, действующие и поныне, имеют ряд недостатков (совмещают по несколько МСФО, а большая часть МСФО так и не нашла отражение в структуре НСБУ). Но заявление об использовании в НСБУ положений директив оказалось формальным. Поэтому в 2014 году в принятом Соглашении об Ассоциации РМ – ЕС, Молдова обязалась до 2017 перенести в национальное законодательство по бухгалтерскому учету основные положения Директивы 2013/34/ЕС. В связи с этим был разработан и принят новый Закон о бухгалтерском учете (2017 г.), осуществлены изменения в НСБУ и Генеральный план счетов бухгалтерского учета, которые вводятся в действие лишь с 1 января 2019 года, т.е. позже на два года от принятого обязательства.

Применение положений директивы оказало значительное влияние на методологию бухгалтерского учета в Республике Молдова. Наблюдения показали, что количество и очередность применяемых принципов установленных в директиве и Законе РМ, почти совпадают. К тому же обе системы предоставляют принципу *осторожности* преимущество (3 и 4 место), что характеризует юридический характер континентальной системы и бухгалтерского учета в Республике Молдова. К сожалению, в отечественных нормативных актах общие принципы имеют очень краткую трактовку, а на практике считаются лишь теоретической декларацией. Но их игнорирование приводит к серьезным последствиям [4].

Положительным моментом для улучшения методологии учета в Молдове является то, что в соответствии с директивой, закон предусматривает минимальные юридические условия об объеме финансовой информации, которая должна предоставляться отдельными категориями организаций и их группами: микро-, малыми, средними, крупными и публичного интереса. Критериями их классификации являются: итог активов, доходы от продаж, среднее число работников. Согласно Закону микро-предприятия составляют *сокращенную отчетность*, малые предприятия – *упрощенную*, остальные – *полную отчетность*. Выделение в отдельную группу микро- и малых предприятий позволяет снимать с них груз информации, предусмотренный для крупных и средних предприятий и предоставлять им финансовые и налоговые льготы. Однако форматы финансовых отчетов и их содержание установлены НСБУ «Представление финансовых отчетов» [5].

Другими немаловажными аспектами методологического и организационного характера включенными в законодательство РМ, являются требования директивы составлять консолидированные финансовые отчеты, о применяемых методах оценки, об обязанности отдельных предприятий проводить аудит и представлять отчет руководителя.



Таким образом, положения МСФО и европейской директивы 2013/34/ЕС дополняют друг друга и вместе взятые составляют новую методологию для реформированного бухгалтерского учета в Республике Молдова в условиях инновационной экономики.

Список используемых источников

1. Conceptual Framework for Financial Reporting, [Электронный ресурс], – Режим доступа: [http://www.ctcp.gov.co/\\_files/documents](http://www.ctcp.gov.co/_files/documents)
2. Международные стандарты финансовой отчетности, [Электронный ресурс], – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
3. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings', [Электронный ресурс], – Режим доступа: <http://www.eur-lex.europa.eu/legal-content/ro/TXT/?uri=CELEX:32013l0034>
4. Accounting truth and its assurance in entities from Republic of Moldova. In: Revista Audit Financiar, anul XIV, nr. 139 (7), București, 2016. pp.769 – 780, ISSN: 1583-5812, ISSN on-line: 1844-88016, [Электронный ресурс], – Режим доступа: <http://www.revista.carf.ro>, <http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/139/771>.
5. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом Министерства финансов № 118 от 06.08.2013. [Электронный ресурс], – Режим доступа: <http://www.lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=349175>

**Цятковська О. В.**

кандидат економічних наук, доцент

**Безбах Д. В.**

студентка

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,  
м. Київ, Україна

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Основні засоби — матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року (розд. I НПСБОДС 121) [4]. Дане визначення є тотожним визначенню основних засобів наведеного в МСБОДС 17. Вартісний критерій, по якому об'єкти можуть бути віднесені до складу основних засобів виділених лише Податковим кодексом України та становить 6000 гривень (стаття 14.1.138 ПКУ) [2].

Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі все більше адаптуються до міжнародних, внаслідок чого відбуваються значні зміни в методології обліку основних засобів бюджетної сфери. Оскільки основні засоби займають найбільшу питому вагу в балансі організацій та установ державного сектору та мають найбільшу вартість, їх стан, оцінка, процедура нарахування амортизації підлягають постійному контролю як із боку головних розпорядників бюджетних коштів так із боку фактичного власника бюджетних активів.