

## Acte normative noi • Новые нормативные документы

**ПРИКАЗ****об утверждении и введении в действие Национального стандарта бухгалтерского учета 8 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменение учетной политики” и Национального стандарта бухгалтерского учета 10 “События, происшедшие после даты составления финансовых отчетов”**

Во исполнение положений Постановления Правительства Республики Молдова № 710 от 23 сентября 1994 года “О государственной программе перехода Республики Молдова на международную систему бухгалтерского учета и статистики” и на основании Закона о бухгалтерском учете № 426-XIII от 4 апреля 1995 года ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Национальные стандарты бухгалтерского учета 8 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменение учетной политики” и 10 “События, происшедшие после даты составления финансовых отчетов”.

2. Ввести в действие на территории Республики Молдова Национальные стандарты бухгалтерского учета 8 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменение учетной политики” и 10 “События, происшедшие после даты составления финансовых отчетов” для финансовых отчетов, относящихся к периодам начиная с 1 января 2004 года.

Министр финансов  
Кишинэу, 19 ноября 2003 г.  
№ 68

**Зинаида ГРЕЧАНЬИ**

**Национальный стандарт бухгалтерского учета 8  
“Чистая прибыль (убыток) отчетного периода,  
существенные ошибки и изменение учетной политики”****Введение**

1. Настоящий стандарт разработан на основе Международного стандарта бухгалтерского учета (МСБУ) 8 “Чистая прибыль или убыток отчетного периода, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике”, принятого Комитетом по МСБУ в 1977 г. и пересмотренного в 1993 г.

**Цель**

2. Цель настоящего стандарта заключается в предоставлении классификации, порядка подготовки и бухгалтерского представления информации в *Отчете о финансовых результатах*, а также порядка учета изменений бухгалтерских оценок, изменений учетной политики и исправлений существенных ошибок.

**Сфера действия**

3. Настоящий стандарт применяется для составления финансовых отчетов с целью представления пользователям финансовых отчетов информации о чистой прибыли (убытке) отчетного периода. Данный стандарт применим как к финансовым отчетам отдельных предприятий, так и к консолидированным финансовым отчетам группы предприятий.

4. Настоящий стандарт распространяется на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпри-

нимательской деятельностью и зарегистрированных в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Молдова, так и за ее пределами.

5. Финансовые учреждения и сберегательно-заемные ассоциации, а также другие аналогичные учреждения соблюдают только те положения настоящего стандарта, которые не противоречат нормативным актам, установленным вышестоящими органами.

6. Настоящий стандарт также применяется для рассмотрения выполнения целей финансовых отчетов посредством раскрытия статьи о чистой прибыли (убытке) отчетного периода, с целью оценки предыдущей деятельности и прогноза ее в будущем. Эта информация раскрывается как дополнение к информации, предусмотренной **НСБУ 5 “Представление финансовых отчетов”, НСБУ 30 “Раскрытия в финансовых отчетах банков и других финансовых учреждениях” и НСБУ 63 “Раскрытие информации в финансовых отчетах сберегательно-заемных ассоциаций и других аналогичных учреждений”.**

7. Расходы (экономика) по подоходному налогу, связанные с изменениями, возникшими в учетной политике в

результате чрезвычайных событий и существенных ошибок, принимаемых в расчет при определении чистой прибыли (убытка) отчетного периода, отражаются в учете в соответствии с требованиями **НСБУ 12 “Учет подоходного налога”**.

### Определения

**8.** В настоящем стандарте использованы термины со следующим содержанием:

**Чистые активы** – балансовая стоимость активов предприятия за минусом обязательств (долгов).

**Финансово-экономическая (обычная) деятельность** – любой вид операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, осуществляемой предприятием, включая вспомогательную деятельность, в которую вовлекается предприятие для непрерывности деятельности, с целью получения дохода от всех видов деятельности.

**Чрезвычайные статьи или события** – действия или события, отличные от финансово-экономической (обычной) деятельности предприятия, частое или повторяющееся появление которых не предвидится, вызывающие последующее возникновение доходов или расходов.

**Существенные ошибки** – выявленные в текущем периоде ошибки, настолько существенные, что финансовые отчеты за один или более предшествующих периодов не могут считаться достоверными на дату их представления.

**Бухгалтерская оценка** – процесс определения денежной величины, в которой признаются объекты бухгалтерского учета и элементы финансовых отчетов.

**Прогнозная информация** – информация, являющаяся результатом расчета предыдущих финансово-экономических действий или событий, которая дает возможность предвидеть появление или развитие будущих событий посредством анализа данных, имеющихся в наличии в настоящий момент.

**Существенная информация** – информация, являющаяся полезной, необходимой и существенной для ее пользователей, подразделяющаяся в учете по видам финансово-экономической (обычной) деятельности и/или чрезвычайным событиям.

**Учетная политика** – совокупность принципов, основ, правил и способов, принятых руководством предприятия для ведения бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

**Степень существенности** – важный фактор при принятии решений о необходимости раскрытия информации, являющейся результатом одного или нескольких конкретных действий или событий, отраженных в финансовых отчетах или в приложениях к ним.

### Чистая прибыль (убыток) отчетного периода

**9.** Как правило, все статьи доходов и расходов, признанных в отчетном периоде, подлежат включению в расчет нетто результата (прибыли или убытка) этого периода. Они включают результаты чрезвычайных статей или событий и последствия изменений бухгалтерских оценок. Однако в определенных условиях финансово-эко-

номической (обычной) деятельности некоторые статьи могут быть исключены из нетто результата отчетного периода. Настоящий стандарт рассматривает два таких условия: исправление существенных ошибок и последствия изменений учетной политики.

**10.** В других Национальных стандартах бухгалтерского учета рассматриваются статьи, которые могут отвечать определениям доходов и расходов, приведенным в **Концептуальных основах подготовки и представления финансовых отчетов**, однако они, как правило, исключаются из расчета нетто результата. Примерами могут служить: сумма дооценки долгосрочных активов, то есть увеличение балансовой стоимости долгосрочных активов (**НСБУ 16 “Долгосрочные материальные активы”**); доходы и расходы, связанные с курсовыми валютными разницеми, возникающими в процессе конверсии финансовых отчетов структурных подразделений, расположенных за пределами страны (**НСБУ 21 “Последствия изменений курсов обмена валют”**).

**11.** Чистая прибыль (убыток) соответствующего отчетного периода включает в себя следующие статьи, которые должны быть раскрыты в *Отчете о финансовых результатах*:

(а) результат финансово-экономической (обычной) деятельности: прибыль (убыток);

(б) результаты чрезвычайных событий: прибыль (убыток).

### Чистая прибыль (убыток) финансово-экономической (обычной) деятельности

**12.** Если по своему размеру, характеру или воздействию статьи доходов и расходов финансово-экономической (обычной) деятельности, отраженные в *Отчете о финансовых результатах*, таковы, что их раскрытие значимо для объяснения результатов финансово-экономической (обычной) деятельности предприятия за соответствующий отчетный период, то характер и сумма таких статей отражаются отдельно в приложении к *Отчету о финансовых результатах*, а также в *объяснительной записке*.

**13.** Несмотря на то, что статьи доходов и расходов, раскрытые в ст. 12 настоящего стандарта, не являются чрезвычайными статьями или событиями, знание характера и суммы таких статей может быть важным для пользователей финансовых отчетов в интересах понимания финансового положения и результатов финансово-экономической (обычной) деятельности предприятия, и при осуществлении предвидения финансового положения и результатов финансово-экономической (обычной) деятельности. Отдельное раскрытие подобной информации обычно осуществляется в приложениях к финансовым отчетам и включает:

(а) списание разницы между себестоимостью и чистой стоимостью реализации товарно-материальных запасов и/или списание разницы между балансовой стоимостью и стоимостью возмещения основных средств, а также восстановление этих разниц;

(б) реорганизация деятельности предприятия и восстановление любых резервов на расходы по реорганизации;

- (c) выбытие объектов основных средств и нематериальных активов;
- (d) выбытие долгосрочных инвестиций;
- (e) разрешение различных споров (конфликтов);
- (f) восстановление резервов.

### Чрезвычайные статьи или события

**14.** Редкие, непредвиденные и нетипичные статьи и/или события, не связанные с финансово-экономической (обычной) деятельностью предприятия, признаются как чрезвычайные статьи или события, такие как:

- (a) экспроприация активов (например: передача земельного участка или сооружения физического или юридического лица в собственность государства в общественных нуждах посредством последующего предоставления компенсаций);
- (b) землетрясение, пожар, наводнение, ураган, засуха или другие стихийные бедствия;
- (c) политические потрясения (военные действия, революция);
- (d) изменения законодательства Республики Молдова (постановления о национализации, запрет определенных видов деятельности).

**15.** Возможность отличия действий или событий от финансово-экономической (обычной) деятельности предприятия определяется скорее характером действий или событий, относящихся к обычно осуществляемой предприятием деятельностью, чем частотой (регулярностью), с которой, как ожидается, эти события произойдут. Таким образом, действия или события могут быть чрезвычайными для одного предприятия, но не быть таковыми для другого предприятия из-за различий между их видами финансово-экономической (обычной) деятельности. Например, убытки, понесенные в результате землетрясения, могут классифицироваться для многих предприятий как чрезвычайная статья или событие. Однако иски застрахованных клиентов, вызванные землетрясением, не классифицируются как результаты чрезвычайных статей или событий у страховой компании, занимающейся страхованием таких видов риска.

**16.** Раскрытие общей суммы всех результатов чрезвычайных статей и событий осуществляется в *Отчете о финансовых результатах*. С целью предоставления пользователям финансовых отчетов всей информации, необходимой для принятия экономических решений, в *приложении к отчету* и в *объяснительной записке* раскрываются характер и сумма каждой чрезвычайной статьи или события.

### Изменение бухгалтерских оценок

**17.** В результате неопределенностей, свойственных осуществлению деятельности, многие статьи финансовых отчетов не могут быть точно рассчитаны, а лишь оценены. Процесс оценки включает суждения, основывающиеся на самой свежей доступной информации. Например, могут потребоваться оценки сомнительных долгов, морального износа или сроков полезного функционирования активов, а также схемы получения экономи-

ческих выгод от изнашиваемых (амортизируемых) активов. Использование обоснованных оценок является важной частью подготовки финансовых отчетов и не подвергает сомнению их достоверность.

**18.** Оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства или события финансово-экономической (обычной) деятельности, на которых основывалась эта оценка, или в результате появления новой информации, накопления опыта или последующего развития. По своему характеру пересмотр оценок не ведет к корректировке в определении чрезвычайной статьи или события или существенной ошибки.

**19.** Иногда трудно провести различие между изменением учетной политики и изменением бухгалтерской оценки. В таких случаях изменение трактуется как изменение бухгалтерской оценки с соответствующим раскрытием информации в *объяснительной записке*.

**20.** Результат изменения бухгалтерской оценки должен быть включен в расчет чистой прибыли (убытка) отчетного периода в:

- (a) отчетном периоде, в котором произошло изменение, если оно влияет только на данный период;
- (b) отчетном периоде, в котором произошло изменение, и в любом будущем периоде, если оно влияет на те и другие периоды.

**21.** Изменение бухгалтерской оценки может влиять только на текущий отчетный период или на текущий и будущий отчетные периоды. Например, изменение оценки суммы сомнительных долгов влияет только на текущий период, поэтому признается немедленно. Однако изменение срока полезного функционирования и предполагаемой схемы получения будущих экономических выгод от изнашиваемого (амортизируемого) актива влияет на расходы на износ (амортизацию) как в текущем периоде, так и в каждом последующем периоде на протяжении срока полезного функционирования соответствующего актива. В обоих случаях результат изменений текущего периода признается как доход или расход текущего отчетного периода. В случае, когда изменение бухгалтерской оценки влияет на будущие периоды, оно признается в будущих отчетных периодах.

**22.** Результат изменений бухгалтерских оценок должен быть включен в те же самые статьи *Отчета о финансовых результатах*, в которых были ранее отражены указанные оценки.

**23.** Для обеспечения сопоставимости показателей финансовых отчетов разных отчетных периодов результаты изменений бухгалтерских оценок, включенных ранее в прибыль или убытки финансово-экономической (обычной) деятельности, включаются в состав тех же элементов чистой прибыли или убытка. Результаты изменений бухгалтерских оценок, которые ранее были включены в прибыль или убытки как результаты чрезвычайных событий, отражаются как чрезвычайные статьи или события.

**24.** Характер и сумма изменений бухгалтерских оценок, оказывающих существенное влияние в текущем отчетном периоде или существенное воздействие которых предполагается в последующих периодах, должны раскры-

ваться в финансовых отчетах. Если сумму невозможно определить, то это необходимо раскрыть в *объяснительных записках*.

### Существенные ошибки

**25.** Ошибки, возникшие при составлении финансовых отчетов одного или нескольких отчетных предшествующих периодов, могут быть обнаружены в текущем периоде. Ошибки могут возникать в результате неправильных расчетов, неправильного применения учетной политики, ошибочной интерпретации событий, обмана или невнимательности. Исправление таких ошибок, как правило, учитывается при определении чистой прибыли (убытка) текущего или предыдущего отчетных периодов.

**26.** Ошибка считается существенной, если она оказывает существенное влияние на финансовые отчеты одного или нескольких отчетных периодов таким образом, что финансовые отчеты не могут считаться достоверными на дату их составления, одновременно, оказывая влияние на экономические решения, принимаемые пользователями на основании этих финансовых отчетов. Примером существенной ошибки является включение в финансовые отчеты предыдущего периода существенных сумм незавершенного производства или дебиторской задолженности по фальсифицированным контрактам, которые не имеют юридической основы. Исправление существенных ошибок предыдущих периодов требует обновления сравнительной информации или представления дополнительной прогнозной информации.

**27.** Сумма существенной ошибки определяется индивидуально для каждого экономического агента в зависимости от его собственного капитала, реально пересчитанного по рыночной стоимости (чистые активы), уменьшенного полученными субсидиями, средствами специального назначения и источниками на покрытие объектов, находящихся во временном пользовании, принимая в расчет финансово-экономическое положение экономического агента. Таким образом, величина пересчитанного собственного капитала определяется как результат переоценки элементов собственного капитала в соответствии с требованиями действующих НСБУ.

**28.** Для всех экономических агентов несколько ошибок (ошибка) признаются несущественными (ой) ошибками (ой), если их степень существенности не превышает 5% от общей величины собственного капитала, реально пересчитанного по рыночной стоимости (чистые активы) и уменьшенного полученными субсидиями, средствами специального назначения и источниками на покрытие объектов, находящихся во временном пользовании, в то же время сумма ошибки не должна достигать установленного законодательством лимита для малоценных и быстроизнашивающихся предметов\* и не превышать 1000 условных единиц для физических лиц и 10 000 условных единиц – для юридических лиц, принимая за

базу величину условной единицы на дату возникновения ошибки. Величина условной единицы устанавливается в соответствии с **Уголовным кодексом Республики Молдова\*\***.

**29.** Сумма незначительных ошибок и/или ошибки не должна превышать лимита степени существенности, установленного в ст. 28 настоящего стандарта. Степень существенности зависит от характера ошибки. Например, общее влияние нескольких несущественных ошибок может оказать существенное влияние на принятие пользователями финансово-экономических решений на основании представленных финансовых отчетов. Характер и сумма таких статей, наряду с существенными, должны быть раскрыты отдельно в приложениях к *Отчету о финансовых результатах*, а также в *объяснительной записке*.

**30.** Существует различие между исправлением осуществленных ошибок и изменением бухгалтерских оценок. Бухгалтерские оценки по своему характеру являются приближенными значениями, которые могут или не могут вызвать изменение элементов финансовых отчетов в соответствии с **НСБУ 10 “События после даты составления финансовых отчетов”** по мере поступления новой (дополнительной) информации. Например, доходы или расходы, вызванные чрезвычайными событиями, которые не могли быть точно и достоверно оценены ранее, не являются исправлением существенной ошибки.

### Подход, рекомендуемый стандартом

**31.** Сумма исправления существенной ошибки должна учитываться при расчете чистой прибыли (убытка) текущего отчетного периода как корректировка предыдущего результата, отраженного в бухгалтерском учете. Сравнительная информация должна представляться таким образом, как она была представлена в финансовых отчетах предыдущего периода.

**32.** Однако дополнительная информация представляется таким же образом, как она была представлена в финансовых отчетах – в виде отдельных граф с тем, чтобы показать прибыль или убыток текущего периода или любых других ранее представленных отчетных периодов так, как если бы существенная ошибка была исправлена в том же отчетном периоде, в котором она была совершена. Подход, рекомендуемый стандартом, применяется в случае, когда финансовые отчеты должны включать сравнительную информацию, согласованную с финансовыми отчетами, представленными в предыдущих отчетных периодах.

**33.** Предприятие должно раскрывать в *объяснительной записке* следующую информацию:

- (а) характер существенной ошибки;
- (б) сумму исправления, признанную в чистой прибыли (убытке) за текущий отчетный период;
- (с) сумму исправления, включенную в каждый отчетный период, для которого представлена прогнозная

\* В соответствии со ст. 26 абзац (2) **Налогового кодекса** № 1163-XIII от 24 апреля 1997 установленный лимит составляет 1 000 леев.

\*\* Размер условной единицы устанавливается в соответствии со ст.64, ч. (2) **Уголовного кодекса Республики Молдова** № 985-XV от 18 апреля 2002 (на момент вступления настоящего стандарта в силу, условная единица равна 20 леям).

информация, и сумму исправления, относящуюся к периодам, предшествующим тем, что были включены в прогнозную информацию. Если представление прогнозной информации невозможно, этот факт должен быть раскрыт в *объяснительных записках*.

### Изменение учетной политики

**34.** Пользователи финансовых отчетов должны иметь возможность сравнивать показатели финансовых отчетов предприятия на протяжении некоторого периода времени для того, чтобы определить тенденции в его финансовом положении, результатах финансово-экономической (обычной) деятельности и потоках денежных средств. Таким образом, в каждом отчетном периоде обычно принимается одна и та же учетная политика.

**35.** Изменение учетной политики, существенно влияющее на оценку и принятие решений пользователями финансовых отчетов, возможно в случаях, предусмотренных действующим законодательством, уставом предприятия, по требованию органа, разрабатывающего национальные стандарты бухгалтерского учета и регулирующего налогообложение, или если результатом этих изменений является более адекватное и наиболее точное представление о действиях и событиях в финансовых отчетах предприятия.

Например, изменение учетной политики может иметь место в случае:

- (a) реорганизации предприятия (слияния, разделения, присоединения);
- (b) смены собственников;
- (c) изменения действующего законодательства и системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- (d) разработки новых способов ведения бухгалтерского учета;
- (e) перехода к новым методам оценки, начисления износа (амортизации) и др.

**36.** Представление действий или событий в финансовых отчетах более адекватно происходит в случае, если результатом нового изменения учетной политики является представление более существенной или достоверной информации о финансовом и имущественном положении, результатах финансово-экономической (обычной) деятельности или потоках денежных средств предприятия.

**37.** Изменение учетной политики, существенно влияющее на оценку и принятие решений пользователями финансовых отчетов в отчетном периоде или последующих периодах, а также причины, вызвавшие эти изменения, и оценка их последствий в стоимостном выражении должны быть раскрыты отдельно в приложениях к финансовым отчетам.

**38.** Следующие изменения не являются изменениями учетной политики:

- (a) принятие учетной политики для событий и действий, отличающихся по существу от ранее происходивших событий и действий;
- (b) принятие новой учетной политики для событий и действий, которые не происходили ранее или были несущественными.

**39.** Принятие впервые методов переоценки активов является изменением учетной политики, но рассматривается как переоценка, которая должна отвечать требованиям **НСБУ 16 “Долгосрочные материальные активы”** или **НСБУ 13 “Учет нематериальных активов”**, **НСБУ 25 “Учет инвестиций”**, но не требованиям настоящего стандарта. Таким образом, ст. 44–48 настоящего стандарта не применяются к такому виду изменений в учетной политике.

**40.** Изменение учетной политики в соответствии с требованиями настоящего стандарта применяется ретроспективно и перспективно.

(a) *Ретроспективный подход* заключается в применении новой учетной политики к событиям и действиям, таким образом, как если бы эта новая политика использовалась всегда. Поэтому такая учетная политика применяется к событиям и действиям с момента их возникновения.

(b) *Перспективный подход* заключается в применении новой учетной политики к событиям и действиям, происходящим после даты изменения. В отношении предшествующих отчетных периодов не производится никакой корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного периода или чистой прибыли (убытка) отчетного периода, поскольку существующие остатки не пересчитываются. Однако новая учетная политика применяется к существующим остаткам с даты введения изменения. Например, предприятие может принять решение изменить учетную политику в отношении затрат по займам и капитализировать эти затраты в соответствии с допустимым альтернативным методом в **НСБУ 23 “Затраты по займам”**. В случае применения перспективного подхода новая учетная политика применяется к затратам по займам только после даты введения изменений в учетную политику.

### Утверждение Национального стандарта бухгалтерского учета

**41.** Изменение учетной политики, вызванное утверждением НСБУ, отражается в соответствии со специальными переходными положениями, если в нем таковые предусмотрены. При отсутствии переходных положений изменение учетной политики отражается в соответствии с подходом, рекомендуемым стандартом, изложенным в ст. 44–48 настоящего стандарта.

**42.** Переходные положения какого-либо стандарта могут требовать применения ретроспективного или перспективного подхода изменения учетной политики.

**43.** Если предприятие еще не приняло новый стандарт бухгалтерского учета, который был опубликован, но не вступил в силу, а также изменения другого действующего стандарта, приветствуется раскрытие предприятием характера будущего изменения учетной политики и оценки воздействия этого изменения на чистую прибыль (убыток) отчетного периода и, соответственно, на финансовое положение предприятия.

**Другие изменения в учетной политике – подход, рекомендуемый стандартом**

**44.** Изменение учетной политики должно применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда сумма любой полученной корректировки, относящейся к предшествующим отчетным периодам, не может быть достоверно измерена. Любая полученная корректировка должна включаться в чистую прибыль (убыток) текущего отчетного периода при ее определении, посредством корректировки результатов предыдущего периода. Сравнительная информация должна представляться в порядке, аналогичном ее отражению в финансовых отчетах предшествующего отчетного периода.

**45.** Финансовые отчеты, включая сравнительную информацию за предыдущие отчетные периоды, представляются так, как если бы новая учетная политика применялась всегда. Таким образом, сравнительная информация пересматривается в целях отражения новой учетной политики. В случае, когда сумма корректировок относится к периодам, предшествующим тем, которые были включены в финансовые отчеты, на ее сумму в сравнительной информации корректируется начальное сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) первого представленного отчетного периода. Любая другая информация относительно предыдущих отчетных периодов, такая как исторические сводки финансовой информации, также пересчитывается.

**46.** Пересчет сравнительной информации не всегда приводит к изменению финансовых отчетов, утверж-

денных акционерами или зарегистрированными и утвержденными вышестоящими органами.

**47.** Изменение учетной политики должно быть применено перспективно (на будущее) в случае, когда сумма корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), предусмотренная ст. 44 настоящего стандарта, не может быть достоверно измерена.

**48.** Когда изменение учетной политики оказывает существенное влияние на текущий или любой из представленных предшествующих отчетных периодов или может иметь существенное влияние на последующие периоды, предприятие должно в *объяснительной записке* раскрыть следующую информацию:

- (a) причины изменений;
- (b) сумму корректировки, признанную в чистой прибыли (убытке) текущего отчетного периода;
- (c) сумму корректировки, включенную в каждый отчетный период, по которым была представлена прогнозная информация, и сумму корректировки, относящуюся к периодам, предшествующим тем, которые были включены в финансовые отчеты. Если представление прогнозной информации невозможно, это должно быть раскрыто в *объяснительной записке*.

**Дата вступления стандарта в силу**

**49.** Настоящий стандарт вступает в силу для финансовых отчетов с 1 января 2004 г.