

## УКРЕПЛЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ОСНОВ УЧЁТА, КОНТРОЛЯ И АНАЛИЗА В КОНТЕКСТЕ СУДЕБНО-ПРАВОВОЙ РЕФОРМЫ

**В. ЩЕРБАТЮК,**  
доктор экономики, конференциар университетар  
Славянского университета Республики Молдова

### SUMMARY

The article deals with a wide range of legal issues and regulatory accounting and control and analysis of moldovian enterprises. Made and justified new proposals for its further development and improvement to enhance the efficiency of the national market economy.

**Keywords:** accounting, analysis and control of economic and financial activities, the tax authorities and violations, the accounting Law, foreign experience in information security management, the Tax Code, the Supreme Court of Justice of the Republic of Moldova.

\* \* \*

В статье рассматривается широкий круг вопросов законодательного и нормативно-правового регулирования учётно-контрольной и аналитической деятельности молдавских предприятий. Вносятся и обосновываются новые предложения по её дальнейшему развитию и совершенствованию в целях повышения эффективности национальной рыночной экономики.

**Ключевые слова:** учёт, анализ и контроль хозяйственно-финансовой деятельности, налоговые органы и нарушения, Закон о бухгалтерском учёте, зарубежный опыт организации информационного обеспечения управления, Налоговый кодекс, Высшая судебная палата Республики Молдова.

*Актуальность и практическая значимость темы. Важнейшими функциями современной теории и практики хозяйственного управления в Республике Молдова являются учёт, контроль и анализ хозяйственно-финансовой деятельности. На протяжении длительного периода времени они осуществляются в соответствии с различными законодательными и нормативно-правовыми актами, которые в целом удовлетворяют основным требованиям эффективного развития рыночной экономики. Вместе с тем кардинальные политические и социально-экономические преобразования, а также реформирование судебно-правовой системы и правоохранительных органов в нашей стране объективно вызывают необходимость дальнейшего развития и совершенствования этих актов, что обуславливает актуальность и практическую значимость темы данной статьи.*

*Целью этой статьи является комплексное и взаимосвязанное исследование и рассмотрение вопросов совершенствования законодательных основ учётно-контрольной и аналитической деятельности молдавских предприятий, а также акцентирование внимания многочисленных хозяйствующих субъектов на предупреждении различных экономических правонарушений, что будет способствовать успешной реализации Стратегии реформы юстиции на 2011-2016 годы, утверждённой Законом Республики Молдова № 231 от 25 ноября 2011 г.*

*Данная статья представляет интерес для многочисленных научных и практических работников бухгалтерских, аудиторских, финансовых, налоговых и юридических служб молдавских предприятий, а также широкого круга читателей журнала.*

В современной системе экономических наук, специальных учебных дисциплин и управления рыночной экономикой Республики Молдова важное место занимают бухгалтерский учёт, контроль и анализ хозяйственно-финансовой деятельности. Они представляют

собой научно организованную систему сбора, группировки, обработки и исследования разнообразной экономической информации на хозяйствующих субъектах, способствуют эффективному решению множества фактических и стратегических задач в области повышения

конкурентоспособности производства и функционируют в соответствии с Законом о бухгалтерском учёте № 113, принятым Парламентом Республики Молдова 27 апреля 2007 г., и другими законодательными и нормативно-правовыми актами.

Закон о бухгалтерском учёте является органическим законом, устанавливающим юридические нормы, единые требования и механизм регулирования бухгалтерского учёта и финансовой отчётности в нашей стране. С целью улучшения этой отчётности и обеспечения её сопоставимости на международном уровне данный Закон содержит ряд новых требований, главные из которых относятся к используемой терминологии; государственным органам, отвечающим за регулирование учёта; компетенции профессиональных ассоциаций по защите прав и повышению уровня квалификации их членов; обязанностям и правам субъектов по ведению бухгалтерского учёта и составлению финансовой отчётности; применению Международных стандартов финансовой отчётности некоторыми категориями субъектов; использованию бухгалтерских данных для составления налоговых деклараций; введению системы внутреннего контроля и аудита;



приближению структуры, метода составления, подписания и представления финансовых отчётов к международным требованиям.

Вышеуказанные положения Закона о бухгалтерском учёте соответствуют в целом Директивам Европейского Союза, Международным стандартам финансовой отчётности, а также нынешнему уровню экономического развития местных субъектов. В то же время этот Закон содержит только общие методологические нормы по ведению бухгалтерского учёта и составлению финансовой отчётности. Точный метод решения этих сложнейших задач установлен в национальных стандартах бухгалтерского учёта и других нормативных актах, которые в настоящее время не соответствуют в полной мере международным требованиям.

В этой связи следует отметить, что в статье 3 Закона о бухгалтерском учёте имеет место необоснованное отождествление двух различных по содержанию экономических понятий (элемент и объект учёта) и недостаточно точное определение бухгалтерского учёта как комплексной системы «сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения и обобщения элементов бухгалтерского учёта и финансовой отчётности». Поэтому полностью согласиться с такой дифиницией нельзя, так как вышеуказанная система фактически оперирует с экономической информацией, а не с учётно-отчётными элементами, содержание которых к тому же раскрыто без соблюдения логических правил.

Такое мнение дополнительно подтверждается и двумя определениями управленческого и финансового учёта, приведенными в этой же статье. Так, первый вид бухгалтерского учёта в ней трактуется как «система сбора, обработки, подготовки и передачи бухгалтерской информации», а второй – как «система сбора, группировки, обработки и систематизации информации о наличии и движении активов, собственного капитала, обязательств, доходов и расходов в денежном выражении с целью составления финансовых отчётов». Причём во

всех трёх вышеприведенных определениях полностью игнорируется контрольно-аналитическая составляющая многолетней отечественной и зарубежной учётной теории и практики.

Мы также полагаем, что в основной части Закона о бухгалтерском учёте Республики Молдова в обязательном порядке должны быть чётко указаны объекты бухгалтерского учёта хозяйствующих субъектов, к которым относятся активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы и факты хозяйственной жизни. Кроме того, следует подробно сформулировать основные требования, предъявляемые к основным организаторам и исполнителям сложнейшей бухгалтерской работы – главным бухгалтерам (наличие высшего и среднего специального образования и конкретного стажа работы по специальности, отсутствие судимости за экономические преступления), и дополнительные основополагающие принципы ведения бухгалтерского учёта (осмотрительность, превалирование сущности над формой, применение единого денежного измерителя) в контексте судебно-правовой реформы.

Статья 44 Закона о бухгалтерском учёте предусматривает ответственность за его нарушение. Она гласит, что лица, которые уклоняются от ведения бухгалтерского учёта, неправильно применяют его стандарты, умышленно фальсифицируют первичные документы, бухгалтерские регистры и финансовые отчёты, привлекаются к дисциплинарной, материальной, административной или уголовной ответственности, установленной национальным законодательством. Таким образом, на современном этапе социально-экономического развития Республики Молдова резко возрастает роль и значение субъектов юстиции в предотвращении должностных и хозяйственных преступлений, а также других правонарушений экономического характера, на что обращается особое внимание в Стратегии реформы юстиции на 2011-2016 годы, утверждённой Парламентом Респу-

блики Молдова согласно Закону № 231 от 25 ноября 2011 г. В частности, в его Пилоне V «Роль юстиции в экономическом развитии» сформулирована специфическая задача по осуществлению мер, «посредством которых сектор юстиции будет содействовать созданию благоприятного климата для устойчивого экономического развития», указаны прямые и косвенные факторы решения этой задачи, одним из которых является эффективность судебной системы, и для её достижения «определены следующие стратегические направления: укрепление системы альтернативного разрешения споров; оптимизация процедуры несостоятельности; модернизация системы учёта и доступа к информации о хозяйствующих субъектах» [6, с. 66].

В этой связи представляется необходимым в законодательном порядке закрепить положение, согласно которому при возникновении принципиальных разногласий между руководителем и главным бухгалтером хозяйствующего субъекта в отношении ведения бухгалтерского учёта, первичные документы принимаются главным бухгалтером к дальнейшему учётному отражению по письменному распоряжению руководителя хозяйствующего субъекта, который впоследствии единолично несёт ответственность за созданную в результате этого экономическую информацию и выводы от её анализа.

Как известно, Постановлением Правительства Республики Молдова № 1507 от 31 декабря 2008 г. утверждён План развития бухгалтерского учёта и аудита в корпоративном секторе на 2009-2014 годы. Его главной целью является улучшение качества финансовой отчётности хозяйствующих субъектов, которое должно оказать существенное положительное влияние на национальную экономику, благодаря укреплению финансовой стабильности страны, уменьшению риска кризисов на финансовом рынке, привлечению прямых иностранных инвестиций, созданию условий для доступа малых и средних предприятий к кредитам, росту бюджетных доходов, улучшению мониторинга

и контроля деятельности государственных предприятий, созданию благоприятных условий для оценки и принятия правильных решений инвесторами о перспективах развития субъектов, обеспечению свободного доступа всех категорий пользователей к информации о деятельности субъектов, поддержке экономической интеграции государства в Европейский Союз.

Необходимость разработки этого Плана вызвана острой потребностью продолжить реформы, инициированные Законом о бухгалтерском учёте № 113 от 27 апреля 2007 г. и Законом об аудиторской деятельности № 61 от 16 марта 2007 г. Внедрение этих двух законодательных актов требует осуществления ряда действий, направленных на приведение бухгалтерского учёта и аудита в соответствие с требованиями Директив Европейского Союза и стандартов, принятых в международной практике. В данном контексте настоящая стратегия призвана продолжить начатые реформы, которые в конечном итоге приведут к созданию благоприятной деловой среды, росту культуры бухгалтерского учёта и аудита в корпоративном секторе, а также к росту престижа профессии бухгалтера и аудитора в нашей стране.

Обязательным условием эффективного и своевременного решения вышеуказанных задач в сфере хозяйственного управления является правильное использование Закона о прозрачности процесса принятия решений № 239, принятого Парламентом Республики Молдова 13 ноября 2008 г. Он устанавливает нормы, применяемые для обеспечения прозрачности процесса принятия решений в рамках центральных и местных органов публичного управления и регулирует отношения этих органов с гражданами, созданными в соответствии с законом объединениями, иными заинтересованными сторонами в плане участия таковых в процессе принятия решений. Под действие этого закона подпадают, в частности, Правительство и министерства, и он преследует следующие цели:

а) обеспечение всестороннего информирования о процессе при-

нятия решений в рамках органов публичной власти и прозрачности их деятельности;

б) обеспечение и стимулирование непосредственного и активного участия граждан, созданных в соответствии с законом объединений, иных заинтересованных сторон в процессе принятия решений;

в) повышение эффективности процесса принятия решений в рамках органов публичной власти и уровня их ответственности перед гражданами и обществом.

Для достижения вышеуказанных целей органы публичной власти обязаны принимать необходимые меры по обеспечению возможности участия граждан и профессиональных организаций в процессе принятия решений и обеспечить им доступ к проектам решений и сопутствующим материалам. Кроме того, в обязательном порядке должны проводиться публичные слушания, обсуждения и консультации с заинтересованными сторонами, а также информирование общественности о принятых решениях путём их размещения на официальной web-странице, вывешивания в общедоступном месте по месту своего нахождения и/или распространения через центральные или местные средства массовой информации.

Однако, как показывает наш анализ, эти основополагающие требования и положения практически не соблюдены при выполнении Плана развития бухгалтерского учёта и аудита в корпоративном секторе. Предусмотренные в нём важнейшие нормативные документы – Национальные стандарты и Общий план счетов бухгалтерского учёта –, которыми на протяжении длительного периода времени будут постоянно руководствоваться в своей практической деятельности сотни тысяч бухгалтерских, аудиторских, финансовых и налоговых работников, не проходили публичных обсуждений и до середины октября 2013 г. отсутствовали в свободном, широком и открытом доступе, хотя вступят в силу с 1 января 2014 г. [12, с. 8]. Тем самым нарушены и другие законодательные акты – Закон о нормативных актах

Правительства и других органов центрального и местного публичного управления № 317 от 18 июля 2003 г. и Закон об информатизации и государственных информационных ресурсах № 467 от 21 ноября 2003 г., а также соответствующие Постановления Правительства Республики Молдова. В частности, первый из них однозначно определяет что «нормативный акт, регулирующий предпринимательскую деятельность, должен соответствовать принципу прозрачности принятия решений и осуществления регламентирования. С этой целью органы публичного управления и учреждения, наделенные законом функциями регулирования и контроля, обязаны:

а) информировать общественность о проектах нормативных актов и обеспечивать привлечение частного сектора, гражданского общества и физических лиц к разработке нормативных актов и процессу принятия решений;

б) обеспечивать свободный доступ к проектам нормативных актов путем опубликования их в средствах массовой информации и размещения на web-странице соответствующего органа публичного управления или учреждения, наделенного законом функциями регулирования и контроля» [2, с. 2].

Исходя из вышеизложенного, нами предлагается с учётом требований судебно-правовой реформы в полном объёме соблюсти все положения вышеназванных законодательных актов и правительственных постановлений при разработке и практическом внедрении Национальных стандартов и Общего плана счетов бухгалтерского учёта. Также целесообразно отсрочить на один год вступление в силу этих важнейших нормативных документов и назначить его с 1 января 2015 г. Кроме того, в законодательном порядке следует закрепить положение, согласно которому бухгалтеры освобождаются от штрафов за нарушение правил ведения бухгалтерского учёта, если они добровольно и вовремя исправят допущенные ошибки и подадут уточнённую декларацию. Причём, уточнённая декларация должна



быть представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении ошибок налоговым органом, либо о назначении выездной налоговой проверки. В конечном счёте это положительно отразится на эффективности функционирования учётно-контрольных и аналитических систем молдавских предприятий и будет способствовать повышению их конкурентоспособности и укреплению правопорядка в стране.

Глубокое знание и строгое соблюдение основополагающих законодательных положений работниками различных хозяйствующих субъектов и контролирующих органов является обязательным условием успешного осуществления предпринимательской деятельности в жесткой рыночной среде Республики Молдова. Однако в современной хозяйственной практике нашей страны нередко имеют место факты нарушения этого условия, из-за чего возникают хозяйственные споры и для их правового разрешения предприятия вынуждены обращаться в судебные органы. Так, в результате финансового контроля деятельности акционерного общества за два года налоговый орган выявил, что это предприятие в декларациях о подоходном налоге завысило сумму расходов, связанных с пожертвованиями на благотворительные и спонсорские цели [14, с. 50]. В результате сумма налогооблагаемого дохода оказалась заниженной, за что был наложен штраф на основании части (5) статьи 260 Налогового кодекса Республики Молдова в размере 15% от заниженной суммы доходов, что составило более 728000 леев.

Акционерное общество не согласилось с таким заключением налогового органа по причине того, что в указанное время ставка подоходного налога для юридических лиц составляла 0%. Это значит, что данное предприятие как юридическое лицо не должно было платить подоходный налог. А согласно части (4) статьи 234 Налогового кодекса лица, освобожденные от налогов, не несут ответственности за их занижение, неправильное исчисление или неуплату.

Акционерное общество опротестовало решение налогового органа в первой судебной инстанции, и она признала правоту данного предприятия, а также аннулировала штраф в размере более 728000 леев. Однако налоговый орган продолжил спор в Высшей судебной палате Республики Молдова.

Высшая судебная палата отметила, что поскольку размер подоходного налога составлял 0%, то у акционерного общества не возникло налоговое обязательство перед бюджетом нашей страны. Согласно части (1<sup>1</sup>) статьи 234 Налогового кодекса санкция не применяется полностью, а в случае, если уже назначена, отменяется полностью, если возникают дополнительные налоговые обязательства. А в соответствии с пунктом 6 статьи 129 Налогового кодекса налоговое обязательство – это обязательство налогоплательщика уплатить в бюджет определённую сумму в качестве налога, пени и/или штрафа.

Более того, статья 240 Налогового кодекса предусматривает, что начатое производство по делу о налоговом нарушении подлежит прекращению при отсутствии сумм налога, сбора, пени и/или штрафа, подлежащих взысканию согласно налоговому законодательству.

После этого налоговый орган в Высшей судебной палате Республики Молдова привёл дополнительно следующий довод: к предприятию должна применяться часть (5) статьи 260 Налогового кодекса за занижение налогооблагаемого дохода, и, следовательно, налоговое обязательство всё же возникает и составляет 15% от заниженной суммы. Поэтому статьи, освобождающие от санкции по причине отсутствия налогового обязательства, не применимы в данном случае.

Посчитав данную законодательную коллизию сомнительной, Высшая судебная палата разрешила ситуацию в пользу акционерного общества на основании части (1) статьи 11 Налогового кодекса, согласно которой «все сомнения, возникающие при применении налогового законодательства, должны толковаться в пользу налогоплательщика». Таким образом, Высшая

судебная палата оставила в силе решение первой судебной инстанции, отклонив аргументы налогового органа как необоснованные.

Приведенный пример из судебной практики Республики Молдова является чрезвычайно интересным, поучительным и полезным для многих хозяйствующих субъектов тем, что аргументы, которыми Высшая судебная палата устанавливает истину, могут быть использованы различными налогоплательщиками в спорах с государственными органами финансового контроля нашей страны.

В ходе решения важных хозяйственно-финансовых и социальных задач различные виды финансового контроля тесно взаимосвязаны с анализом деятельности предприятий, который представляет собой изучение разнообразной (фактической, плановой, нормативной) информации о соответствующем объекте управления. Только при её наличии возможен анализ и, наоборот, его проведение исключается при отсутствии тех или иных данных. Таким образом, экономический анализ неразрывно связан с информацией и направлен на неё. Он существует объективно, выполняет многоцелевую функцию и занимает важное промежуточное место между сбором информации и принятием научно обоснованных управленческих решений [15, с. 44].

В этой связи следует отметить, что в отличие от бухгалтерского учёта, статистики и аудита, анализ хозяйственно-финансовой деятельности в Республике Молдова не имеет законодательного и нормативно-методического обеспечения, что нельзя признать нормальным в контексте судебно-правовой реформы. И поэтому представляется необходимым разработать, принять и использовать в научно-практической деятельности Закон об экономическом анализе, а также его международный и национальные стандарты. Это будет способствовать повышению качества подготовки специалистов в высших и средних специальных учебных заведениях, эффективности аналитической работы, обоснованности принимаемых управленческих ре-

шений и успешному развитию национальной экономики.

Обязательным условием эффективного проведения финансового контроля и анализа хозяйственно-финансовой деятельности отечественных предприятий является наличие и умелое использование соответствующей экономической информации. В этой связи представляет значительный интерес и заслуживает серьезного внимания и изучения зарубежный опыт организации информационного обеспечения хозяйственного управления. Так, например, в одной из стран Европейского Союза, с которым Республика Молдова стремится интегрироваться, – Бельгии (по площади территории она почти равна нашей стране: соответственно 34,0 и 33,8 тыс. км<sup>2</sup>) система организации финансовой информации и доступа к ней сформировалась в одном из подразделений Центрального банка – Центральном агентстве балансовой отчетности [13, с. 16-17]. Эта система регулируется национальным законодательством, но также учитывает некоторые директивы Европейского союза.

В это агентство все бельгийские компании обязаны сдавать финансовую отчетность. А крупные компании должны также представлять аудиторское заключение и управленческую отчетность.

Поддавляющее большинство компаний представляют отчетность в электронном виде через интернет и только 0,5% компаний сдают её на бумажном носителе. Поступившая отчетность, которая может быть составлена на любом официальном языке Бельгии – голландском, немецком или французском, проверяется арифметически и после этого размещается в базе данных.

Представление отчетности в Центральное агентство балансовой отчетности платное. Причём крупные компании платят за это по одному тарифу – 299 евро, а малые и средние по другому – 149 евро. Установлена плата и за пересдачу отчетности в случае обнаружения ошибок – 145 евро.

К базе данных, сформированной агентством, в которую входят ежегодная, консолидированная от-

четность и иная отчетная информация, можно получить доступ. Государственные органы получают его, как правило, бесплатно, а другие организации – за определённую плату. Многие компании, кроме финансовой отчетности, размещают в этой базе данных официальную информацию, аналитику, статистику, сравнение с другими компаниями отрасли и т.д.

Такой метод организации информации очень важен для инвесторов, аналитиков, работников компаний и их руководства.

Практическое использование вышеизложенных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию законодательных основ учётно-контрольной и аналитической деятельности будет способствовать повышению её качества и эффективности, максимальному выявлению и использованию внутриотраслевых резервов, улучшению информационного обеспечения хозяйственного управления и успешному развитию конкурентоспособности в контексте реформирования судебной-правовой системы Республики Молдова.

#### Список использованной литературы:

1. Закон о бухгалтерском учёте № 113 от 27 апреля 2007 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2007, № 90-93.

2. Закон о нормативных актах Правительства и других органов центрального и местного публичного управления № 317 от 18 июля 2003 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2003, № 208-210.

3. Закон о прозрачности процесса принятия решений № 239 от 13 ноября 2008 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2008, № 215-217.

4. Закон об аудиторской деятельности № 61 от 16 марта 2007 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2012, № 72-75.

5. Закон об информатизации и государственных информационных

ресурсах № 467 от 21 ноября 2003 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2004, № 6-12.

6. Закон об утверждении Стратегии реформы юстиции на 2011-2016 годы № 231 от 25 ноября 2011 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2012, № 1-6.

7. Налоговый кодекс № 1163 от 24 апреля 1997 г. с последующими изменениями и дополнениями. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2012, № 190-192.

8. Постановление Правительства Республики Молдова о действиях по внедрению Закона о прозрачности процесса принятия решений № 239 от 13 ноября 2008 г. № 96 от 16 февраля 2010 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2010, № 30-31.

9. Постановление Правительства Республики Молдова об официальных страницах органов публичного управления в сети Интернет № 188 от 3 апреля 2012 г. // Официальный монитор Республики Молдова, 2012, № 70-71.

10. Постановление Правительства Республики Молдова об утверждении Плана развития бухгалтерского учёта и аудита в корпоративном секторе на 2009-2014 годы № 1507 от 31 декабря 2008 г. В: Официальный монитор Республики Молдова, 2009, № 10-11.

11. Матвеев П. Теоретико-правовые основания терминологической составляющей и обоснованности применения термина «инновации» в хозяйственно-правовой доктрине. В: Закон и жизнь, 2013, № 8.

12. Недерица А. Общій план счетов бухгалтерского учёта: основные положения и порядок применения. В: Contabilitate și audit, 2013, № 8.

13. Практика применения МСФО: обмен опытом. В: Вестник профессиональных бухгалтеров, 2013, № 1.

14. Чиреш Е. Часть (1<sup>а</sup>) статьи 234 Налогового кодекса работает: судебная практика. В: Contabilitate și audit, 2013, № 7.

15. Щербатюк В. В. Финансовый учёт подотчётных сумм в рыночной экономике. Кишинэу: Славян. ун-т, 2012.