

## ПОЛИТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В ЛАТВИЙ – СУЩЕСТВУЮЩИЕ ГЛАВНЫЕ ПРАВИЛА И АКТУАЛЬНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

**Inga Būmane**

*Associate professor, Doctor  
University of Latvia Faculty of Economics and Management  
Accounting and Auditing Department  
E-mail: Inga.Bumane@lu.lv*

*В статье отражается исследование по главным аспектам Директивы Европейского Парламента и Совета 2013/34/EU «О годовых финансовых отчетах, консолидированных финансовых отчетах и связанных с ними докладов предприятий определенных видов» (далее – новая директива), особо уделяя внимание требованиям, выдвинутым к микропредприятиям. А так же проведён сравнительный анализ требований новой директивы ЕС и существующих главных правил бухгалтерского учёта в Латвий. В результате исследования разработаны рекомендации по проблематическим аспектам, которые касаются бухгалтерского учёта в Латвии в связи с необходимостью внедрить в национальное законодательство требования новой директивы.*

**Ключевые слова:** *политика бухгалтерского учёта, Директива Европейского Парламента и Совета 2013/34/EU, актуальности бухгалтерского учёта в Латвий.*

### **Введение**

В 2013 году произошли существенные изменения регламентации бухгалтерского учёта в Европейском Союзе. 26 июня 2013 года была принята Директива Европейского Парламента и Совета 2013/34/EU «О годовых финансовых отчетах, консолидированных финансовых отчетах и связанных с ними докладов предприятий определенных видов» (далее – новая директива), которая вступает в силу 20 июля 2013 года. Новая директива отменяет Директивы Европейского Совета 78/660/ЕЕС (4-я директива) и 83/349/ЕЕС (7-я директива), а в связи с принятием новой директивы внесены поправки в Директиве Европейского Парламента и Совета 2006/43/ЕС. В соответствии с предписаниями, которые указаны в статье №54, требования новой директивы должны быть включены в национальное законодательство стран Европейского Союза до 20 июля 2015 года. При этом в новой директиве указано, что страны могут указать, что эти требования впервые применяются к финансовой отчетности, начиная с 1 января 2016 года или в течение 2016 календарного года (European Parliament and of the Council,

2013). В данный момент в Латвии при Министерстве Финансов создана рабочая группа по внедрению в национальное законодательство требований новой директивы. В связи с этим, необходимо провести сравнительный анализ требований новой директивы ЕС и существующих главных правил бухгалтерского учёта в Латвии.

**Цель исследования** – отразить нынешнюю главную политику учёта в Латвии и исследовать, какие вероятные изменения произойдут после внедрения в национальное законодательство требований новой директивы.

**Задачи исследования:**

1. исследовать главные аспекты новой директивы, особо уделяя внимание требованиям, выдвинутым к микропредприятиям;
2. анализировать актуальные тенденции бухгалтерского учёта в Латвии;
3. разработать выводы и рекомендации по проблематическим аспектам, которые касаются ожидаемых изменений в политике бухгалтерского учёта в Латвии.

**Методы исследования** – общепринятые количественные и качественные методы экономических наук, в том числе метод сравнительного анализа и синтеза.

### **1. Некоторые аспекты Директивы Европейского Парламента и Совета 2013/34/EU «О годовых финансовых отчетах, консолидированных финансовых отчетах и связанных с ними докладов предприятий определенных видов» (от 26 июня 2013 года)**

В преамбуле к новой директиве указано, что главными целями новой директивы являются: во первых, уменьшение административной нагрузки микро, малых и средних предприятий, во вторых, создание благоприятной бизнес-среды (в том числе уменьшение бюрократической нагрузки и улучшение правовой базы) для малых и средних предприятий, в третьих, увеличение сопоставимость финансовой отчетности. При том, как административная нагрузка, которая связана с финансовой отчетностью, отмечена:

- необходимость применять для отдельных объектов учёта сложные принципы признания и методы оценки, например, метод оценки по справедливой стоимости;
- необходимость подготовки отдельных компонентов годовых отчётов, например, отчёт о денежных потоках, отчёт об изменениях в капитале;
- необходимость предоставить в финансовых отчётах слишком подробную информацию, например, объем финансовой информации в приложении годового отчета.

В то же время, в преамбуле директивы подчеркивается, что, внедряя в национальные законодательства стран Европейского Союза требования директивы, необходимо обеспечить, чтобы финансовая отчетность компаний отражала «достоверное и объективное представление» о финансовом

положении компании и результатах её деятельности. (European Parliament and of the Council, 2013).

В новой директиве четко указано, какие компании считаются микропредприятиями, малыми предприятиями, средними предприятиями и большими предприятиями (см. табл. 1). В зависимости от этой классификации, новая директива предусматривает для каждого вида предприятий разный состав годового отчёта, в том числе и различный уровень детализации отражаемой информации.

**Таблица 1. Классификация предприятий, предусмотренная новой директивой (2013/34/EU)\***

Критерий	Микро- предприятие <u>не превышает</u> 2 из 3	Малое предприятие <u>не превышает</u> 2 из 3	Среднее предприятие <u>не превышает</u> 2 из 3	Большое предприятие <u>превышает</u> 2 из 3
Сумма баланса	350 000 €	4 000 000 €	20 000 000 €	20 000 000 €
Нетто оборот	700 000 €	8 000 000 €	40 000 000 €	40 000 000 €
Среднее число сотрудников в течение финансового года	10	50	250	250

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU

При этом важно отметить, что, в соответствии с новой директивой, государства-члены ЕС в национальном законодательстве не имеют право устанавливать более низкие критерии для классификации предприятий. В соответствии с предписаниями новой директивы, которые указаны в статье №9, те государства-члены ЕС, которые не перешли на евро, критерий классификации предприятий пересчитывают с евро на национальную валюту, используя курс на дату вступления в силу директивы, который опубликован в Официальном Журнале Европейского Союза. В этом случае, при перерасчете евро на национальную валюту, величины критериев могут быть увеличены или уменьшены, но не более чем на 5%, чтобы получить округленные суммы. (European Parliament and of the Council, 2013).

В Латвии на данный момент происходит разработка проекта закона «О годовых отчётах», в этом проекте установлены в новой директиве указанные виды предприятий и критерии их классификации. Необходимо отметить, что в существующем Латвийском законодательстве сейчас не используется терминология микро, малое, среднее и большое предприятие, а предприятия разделяются в зависимости от их состава годового отчёта. Это существующие распределение предприятий автор использует при составлении сравнительной таблицы (см. табл. 2).

Как видно в таблице 2, существуют значительная различия между критериями классификации предприятий, которые утверждены сегодня в

Латвий и которые, основываясь на новую директиву, установлены в проекте закона (кроме числа сотрудников средних и больших предприятий).

**Таблица 2. Сравнение критериев классификации предприятий в Латвий\***

Критерий	Микро-предприятие <u>не превышает</u> 2 из 3		Малое предприятие <u>не превышает</u> 2 из 3		Среднее предприятие <u>не превышает</u> 2 из 3		Большое предприятие <u>превышает</u> 2 из 3	
	сегодня	проект	сегодня	проект	сегодня	проект	сегодня	проект
Сумма баланса (€)	50 000	350 000	400 000	4 000 000	1 400 000	20 000 000	1 400 000	20 000 000
Нетто оборот (€)	100 000	700 000	800 000	8 000 000	3 400 000	40 000 000	3 400 000	40 000 000
Среднее число сотрудников в течение финансового года	5	10	25	50	250	250	250	250
Латвийские предприятия на 2012 г. (%)	75,5	16,7		6,9		0,8		0,1

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU, Annual Accounts Law, 1992, Priede A., 2014

Так, сегодня микропредприятиями возможно считать компании, показатели которых не превышают 2 из 3 критериев (сумма баланса - 50 000 €, нетто оборот – 100 000 €, число сотрудников - 5). Годовой отчёт этих компаний состоит из: сокращенного баланса (не отражается инвестиционная недвижимость, биологические активы, долгосрочные активы, предназначенные для продажи и др.) и отчёта о прибыли или убытках. При этом, эти компании не составляют приложения к финансовым отчётам, а в конце баланса дают краткие примечания, а так же эти компании не составляют отчёты о денежных потоках, об изменениях в капитале и отчёт руководства предприятия. (Supreme Council, 1992 (as amended) Annual Accounts Law). По сведениям Министерства Финансов Латвии (Priede A., 2014), из всех Латвийских предприятий, которые за 2012 год сдали годовые отчёты, микропредприятиями являются 75,5 %. А в проекте закона

установлены более высокие критерии (см. табл. 2), и таких предприятий в 2012 году в Латвии было лишь 16,7%. А так же малыми предприятиями считались 6,9%, средними – 0,8% а большими – 0,1% из всех Латвийских предприятий, которые в 2012 году сдали годовые отчёты.

Безусловно, самая актуальная проблема, которая связана с классификацией предприятий, это - какую годовую отчётность утвердить в национальном законодательстве для предприятий, которые, согласно требованиям новой директивы, не соответствуют критериям микропредприятия (75,5% из всех предприятий в 2012 году).

Чтобы решить этот вопрос, ответственные должностные сотрудники Министерства Финансов Латвии обратились в Европейскую Комиссию с запросом – возможна ли дифференциация льгот для микропредприятий, предусмотренных в 36 статье новой директивы, в зависимости от их величины. На этот запрос был получен положительный ответ, основываясь на то, что новая директива не содержит положений, которые запрещают государствам создавать несколько категорий микропредприятий. Это значит, что для одной категорий микропредприятий государство имеет право определить один вид льгот, а для другой категорий – иные льготы. (Priede A., 2014).

На основании вышеизложенного, ожидается что те компании, которые соответствуют в Латвии установленным критериям микропредприятий (75,5% в 2012 году), в будущем так же и как сегодня будут подготавливать к балансу краткие примечания, а те компании, которые будут соответствовать критериям, установленным в новой директиве для микропредприятий (16,7 % в 2012 году), будут отражать меньшее количество информации в приложении.

Как было уже упомянуто раньше, классификация предприятий, указанная в новой директиве, является основой для определения их состава годовой отчётности. Например, максимально используя возможные льготы, которых позволяет новая директива, годовой отчёт микропредприятия будет состоять из: 1) сокращенного баланса (см. табл. 3), 2) сокращенного отчёта о прибыли или убытках (см. табл. 4) и 3) приложения к финансовым отчётам, где указывается только в балансе не включенные обязательства, ссуды руководству предприятия и события после балансовой даты. А так же в директиве предусмотрено унифицировать годовые отчёты и другие виды предприятий.

**Таблица 3. Баланс микропредприятий, указанный в новой директиве (2013/34/EU) (горизонтальная схема)\***

АКТИВ	ПАССИВ
<u>С. Долгосрочные активы</u>	<u>А. Капитал и Резервы</u>
	<u>В. Накопления</u>
<u>Д. Оборотные активы</u>	<u>С. Кредиторы</u>

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU

Таким образом, в новой директиве предполагается унифицировать годовые отчёты микропредприятий. Конечно, в целом унификация годовой отчётности микропредприятий в масштабах Европейского Союза позволит пользователям этой информации сравнить финансовые отчёты разных предприятий в странах ЕС и провести их сравнительный анализ. Но одновременно надо отметить, что таким пользователям финансовой отчётности микропредприятий как банки, лизинговые компании и подобные кредиторы такая упрощённая финансовая информация будет недостаточна для принятия решений. Эти пользователи будут требовать более подробную информацию. Например, детализированную информацию о составе кредиторов, о потоке денежных средств, чтобы принять решение о предоставлении кредита или лизинга.

**Таблица 4. Отчёт о прибыли или убытках микропредприятий, указанный в новой директиве (2013/34/EU) \***

1. Нетто оборот
2. Другие доходы
3. Расходы на сырье и материалы
4. Расходы на персонал
5. Коррекции стоимости
6. Прочие расходы
7. Налоги
8. Прибыль или убытки

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU

При этом важно отметить, что в 2010 году Советом по Международным Стандартам Финансовой Отчётности были приняты обновлённые «Концептуальные основы финансовой отчетности», где четко указана цель финансовой отчетности общего назначения - предоставления финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодателей и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Эти решения касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования. (IASB. (2010). The Conceptual Framework for Financial Reporting).

Из этого следует, что уровень детализации отражаемой информации в годовых отчётах микропредприятий, указанный в новой директиве, не соответствует актуальной редакции концептуальных основ финансовой отчётности, а так же микропредприятиям, которые будут составлять годовую отчётность, основываясь на требования новой директивы, на практике всё же будет необходимо составлять более детализированную информацию для отдельных видов пользователей.

## 2. Актуальности бухгалтерского учёта в Латвии

В дальнейшем в статье автор отразит главную существующую политику бухгалтерского учёта в Латвии и покажет актуальные тенденции бухгалтерского учёта, в том числе и такие актуальности, которые ожидаются, чтобы выполнить требования новой директивы.

Так как новая директива разрешает % по займам, которые получены для создания долгосрочных активов и оборотных средств, включить в себестоимость созданного объекта, то в Латвийском проекте закона «Закон о годовых отчётах» предусмотрена та же политика. Необходимо отметить, что сейчас в Латвии капитализация % по займам в себестоимость активов возможны только для основных средств.

Что касается учёта нематериальных активов, то в Латвийском законодательстве указано, что затраты на исследования и учредительские расходы немедленно списываются на расходы, а затраты на развитие, если выполняются соответствующие критерии, могут быть капитализированы как нематериальные активы.

Критерии капитализации затрат на развитие:

1. предприятие намерено завершить разработку актива, чтобы его использовать на самом предприятии или для продажи;
2. предприятие может завершить разработку актива и предприятие имеет надлежащие технические, финансовые и другие ресурсы, чтобы актив закончить и использовать на самом предприятии или продать;
3. предприятие может продемонстрировать, какую экономическую выгоду актив создаст в будущем;
4. возможно достоверно оценить затраты на разработку актива. (Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law).

Но надо отметить, что требования этих критериев бывает трудно обеспечить.

Только за возмещение (valuable consideration) приобретенные права могут быть отражены в статье «Концессии, патенты, лицензии, торговые знаки и прочие права и активы». Таким образом, разрешается в балансе показать права, которые получены различными способами: покупка, бартер, оплата доли уставного капитала и др.

Гудвилл – в балансе отражается только гудвилл, который определяется при купле-продаже другой компании или в консолидированных отчётах.

Дальнейшая политика учёта нематериальных активов и её потенциальные изменения в связи с внедрением в национальное законодательство требований новой директивы, отражены в таблице 5.

Как видно в таблице 5, главные изменения ожидаются по учёту капитализированных затрат по развитию предприятий - если невозможно достоверно рассчитать срок их полезного использования, тогда эти затраты списываются постепенно в течении периода, который не должен превышать 10 лет. А так же ожидаются существенные изменения по учёту гудвилл – предполагается, что будет указан только сейчас существующий первый

учётный вариант этого актива. Гудвилл признается только амортизируемым активом, т.е. ежегодно рассчитывается амортизация в течении срока его полезного использования, который определяется руководством предприятия, но если невозможно достоверно рассчитать этот срок его полезного использования, то гудвилл списывается на расходы предприятия в течении 10 лет.

**Таблица 5. Политика учёта нематериальных активов в Латвии\***

Статья баланса	Нынешняя политика учёта	Новая директива	Латвия (проект)
Затраты на развитие	списываются на расходы в течении срока их полезного использования <i>(определяется руководством предприятия)</i>	списываются на расходы в течении срока их полезного использования, <b>НО</b> , если невозможно достоверно рассчитать этот срок - списываются в течении периода <u>не менее 5 лет и не более 10 лет</u>	списываются на расходы в течении срока их полезного использования, <b>НО</b> , если невозможно достоверно рассчитать этот срок - списываются постепенно в течении периода, который <u>не должен превышать 10 лет</u>
Концессии, патенты, лицензии, торговые знаки и прочие права и активы	списываются на расходы в течении срока их полезного использования (в течении срока действия юридических прав)	списываются на расходы в течении срока их полезного использования	списываются на расходы в течении срока их полезного использования (в течении срока действия юридических прав)
Гудвилл (нематериальная стоимость)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• амортизируемый актив</li> <li>или</li> <li>• не амортизируемый актив</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• амортизируемый актив в течение срока:</li> <li>✓ его полезного использования</li> <li>или</li> <li>✓ не менее 5 лет и не более 10 лет</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• амортизируемый актив в течение срока:</li> <li>✓ его полезного использования</li> <li>или</li> <li>✓ не более 10 лет</li> </ul>

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU, Annual Accounts Law, 1992, Priede A., 2014

В Латвии, в связи с принятием новой директивы, по существу не ожидаются изменения учётной политики основных средств. В Латвии установлена следующая главная политика по учёту основных средств. В законодательстве не указана минимальная величина одной единицы основных средств. Эта величина определяется руководством предприятия индивидуально, а на практике часто принимается минимальная стоимость: 200-220€ за единицу основных средств. Если основное средство состоит из нескольких компонентов, которые имеют разный срок полезного использования, то этот объект учитывается по отдельным компонентам, то есть для каждого компонента отдельно рассчитывается износ и остаточная стоимость. Основные средства возможно учитывать по двум методам: метод по стоимости (cost method) или метод переоценки (revaluation method), которые так же и предусмотрены в новой директиве. Износ рассчитывается только для основных средств, срок полезного использования которых ограничен. Поэтому износ не рассчитывается для таких объектов как земля, ювелирные изделия, произведения искусства. В Латвии для финансовой отчётности, возможно рассчитать износ основных средств по нескольким методам: линейный (линейный) метод, методы ускоренной амортизации (геометрически дигрессивный метод и арифметически дигрессивный метод), метод, который зависит от интенсивности использования актива. А, определяя величину подоходного налога, используется геометрически дигрессивный метод, в основном применяя коэффициент 2.

В балансе Латвийских предприятий статья инвестиционная недвижимость (investment property) впервые появилась сравнительно недавно – начиная с 2006 года. Учётная политика инвестиционной недвижимости и её потенциальные изменения в связи с внедрением в национальное законодательство требований новой директивы, отражены в таблице 6.

**Таблица 6. Учётные методы инвестиционной недвижимости в Латвии\***

Учётные методы	Нынешняя политика учёта	Новая директива	Латвия (проект)
метод по стоимости (cost method)	разрешено использовать	разрешено использовать	разрешено использовать
метод переоценки (revaluation method)	разрешено использовать	разрешено использовать, НО выбор по усмотрению государств-членов ЕС	нет информации
метод справедливой стоимости (fair value method)	разрешено использовать	разрешено использовать	разрешено использовать

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU, Annual Accounts Law, 1992, LR MK, 2011, Priede A., 2014

Как видно в сравнительной таблице, инвестиционную недвижимость в Латвии сейчас возможно учитывать по трём методам: метод по стоимости (cost method), метод переоценки (revaluation method) и метод справедливой стоимости (fair value method). В новой директиве тоже разрешается использовать эти методы, только применять ли метод переоценки решает само государство ЕС. Так как проект изменений в Латвийском законодательстве находится на стадии разработки, то на данный момент известно, что в Латвии будут разрешены 1-й и 3-й учётные методы, а насчёт 2-го метода информации нет.

Автор считает (Vīmane I., Kasale M., 2012), что метод переоценки является непригодным методом для учёта инвестиционной недвижимости, потому что невозможно установить объективные критерии, чтобы определить какой из методов - метод переоценки или метод справедливой стоимости - является более подходящим. Это обосновывается тем, что эти активы по обоим методам будут отражены в балансе по одинаковой стоимости – по их справедливой стоимости (fair value). Существенной разницей является то, что положительная разница между балансовой стоимостью объекта и его переоценённой стоимостью, которая является его справедливой стоимостью, по методу переоценки отражается в пассиве баланса как резерв переоценки, а по методу справедливой стоимости включается в отчёте о прибыли или убытках в качестве доходов. При этом, изучая требования международных стандартов бухгалтерского учета (IASB, 2005) и публикации зарубежных специалистов (Quagli and Avallone, 2010; Melville, 2008; Stolowy, Lebas, 2006; Jones, 2006), автор обнаружил, что даже не обсуждается возможность учитывать инвестиционную недвижимость по методу переоценки.

В Латвии сегодня, а так же и после вступления в силу проекта изменений в законодательстве в связи с требованиями новой директивы, не намечаются изменения по оценке и учёту запасов (см. табл. 7).

В новой директиве указано, что страна ЕС может выбрать, какие методы использовать для оценки запасов: FIFO, LIFO, Метод средневзвешенных цен (weighted average prices) или метод, который соответствует общепринятой наилучшей практике. (European Parliament and of the Council, 2013). Как видно из сравнительной таблицы, то в Латвии из всех предложенных методов оценки запасов не разрешается метод LIFO, а так же не установлен метод, который основывается на наилучшей практике. Автор считает, что было бы целесообразно в законодательстве Латвии как метод, который соответствует общепринятой наилучшей практике, включить метод прямой идентификации стоимости (метод сольдирования) для оценки запасов, так как это самый точный метод.

В Латвии с 01 января 2014 года в бухгалтерском учёте, как измерение стоимости, используется национальная валюта евро. Поэтому было необходимо остатки бухгалтерских счетов на 01 января 2014 года пересчитать на евро. При пересчёте латов на евро использовался валютный курс, установленный Европейской Комиссией: 1 € = 0,702804 LVL, который

долгие годы был установлен банком Латвии как фиксированный валютный курс. Округление сумм зависело от третьего знака после запятой, так, если третий знак после запятой является от 0 до 4, это не меняет значение суммы, а если третий знак после запятой является от 5 до 9, округление происходит на один евро цент вверх. А так же с 01 января 2014 года, если в документе как измерение стоимости является иностранная валюта, то эта сумма пересчитывается на евро, учитывая валютный курс Европейского Центрального банка. А если необходимо пересчитать на евро такую специфическую валюту, для которой Европейский Центральный Банк не дает валютный курс, разрешено использовать валютные курсы, которых публикуют Financial Times ([www.ft.com](http://www.ft.com)), Bloomberg ([www.bloomberg.com](http://www.bloomberg.com)) или Reuters ([www.reuters.com](http://www.reuters.com)).

**Таблица 7. Политика учёта запасов в Латвии\***

Политика учёта	Нынешняя политика учёта	Новая директива	Латвия (проект)
Методы оценки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FIFO</li> <li>• Метод средневзвешенных цен (weighted average prices)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FIFO</li> <li>• LIFO,</li> <li>• Метод средневзвешенных цен (weighted average prices),</li> <li>• Метод, который соответствует общепринятой наилучшей практике</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FIFO</li> <li>• Метод средневзвешенных цен (weighted average prices)</li> </ul>
Методы учёта	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Непрерывный метод учёта</li> <li>• Периодический метод учёта</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Непрерывный метод учёта</li> <li>• Периодический метод учёта</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Непрерывный метод учёта</li> <li>• Периодический метод учёта</li> </ul>

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU, Annual Accounts Law, 1992, Priede A., 2014

А так же в связи с переходом на евро, в Латвии с 01 января 2014 года необходимо провести перерасчет уставного капитала предприятий на евро, используя тот же самый валютный курс: 1 € = 0,702804 LVL. Разница, возникшая при перерасчете, которую невозможно выразить в новых долях, должна быть выплачена самим участникам или должна отражаться в резервах компании.

#### Пример

Уставной капитал ООО «X» - 2 000 LVL (200 доли, 1 доля = 10 LVL). Доли каждого участника:

- А (40%):  $80 \text{ д.} \times 10 = 800 \text{ LVL}$
- В (60%):  $120 \text{ д.} \times 10 = 1\,200 \text{ LVL}$

1. Перерасчет на евро стоимости 1 доли:  
 $10 \text{ LVL} : 0,702804 = 14,23 \text{ €} \sim 14 \text{ €}$
2. Перерасчет стоимости уставного капитала (€ и €центы):  
 $2\ 000 \text{ LVL} : 0,702804 = 2\ 845,743 \text{ €} \sim 2\ 845,74 \text{ €}$
3. Перерасчет количества долей каждого участника:  
 А (40%):  $2\ 845,74 \text{ €} \times 0,4 = 1\ 138,29 : 14 \text{ €} = 81,31 = \sim 81$   
 В (60%):  $2\ 845,74 \text{ €} \times 0,6 = 1\ 707,44 : 14 \text{ €} = 121,96 = \sim 121$
4. Перерасчет стоимости уставного капитала (€):  
 А (40%):  $81 \text{ д.} \times 14 = 1\ 134 \text{ €}$   
 В (60%):  $121 \text{ д.} \times 14 = 1\ 694 \text{ €}$   
 Уставной капитал =  $2\ 828 \text{ €}$
5. Разница, которую невозможно выразить в новых долях:  
 $2\ 845,74 \text{ €} - 2\ 828 \text{ €} = 17,74 \text{ €}$  выплачивается участникам или отражается в резервах компании.

**Таблица 8. Критерии обязательной аудиторской проверки\***

Критерий	Латвия			Директива ЕС (2013/34/EC) <u>превышает</u> 2 из 3
	до 01.01.2007.** <u>превышает</u> 2 из 3	С 01 января 2007 года по 31 декабря 2013 года** <u>превышает</u> 2 из 3	С 01 января 2014 года – <u>превышает</u> 2 из 3	
Сумма баланса	100 000 LVL/ ~ 140 000 €	250 000 LVL/ ~ 356 000 €	400 000 €	4 000 000 €
Нетто оборот	200 000 LVL/ ~ 285 000 €	500 000 LVL/ ~ 711 000 €	800 000 €	8 000 000 €
Среднее число сотрудников в течение финансового года	25	25	25	50

\* создано автором, используя Directive 2013/34/EU, Annual Accounts Law, 1992.

\*\*курс:  $1 \text{ €} = 0,702804 \text{ LVL}$

В соответствии с требованиями новой директивы, обязательные аудиторские проверки необходимы для средних и больших предприятий стран Европейского Союза. (European Parliament and of the Council, 2013). В

сравнительной таблице (см. табл. 8) видно, насколько существенно отличаются в новой директиве критерии, установленные для обязательной аудиторской проверки, от критериев, которые для этих нужд использовались в Латвии раньше и существуют сейчас.

При этом необходимо отметить, что в Латвии, согласно данным Министерства Финансов (Priede A., 2014), из всех предприятий, которые за 2012 год сдали годовые отчёты, в соответствии с критериями новой директивы, только 0,9 % являются средними и большими предприятиями, а большинство предприятий являются микро- или малыми предприятиями, которым не нужны аудиторские проверки.

Но, так как каждое государство ЕС в своем законодательстве может определить критерий обязательной аудиторской проверки, то сейчас в Латвии этот вопрос является предметом обсуждения. Автор считает, что всё же необходимо установить в законодательстве Латвии, что аудиторские проверки обязательны не только, в соответствии с критериями новой директивы, для больших и средних предприятий, но эти проверки необходимы и для малых предприятий. Таким образом в Латвии по сведениям за 2012 год будут проверяться хотя бы 7,8% предприятий.

## **Выводы и Рекомендации**

Основываясь на проведённое исследование требований новой директивы, нормативных актов регулирующих бухгалтерский учёт в Латвии, работ учёных и интернет- ресурсов, автором были сформулированы следующие выводы и рекомендации:

1. В Директиве Европейского Парламента и Совета 2013/34/EU «О годовых финансовых отчетах, консолидированных финансовых отчетах и связанных с ними докладов предприятий определенных видов» указанный уровень детализации отражаемой информации в годовых отчётах микропредприятий не соответствует формулировке цели финансовой отчётности, которая указана в концептуальных основах финансовой отчётности. По этому тем микропредприятиям, которые будут составлять годовую отчётность, основываясь только на требования новой директивы, которые включены с национальное законодательства стран ЕС, на практике всё же будет необходимо составлять более детализированную информацию для отдельных видов пользователей.
2. В связи с необходимостью внедрить в национальное законодательство Латвий требований новой директивы, существенные изменения ожидаются по учёту капитализированных затрат по развитию предприятий и учётной политике гудвилл. Если невозможно достоверно рассчитать срок полезного использования затрат по развитию, эти затраты будут списываться постепенно в течении периода, который не должен превышать 10 лет. А так же предполагается, что будет указан только сейчас в Латвии существующий первый учётный вариант гудвилла. Этот актив будет признаваться только амортизируемым активом, т.е. ежегодно будет рассчитываться амортизация в течении срока его полезного

использования, который определяется руководством предприятия, но, если не будет возможно достоверно рассчитать этот срок его полезного использования, то гудвилл будет списываться на расходы предприятия в течении 10 лет.

3. Инвестиционную недвижимость в Латвии сейчас возможно учитывать по трём методам: метод по стоимости (cost method), метод переоценки (revaluation method) и метод справедливой стоимости (fair value method). В новой директиве тоже разрешается использовать эти методы, только применять ли метод переоценки решает само государство ЕС. Автор считает, что метод переоценки является непригодным методом для учёта инвестиционной недвижимости и этот метод ненужно включать в национальное законодательство Латвии. Это обоснованно тем, что невозможно установить объективные критерии, чтобы определить, какой из методов - метод переоценки или метод справедливой стоимости - является более подходящим для учёта инвестиционной недвижимости, так как эти активы по обоим методам будут отражены в балансе по одинаковой стоимости – по их справедливой стоимости (fair value).
4. В новой директиве указано, что страна ЕС может выбрать, какие методы использовать для оценки запасов: FIFO, LIFO, Метод средневзвешенных цен (weighted average prices) или метод, который соответствует общепринятой наилучшей практике. В Латвии из всех предложенных методов оценки запасов не разрешается метод LIFO, а так же не установлен метод, который основывается на наилучшей практике. Автор считает, что было бы целесообразно в законодательстве Латвии, как метод, который соответствует общепринятой наилучшей практике, включить метод прямой идентификации стоимости (метод сольдирования) для оценки запасов, так как это самый точный метод.
5. В Латвии из всех предприятий, которые за 2012 год сдали годовые отчёты, в соответствии с критериями новой директивы, только 0,9 % являются средними и большими предприятиями, а большинство предприятий являются микро- или малыми предприятиями, которым, по предписанию новой директивы, не нужны аудиторские проверки. Автор считает, что всё же необходимо установить в законодательстве Латвии, что аудиторские проверки обязательны не только, в соответствии с критериями новой директивы, для больших и средних предприятий, но эти проверки необходимы и для малых предприятий.

## Литература

- Būmane I., Kassale M. (2012). Accounting Policy of Investment Property - the Case of Latvia // Journal Economic Research, special issue for the 5th International Scientific Conference "Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil"- Pula, Croatia: Juraj Dobrila University of Pula, Vol. 25, SE 1, November, pp.27.-46.
- European Parliament and of the Council. (2013). 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, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. [Online] Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF> [Accessed 05.03.2014].
- IASB. (2005). Investment Property, IAS 40., [Online] Available at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias40.pdf>, [Accessed 12.03.2014].
- IASB. (2010). The Conceptual Framework for Financial Reporting. [Online] Available at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/conceptualframework.pdf>, [Accessed 12.03.2014].
- Jones, M. (2006). Financial accounting. Chichester, England: Jons Wiley & Sons Ltd., 478.p.
- LR MK (2011). Noteikumi Nr. 488 Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi (21.06.2011.) [Online] Available at: <http://likumi.lv/doc.php?id=232353>, [Accessed 13.03.2014].
- Melville, A. (2008). International Financial Reporting. A Practical Guide. England: FT Prentice Hall, 476.p.
- Quagli, A. and Avallone, F. (2010). Fair Value or Cost Model? Drivers of Choice for IAS 40 in the Real Estate Industry, European accounting review, Vol. 19, No.3, pp. 461-493.
- Priede A. (2014). Jaunā Grāmatvedības direktīva un tās solītais apvērsums grāmatvedībā // Žurnāls Balance, Nr. 7 (331) 4., 2014, 12.-15.lpp.
- Priede A. (2014). Kongress, kas veltīts Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācijas 20 gadu jubilejai. Prezentācija.2014.g. 28.marts.
- Stolowy, H., Lebas, M.J. (2006). Financial Accounting and Reporting. London: Thomson Learning, 667.p.
- Supreme Council, 1992 (as amended). Annual Accounts Law. 14.10.1992. [Online] Available at: <http://likumi.lv/doc.php?id=66461>, [Accessed 21.03.2014].