

НОВОЕ В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ БУХУЧЕТА



Лысова Е.В.
Генеральный директор
Консалтинговой
группы «ТАКО»

С 1 января 2013 года вступил в действие Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Новый закон), сменив действовавший до этого Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ с аналогичным наименованием.

Новый закон разработан и принят прежде всего с целью устранения устаревших норм, положений и пробелов, а также направлен на приведение норм, регулирующих систему бухгалтерского учета, в соответствие с изменившимися экономическими условиями деятельности экономических субъектов.

Итак, что же изменилось в правовом регулировании бухгалтерского учета с введением в действие Нового закона?

Главное — принципиально изменились цели и задачи бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности: в качестве приоритета определено формирование данных о финансовом состоянии организации и движении денежных средств.

Проанализировав Новый закон, можно выделить следующие наиболее значимые изменения.

Новый закон принципиально изменил используемый понятийный аппарат.

Введена новая терминология:

- стандарт бухгалтерского учета (документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета),
- международный стандарт (стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте),
- уполномоченный федеральный орган,

- организация государственного сектора,
- отчетный период (в старом законе было понятие «отчетный год»).

Уточнена (расширена) существующая терминология:

- экономический субъект (даным термином заменено слово «организация»),
- руководитель экономического субъекта (более широким термином заменен термин «руководитель организации»),
- факт хозяйственной жизни (заменен термин «хозяйственная операция» — сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое по-

ложение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств),

- бухгалтерская (финансовая) отчетность (ранее «бухгалтерская отчетность»).

Исключены понятия:

- синтетический и аналитический учет.

Очевидно, что закрепление новых терминов связано с введением в ближайшем будущем новых стандартов бухгалтерского учета и означает пересмотр, переработку или отмену действующих в настоящее время Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Новый закон существенно расширил сферу применения по кругу лиц.

Помимо организаций, филиалов и представительств иностранных организаций, поименованных в утратившем силу Федеральном законе от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, Новый закон распространяет свое действие на государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов, Центральный банк РФ, индивидуальных предпринимателей, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов, иных лиц, занимающихся частной практикой.

1. Обязанность по ведению бухгалтерского учета, по общему правилу, заложенному в ч. 1 ст. 6 Нового закона, возложена на все экономические субъекты.

На практике, большинство организаций, применяющих УСНО, несмотря на «освобождение» от ведения бухгалтерского учета, которое было предоставлено утратившим силу с 1 января 2013 года Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, все равно вели бухгалтерский учет в полном объеме. Так

как обязанность по ведению бухгалтерского учета установлена еще и гражданским законодательством, да и оперативно управлять даже маленькой компанией при отсутствии бухгалтерского учета достаточно проблематично. Поэтому у таких компаний не возникнет сложностей при применении Нового закона.

Тем организациям, которые в предыдущие годы применяли УСНО и при этом не вели бухгалтерский учет, придется провести немалую работу, в частности, провести сверки с контрагентами, инвентаризацию активов и обязательств с целью формирования «входящих» остатков по состоянию на 01.01.2013 г., а также сформировать бухгалтерский баланс на начало 2013 года.

Вместе с тем, ч. 2 ст.6 Нового закона № 402-ФЗ в отношении установленной обязанности по ведению бухгалтерского учета предусмотрено два исключения:

- 1) для индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой;

Указанные лица не обязаны вести бухгалтерский учет при условии, что они ведут налоговый учет (учет доходов и расходов) в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Индивидуальные предприниматели, находящиеся на общем режиме налогообложения, ведут учет доходов и расходов для исчисления и уплаты НДФЛ в соответствии с требованиями гл. 23 НК РФ.

Предприниматели, применяющие УСНО и ЕСХН, ведут учет доходов и расходов в соответствии с требованиями гл. 26.2 и гл. 26.1 НК РФ.

Кроме того, предприниматели, применяющие систему налогообложения в виде ЕНВД, по мнению Минфина РФ, изложенному в Письме от 23.10.2012 г. № 03-11-11/324, также подпадают под действие п. 2 ст. 6 Нового закона и могут с 01.01.2013 года не вести бухгалтерский учет. При этом они обязаны вести учет физических показателей, в том числе их изменения в течение налогового периода.

- 2) для филиалов, представительств или иных структурных подразделений иностранных организаций.

Новый закон освобождает данных субъектов предпринимательской деятельности от ведения бухгалтерского учета при условии, что они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в соответствии с налоговым законодательством РФ. Несмотря на то, что гл. 25 НК РФ устанавливает некоторые особенности налогообложения налогом на прибыль для иностранных организаций и их представительств, но назвать их порядком ведения учета очень сложно.

Кроме того, организации, получившие статус участников проекта «Сколково», вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтер-

скую (финансовую) отчетность, установленные для субъектов малого предпринимательства.

2. С введением Нового закона возросла роль руководителя организации.

Если до 01.01.2013 г. главный бухгалтер разделял ответственность перед третьими лицами с руководителем и отвечал за ведение бухгалтерского учета, формирование учетной политики и своевременное предоставление полной и достоверной отчетности, то теперь бухгалтер освобожден от ответственности за противозаконные или ошибочные действия, если на них настаивает руководитель, при условии, когда есть письменное распоряжение руководителя. Также более подробно изложен в Новом законе порядок действий в случае возникновения разногласий между руководителем и главным бухгалтером. Руководитель не обязан учитывать мнение главного бухгалтера, именно руководитель экономического субъекта несет единоличную ответственность за созданную в результате его письменного распоряжения информацию.

Еще одним фактом, свидетельствующим о возрастании роли руководителя в бухгалтерском учете, является положение нормы п. 8 ст. 13 Нового закона, в которой указано, что бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта. Главный бухгалтер теперь отчетность не подписывает, отсутствует также в Новом законе положение о необходимости подписи главного бухгалтера на денежных и расчетных документах.

Вместе с тем, Новый закон значительно сужает возможность выбора формы организации ведения бухгалтерского учета для руководителей компаний, которые не относятся к категории субъектов малого и среднего предпринимательства. Теперь только руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять на себя ведение бухгалтерского учета без привлечения сторонних или штатных бухгалтеров.

Руководители же всех остальных экономических субъектов (за исключением кредитных организаций) могут воспользоваться одним из двух, установленных Новым законом, вариантов:

- 1) возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого предприятия;
- 2) воспользоваться услугами сторонней организации по ведению бухгалтерского учета.

Руководители малого и среднего бизнеса также вправе воспользоваться этими вариантами ведения учета, а не вести бухгалтерский учет лично.

Руководители кредитных организаций обязаны возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера.

3. Впервые законодательство о бухгалтерском учете устанавливает квалификационные требования, которым должны соответствовать главные бухгалтеры в открытых акционерных обществах (кроме кредитных организаций), страховых организациях, негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов и иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли.

Таковыми требованиями являются:

- 1) наличие высшего профессионального образования;
- 2) наличие стажа работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита — не менее пяти лет из последних семи календарных лет;

- 3) отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Данные требования применяются и к иным должностным лицам компании либо физическим лицам, с которыми заключены договоры на оказание услуг по ведению бухгалтерского учета. В случае если услуги по ведению учета оказываются по договору со сторонней организацией, данное юридическое лицо должно иметь не менее одного штатного работника, отвечающего указанным требованиям.

Необходимо отметить, что поименованные требования не распространяются на лиц, которые по состоянию на 1 января 2013 года уже вели бухгалтерский учет в организации.

4. Новацией является установление обязанности экономических субъектов составлять и предоставлять только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность (то есть за отчетный год).

Промежуточная же бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом только в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Получается, что с 01.01.2013 г. составлять и сдавать промежуточную бухгалтерскую отчетность (т. е. отчетность за квартал, полугодие и 9 месяцев) необязательно. При этом необходимо помнить, что промежуточная бухгалтерская отчетность необходима хозяйственным обществам (на основании Федеральных законов от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах») в следующих случаях:

- 1) при установлении размера выплат участнику, выходящему из общества;
- 2) для определения промежуточных дивидендов и возможности их выплаты;
- 3) для выявления крупных сделок.

Также в случаях, установленных Федеральным законом от 22.04.1996 г. №39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», квартальная бухгалтерская отчетность эмитента подлежит раскрытию.

Таким образом, на основании приведенных норм составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность отдельным субъектам предпринимательской деятельности все-таки придется.

5. Внесение в Новый закон положений о внутреннем контроле.

Обязанность организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни установлена ст. 19 Нового закона о бухгалтерском учете.

Организации, отчетность которых подлежит обязательному аудиту, должны организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухучета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением тех случаев, когда руководитель экономического субъекта принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

На сегодняшний день законодательством РФ о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения по выбору порядка, способов, процедур указанного контроля, поэтому при формировании системы внутреннего контроля в организации следует руководствоваться потребностями экономического субъекта, запросами пользователей бухгалтерской информации, отраслевыми или ведомственными инструкциями, сложившейся практикой, а также требованиями и нормами иных нормативных документов. При этом не запрещена передача функции внутреннего контроля на аутсорсинг.

В заключении необходимо обратить внимание на случаи, когда Новый закон № 402-ФЗ не применяется.

Экономический субъект не руководствуется данным законом:

- 1) при формировании отчетности для внутренних целей;
- 2) при подготовке отчетности, предоставляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями;
- 3) при создании отчетности для иных целей, если законодательством РФ и принятыми в соответствии с ним правилами при составлении такой отчетности не предусматривается применение настоящего закона.

Что касается внутренних целей, действительно, для целей управленческого, производственного учета или управления организацией информация о финансовом состоянии может быть несущественной или вовсе не нужной.

В случае же отчетности, предоставляемой по запросам кредитных организаций, из буквальной трактовки закона следует, что у организации появилась возможность предоставлять в кредитные организации отчетность, отличную от той, которая предоставляется иным пользователям.

В целом в результате анализа норм Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» можно сделать вывод, что реализация этих норм на практике вызывает много вопросов, требующих более детального нормативного и правоприменительного регулирования. В 2013 году фактически только начинается работа по формированию новой системы регулирования бухгалтерского учета. Прежние нормы и стандарты будут отменяться постепенно, при этом будут разрабатываться и утверждаться новые.

Очевидно, что данное обстоятельство, скорее всего, существенно усложнит деятельность бухгалтерских служб в течение всего переходного периода, потребует постоянного повышения квалификации бухгалтерских работников, а также пристального внимания со стороны руководителя экономического субъекта.