

Алгоритмы действий, появившиеся вместе с изменениями Закона о бухгалтерском учете, помогут бухучету компании соответствовать новым правилам.

Почти целый год Закон № 402-ФЗ¹ был в распоряжении руководителей и финансовых служб компаний, чтобы они могли разобраться, какие конкретно нормы коснутся хозяйственной деятельности вверенного им субъекта.

[регистрация фирм](#)

Сфера действия

Начиная с 2013 года все экономические субъекты, поименованные в статье 2 Закона № 402-ФЗ, обязаны обеспечить ведение бухгалтерского учета в соответствии с указанным законом².

Исключение из этого правила составляют индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы (а также другие лица, занимающиеся частной практикой), структурные подразделения организаций иностранных государств. Они могут не вести бухучет при условии, что учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения ведется ими в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах³. Кроме того, отдельный раздел этой же статьи⁴ устанавливает право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета для организаций, получивших статус участников проекта «Сколково»

⁵

, причем без ограничения по сумме выручки. На этом исключения заканчиваются. Для компаний, перешедших на упрощенную систему налогообложения, новый закон, в отличие от прежнего

⁶

, освобождения от обязанности ведения бухучета и составления отчетности не предусматривает*.

Расширенная по сравнению с Законом № 129-ФЗ сфера действия нового закона также распространяется:

- на бюджетные организации — в части учета активов и обязательств РФ,

субъектов РФ и муниципальных образований, а также учета операций, изменяющих указанные активы и обязательства;

- в отношении доверительных управляющих — по тем операциям, которые связаны с имуществом, переданным им в доверительное управление;
- на участников договора простого товарищества юридических лиц, на которых возлагается учет общего имущества товарищей;
- на участников процесса выполнения соглашения о разделе продукции.

Заметим, что положения Закона № 402-ФЗ не применяются при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для иных целей (внутренних, для представления в кредитную организацию в соответствии с ее требованиями и тому подобное).

Организация бухучета и требования к главбуху

По новому закону руководитель экономического субъекта (за исключением кредитных организаций) обязан возложить ведение бухгалтерского учета, а также составление отчетности на главного бухгалтера (иное должностное лицо) либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухучета⁷. В кредитной организации учет обязан вести главный бухгалтер. И только руководители малых и средних предприятий смогут заниматься учетом сами.

Напомним, что Закон № 129-ФЗ разрешает руководителям организаций вести учет лично, но при этом порядок организации бухгалтерского учета зависит от объема учетной работы⁸.

Новым законом предъявляются особые требования к главным бухгалтерам компаний, ценные бумаги которых котируются на международных рынках (ОАО, страховых организаций и НПФ, акционерных инвестиционных фондов и прочих)⁹. К таким требованиям относится наличие высшего профессионального образования и стажа работы не менее трех лет из последних пяти календарных лет. Если высшее образование не связано с бухучетом или аудитом, необходим стаж работы по специальности не менее пяти из последних семи лет. Еще одним требованием является отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Таким же требованиям должны удовлетворять физические лица, с которыми организация заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Если же учет ведет сторонняя организация, она должна иметь в штате не менее одного

работника, профессиональный уровень которого отвечает указанным требованиям и с которым заключен трудовой договор¹⁰.

Перечисленные требования не применяются лишь в отношении лиц, на которых по состоянию на дату вступления в силу Закона 402-ФЗ уже возложено ведение бухгалтерского учета в этих организациях¹¹.

Кроме того, дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами¹².

К главным бухгалтерам других организаций, скорее всего, квалификационные требования останутся прежними: высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж бухгалтерско-финансовой работы, в том числе на руководящих должностях, не менее пяти лет¹³.

Первичные документы и регистры бухучета

Хорошей новостью является упразднение понятия «унифицированные формы»: с 2013 года любой первичный документ может быть разработан компанией самостоятельно. Формы первичных учетных документов будет утверждать руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухучета¹⁴.

Данное нововведение не коснулось организаций государственного сектора, для которых формы учетных документов должны устанавливаться в соответствии с бюджетным законодательством. Руководитель обязан будет утверждать формы первичных документов независимо от того, какой для этого используется бланк — унифицированный или нет. Чтобы указанные формы стали легитимными, они не только должны быть утверждены приказом руководителя (возможно, в составе учетной политики), но и иметь обязательные реквизиты. Последние перечислены в части 2 статьи 9 нового закона. В целом они повторяют обязательные реквизиты, поименованные в Законе № 129-ФЗ, отличаясь лишь уточненными формулировками.

Законом № 402-ФЗ также предусмотрена возможность оформлять «первичку» не только в бумажном, но и в электронном виде. Теперь следует иметь в виду, что при изъятии этих документов в случаях, предусмотренных законодательством (например, по требованию правоохранительных органов), в бухгалтерском учете организации должны остаться копии таких документов¹⁵.

А вот требования к регистрам бухгалтерского учета стали жестче. Формы регистров теперь должны утверждаться руководителем экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета¹⁶. Регистры бухгалтерского учета должны иметь обязательные реквизиты¹⁷. И если регистр создается и хранится в электронной форме, он должен содержать электронную подпись как обязательный реквизит.

Так же, как и в случае с первичными учетными документами, если в соответствии с законодательством РФ изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров включаются в состав документов бухгалтерского учета¹⁸.

В том, что касается установления сроков хранения документов, Законом № 402-ФЗ принципиальных новшеств не внесено. Уточнено лишь, что первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года. А документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета (средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи), подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

Это означает, что учетная политика для целей бухгалтерского учета будет храниться не пять календарных лет, а еще на пять лет дольше срока амортизации того или иного основного средства (нематериального актива), который был утвержден в этой учетной политике. Например, если объект амортизируется с 2011 по 2015 год, то учетная политика должна быть сохранена до 2020 года.

Оценка и инвентаризация активов и обязательств

В отношении регулирования вопросов оценки и проведения инвентаризации активов и обязательств экономического субъекта в новом законе приведены лишь основные требования с дальнейшей ссылкой на соответствующие нормы законодательства. Например, в отличие от Закона № 129-ФЗ, в который включены правила оценки имущества, полученного безвозмездно или приобретенного за плату либо созданного самой организацией, теперь приводится лишь единственное положение о том, что объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению¹⁹. Все специальные нормы по порядку оценки объектов учета представлены в соответствующих ПБУ.

Исходя из этого же принципа в Законе № 402-ФЗ определена лишь обязанность проведения инвентаризации. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом самостоятельно, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Последнее же устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами²⁰.

Изменена дата отражения инвентаризации в учете. В соответствии с новым законом выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета корректируют учетные данные в периоде проведения инвентаризации. В положениях старого закона описывается порядок бухгалтерского учета таких расхождений, что, как представляется автору статьи, является предметом регулирования специальными положениями, инструкциями, а не законом федерального уровня.

Бухгалтерская отчетность

Согласно новому закону годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных этим законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Тем самым положение о составе бухгалтерской отчетности приведено в соответствие с приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности»²¹. В нем говорится, что приложениями к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках являются отчет о движении

денежных средств и отчет об изменениях капитала, а также иные приложения (пояснения), которые составляются в текстовой или табличной форме (т. е. в виде пояснительной записки).

В составе отчетности не поименовано аудиторское заключение, поскольку оно представляется вместе с отчетностью, подлежащей обязательному аудиту, но не является ее частью.

Из документа

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ Статья 13

<...>

10. В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

Отметим, что по новым правилам бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта²². Пока еще²³ бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

В отношении промежуточной отчетности в новом законе даны более четкие определения отчетного периода составления такой отчетности. При этом исключены такие наименования, как «месячная» и «квартальная промежуточная отчетность», так как в действительности вся отчетность составляется нарастающим итогом. Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который эта отчетность составляется, включительно²⁴.

В законе закреплены новые положения об особенностях составления бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации и реорганизации юридического лица, ведь порядок составления такой отчетности отличается от общего порядка.

В отношении даты и места представления отчетности в Законе № 402-ФЗ сказано следующее²⁵:

- обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Банка России, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации;
- обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.

По сравнению с ныне действующим новый закон не содержит требования, обязывающего организации представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность другим органам исполнительной власти, кроме органов государственной статистики. Означает ли это, что сдача бухгалтерской отчетности в органы ФНС России теперь не обязательна? Ведь аналогичный вывод можно сделать и из анализа сроков представления отчетности — в органы государственной статистики представляется только годовая, но не промежуточная отчетность.

Напомним, что в настоящее время Налоговый кодекс обязывает организацию подавать в налоговую инспекцию по месту ее нахождения бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете»²⁶. Согласно поправкам, которые вступят в силу с 2013 года в статью 23 Кодекса²⁷, организации должны будут представлять налоговикам только годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года. Исключение предусмотрено только для тех компаний, которые в силу Закона № 402-ФЗ не обязаны вести бухучет.

Внутренний контроль

Новый закон требует от экономического субъекта организовать и проводить внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной деятельности.

В организациях, которые подлежат обязательному аудиту, должен быть налажен

внутренний контроль ведения и составления бухгалтерского учета (за исключением случаев, когда руководитель сам ведет учет).

Система внутреннего контроля на предприятии прежде всего состоит из:

- среды контроля;
- организации информационных потоков;
- применяемых контрольных процедур;
- идентификации и управления рисками;
- влияния на финансовую отчетность.

Такой контроль может проводить любой квалифицированный внутренний специалист (финансовый контролер), уполномоченный на это приказом (распоряжением) руководителя о создании для этой цели специальной службы.

Что необходимо принять во внимание при применении нового Закона о бухучете

Направления ведения учета	Мероприятия
В части обязанности ведения бухгалтерского учета	Вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность: 1) организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения; 2) индивидуальные предприниматели, лица, занимающиеся частной предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, представители и иные структурные подразделения иностранных организаций, ведущие учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов обложения налогом на прибыль в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах; 3) бюджетные организации; 4) доверительные управляющие; 5) участники договора простого товарищества; 6) участники выполнения соглашения о разделе продукции
В части оформления первичных документов, составления регистров бухучета, а также хранения документов	Руководитель экономического субъекта обязан: 1) передать в разработку и утвердить в качестве приложений к учету первичных учетных документов; 2) передать в разработку и утвердить в качестве приложений к учету регистров бухгалтерского учета; 3) хранить копии электронных первичных документов на случай их представления в органы; 4) соблюдать сроки хранения первичных документов, учетной документации экономического субъекта, других документов, связанных с организацией и ее деятельностью, в том числе средств, обеспечивающих воспроизведение электронных документов и средств подлинности электронной подписи
В части проведения инвентаризации	Руководитель экономического субъекта обязан: 1) передать в разработку и утвердить в качестве приложений к учету проведение, сроки проведения инвентаризации и перечень объектов инвентаризации; 2) проводить инвентаризацию в соответствии с установленным порядком и политикой
В части представления бухгалтерской отчетности	Экономический субъект обязан: 1) составлять промежуточную (с 1 января по отчетный период включительно) бухгалтерскую отчетность; 2) представлять по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской отчетности (обязанность представления промежуточной отчетности не является обязанностью государственной статистики по месту государственной регистрации (обязанность представления отчетности органам исполнительной власти не предусмотрена); 3) обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской отчетности представлять не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода (представление промежуточной отчетности не предусмотрен)
В части внутреннего контроля	Руководитель экономического субъекта обязан: 1) организовать службу внутреннего контроля, как структурного подразделения; 2) разработать и утвердить регламент проведения и оформления внутреннего контроля; 3) проводить анализ и идентификацию возникающих рисков и уязвимостей

Ведение учета в соответствии с Законом № 402-ФЗ (далее — Закон № 402-ФЗ)

18.11.2012 № 9-ФЗ