

## **Новый закон о бухгалтерском учете: проверка на готовность**

Уже через несколько месяцев, а точнее с 1 января 2013 года бухгалтерский учет должны будут вести все юридические лица. Особых правил для «упрощенцев» не будет. Но это не единственное значительное изменение, которое принес с собой Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ).

Рассмотрим отдельные наиболее значимые положения нового федерального закона.

В соответствии со статьей 2 Закона № 402-ФЗ его действие распространяется, в частности, на коммерческие и некоммерческие организации, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов, а также на индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой.

Таким образом, в отличие от действующего закона о бухучете, Закон № 402-ФЗ распространяет свое действие и на предпринимателей.

Тем не менее, не все так плохо, как может показаться сначала.

### **Предприниматели и бухгалтерский учет**

В соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 6 Закона № 402-ФЗ при выполнении определенных условий бухгалтерский учет могут не вести индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой. Речь здесь идет о случаях, когда в соответствии с налоговым законодательством указанные лица ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Теперь разберемся, при каких системах налогообложения ведется этот самый учет доходов или доходов и расходов и иных объектов налогообложения.

Все лица, применяющие «упрощенку» обязаны вести налоговый учет в Книге учета доходов и расходов (ст. 346.24 НК РФ). Форма и порядок заполнения книги утверждены приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н. Так что в этом случае предприниматели будут освобождены от ведения бухучета.

Находясь на общей системе налогообложения, индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя, утвержденной приказом Минфина России № 86н, МНС РФ от 13.08.2002 № БГ-3-04/430. Поэтому предприниматели и в этом случае вправе не вести бухгалтерский учет.

Предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, также ведут учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы в книге учета доходов и расходов. Форма и порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 11.12.2006 № 169н. Следовательно, они также освобождены от бухгалтерского учета.

Неоднозначен вопрос обязательности ведения бухгалтерского учета для индивидуальных предпринимателей, применяющих единый налог на вмененный доход. Для данной категории налогоплательщиков налоговым законодательством не предусмотрено ведение каких-либо специальных книг учета, однако они ведут учет физических показателей («иных объектов налогообложения»), которые служат для исчисления «вмененной» базы, в связи с чем, по мнению Минфина России, указанные предприниматели подпадают под действие пп. 1 ч. 2 ст. 6 Закона № 402-ФЗ и могут не вести бухгалтерский учет в соответствии с данным законом (письмо Минфина России от 17.07.2012 г. № 03-11-10/29).

Так что, по мнению автора, индивидуальные предприниматели и в 2013 году вправе не вести бухгалтерский учет.

### **Бухгалтерский учет для компаний - «упрощенцев»**

Одно из самых глобальных нововведений касается организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения. Как уже отмечалось выше, после вступления в силу Закона № 402-ФЗ, они будут вести бухгалтерский учет, а также предоставлять отчетность в полном объеме. Тогда как действующий закон о бухучете позволяет компаниям на УСН вести учет лишь основных средств и нематериальных активов.

Правда, справедливости ради надо сказать, что и сегодня, чиновники из финансового ведомства считают, что для большинства организаций упрощенная система не повод не вести бухгалтерский учет. В качестве аргумента ссылаются на Гражданский кодекс, который обязывает общее собрание акционеров АО и общее собрание участников ООО заверять ежегодные балансы, утверждать распределение прибыли и убытков. То есть, все акционерные общества, а также общества с ограниченной ответственностью, в том числе перешедшие на «упрощенку», должны вести бухгалтерский учет и сдавать отчетность (например, письма Минфина России от 31.05.11 № 03-11-06/2/85, от 23.06.2011 № 07-02-06/111, от 20.04.2009 № 03-11-06/2/67, от 13.04.2009 № 07-05-08/156).

Кроме того, аналогичная позиция изложена в определении ВАС РФ от 15.02.2010 г. № ВАС-15377/09 и основана она на определении Конституционного суда РФ от 13.06.2006 г. № 319-О.

Между тем компании - «упрощенцы», которые сегодня не ведут бухгалтерский учет, в скором времени столкнутся с необходимостью отражения в бухгалтерском балансе остатков по счетам бухучета на отчетные даты 2013 года, а также сравнительных данных на 31 декабря за два предшествующих года.

Означает ли это, что бухгалтерский учет придется восстанавливать? В новом законе о бухучете по этому поводу ничего не сказано, а Минфин пока не дал официальных разъяснений. Однако, по мнению автора, в связи с отсутствием в Законе № 402-ФЗ специальных норм о распространении его на действия в прошлом, «упрощенцы» могут не вести бухгалтерский учет задним числом. Иначе нарушается общий принцип о том, что закон обратной силы не имеет. Как сложится практика по данному вопросу, покажет время.

При этом, в любом случае организациям, которые в настоящее время работают на «упрощенке», придется сформировать остатки по бухгалтерским счетам. Остатки по счетам организация сможет сформировать путем инвентаризации активов и обязательств, сверки расчетов с контрагентами и т. д. Для оформления результатов инвентаризации используются формы, приведенные в приложениях к Методическим указаниям по инвентаризации, утвержденным приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

### **Организация ведения бухгалтерского учета**

В соответствии с п.1 ст.7 Закона № 402-ФЗ ведение бухгалтерского учета и хранение бухгалтерских документов организует руководитель экономического субъекта.

Согласно п.3 указанной статьи руководитель обязан возложить ведение бухучета на главного бухгалтера или иное должностное лицо организации либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. При этом только руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

Новым законом о бухучете (п.4 ст.7 Закона № 402-ФЗ) введены требования, которым должны будут отвечать главные бухгалтера (иные должностные лица, на которых возлагается ведение бухгалтерского учета) работающие, в частности, в открытых акционерных обществах, страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов, а именно:

- иметь высшее профессиональное образование;
- иметь стаж 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;
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Эти требования, согласно п.6 ст.7 Закона № 402-ФЗ, распространяются и на внешних исполнителей, ведущих учет по договору об оказании услуг.

Правда, законодатель предусмотрел в п.2 ст.30 Закона 402-ФЗ очень важное исключение: перечисленные требования не применяются в отношении лиц, на которых по состоянию на 1 января 2013 года возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета.

### **Урегулирование разногласий между руководителем и главным бухгалтером**

Пункт 8 статьи 7 Закона № 402-ФЗ предусматривает, что в случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем организации и главным бухгалтером (иным лицом, на которое возложено ведение бухучета):

- данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером (иным лицом, на которое возложено ведение бухучета) к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя организации, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

- объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером (иным лицом, на которое возложено ведение бухучета) в бухгалтерской отчетности на основании письменного распоряжения руководителя организации, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения организации на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Таким образом, законодатель предусмотрел четкий алгоритм действий в случае, если у руководителя и главного бухгалтера разные мнения относительно отражения в учете объектов и операций.

То есть, в данной ситуации главный бухгалтер (иное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета) не вправе принимать решение самостоятельно. Вместо этого главный бухгалтер должен получить письменное распоряжение руководителя компании с указаниями, как следует поступить, и действовать строго в соответствии с этим распоряжением.

Если руководитель компании решит, что ту или иную операцию надо провести, то главному бухгалтеру ничего не остается кроме как сделать соответствующую проводку, а в обратной ситуации наоборот отказаться от ее проведения и т.д.

И только в этой ситуации вся ответственность за принятое решение и его последствия всецело ложится на руководителя организации.

При этом необходимо отметить, что аналогичные положения содержатся в п.4 ст.7 действующего закона о бухучете, в соответствии с которым всю ответственность в случае разногласий по совершению финансово-хозяйственных операций и отражению ее в учете несет руководитель организации. И, следовательно, реальную разницу между старой и новой формулировками выявит только правоприменительная практика.

### **Учетная политика и первичные документы**

Законом № 402-ФЗ введено само определение учетной политики. Учетной политикой признается совокупность способов ведения организацией бухгалтерского учета (п.1 ст.8 Закона № 402-ФЗ).

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения учета из способов, допускаемых федеральными стандартами (п.3 ст.8 Закона № 402-ФЗ). При недостаточности рекомендаций федеральных стандартов компания самостоятельно разрабатывает способ ведения бухгалтерского учета исходя из требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

В части первичных документов, есть очень важное изменение – это отмена обязательного использования унифицированных форм первичной документации.

Согласно действующему закону о бухучете (п.2 ст.9) первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. В Законе № 402-ФЗ подобное правило отсутствует.

Эта поправка отразится не только на бухгалтерском, но и на налоговом учете, так как на практике сотрудники налоговых органов, как правило, отказываются признавать расходы компании, если первичные документы составлены на бланке свободной формы. После вступления в силу нового закона, ситуация должна измениться.

Что же касается перечня обязательных реквизитов первичных документов, то он сохранится.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются: наименование документа, дата составления, название организации или ФИО предпринимателя, содержание факта хозяйственной жизни, величина измерения, количество единиц, наименование должности ответственных лиц и их подписи, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ (п.4 ст.9 Закона № 402-ФЗ).

Кроме того, «первичка» с 2013 года может составляться не только на бумажном носителе, но и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

### **Регистры бухгалтерского учета**

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель организации (кроме организаций госсектора, для которых формы устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ) по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Так же как и первичные документы, регистры бухгалтерского учета могут составляться на бумажном носителе, и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Законом № 402-ФЗ введены обязательные реквизиты бухгалтерских регистров:

- наименование регистра;
- наименование организации, составившей регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухучета;
- величина денежного измерения объектов бухучета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;

- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

### **Регулирование бухгалтерского учета**

В соответствии с Законом № 402-ФЗ установлена четырехуровневая структура нормативного регулирования бухгалтерского учета: федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта.

Федеральные стандарты устанавливают единые для всех отраслей правила, в частности, план счетов; состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской, в том числе образцы форм бухгалтерской отчетности; состав последней и первой отчетности при реорганизации; упрощенные способы бухучета.

Отраслевые стандарты адаптируют общие правила к особенностям отдельных сфер экономической деятельности.

Разрабатывать стандарты будет Минфин России, а также саморегулируемые организации предпринимателей, аудиторов и прочие объединения людей, заинтересованных в развитии бухгалтерского учета. Проекты всех федеральных стандартов будут в обязательном порядке опубликованы и открыты для публичного обсуждения.

В период публичного обсуждения проекта федерального стандарта разработчик принимает от заинтересованных лиц замечания в письменной форме. При этом разработчик не вправе отказать в приеме замечаний в письменной форме.

Таким образом, с вступлением в силу Закона № 402-ФЗ, любой профессионал, желающий повлиять на стандартизацию бухгалтерского учета в нашей стране, получит возможность внести свой вклад в разработку федеральных стандартов учета.

Задубровская Анна,  
налоговый юрист,  
ген.директор аудиторской фирмы  
ООО «ПрофКонсалтинг»