

Н.И. Смирнова, Д.Ю. Анисова, И.С. Перевузник

**ИЗМЕНЕНИЯ В ФЕДЕРАЛЬНОМ ЗАКОНЕ «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»
№ 402-ФЗ ОТ 06.12.2011 г.**

В статье рассматриваются основные изменения, коснувшиеся порядка ведения бухгалтерского учета и регулирования, вызванные принятием федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.

Ключевые слова: федеральный закон «О бухгалтерском учете», бухгалтерская отчетность, активы, доходы, расходы, первичные учетные документы, пояснительная записка, баланс, инвентаризация.

THE CHANGES OFFEDERAL LAW «ON ACCOUNTING» № 402-FL FROM 06.12.2011

In given article the major changes of the accounting procedures and regulation caused the adoption of Federal Law «On Accounting» № 402-FL from 06.12.2011.

Keywords: Federal Law «On Accounting», accounting statements, assets, income, expenses, primary accounting documents, explanatory note, balance, inventory.

Введение

В Российской Федерации создана четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Документом первого, наивысшего, уровня является федеральный закон «О бухгалтерском учете». Отдельные нормы, регулирующие бухгалтерский учет, содержатся в иных законодательных актах: Гражданском, Трудовом, Бюджетном и Налоговом кодексах Российской Федерации.

В федеральном законе «О бухгалтерском учете» определяются роль и место бухгалтерского учета в системе законодательных актов Российской Федерации, его цели и задачи, общие методы ведения и нормативного регулирования, обязанности и ответственность организаций и учреждений за состояние бухгалтерского учета и отчетности.

Основная цель законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете – обеспечить единообразный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций, а также составление и представление сопоставимой и достоверной отчетности об имущественном положении, доходах и расходах организаций, необходимой третьим лицам.

Изменения в законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ

В декабре 2011 г. Президент РФ подписал федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который с 1 января 2013 г. пришел на смену ранее действующему федеральному закону от 21.11.1996 № 129-ФЗ. Некоторые положения в новом документе остались прежними. Например, сроки сдачи годовой бухгалтерской отчетности, сроки хранения первичных документов, регистров и других данных бухучета. Вместе с тем появились и нововведения: к примеру, отдельные статьи о ведении учета при реорганизации и ликвидации компаний.

В новом законе уточнен перечень объектов бухгалтерского учета. Согласно пункту 2 ст. 1 ФЗ № 129 объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности, а в ФЗ № 402, в ст. 5, данный список расширился, теперь объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы, иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Произошло расширение сферы действия закона № 402-ФЗ. Действие закона распространяется на коммерческие и некоммерческие организации; государственные органы; ЦБ РФ; ИП и адвокатов; находящиеся на территории РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами (п. 1 ст. 2 закона). Также прописано, что закон применяется при ведении бюджетного учета активов; при ведении учета доверительным управляющим; при ведении учета в рамках договоров простого товарищества (п. 2, 3 ст. 2 закона). Бухгалтерский учет в соответствии с настоящим федеральным законом могут не вести: ИП, лицо, занимающееся частной практикой (при условии ведения налогового учета доходов, расходов), а также находящиеся на территории РФ структурные подразделения иностранных организаций – в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов, и (или) иных объектов налогообложения (п. 2 ст. 6 закона), организации на УСН обязаны вести бухгалтерский учет в общем порядке.

Изменилась *система регулирования бухгалтерского учета*. Помимо уполномоченного федерального органа, в число субъектов регулирования включен ЦБ РФ. Также будет осуществляться негосударственное регулирование бухгалтерского учета.

Изменились и *требования к ведению бухгалтерского учета, требования к главному бухгалтеру*.

Пунктом 3 ст. 7 закона № 402-ФЗ установлено, что руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

В п. 4 ст. 7 закона № 402-ФЗ сформулированы требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета: наличие высшего профессионального образования, 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, отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Государственные (муниципальные) учреждения не указаны в числе организаций, на которые распространяются требования закона № 402-ФЗ, предъявляемые к главному бухгалтеру. Однако соответствующие положения могут быть установлены подзаконными актами.

В законе № 402-ФЗ уточнен порядок действий главного бухгалтера в случае возникновения конфликта с руководством по поводу ведения бухгалтерского учета. В соответствии с п. 1 ст. 7 этого закона за организацию бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета отвечает руководитель экономического субъекта.

Изменения коснулись *первичных учетных документов*. Применение унифицированных форм учетных документов не является обязательным. Таким образом, организации сами смогут их разрабатывать, обязательно указывая необходимые реквизиты (п. 2 ст. 9 закона № 402-ФЗ).

Введены требования к реквизитам регистров бухгалтерского учета, предусмотрена возможность составления регистров в виде электронных документов. Регистры бухгалтерского учета в обя-

зательном порядке теперь должны содержать подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов, либо иные реквизиты, необходимые для идентификации этих лиц. В новом законе нет упоминания о коммерческой тайне в отношении содержания регистров и ответственности за ее разглашение.

Изменения коснулись и положения об *инвентаризации имущества*. Прежде порядок и сроки проведения инвентаризации определялись руководителем, за исключением случаев, когда инвентаризация была обязательной, т.е. при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества; в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при реорганизации или ликвидации организации; в других случаях, предусмотренных законодательством РФ (п. 2 ст. 12 закона).

В новом законе случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. В новом законе не приводятся случаи проведения обязательной инвентаризации и не содержится информации об учете излишков/недостач при проведении инвентаризации¹.

Что касается *состава бухгалтерской отчетности*, то в прежнем законе бухгалтерская отчетность организаций, за некоторым исключением, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним, аудиторского заключения (если организация подлежит обязательному аудиту), пояснительной записки.

Состав бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) учреждений по новому закону определяется Минфином РФ (п.2 ст.13 закона). Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином РФ.

Предоставляемая годовая бухгалтерская отчетность организации, за исключением бюджетных и казенных учреждений, должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами (п. 2 ст. 15 закона).

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителями организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет (п. 5 ст. 13 закона).

В новом законе годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, им установленных, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных настоящим федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливается федеральными стандартами. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством РФ (ст. 14 закона). Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта (п. 8 ст. 13 закона 402-ФЗ). Новым законом не предусмотрено *предоставление аудиторского заключения* (если организация подлежит обязательному аудиту) и *пояснительной записки в составе бухгалтерской отчетности*.

Что касается некоммерческих организаций, то они не будут сдавать отчет о финансовых результатах. Регламентированы процедуры составления бухгалтерской отчетности при реорганизации (ст. 16 закона) и ликвидации (ст. 17 закона).

В старом законе не было понятия «отчетный период» для годовой и промежуточной отчетности. Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. А в новом законе дано понятие *отчетного периода для годовой и промежуточной отчетности*:

отчетным периодом для *годовой бухгалтерской (финансовой)* отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица. Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено настоящим федеральным законом и (или) федеральными стандартами²;

отчетным периодом для *промежуточной бухгалтерской (финансовой)* отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно. Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно³.

Изменились положения, касающиеся представления и опубликования бухгалтерской отчетности. В новом законе регламентированы процедуры представления обязательного экземпляра отчетности в орган государственной статистики. Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правила пользования (включая плату за пользование, если иное не предусмотрено другими федеральными законами) государственным информационным ресурсом утверждаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере государственной статистической деятельности. В новом законе не прописаны способы представления бухгалтерской отчетности пользователям.

В старом законе № 129-ФЗ главный бухгалтер должен обеспечивать соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. В новом законе № 402-ФЗ указывается на необходимость осуществления внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Возможно, что по аналогии с п. 6 ст. 20 закона 402-ФЗ будут разграничены функции по разработке внутренних стандартов по отражению фактов хозяйственной жизни (экономических стандартов субъекта) и контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета. Из должностной инструкции главного бухгалтера могут исключить функции контроля.

В заключение стоит отметить, что в законе № 402-ФЗ не определена ответственность за уклонение от ведения бухгалтерского учета, тогда как в законе № 129-ФЗ была предопределена административная или уголовная ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Достоинства и недостатки закона «О бухгалтерском учете» №402 – ФЗ

Основная идея законопроекта состоит в приведении норм, регулирующих бухучет, в соответствие с экономическими условиями. С вступлением нового закона в силу должно стать больше возможностей для формирования надежной информации о финансовом состоянии компаний и о том, как это состояние меняется⁴.

Перефразируя поэта Маяковского, можно сказать, что закон – это не червонец, который нравился всем. Закон «О бухгалтерском учете» № 402 – ФЗ имеет свои достоинства и недостатки.

В отличие от закона № 129-ФЗ новый закон распространяет действие на индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой. Однако они имеют право не вести бухгалтерский учет, если учитывают доходы и расходы в порядке, установленном налоговым законодательством. Аналогичные правила установлены для находящихся в России филиалов, представительств иностранных организаций. Но организации, работающие на УСН, должны в обязательном порядке вести бухучет и сдавать отчетность.

Кроме того, преимуществом для ИП в области ведения бухгалтерского учета является то, что с 1 января 2013 г. компании должны будут сдавать балансы только один раз, но в двух экземплярах: один комплект бумаг передается в налоговый орган, а другой – в орган государственной статистики. Приказом Минфина № 113н от 17.08.2012 (зарегистрирован в Минюсте 4 октября) утверждены упрощенные формы бухгалтерской отчетности для малого бизнеса.

Несомненным достоинством закона № 402-ФЗ можно считать установленные в статье 21 обязательные требования к содержанию федеральных стандартов, включая безусловное наличие в них определений и признаков рассматриваемых в документах объектов бухгалтерского учета, условий их принятия к бухгалтерскому учету, способов денежного измерения, требований к учетной политике и другие наиболее существенные аспекты.

Важным положением данной статьи закона № 402-ФЗ является и содержащаяся в ней норма о взаимосвязи документов, регулирующих бухгалтерский учет, их иерархической подчиненности, при которой документы более низкого уровня не должны противоречить документам более высокого уровня.

Возможно, что новые требования, предъявляемые к сотрудникам, ведущим бухгалтерский учет, будут способствовать совершенствованию функционирования бухгалтерской системы, поскольку бухгалтер должен в обязательном порядке иметь высшее образование, не иметь судимости за экономические преступления, иметь стаж работы в области ведения бухгалтерского учета не менее трех лет из последних семи при наличии высшего образования и не менее пяти из последних семи – без высшего образования. Однако для молодых специалистов это как раз недостаток нового закона, а не его достоинство.

Ограничены права руководителей в отношении возложения на себя обязанностей по ведению бухгалтерского учета. Только руководитель малого и среднего бизнеса может сам вести бухгалтерский учет, ведение бухучета в крупных предприятиях должно быть возложено либо на главного бухгалтера или иное должностное лицо организации, либо следует заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. А ведение бухучета в кредитных организациях должен осуществлять только главный бухгалтер.

Несомненным достоинством нового закона является то, что в нем скорректирован порядок действий при возникновении разногласий между руководителем и главным бухгалтером. В этом случае главный бухгалтер выполняет требования руководителя только по его письменному распоряжению. Именно в таком случае руководитель несет ответственность единолично.

Качество МСФО выше качества существующих российских положений по бухгалтерскому учету, однако до принятия закона невозможно было применять в нашей практике принципы МСФО. Теперь ситуация изменилась. Новый закон позволяет профессиональному сообществу участвовать в регулировании бухгалтерского учета.

С 2013 г. компании сами разрабатывают и утверждают у руководителя формы первичных учетных документов. Конечно, самостоятельная разработка налоговых и бухгалтерских регистров может привести к спорам с партнерами и государственными органами. Но тут есть и свои плюсы, –

например, компания может создать документ, необходимый ей для учета, не дожидаясь утверждения такового на высшем уровне. Однако если каждая организация будет по-разному заполнять счета и акты, возникнут трудности с сопоставлением данных в этих отчетах и со сверкой расчетов. К тому же при налоговой проверке возможна такая ситуация, когда инспектора не устроит та или иная форма документов, он не захочет разбираться в учете компании и откажет в вычетах и расходах. В целях упрощения работы многие компании смогут продолжить использовать в своей работе уже привычные типовые унифицированные формы, завизировав их у директора.

Значительным недостатком нового варианта является отсутствие регламентированных случаев проведения инвентаризации. В законе о бухучете № 129-ФЗ четко регламентированы случаи, когда организация должна проводить инвентаризацию: при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества; в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями. В новом законе таких исчерпывающих формулировок нет. Сказано лишь, что случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются самой компанией, «за исключением обязательного проведения инвентаризации». Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

По мнению главы Комитета по бюджету и налогам, необходимость ведения полноценного бухучета (а не только учета нематериальных активов и основных средств) спецрежимниками – существенный недостаток закона. Так что не исключено, что упрощенная система налогообложения на какое-то время превратится в «усложненную» и утратит свою привлекательность.

Отсутствие в новом законе запретов на внесение исправлений в кассовых и банковских документах – также его недостаток, поскольку это может повлечь за собой финансовые махинации.

Таким образом, новый закон «О бухгалтерском учете» № 402 – ФЗ имеет не только достоинства, но и недостатки. На протяжении долгих лет закон не претерпевал существенных изменений, а новый закон, целью которого является приближение стандартов к МСФО, оказался с недоработками. Но принятие этого закона – существенный шаг на пути к повышению качества и эффективности регулирования бухгалтерского учета и развитию саморегулирования.

Заключение

На основе анализа законов «О бухгалтерском учете» № 129 – ФЗ и 402 – ФЗ выявлены недостатки закона № 129 – ФЗ, принятого в 1996 г., послужившие предпосылкой для пересмотра существующих положений в области ведения бухгалтерского учета, его регулирования и принятия нового закона.

Новый закон имеет свои достоинства – в первую очередь то, что он распространяет свое действие на индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой; установление обязательных требований к содержанию федеральных стандартов, включая безусловное наличие в них определений и признаков рассматриваемых в документах объектов бухгалтерского учета, условий их принятия к бухгалтерскому учету, способов денежного измерения, требований к учетной политике и другие наиболее существенные аспекты.

В новом законе принят порядок действий при возникновении разногласий между руководителем и главным бухгалтером. Главный бухгалтер выполняет требования руководителя только по его письменному распоряжению. Именно в этом случае руководитель несет ответственность единолично.

Помимо вышеперечисленных достоинств, выявлены недостатки закона, основные из которых – отсутствие регламентированных случаев проведения инвентаризации, объектов инвентаризации, возможность исправления кассовых и банковских документов, отсутствие четких определений и норм (наличие в основном лишь общих положений).

Принятие нового закона – это только начало реформ в области бухучета, за которым должно последовать утверждение новых федеральных и отраслевых стандартов, приходящих на смену действующим ПБУ.

¹ Хвориков, В, Беспалов, М. Новый закон о бухучете: подробно о главном. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/article/n53432> - 26.03.2013

² Федеральный закон от 06 декабря 2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». – М.: Кремль, 2011. – 14 с.

³ См. там же.

⁴ Климова, М. Дождались: вышел в свет федеральный закон «О бухгалтерском учете» // Налоговый вестник. – 2012. – № 2. – С. 34-47.