

О.А. Угольникова – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО ПГСХА, аккредитованный преподаватель ИПБ России, преподаватель учебного центра «ЭкономистЪ»

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ НОВОГО ЗАКОНА «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

С 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Применение этого нормативно-правового акта, с нашей точки зрения, ставит немало вопросов по реализации его норм в практической бухгалтерии.

Прежде всего, следует разобраться с целью ведения бухгалтерского учета. В рамках нового закона, бухгалтерский учет - это «формирование документированной, систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета и составление на ее основе бухгалтерской финансовой отчетности». По действовавшему ранее 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», бухгалтерский учет выполнял контрольные функции в области соблюдения законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением объектов бухгалтерского учета и предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности. По новому закону приоритетным является формирование на базе данных бухгалтерского учета полной достоверной и качественной информации в бухгалтерской финансовой отчетности для принятия экономических решений заинтересованными пользователями.

По новому закону расширена сфера его применения - все экономические субъекты обязаны вести бухгалтерский учет и формировать бухгалтерскую финансовую отчетность, включая субъекты малого предпринимательства, независимо от режима налогообложения. Тем самым разрешено противоречие, которое возникало между нормами 129-ФЗ и другими правовыми актами в части ведения бухгалтерского учета и составления отчетности субъектами малого бизнеса.

Так в соответствии со ст. 4 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождались от ведения бухгалтерского учета в случае, если они вели учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ. При этом они должны были вести учет только основных средств и нематериальных активов по закону «О бухгалтерском учете». Кроме того, по Приказу Минфина РФ №66н от 02.07.2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности организации» субъекты малого бизнеса не освобождались от составления бухгалтерской финансовой отчетности. Гражданское законодательство также обязывало такие предприятия вести бухгалтерский учет и составлять отчетность. Таким образом, в новом законе это противоречие разрешено.

С целью снижения административной нагрузки новый закон ст.21 «Документы в области бухгалтерского учета» для малых предприятий допускает применение упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную финансовую отчетность.

Что касается индивидуальных предпринимателей, то они освобождаются от обязанности ведения бухучета, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

По новому закону ответственность за организацию ведения бухгалтерского учета единолично несет руководитель экономического субъекта. Руководитель малого и среднего предприятия может вести бухгалтерский учет лично, а вот у общественно значимых организаций он обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо или заключить договор об оказании бухгалтерских услуг. В законе ст.7 «Организация ведения бухгалтерского учета» определены квалификационные требования к таким специалистам.

Особого внимания требует ст.5 «Объекты бухгалтерского учета». Таковыми теперь являются: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы и иные объекты, если это установлено федеральными стандартами.

Объекты учета - это то, что подлежит признанию в учете и отражению в отчетности. Ранее в учете признавались хозяйственные операции, которые осуществлялись организациями в процессе их деятельности. Сейчас это-факт хозяйственной жизни – «событие, сделка, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта или финансовые результаты деятельности».

На наш взгляд, все факты хозяйственной жизни можно разделить на две группы: «волевые» факты, к ним как и раз и будут относиться хозяйственные операции и «событийные», которые зависят от наступления или не наступления какого - либо события, результат которого отразится на финансовом положении и финансовых результатах экономического субъекта. Например, изменение котировок ценных бумаг, приводит к необходимости корректировки стоимости финансовых вложений. Эти события являются объектами бухгалтерского учета и подлежат признанию в отчетности.

Существенно меняются подходы к учету активов. Если ранее в бухгалтерском учете и отчетности объектом признавалось имущество, которое принадлежало предприятию на праве собственности или находилось в оперативном управлении либо в хозяйственном ведении, то с 2013года-объект учета - активы. Понятие актива дается в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, утвержденной еще в декабре 1997 года. Согласно этому документу, активы - это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов хозяйственной жизни и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. То есть активы должны прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств.

Таким образом, не все имущество предприятия в свете нового закона может быть признано активом.

Обязательством считается существующая задолженность, возникшая в результате прошлых событий, погашение которой приведет к оттоку активов. Все обязательства, с нашей точки зрения, можно классифицировать на три группы: текущие, событийные и условные.

Текущие обязательства возникают в ходе обычных фактов хозяйственной жизни и зависят только от деятельности самого экономического субъекта. К ним относится «обычная» кредиторская задолженность, которая признается в учете и отчетности на основании первичных документов.

Событийные обязательства признаются в учете и отчетности при условии возникновения определенных событий, исходя из действующих нормативно-правовых актов, договоров, обычаев делового оборота и подлежат оценке исходя из способов, утвержденных в учетной политике организации. По своей сути это оценочные обязательства.

Условные обязательства могут возникнуть при условии наступления будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. Такие обязательства в бухгалтерском учете не признаются и не являются элементом отчетности. Однако, экономический субъект должен раскрыть как сопутствующую отчетности информацию о таких обязательствах с целью принятия экономических решений заинтересованными пользователями отчетности, в том числе, и в области дивидендной политики.

К источникам финансирования деятельности экономического субъекта относится капитал. Согласно Концепции, капитал-это вложения собственников и прибыль, накопленная за все время деятельности организации. На сегодняшний день в составе капитала учитываются уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал и нераспределенная прибыль. Согласно инструкции по применению Плана счетов,

утвержденной Приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.2000, счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» закрывается только по состоянию на 31 декабря отчетного года, а начисление дивидендов и последующее распределение по направлениям расходования, являются событиями после отчетной даты. Только в аналитическом учете сегодня можно получить информацию о нераспределенной прибыли, использованной в качестве финансового обеспечения производственного развития предприятия. Таким образом, не все суммы, которые отражены в учете на 84 счете, являются капиталом. Сложившаяся ситуация требует разъяснения уже в федеральных и отраслевых стандартах.

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, которое впоследствии приведет к уменьшению капитала, но не связанное с изъятиями собственников. Расходы признаются в отчетности с учетом прямой связи между произведенными затратами и поступлениями.

Доходы - это увеличение экономических выгод или уменьшение обязательств в течение отчетного периода, которое приведет к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников.

Сегодня доходы и расходы признаются в учете и отчетности на дату перехода права собственности. По нормам нового закона основным критерием будет переход рисков, то есть, если предприятие при реализации уже не контролирует актив - необходимо признать в учете доход. При этом следует обратить внимание, что если реализация осуществляется с отсрочкой платежа, то есть по экономической сущности на условиях коммерческого кредита, на момент перехода рисков надо признать доход в сумме, какую можно было бы получить при условии немедленной оплаты, а также признать процентный доход, исчисленный исходя из процентной ставки. Аналогичная ситуация и с расходами, их будем признавать по дисконтированной стоимости и впоследствии начислять процентные расходы. То есть в нашу учетную практику широко войдут процедуры дисконтирования.

Чтобы объекты были правильно приняты к учету и отражены в отчетности, большое внимание необходимо уделять качеству информации, содержащейся в первичном учетном документе, ведь именно в нем будут указаны намерения экономического субъекта в отношении каждого конкретного объекта.

По Закону «О бухгалтерском учете» первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения или непосредственно сразу после совершения факта хозяйственной жизни по формам, утвержденным руководителем экономического субъекта. Процедура утверждения законодательно не регламентирована, но следует учитывать нормы ст.9 «Обязательные реквизиты первичных документов». При утверждении системы первичной учетной документации, за основу, безусловно, можно взять бывшие унифицированные формы, так как они содержат все обязательные реквизиты. Законодательство по бухгалтерскому учету не содержит каких-либо ограничений на включение в документ при необходимости дополнительных реквизитов, а при этом норма дает возможность избавиться от заполнения «лишних» реквизитов в том или ином документе. Однако, при оформлении кассовых и банковских операций, необходимо использовать формы документов, утвержденные ЦБ РФ соответствующими положениями.

При разработке системы первичных документов, по нашему мнению, целесообразно разделить их на две категории: внутренние и внешние.

К внутренним следует отнести документы для использования в бухгалтерском учете исключительно самим экономическим субъектом (авансовые отчеты, акты на списание, накладные на внутреннее перемещение, инвентаризационные описи, бухгалтерские справки).

К внешним относятся документы, которые будут передаваться контрагентам. Формы этих документов также должны утверждаться руководителем и есть смысл ввести дополнительный реквизит - «печать».

При условии заключения длительных договоров, для подтверждения факта совершения сделки, можно согласовать и утвердить форму документа как приложение к договору.

Чтобы все факты хозяйственной жизни, включая событийные, были своевременно и без пропусков и изъятий, признаны в учете посредством двойной записи на счетах и накоплены в регистрах бухгалтерского учета, руководителю необходимо утвердить график документооборота.

В графике надо закрепить состав событий, перечень первичных документов, объем входящей информации, которая должна поступать в бухгалтерию от смежных служб (финансовой, юридической, кадровой, технической), а также сроки представления документов и ответственные должностные лица.

Обращаем внимание, что перечень и формы регистров бухгалтерского учета также должны содержать обязательные реквизиты и подлежат утверждению руководителем. Они могут составляться как на электронных, так и на бумажных носителях, то есть, экономический субъект должен обеспечить разумное сочетание электронного и бумажного документооборота. На основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, формируется бухгалтерская финансовая отчетность.

В состав отчетности согласно ст. 14 402-ФЗ включается: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним, а для некоммерческих организаций - бухгалтерский баланс, отчет о целевом использовании средств и приложения к ним. Приложения состоят из отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств и пояснений к отчетности, которые, как правило, представляются в табличной форме и поясняют числовые показатели, содержащиеся в формах отчетности.

Сопутствующая отчетности информация представляется в соответствии с п.8 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и содержит информацию о перспективах развития предприятия и динамике основных экономических показателей, о рисках хозяйственной деятельности, об экологических обязательствах.

По новому закону в состав годовой отчетности не включается аудиторское заключение, так как этот документ составляет не сама организация, а аудиторская компания

С целью повышения достоверности показателей отчетности, экономический субъект должен проводить инвентаризацию активов и обязательств, в результате которой выявляется их фактическое наличие и сопоставляется с данными бухгалтерского учета. Случаи, порядок, сроки и перечень объектов, подлежащих инвентаризации определяются экономическим субъектом самостоятельно, за исключением случаев, когда ее проведение является обязательным в соответствии с законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами.

В новом законе не поименованы случаи, при которых проведение инвентаризации обязательно. До утверждения федеральных и отраслевых стандартов согласно ст.30 402-ФЗ, действуют правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, принятые ранее, в части не противоречащей закону. Таким образом, действует п.27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина РФ №34н от 29.07.1998г., согласно которого инвентаризация обязательна перед составлением годовой отчетности.

Что же принципиально поменялось?

Во-первых, по старому закону проводилась инвентаризация имущества и обязательств на предмет их наличия, состояния и оценки. То есть, в большей степени выполнялись контрольные функции обеспечения сохранности ценностей. Сейчас инвентаризация активов - это проверка соответствия учетных данных фактическому наличию, а по некоторым - проверка статуса актива, для их правильной классификации в отчетности.

Во-вторых, ст.11 «Инвентаризация активов и обязательств» 402-ФЗ результаты инвентаризации должны быть отражены в регистрах бухгалтерского учета в том отчетном периоде, к которому относится дата начала инвентаризации, а не дата ее окончания, как было ранее. Следовательно, чтобы данные отчетности были достоверны, инвентаризацию следует проводить по состоянию на отчетную дату, которой является последний календарный день отчетного периода.

В-третьих, следует учесть, что с 01.01.2013 г. Методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ №49н от 13.06.1995 г., носят рекомендательный характер, и поэтому необходимо утвердить формы документов, которыми будут оформляться результаты инвентаризации.

Закон «О бухгалтерском учете» не устанавливает порядок подписания отчетности, при этом она должна быть подписана лицами, уполномоченными на это законодательством РФ или учредительными документами экономического субъекта. В соответствии со ст.13 «Общие требования к бухгалтерской финансовой отчетности» бухгалтерская финансовая отчетность считается составленной после ее подписания руководителем экономического субъекта на бумажном носителе. Как видим, наличие подписи главного бухгалтера на отчетности теперь не требуется. Но корпоративное законодательство может предусматривать на отчетности подпись лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Новый закон не устанавливает адреса обязательного представления годовой бухгалтерской отчетности, за исключением органов государственной статистики по месту регистрации экономического субъекта в порядке и форме, которые утверждены Росстатом.

Статья 23 НК РФ регламентирует представлять годовую бухгалтерскую отчетность также в налоговый орган по месту регистрации в электронной форме. В эти адреса отчетность должна быть представлена в периоде, не превышающем 3 месяца с отчетной даты.

Другие адреса, сроки и порядок представления отчетности устанавливаются другими федеральными законами, учредительными документами, решениями органов управления экономического субъекта.

Утверждение отчетности осуществляется в соответствии со ст.48 ФЗ «Об акционерных обществах», ст.33 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и ст.20 ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

В соответствии со ст.13 «Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности» 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» опубликование бухгалтерской финансовой отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые устанавливаются федеральным законодательством. Например, ст.92 ФЗ «Об акционерных обществах», ОАО обязательно раскрывают годовую бухгалтерскую отчетность. Ст.49 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» в случаях публичного размещения долговых и долевых ценных бумаг обязательно ежегодно публикуют годовую бухгалтерский баланс.

В случае, если публичная отчетность подлежит обязательному аудиту по ст.5 ФЗ «Об аудиторской деятельности», такая отчетность должна публиковаться вместе с аудиторским заключением, а не только итоговую часть как было ранее.

Особое внимание в новом законе уделяется внутреннему контролю. По ст.19 «Внутренний контроль» экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если отчетность подлежит обязательному аудиту, то и контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской финансовой отчетности. Таким образом, система внутреннего контроля является обязательным элементом учетной политики экономического субъекта.

Как видим, нормы 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» существенно меняют подходы к ведению бухгалтерского учета и формированию показателей бухгалтерской финансовой отчетности и надо отметить, что новый закон является только начальным этапом в

процессе реализации Плана развития бухгалтерского учета и отчетности на основе МСФО на период 2012-2015 годы, утвержденного Приказом Минфина РФ №440 от 30.11.2011г.

Список использованных источников

1. Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г.
Федеральный закон №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 29.11.1996 г.
2. Приказ Минфина РФ №34н «Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности» от 29.07.1998 г.
3. Приказ Минфина РФ №49н «Методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995 г.
4. Приказ Минфина РФ №440 «План развития бухгалтерского учета и отчетности на основе МСФО на период 2012-2015 годы» от 30.11.2011 г.
5. Положение Банка России №373П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории Российской Федерации» от 12.10.2011 г.
6. Положение Банка России №383П «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 г