

2.10. ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Шестакова Е.В., к.ю.н., генеральный директор

ООО «Актуальный менеджмент»

С 2013 г. вступит в силу новый закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ. Данный закон предполагает внести значительные изменения систему бухгалтерского учета, поэтому лучше подготовиться к изменениям заранее. Одним из ключевых моментов закона является расширение видов применяемых в практике бухгалтерии стандартов, а также приведение в соответствие российских и зарубежных стандартов.

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НОВОГО ЗАКОНА

Общие положения по бухгалтерскому учету содержатся в главе 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ. При этом нужно отметить, что в законе от 1996 г. также был посвящен общим положениям бухгалтерского учета, его объектам и основным задачам.

Бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом могут не вести:

- индивидуальный предприниматель;
- находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

Также в законе установлены требования к:

- учетной политике;
- первичным документам.

Обратите внимание, что закон 1996 г. распространялся на все организации, находящиеся на территории РФ, а также на филиалы и представительства иностранных организаций. В законе было указано, что граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов. Адвокаты приравнивались к гражданам, осуществляющим предпринимательскую деятельность.

В целом, существенно расширяется сфера применения Закона «О бухгалтерском учете». Теперь закон будет распространяться на компании, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Новые положения и положения, утратившие силу

В законе появляется множество нововведений.

1. Расширяется сфера применения и ведения бухучета.

Вести бухучет должны все экономические субъекты (в т.ч. перешедшие на упрощенную систему налогообложения (УСН)). Исключение – индивидуальные предприниматели (ИП); лица, занимающиеся частной практикой; структурные подразделения иностранных организаций (при условии, что ведется налоговый учет).

2. Изменения внесены изменения в понятийный аппарат бухгалтерского учета.

3. Изменены объекты бухгалтерского учета (рис. 1).

4. Ранее бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций велся в валюте РФ – в рублях.

4. Теперь денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте РФ, но список объ-

ектов увеличился, учет в рублях должен вестись в отношении фактов хозяйственной деятельности, источников финансирования и других объектов.

5. Ранее руководители организаций могли вести бухучет лично, а теперь это право остается только у руководителей субъектов малого и среднего предпринимательства.

Объекты учета в новой редакции	Объекты учета в старой редакции
<p>Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) факты хозяйственной жизни; 2) активы; 3) обязательства; 4) источники финансирования его деятельности; 5) доходы; 6) расходы; 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами 	<p>Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности</p>

Рис. 1. Отличие объектов бухгалтерского учета

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

В случае, если ИП, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с федеральным законом, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета.

Кроме того, в законе определены требования к главным бухгалтерам акционерных обществ, которые ранее отсутствовали в законе.

В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

- 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.

6. Закон о бухгалтерском учете предусматривает возможность аутсорсинга бухгалтерских услуг.

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.

Напомним, что ранее также существовала возможность аутсорсинга, но при этом часто бухгалтерский учет велся самими руководителями. Согласно п. 2 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту. В целях налогового учета данные затраты относятся к прочим расходам в соответствии с пп. 36 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ (НК РФ) [1, с. 9-17].

Аутсорсинг (outsourcing) – это способ организации деятельности компании за счет сосредоточения на главном, ключевом направлении деятельности и передачи непрофильных функций внешним специализированным фирмам на договорной основе.

Аутсорсинг представляет собой передачу вспомогательных, поддерживающих или сопутствующих функций внешним исполнителям, специализирующимся в конкретной области и обладающим знаниями, опытом, техническим оснащением.

Кроме того, в законе устанавливается порядок решения разногласий между руководителем и аутсорсинговой организацией.

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

- данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;
- объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Данные особенности должны учитываться и в договоре аутсорсинга со сторонней организацией.

Кроме того, необходимо в договоре со сторонней организацией учитывать особенности бухгалтерского и налогового учета.

Какие-либо особенности в бухгалтерском учете по договору аутсорсинга отсутствуют, учет по данному договору как заказчиком, так и исполнителем осуществляется в порядке, аналогичном бухгалтерскому учету по обычному договору возмездного оказания услуг.

Расходы по договору аутсорсинга учитываются в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 31 октября

2000 г. №94н, на счете 26 «Общехозяйственные расходы» (счете 44 «Расходы на продажу»).

Расходы по договору аутсорсинга могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (если такой порядок их признания установлен учетной политикой организации) (пп. 9, 20 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) ПБУ 10/99).

Все налоговые аспекты, которые затрагивают обычный договор возмездного оказания услуг, в полной мере распространяются и на договор аутсорсинга. В то же время и в отношении налогообложения операций, связанных с договором аутсорсинга, имеются определенные особенности.

Наибольшие трудности возникают в связи с решением вопроса о правомерности учета в целях исчисления налога на прибыль расходов по аренде персонала.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком и связанные с деятельностью, направленной на получение прибыли.

Согласно пп. 19 п. 1 ст. 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика, в том числе расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией.

Учитывая позицию налоговых органов, а также арбитражную практику, затраты на привлечение стороннего персонала могут быть признаны в целях исчисления налога на прибыль, если они отвечают условию экономической обоснованности и документально подтверждены [2 с. 109-114].

Федеральный арбитражный суд (ФАС) Северо-Западного округа в постановлении от 7 марта 2008 г. №А56-51808/2006 пришел к выводу, что подбор и предоставление налогоплательщиком персонала другим юридическим лицам по договорам возмездного оказания услуг не противоречат положениям пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ. Поскольку налогоплательщиком соблюдены все условия применения льготы по налогу на добавленную стоимость (НДС), предусмотренной пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ, а в материале дела отсутствовали доказательства того, что налогоплательщик в соответствии с договорами аутсорсинга оказывал посреднические услуги, суд решил, что применение указанной льготы налогоплательщиком правомерно.

Для признания в бухгалтерском и налоговом учете договора аутсорсинга необходимо:

- наличие договора;
- наличие приказа руководителя о возложении обязанностей по ведению бухгалтерского учета;
- первичные документы (акты, счета);
- счета-фактуры для целей налогового учета.

7. Внесены изменения в части утверждения образцов первичных документов.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учет-

ных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Ранее организации должны были ориентироваться на унифицированные формы документов.

В унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций), утвержденные Государственным комитетом РФ по статистике (Госкомстат РФ), организация при необходимости могла вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом РФ унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Вносимые изменения должны были быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации [3].

Однако форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться.

Вместе с тем, на практике компании редко изменяли формы документов, вносили в них изменения.

С внесением изменений в закон необходимо:

- разработать первичные формы документов или внести изменения в прежние формы документов;
- разработать представление должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета об утверждении форм первичных документов;
- утвердить применяемые формы приказом руководителя.

При этом первичный документ должен содержать обязательные реквизиты.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных п. 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Обратите внимание, что практика непризнания затрат в случае отсутствия обязательных реквизитов в документе, скорее всего, сохранится.

Например, если расходы на командировку подтверждены авансовым отчетом, составленным с нарушением требований п. 2 ст. 9 Закона №129-ФЗ, они не учитываются при расчете облагаемой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина РФ от 19 ноября 2009 г. №03-03-06/1764). В некоторых случаях суды поддерживают налогоплательщиков, если первичный документ составлен с нарушениями, но при этом содержит все обязательные реквизиты (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22 марта 2006 г. №Ф04-1851/2006 (20801-А45-40)).

На основании вышеизложенного рекомендуется:

- установить лицо, ответственное за первичные документы;
- проводить проверку первичных документов на соответствие.

Однако спорным вопросом является указание на использование иностранной валюты или условных единиц.

В требованиях к первичным документам отсутствуют требования к указанию валюты платежа. Данные требования отсутствовали и в прежнем законе.

Нормы закона не обязывают составлять первичные документы в рублях. Такой вывод содержится и в постановлении ФАС Московского округа от 19 августа 2009 г. №КА-А40/7963-09 по делу №А40-93568/08-87-466.

Налоговый орган указанные расходы не являются документально подтвержденными и обоснованными и не могут быть учтены в целях исчисления налога на прибыль, так как стоимость оказанных услуг указана в долларах США, в представленном к проверке акте выполненных работ отсутствуют фамилии, имена, отчества подписавших акт, т.е. расшифровки подписей, принявших работу, что не позволяет определить, кем подписан документ.

Судом установлено, что заявителем понесены расходы по оплате услуг в рамках заключенного с Закрытым акционерным обществом (ЗАО) «Поле Ярд Риэлти» договора, по условиям которого все расчеты между сторонами производятся в безналичном порядке в рублях по курсу Центрального банка РФ на день оплаты.

Применив положения ст. 252 НК РФ, п. 2 ст. 317 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), п. 24 приказа Минфина РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» от 29 июля 1998 г. №34н, ПБУ 3/2006, утв. приказом Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» от 27 ноября 2006 г. №154н, суд пришел к правильному выводу, что использование при составлении первичных документов денежных измерителей в условных денежных единицах или в иностранной валюте не противоречит ни требованию о наличии перечня обязательных реквизитов, ни требованию об отражении в бухгалтерском учете операций в рублях, а спорные расходы правомерно приняты обществом в целях исчисления налога на прибыль на основании документов, подтверждающих произведенные расходы.

Суд признал, что понесенные заявителем в рамках оспариваемого договора расходы подтверждаются документами, оформленными в соответствии с требованиями законодательства РФ (договором, счетом, выставленным ЗАО «Поле Ярд Риэлти» по договору, платежным поручением, счетом-фактурой), притом что сам факт выполнения работ в рамках указанного договора Налоговой инспекцией не оспаривается.

Таким образом, в первичных документах возможно устанавливать стоимость в иностранной валюте.

Важно, чтобы документ был подписан руководителем или уполномоченным лицом.

Подтверждением передачи полномочий на подписание первичного документа может служить:

- приказ (распоряжение) руководителя организации или
- доверенность от имени организации (индивидуального предпринимателя), которая оформлена в соответствии со ст. 185 ГК РФ.

Приказ (распоряжение) руководителя следует дополнить приложением с образцами подписей уполномоченных лиц.

Первичные учетные документы индивидуального предпринимателя (кроме кассового чека) предприниматель

должен подписывать сам (п. 10 Порядка учета для индивидуальных предпринимателей).

Документ, который подписан неуполномоченным лицом, не может быть принят к учету.

8. В законе от 1996 г. предусматривалась возможность подписания бухгалтерской отчетности двумя лицами: руководителем и бухгалтером. Теперь она считается составленной после подписания ее руководителем.

Кроме того, в части подписания документов, введена практика подписания электронной подписью.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В случае, если в соответствии с законодательством РФ первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством РФ, включаются в документы бухгалтерского учета.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Ранее электронные документы применялись в бухгалтерской отчетности.

В соответствии с законом 1996 г. бухгалтерская отчетность должна была составляться, храниться и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности, организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством РФ.

9. Вопрос хранения документов был прописан в новой и старой редакции закона.

Срок хранения документов сохранился – пять лет. Но напомним, что данный срок отличается от срока, установленного в НК РФ.

В соответствии с вступающим в силу законом документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе 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.

Ранее существующая редакция предусматривала, что организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

В соответствии с НК РФ (ст. 23 НК РФ) налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов.

10. В новом законе установлены особенности бухгалтерской отчетности при реорганизации и ликвидации юридического лица.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Данное положение существовало и раньше, но порядок составления отчетности при ликвидации не был определен.

Отчетным годом для ликвидируемого юридического лица является период с 1 января года, в котором в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о ликвидации, до даты внесения такой записи.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется ликвидационной комиссией (ликвидатором) либо арбитражным управляющим, если юридическое лицо ликвидируется вследствие признания его банкротом.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на дату, предшествующую дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения ликвидационного баланса до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

11. Изменен порядок проведения инвентаризации.

Новым законом предусмотрено, что активы и обязательства подлежат инвентаризации.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами.

Ранее инвентаризация проводилась для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации, в ходе инвентаризации проверялись и документально подтверждались наличие, состояние и оценка обязательств.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- 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 Российской Федерации.

Отметим, что ранее более четко были установлены случаи инвентаризации, что было установлено в законе, теперь компаниям придется искать данные требования в других документах, например в стандартах.

12. Внесены изменения в состав бухгалтерской отчетности.

В соответствии с новым законом годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случа-

ев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, устанавливается федеральными стандартами.

Ранее бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности государственных (муниципальных) учреждений, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), должна была состоять из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии; (в ред. Федерального закона от 3 ноября 2006 г. №183-ФЗ);
- пояснительной записки.

Таким образом, состав отчетности заметно уменьшился.

Теперь она будет состоять из баланса и отчета.

Ранее предусматривалось аудиторское заключение и пояснительная записка.

13. Стандарты бухгалтерского учета.

Одним из ключевых моментов закона является расширение видов применяемых в практике бухгалтерии стандартов. На сегодня под стандартами понимаются, прежде всего, всем известные Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. №44н), «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н) и др. Со следующего года для бухгалтеров основными стандартами будут:

- международный;
- национальный;
- отраслевые стандарты и стандарт бухгалтерского учета (п. 1 ст. 3 законопроекта).

К международным стандартам относятся стандарты бухгалтерского учета, применение которых является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта. В настоящее время около 36% крупных российских компаний ведут учет по международным стандартам. Поэтому многим бухгалтерам хорошо знакомы Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), Общепринятые принципы бухгалтерского учета (ОПБУ) США или ОПБУ Великобритании.

Кроме того, всем известно, что международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) могут использоваться при разработке организацией способа ведения бухгалтерского учета для формирования учетной политики в том случае, когда по конкретному

вопросу в нормативных правовых актах соответствующие способы не установлены (п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н).

Примечательно, что система международных стандартов финансовой отчетности, адаптированная для нашей страны, может быть введена в РФ уже в 2011 г. Принятые документы международных стандартов, информация о документах международных стандартов, находящихся в процессе признания, а также сведения об этапе признания, на котором находится тот или иной документ, будут размещаться на официальном сайте Минфина РФ в сети Интернет. Вместе с тем принятые документы будут опубликованы в официальных печатных изданиях.

Введение международных стандартов в повседневную жизнь российских организаций, конечно, не будет означать того, что страна отойдет от своих национальных правил, которые намного объемнее и где предусмотрены самые разные практические ситуации. В связи с предстоящими изменениями впервые вводится понятие «национальный стандарт». Под ним понимается стандарт бухгалтерского учета, утвержденный уполномоченным федеральным органом. Очевидно, что этот вид стандарта заменит привычные для всех положения по бухгалтерскому учету, устанавливающие правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности.

Следующий вид стандарта – отраслевой – существовал и ранее. Он утверждается органом государственного регулирования бухгалтерского учета, т.е. отраслевым министерством (комитетом) или ведомством. Подобные регламенты действуют сегодня в виде отраслевых методических указаний по ведению бухгалтерского учета и отчетности, например, на предприятиях агропромышленного комплекса, в лесозаготовительных, энергетических, научно-проектных и других отраслях. Они действительно упрощают процесс формирования бухучета на предприятиях и дают единообразную методологию учета в отрасли.

И последний стандарт – стандарт бухгалтерского учета – устанавливает минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета на конкретном предприятии. Этот вид регламента будет дополнять все предыдущие в случаях, отражающих специфику деятельности и уникальность предприятия или частного предпринимателя. К ним относятся:

- учетная политика по бухучету;
- положение по калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг);
- инструкция по вводу данных в автоматизированную систему и т.д. [4, с. 12].

14. Организация бухгалтерского учета.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

В случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несут иные обязанности, установленные настоящим Федеральным законом для руководителя экономического субъекта.

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. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

Ранее отчетность бухгалтерский учет велся централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом. При этом, бухгалтерская отчетность подписывалась руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

15. Установлены требования к регистрам бухгалтерского учета.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета 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.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Ранее отсутствовали требования к обязательным реквизитам бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета были предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Регистры бухгалтерского учета велись в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях. Теперь обязательно составлять регистры на бумажном и электронном носителях.

В этой связи рекомендуется:

- установить требования к регистрам в учетной политике;
- утвердить порядок формирования регистров;
- осуществлять аудит соблюдения требований законодательства в отношении регистров.

16. Режим коммерческой тайны.

В отношении бухотчетности нельзя устанавливать режим коммерческой тайны. Ранее содержание регистров бухучета и внутренней бухотчетности являлось таковой. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны были хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством РФ.

Ранее с режимом коммерческой тайны возникали различные проблемы, например, в части раскрытия информации в акционерном обществе.

В постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 20 мая 2008 г. по делу №А43-16328/2007-8-392 суд установил, что участник общества вправе знакомиться с документами общества как лично, так и через представителя.

В постановлении ФАС Московского округа от 9 января 2008 г. №КГ-А40/13644-07 по делу №А40-24388/07-132-236 суд сделал вывод, что право участника общества с ограниченной ответственностью на ознакомление с документами общества является неограниченным. Невыполнение участником общества либо его представителем обязанности не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности общества не является основанием для отказа в реализации указанного права участника, а может служить основанием для применения мер гражданско-правовой ответственности или исключения из числа участников общества.

Однако имеется и противоположная практика. ФАС Волго-Вятского округа в «Рекомендациях Научно-консультативного совета о практике применения процессуального законодательства» указал на противоположное мнение. В сфере финансов предприниматель или предприятие могут установить режим коммерческой тайны касательно данных бухгалтерского учета (к документам которого в том числе относятся первичные учетные документы), что прямо предусмотрено в п. 4 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

17. Прежний Закон о бухучете содержал норму, допускающую не применять правила бухучета, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. Новый такую возможность не предусматривает.

18. Внесение изменений в учетную политику.

Изменена формулировка в отношении внесения изменений в учетную политику.

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

- изменении требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

Ранее существовала следующая редакция закона.

В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения. Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

В этой связи существовали многочисленные судебные споры, связанные с внесением изменений в учетную политику.

Например, в определении Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) от 4 августа 2009 г. №ВАС-9527/09 по делу №А52-4830/2008 суд встал на сторону налогоплательщика. Судами установлено, что приказ об учетной политике обществом принят и «входной» налог распределяется по операциям, облагаемым налогом на добавленную стоимость по различным ставкам, в соответствии с этим приказом. Спорная сумма налога подтверждена обществом документально. Преждевременность ее заявления не выявлена, поскольку учетная политика общества требований налогового кодекса не нарушает и позволяет учесть предъявленный по приобретаемым материальным ресурсам налог в пропорции, соответствующей расчетным показателям произведенных затрат на операции, облагаемые различными налоговыми ставками.

Несмотря на принятие учетной политики не в соответствии со сроками, установленными в законе, суд может встать на сторону налогоплательщика.

Арбитражный суд признал неправомерным привлечение общества к налоговой ответственности за неполную уплату налога на добавленную стоимость по эпизоду, связанному с изменением налогоплательщиком учетной политики.

Вывод суда является правильным по следующим основаниям.

Такой вывод сделан в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 февраля 2006 г. №А74-3594/04-Ф02-1/06-С1 по делу №А74-3594/04.

П. 1 ст. 167 НК РФ предусмотрено, что момент определения налоговой базы зависит от установленной налогоплательщиком для целей налогообложения учетной политики. В соответствии с п. 12 указанной статьи учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации.

П. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н, предусмотрены основания для изменения учетной политики. Такие изменения, согласно п. 18 названного Положения, должны вводиться с 1 января года, следующего за годом их утверждения.

Следовательно, внесение изменений в учетную политику для целей налогообложения в течение календарного года является нарушением правил бухгалтерского учета.

Вместе с тем налоговым органом не доказано, что неправомерное изменение обществом учетной политики для целей налогообложения привело к занижению налоговой базы в спорном периоде.

19. Назначение и увольнение бухгалтера

В новом законе исключены положения в отношении назначения и увольнения главного бухгалтера.

Ранее данный вопрос был урегулирован детально в Законе «О бухгалтерском учете».

Так, ранее были установлены следующие положения.

- Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.
- Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.
- Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Во избежание каких-либо споров возможно:

- установить порядок назначения и увольнения бухгалтера в соответствии с локальными актами организации;
- разграничить в кадровых документах ответственность руководителя и главного бухгалтера, возложить на него должностные обязанности и ответственность за нарушение норм ведения бухгалтерского учета.

20. Внесены изменения в части внесения исправлений в документы.

В новом законе устанавливается разграничение в отношении внесения исправлений.

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Ранее исправления строго контролировались, в связи с чем, компании предпочитали просто заменять документы.

Так, была установлена следующая редакция закона. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений. При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Ранее внесение исправлений в документы было предметом многочисленных споров.

Например, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 2 апреля 2007 г. по делу №А43-32274/2006-32-953 суд установил, что налогоплательщик надлежащим образом подтвердил право на применение спорных налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, исправив ошибки в оформлении счетов-фактур. В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 мая 2011 г. по делу №А19-20761/10 суд встал на сторону налогового органа. Суд правомерно отказал в удовлетворении требований о признании незаконным решения о начислении штрафа за неуплату НДС, пени по налогу на прибыль, а также в части предложения уплатить недоимку по налогам, внести необходимые исправления в бухгалтерский учет, поскольку представленные заявителем в подтверждение права на налоговые вычеты первичные документы содержат достоверные сведения и подписаны неустановленным лицом.

В этой связи рекомендуется:

- не делать исправления в документах;
- в случае исправления, оно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.
- для того, чтобы идентифицировать лицо, внесшее исправление, если исправления вносятся контрагентом, нужно приложить доверенность, подтверждающую полномочия лица, внесшего исправления в документ.

21. Из закона исключена оценка имущества и обязательств.

Ранее в законе содержались положения в отношении оценки имущества и обязательств.

Было установлено следующее.

- Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.
- Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления.
- Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.
- Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета.

В части оценки имущества и обязательств также сложилась определенная судебная практика.

Например, в постановлении ФАС Уральского округа от 23 июля 2009 г. №Ф09-5120/09-С2 по делу №А76-24459/2008-44-621/26 суд сделал вывод о том, что балансовая стоимость векселя формируется на момент его приобретения и составляет сумму фактических затрат на его приобретение, за исключением сумм НДС, подлежащих исчислению при реализации работ (товаров, услуг).

В заключение следует отметить, что изменения, внесенные новым законом являются существенными, поэтому компаниям следует заранее предусмотреть в локальных актах изменения законодательства.

Литература

1. Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации [Электронный ресурс] : постановление Гос. комитета РФ по статистике от 24 марта 1999 г. №20. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Киселева И.А. Как изменит новый закон ваш бухгалтер [Текст] / И.А. Киселева // Современный бухгалтер. – 2011. – №7. – С. 9-17.
3. Лермонтов Ю. Аутсорсинг: гражданско-правовая характеристика договора, особенности бухгалтерского учета и налоговые аспекты [Текст] / Ю. Лермонтов // Клуб главных бухгалтеров. – 2011. – №1. С. 109-114.
4. Шкарупета Т. Услуги аутсорсинга: как избежать налоговых рисков [Текст] / Т. Шкарупета // Финансовая газета : региональный выпуск. – 2009. – №47. – С. 12.

Ключевые слова

Новый закон о бухгалтерском учете; изменения законодательства; стандарты бухучета.

Шестакова Екатерина Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

В последнее время в российском бухгалтерском и налоговом учете произошел целый ряд изменений, связанных, прежде всего, принятием нового закона, регулирующего бухгалтерский учет, однако данная проблематика пока не очень раскрыта в литературе. Автор выделяет принципы регулирования бухгалтерского учета в России, уровни бухгалтерского учета, описывает изменения, произошедшие в российской Федерации, в том числе национальные и международные стандарты. Тематика, безусловно, является актуальной, поскольку материал основан на анализе нового закона «О бухгалтерском учете от 06.12.2011 № 402-ФЗ. В законе появляется множество нововведений, на которые обращает внимание автор.

1. Расширяется сфера применения и ведения бухучета.

Вести бухучет должны все экономические субъекты (в т. ч. перешедшие на УСН). Исключение - индивидуальные предприниматели (ИП); лица, занимающиеся частной практикой; структурные подразделения иностранных организаций (при условии, что ведется налоговый учет).

2. Изменения внесены изменения в понятийный аппарат бухгалтерского учета.

3. Изменены объекты бухгалтерского учета.

В целом, изменения в закон значительны, в целом, автор раскрыл наиболее полно особенности изменения закона, экономического смысла изменений для компаний. Оценивается вопрос применения аутсорсинговых услуг в свете изменения закона, применения новых документов отчетности, вопрос хранения документов, особенности отчетности, изменения в порядке проведения инвентаризации. В статье уделяется внимание составу бухгалтерской отчетности и новым стандартам бухгалтерского учета, а также вопросу приведения в соответствие правил российского и иностранного бухучета.

Безусловно, статья рассматривает экономические и правовые аспекты принятия нового закона.

Вместе с тем, статья бы явно выиграла, если бы автор уделил внимание сравнению изменений бухгалтерского учета в России с зарубежными экономическими категориями в ретроспективе, кроме того, целесообразно было бы дать рекомендации практического характера для компаний в свете принятия нового закона.

В целом, можно рекомендовать данную статью для публикации в изданиях ВАК правовой и экономической направленности.

Силина Е.К., профессор кафедры «Техносферная безопасность»