

«О вступлении в силу с 1 января 2013 г.

Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (ПЗ - 10/2012)»

Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности обобщил вопросы, поступающие в связи со вступлением в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон № 402-ФЗ), и в отношении организации и ведения бухгалтерского учета экономическими субъектами (за исключением организаций государственного сектора[1], кредитных организаций и Центрального банка Российской Федерации) сообщает следующее.

Правила ведения бухгалтерского учета

В соответствии с частью 1 статьи 30 Федерального закона № 402-ФЗ до утверждения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных этим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до дня вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ.

При этом указанные правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются в части, не противоречащей Федеральному закону № 402-ФЗ.

Первичные учетные документы

Формы первичных учетных документов

Исходя из части 4 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ первичные учетные документы составляются по формам, утвержденным руководителем экономического субъекта. При этом каждый первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, установленные частью 2 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ.

С 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

Исходя из части 1 статьи 7 и статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ руководителем экономического субъекта определяется также состав первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, и перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов[2].

Согласно части 4 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ формы первичных учетных документов, применяемые для оформления фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, должны быть утверждены руководителем этого экономического субъекта.

Факты хозяйственной жизни, оформляемые первичными учетными документами

В соответствии с частью 1 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Исходя из этого, а также принимая во внимание часть 2 статьи 1 Федерального закона № 402-ФЗ, не должны приниматься к бухгалтерскому учету документы, которыми оформляются не имевшие место факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Документы, которыми оформляются операции с денежными средствами

В связи с утратой силы с 1 января 2013 г. Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» второй абзац части 3 статьи 9 этого Федерального закона не подлежит применению.

Вместе с тем после 31 декабря 2012 г. порядок подписания документов, которыми оформляются операции с денежными средствами, продолжает регулироваться нормативными правовыми актами, утвержденными уполномоченными органами в соответствии и на основании законодательства Российской Федерации. В частности, Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории Российской Федерации, утвержденным Банком России 12 октября 2011 г. № 373-П, Положением о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденным Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П.

Обязательные реквизиты первичного учетного документа

Частью 2 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ установлен перечень обязательных реквизитов первичного учетного документа. Включенные в этот перечень реквизиты по составу и содержанию тождественны обязательным реквизитам первичного учетного документа (включая документы, составленные по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации), предусмотренным частью 2 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на включение в первичные учетные документы дополнительных к обязательным реквизитов. Включение дополнительных к обязательным реквизитов в первичный учетный документ осуществляется организацией при необходимости (в связи с характером факта хозяйственной жизни, оформляемым данным документом, требованиями нормативных правовых актов, потребностями управления, технологией обработки учетной информации, др.).

Регистры бухгалтерского учета

Формы регистров бухгалтерского учета

Исходя из части 5 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета, формы которых утверждает руководитель экономического субъекта. При этом каждый регистр бухгалтерского учета должен содержать все обязательные реквизиты, установленные частью 4 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ.

С 1 января 2013 г. формы регистров бухгалтерского учета, утвержденные федеральными органами исполнительной власти до вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ, не являются обязательными к применению.

Исходя из части 1 статьи 7 и статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ руководителем экономического субъекта определяется также состав регистров бухгалтерского учета, применяемых для регистрации и накопления данных, содержащихся в первичных учетных документах экономического субъекта².

Согласно части 5 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ формы регистров бухгалтерского учета, применяемые для регистрации и накопления данных, содержащихся в первичных учетных документах экономического субъекта, должны быть утверждены руководителем этого экономического субъекта.

Объекты бухгалтерского учета, регистрируемые в регистрах бухгалтерского учета

В соответствии с частью 1 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Исходя из этого, а также принимая во внимание часть 2 статьи 1 и часть 1 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ, не подлежат регистрации в регистрах бухгалтерского учета несуществующие объекты, отражаемые в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие место факты хозяйственной жизни), в также объекты, отражаемые в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе лежащие в основе притворных сделок). Указанное не относится к резервам, фондам, предусмотренным законодательством Российской Федерации, и расходам на их создание.

Счета бухгалтерского учета

В соответствии с частью 1 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета. Согласно части 3 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами.

Исходя из этого, а также принимая во внимание часть 2 статьи 1 и часть 1 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ, не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Основа составления бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с частью 1 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Исходя из этого, а также принимая во внимание часть 2 статьи 1 и часть 1 статьи 10 Федерального закона № 402-ФЗ, бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2012 г.

В связи с тем, что согласно статье 32 Федерального закона № 402-ФЗ этот Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2013 г., при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта за 2012 г. необходимо иметь в виду, что:

а) в соответствии с частью 1 статьи 14 Федерального закона № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и

приложений к ним. Исходя из этого в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2012 г. отчет о прибылях и убытках должен именоваться отчетом о финансовых результатах;

б) в соответствии с частью 2 статьи 14 Федерального закона № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним. Исходя из этого в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2012 г. отчет о целевом использовании полученных средств должен именоваться отчетом о целевом использовании средств.

Исходя из взаимосвязанных положений части 1 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ, второго абзаца пункта 6 и второго абзаца пункта 11 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н, некоммерческая организация приводит в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели об отдельных доходах и расходах (финансовых результатах) обособленно применительно к форме и порядку составления отчета о финансовых результатах в случае, когда:

в отчетном году эта некоммерческая организация получила доход от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности;

показатель полученного некоммерческой организацией дохода существенен;

раскрытие данных о прибыли от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности в отчете о целевом использовании средств недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении некоммерческой организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности;

в) в соответствии с частью 2 статьи 18 Федерального закона № 402-ФЗ обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2012 г. представляется в орган государственной статистики по месту регистрации экономического субъекта не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода;

г) в связи с утратой силы с 1 января 2013 г. Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» часть 4 статьи 13 этого Федерального закона не подлежит применению. Однако в силу части 1 статьи 30 Федерального закона № 402-ФЗ продолжают применяться пункты 6 и 37 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н;

д) в связи с утратой силы с 1 января 2013 г. Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» пункт «г» части 2 статьи 13 этого Федерального закона не подлежит применению. Исходя из этого с 1 января 2013 г. аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и заключение ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающее достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, не входят в состав этой отчетности;

е) в связи с утратой силы с 1 января 2013 г. Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» пункт «д» части 2 статьи 13 этого Федерального закона не подлежит применению. Исходя из этого с 1 января 2013 г. пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в силу части 1 статьи 30 Федерального закона № 402-ФЗ продолжает применяться раздел VШ Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №

43н. При этом предусмотренная этим разделом информация не является приложением к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;

ж) исходя из законодательства Российской Федерации об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности (в частности, части 5 статьи 22 Федерального закона «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности») предусмотренные этим законодательством сведения должны быть включены в информацию, сопутствующую годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Правила составления отчета о финансовых результатах

Исходя из части 1 статьи 30 Федерального закона № 402-ФЗ до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных этим Федеральным законом, в отношении составления отчета о финансовых результатах, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах применяются правила составления соответственно отчета о прибылях и убытках, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до дня вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ.

Подписание бухгалтерской (финансовой) отчетности

Федеральный закон № 402-ФЗ не устанавливает порядок подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта (включая годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2012 г.). Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть подписана лицами, уполномоченными на это законодательством Российской Федерации, или учредительными документами экономического субъекта, или решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом.

При этом согласно части 8 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Исходя из этого, в делах экономического субъекта должен храниться экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности, подписанный руководителем экономического субъекта; причем подпись руководителя экономического субъекта должна содержать дату подписания этого экземпляра.

В случаях представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в несколько адресов такая отчетность должна быть подписана одними и теми же уполномоченными лицами.

Адреса представления бухгалтерской (финансовой) отчетности

Федеральный закон № 402-ФЗ не устанавливает адреса обязательного представления бухгалтерской (финансовой) отчетности (включая представление годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2012 г.), за исключением представления в соответствии со статьей 18 этого Федерального закона обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту регистрации экономического субъекта (в порядке, утверждаемом Росстатом).

Адреса обязательного представления бухгалтерской (финансовой) отчетности (помимо органов государственной статистики), а также сроки и порядок такого представления устанавливаются другими федеральными законами, учредительными документами экономического субъекта, решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом. Например:

а) в соответствии со статьей 26 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» унитарное предприятие по окончании отчетного периода представляет уполномоченным органам государственной власти Российской Федерации, органам государственной власти субъектов Российской Федерации или органам местного самоуправления бухгалтерскую отчетность;

б) в соответствии со статьей 23 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года.

Утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с частью 9 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности (включая годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2012 г.) осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. Например:

а) в соответствии со статьей 48 Федерального закона «Об акционерных обществах» к компетенции общего собрания акционеров относится утверждение годовой бухгалтерской отчетности общества;

б) в соответствии со статьей 33 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» к компетенции общего собрания участников общества относится утверждение годовых бухгалтерских балансов общества;

в) в соответствии со статьей 20 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» собственник имущества унитарного предприятия в отношении указанного предприятия утверждает бухгалтерскую отчетность унитарного предприятия.

Опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с частью 9 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности (включая годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2012 г.) осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. Например:

а) в соответствии со статьей 92 Федерального закона «Об акционерных обществах» открытое акционерное общество обязано раскрывать годовую бухгалтерскую отчетность. Обязательное раскрытие осуществляется обществом в объеме и порядке, которые установлены федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг;

б) в соответствии со статьей 49 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг общество обязано ежегодно публиковать годовые бухгалтерские балансы.

При этом согласно части 10 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением. Случаи, когда бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту, установлены статьей 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность

Исходя из части 4 статьи 13 Федерального закона № 402-ФЗ с 1 января 2013 г. промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования

бухгалтерского учета (Минфин России, Банк России). Например, необходимость составления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности обусловливается тем, что:

а) в случаях, установленных Федеральным законом «Об организации страхового дела в Российской Федерации», квартальная бухгалтерская отчетность представляется субъектом страхового дела в орган страхового надзора;

б) в случаях, установленных Федеральным законом «О рынке ценных бумаг», квартальная бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг подлежит раскрытию.

Исходя из статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2013 г. квартальная бухгалтерская отчетность в налоговые органы не представляется.

Внутренний контроль

В соответствии со статьей 19 Федерального закона № 402-ФЗ экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда руководитель экономического субъекта принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления указанного внутреннего контроля.

[1] Организации государственного сектора – государственные (муниципальные) учреждения, государственные академии наук, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов.

[2] Для ведения бухгалтерского учета могут использоваться формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, разработанные экономическим субъектом самостоятельно, предусмотренные принятыми органами негосударственного регулирования бухгалтерского учета рекомендациями в области бухгалтерского учета, а также иные рекомендованные формы (например, формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, форму книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности, упрощенные формы ведомостей учета имущества, предусмотренные приказом Минфина России от 21 декабря 1998 г. № 64н).