



ОПОЗДАВШАЯ ПЕРВИЧКА: КАК ОТРАЗИТЬ РАСХОДЫ?

В чем состоит проблема. Практически при любой проверке отсутствие первичных документов является камнем преткновения в отношениях между контролирующим органом и субъектом хозяйствования. Если документов нет и не предвидится – это одно дело. Но когда первичный документ по хозоперации просто запаздывает, тогда можно поспорить с контролерами относительно факта и периода признания расходов.

Чем поможет статья. Наши рекомендации помогут вам надлежащим образом оформлять внутренние первичные документы. А правильно оформленная первичка позволит вам защитить свои расходы и составить достоверную финансовую и налоговую отчетность.

Правила признания расходов в бухучете

У каждого бухгалтера бывали ситуации, когда приходилось отражать расходы на основании запоздавших первичных документов (например, акта выполненных работ, оказанных услуг). К этому вопросу следует подходить осторожно. Ведь неправильное решение о том, как и когда отражать такие хозоперации в бухучете, может привести к искажению данных и, как следствие, к искажению финансовой и налоговой отчетности.

Какой же вариант отражения расходов выбрать, если первичка от контрагентов запаздывает? Не ошибиться в этом случае бухгалтеру поможет знание базовых норм Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV (далее – Закон № 996).

Так, **по общему правилу** хозяйственные операции должны быть отражены в учетных регистрах **в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены** (ч. 5 ст. 9 Закона № 996).

Поскольку речь идет об операциях, формирующих расходы, обратимся к П(С)БУ 16 «Расходы». В п. 7

этого стандарта сказано, что затраты признаются расходами определенного периода **одновременно с признанием дохода, для получения которого они были осуществлены**. А если расходы невозможно прямо связать с доходами определенного периода, тогда они отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором были понесены.

Из этих двух норм следует важный вывод:



Внимание! Момент признания расходов не ставится в прямую зависимость от периода получения первичных документов от поставщика.

Этот вывод подкреплен мнением Минфина (письмо от 22.04.16 г. № 31-11410-06-5/11705, далее – Письмо № 11705). Специалисты министерства в данном вопросе поставили во главу угла основные принципы бухгалтерского учета, предусмотренные Законом № 996, а именно:

- принцип соответствия доходов и расходов, согласно которому для определения финрезультата надо сравнить доходы отчетного периода с расходами, понесенными для получения этих доходов;
- принцип преваляирования сущности над формой, который заключается в том, что учет операций надо вести в соответствии с их экономической сущностью, а не только подчиняясь юридическим формальностям.

Вместе с тем именно первичные документы являются основанием для отражения хозяйственных операций в бухучете (ч. 1 ст. 9 Закона № 996). Хотя противоречия здесь нет. Ведь норма о том, что первичный документ составляется в момент проведения хозяйственной операции, а если это невозможно, то сразу после ее окончания, «ушла» из Закона № 996 еще в 2016 году. Главное, чтобы первичные документы на операцию были оформлены в соответствующем отчетном периоде.

Если расходы признаются в периоде получения запоздавшей первички

На практике бухгалтеры зачастую не отражают расходы в бухучете до тех пор, пока не будут получены документы от контрагентов. Даже если это событие придется на другой отчетный период. То есть действуют вопреки канонам бухучета.

Давайте посмотрим, к каким последствиям приводит такая выжидательная тактика.

Например, предприятию были оказаны услуги по охране производственного помещения. Акт оказания этих услуг был подписан исполнителем и возвращен заказчику с опозданием. Бухгалтер предприятия-заказчика не отражал расходы на оплату этих услуг до получения акта с подписью исполнителя.

Рассмотрим три ситуации в зависимости от периода опоздания.

Ситуация 1. Акт на услуги, оказанные в декабре 2019, получен только в марте 2020 года – после подачи годовой финансовой отчетности.

Это значит, что показатели финансовой отчетности предприятия за 2019 год были искажены: ведь налицо ошибка. Такая ошибка затрагивает счета расходов и влияет на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за 2019 год.

Согласно п. 4 П(С)БУ 6, ошибку нужно исправить путем корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного года, то есть в марте следует сделать в учете запись Дт 44 – Кт 631. Кроме того, исправление ошибок за предыдущие годы требует повторного отражения соответствующей сравнительной информации в финансовой отчетности (п. 5 П(С)БУ 6). А также уточнения налоговых обязательств по налогу на прибыль за прошлый период (2019 год).

Ситуация 2. Акт на услуги, оказанные в декабре 2019 года, получен после завершения отчетного года (например, в январе 2020 года), но до утверждения (подачи) годовой финансовой отчетности.

В этой ситуации исправление ошибки делается последним днем 2019 года путем сторнирования или внесения дополнительных записей в учете отчетного периода до даты баланса.

Ситуация 3. Акт на охранные услуги за июнь 2020 года получен в августе 2020 года, то есть все произошло в пределах текущего отчетного года.

Такую ошибку исправляют путем внесения записей в регистры бухучета текущего периода, то есть в месяце, в котором обнаружена ошибка (п. 4.3 Положения, утвержденного приказом Минфина от 24.05.95 г. № 88, далее – Положение № 88; п. 9 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минфина от 29.12.2000 г. № 356), а финансовую отчетность за полугодие 2020 года – не уточняют.

С позиции налога на прибыль последствия зависят от того, какую декларацию по налогу на прибыль подает предприятие – годовую или квартальную. Если годовую, то последствия отсутствуют, так как

декларация составляется нарастающим итогом, а значит, расходы на охрану попадут в нее в любом случае. Если квартальную, тогда картина иная, налицо искажение данных: за полугодие расходы занижены, искажена и финансовая отчетность.

Конечно, в данной ситуации бюджет не пострадал. Поэтому уточнять ли налоговую отчетность – решать предприятию, ведь нарастающим итогом (за три квартала) данные будут отражены корректно.

Как видите, во всех рассмотренных выше ситуациях имела место бухгалтерская ошибка, зачастую с налоговыми последствиями.

Отсюда вывод: **чтобы избежать ошибок и их последствий, бухгалтер должен отразить расходы в периоде их возникновения без наличия первичного документа** от поставщика.

Остановимся подробнее на том, как это правильно сделать.

Как документально оформить хозоперацию без первички от контрагента?

Что делать, если бухгалтер уже заканчивает заполнять учетные регистры за отчетный период, а от контрагента еще не получены первичные документы (в законодательно установленные сроки)? Справиться с поставленной задачей поможет **п. 2.6 Положения № 88**. Там сказано, что в этом случае предприятие может отразить хозоперацию на основании надлежащим образом оформленного внутреннего первичного документа (акта). Такой акт составляется должностным лицом, ответственным за приемку-отпуск товарно-материальных ценностей, работ и услуг.



Важный нюанс! Возможность отразить в бухучете операцию на основании внутреннего первичного документа должна быть предусмотрена в правилах документооборота предприятия.

Хозоперации, зафиксированные во внутреннем первичном документе (акте), оцениваются по правилам НП(С)БУ или МСФО. Следовательно, надо разработать форму акта и произвести оценку расходов.

? *Какую информацию необходимо включить в такой акт?*

Для того чтобы самостоятельно разработанный акт приобрел **статус первичного документа**, он должен содержать все обязательные реквизиты,

названные в ч. 2 ст. 9 Закона № 996. К обязательным относятся такие реквизиты, как:

- название документа (формы);
- дата составления;
- название предприятия, от имени которого составлен документ;
- содержание и объем хозяйственной операции, единица измерения хозоперации;
- должности лиц, ответственных за проведение хозоперации и правильность ее оформления;
- личная подпись или другие данные, позволяющие идентифицировать участников хозоперации.



Как оценить отраженные в акте расходы, не подтвержденные первичными документами контрагентов?

Здесь нам помогут рекомендации Минфина, приведенные в Письме № 11705. По мнению специалистов министерства, под достоверной оценкой суммы расходов следует понимать максимально точную, непредвзятую расчетную сумму расходов. В свою очередь, расчетная сумма расходов должна основываться на актуальной, доступной и надежной информации. А источником такой информации могут быть условия договоров; статистика расходов предприятия за предыдущие периоды и т. п.

Также в Письме № 11705 отмечено, что предприятия могут самостоятельно выбирать методику оценки суммы расходов, закрепив этот выбор в документе об учетной политике предприятия вместе с перечнем ответственных лиц. И, что особенно важно, надо указать, в какие сроки эти лица обязаны подавать в бухгалтерию информацию о расходах.



Защита на случай проверки! В приказе об учетной политике стоит зафиксировать порядок документооборота и отражения в учете первички, поступающей от контрагентов с опозданием.

Внутренним документом, временно заменяющим отсутствующую первичку (в частности, акт выполненных работ или накладную), по мнению Минфина, может служить бухгалтерская справка, составленная предприятием, с наличием всех обязательных реквизитов (о том, как ее составить – читайте на с. 20 этого номера).



Как определить сумму понесенных расходов без первичных документов?

Сумма расходов может быть определена **расчетным путем**, например на основании заключенного с контрагентом договора (см. **образец**).

Или на определенную тем же расчетным путем суммы расходов можно начислить обеспечение (по кредиту счета 47). Сумма обеспечения включается в расходы в периоде ее начисления. На каждую дату баланса сумма обеспечения пересматривается и в случае необходимости (например, изменились условия для расчета оценочной суммы) – корректируется в текущем периоде. После получения от контрагента документов сум-

ма обеспечений списывается с баланса. Отметим, что этот вариант более хлопотный. К тому же для предприятий, корректирующих финансовые результаты на все разницы, существует специальная корректировка из пп. 139.1.1 Налогового кодекса (далее – НК), нивелирующая бухгалтерские расходы в налоговом учете в периоде создания обеспечения. По этой причине такой вариант дальше не рассматриваем.

ОБРАЗЕЦ

ТОВ «КІН-Трейд»

ЗАТВЕРДЖУЮ
директор ТОВ «КІН-Трейд»
Місько І. Г.

Акт (внутрішній) від 10.07.20 р. № 5

На підставі п. 2.3 Договору оренди від 02.01.20 р. № 34, укладеного між ТОВ «Зевс» (орендодавець) і ТОВ «КІН-Трейд» (орендар) щодо оренди офісного приміщення за адресою: м. Дніпро, пр. Яворницького, 10, оф. 25, сума орендної плати за червень 2020 року, визначена розрахунково у зв'язку з неотриманням акта наданих послуг із підписом орендодавця, становить 4 200 грн (у т. ч. ПДВ – 700 грн).

(грн)

Місяць	Одиниця виміру	Кількість	Вартість (без ПДВ)	ПДВ	Вартість з ПДВ
1	2	3	4	5	6
Червень 2020 року	грн*	1	3 500,00	700,00	5 200,00

Головний бухгалтер (підпис) М. Ф. Яценко

* Согласно п. 2.4 Положения № 88, единица измерения хозоперации определяется в натуральном и/или стоимостном выражении. А это дает основание в случае оказания услуг, измеряемых согласно договору только в стоимостном выражении (например, услуги по охране, аренде, консультационные услуги), проставлять единицу измерения – гривня.

Отметим, что если акт оказанных услуг не получен от энергопоставляющих компаний, то расчет расходов можно делать по данным измерительных приборов.

В любом случае после получения документов от поставщика услуг может возникнуть необходимость в корректировке расчетной суммы расходов в большую или меньшую сторону. Поэтому далее расскажем подробнее об отражении таких операций в бухгалтерском и налоговом учете.

Отражение в бухучете

В бухучете хозоперации на основании внутреннего акта отражаются обычными проводками: Дт расходного счета – Кт соответствующего счета расчетов, например Дт **92** – Кт **631**.

? *А как отразить разницу между оценочными расходами и фактическими (согласно полученному от поставщика документу)?*

Данный вопрос урегулирован п. 3.5 Положения № 88. Информация о хозоперации в прошлых отчетных периодах была отражена в учете по внутренним первичным документам (актам). В месяце, когда от контрагента поступит первичный документ, информацию об этой хозоперации надо перенести в учетные регистры бухучета за текущий период. При этом ее объем корректируется на сумму разницы между оценкой такой хозоперации по внутреннему первичному документу (акту) и первичному документу, полученному от контрагента.

Иными словами, в периоде получения от поставщика первичного документа возникшую разницу отражают:

- в составе расходов – если фактическая стоимость оказалась выше оценочной (Дт 23, 91, 92, 93, 94 – Кт 631);
- в составе доходов – если фактическая стоимость оказалась ниже оценочной (Дт 631 – Кт 719).



Однако! Если возникшая разница связана с ошибкой и ее величина существенно влияет на финотчетность предыдущих отчетных периодов, тогда такая ошибка исправляется по правилам П(С)БУ 6 (это мнение Минфина, высказанное в Письме № 11705).

Отражение в налоговом учете

Налог на прибыль

Объект обложения налогом на прибыль определяется по данным бухучета с применением кор-

ректировок, предусмотренных НК (пп. 134.1.1 НК). При этом корректировок финрезультата на сумму, отраженную в запоздавших документах, НК не содержит (также см. Индивидуальную налоговую консультацию ГУ ГФС в Харьковской области от 01.04.19 г. № 1372/ІПК/20-40-12-04-11).

НДС

В данном вопросе ключевой момент – наличие зарегистрированной в ЕРНН налоговой накладной (далее – НН) от поставщика. Но если налоговый кредит формируется на основании так называемых заменителей НН (п. 201.11 НК), тогда без наличия первичного документа отражать налоговый кредит по такой операции нельзя (п. 198.6 НК). Следовательно, чтобы включить в налоговый кредит суммы НДС по запоздавшим документам такого рода, надо будет подать уточняющий расчет за период, в котором возникло право на отражение налогового кредита (в пределах сроков исковой давности, предусмотренных ст. 102 НК).

ВЫВОДЫ



Расходы в бухучете признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся. Если первичный документ от поставщика отсутствует на момент закрытия отчетного периода, соответствующая хозяйственная операция оформляется внутренним первичным документом. Это может быть акт или бухгалтерская справка, оформленная с наличием всех обязательных реквизитов первичного документа, предусмотренных Законом № 996

Отражение хозяйственных операций в периоде получения запоздавших документов, а не в периоде осуществления хозяйственной операции, квалифицируется как бухгалтерская ошибка, которая исправляется по правилам П(С)БУ 6 и в определенных случаях требует применения корректировок в финансовой и налоговой отчетности.

Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, главный редактор издания «БАЛАНС»



БУХГАЛТЕРСКАЯ СПРАВКА: КАК И КОГДА СОСТАВЛЯЕТСЯ?

Что важно знать о бухгалтерской справке:

- можно ли считать бухгалтерскую справку первичным документом;
- в каких случаях оформляется эта справка;
- по какой форме ее следует оформлять.

Что за документ бухгалтерская справка?

Обратимся к ст. 1 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV (далее – Закон № 996) и п. 2.1 Положения, утвержденного приказом Минфина от 24.05.95 г.

№ 88 (далее – Положение № 88). Там приведены определения понятия «первичный документ». Это документ, который **содержит сведения о хозяйственной операции, фиксирует и подтверждает факт ее осуществления** (подробнее см. на с. 3 этого номера).