



Мабуть, для кожного практикуючого бухгалтера, професійне життя якого - це суцільний документообіг, важливою є тема первинної документації. Адже саме первинні документи є тим фундаментом, на підставі якого здійснюється облік. Що ж робити бухгалтеру, коли такий фундамент хиткий, тобто первинні документи поки запізнюються від контрагентів.

Недавно цю тему підняло Міністерство фінансів у своєму [Листі від 22.04.2016 р. № 31-11410-06-5/11705](#)

, про який ми й надалі поговоримо.

В українському законодавстві визначення «первинного документа» можна знайти у двох нормативних актах, це [ЗУ «Про бухоблік»](#) та [Положення №88](#). Ці два визначення, загалом вказують на такі основні функції первинного документа як носія інформації:

- фіксує факт здійснення господарської операції
  
- складається за певними правилами та повинен містити ряд обов'язкових реквізитів
  
- є доказовою базою перед контролюючими органами.

Тобто кожна господарську операцію ми оформлюємо первинним документом, що має бути складений безпосередньо під час, або відразу після закінчення господарської операції. Про це нам не забувають нагадати :

*Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та*

*інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.*

*Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.*

Але на практиці, на жаль, з документами працюють не тільки вмілі бухгалтери, а і решту працівників підприємств, які часто недооцінюють важливість документів, і мабуть кожна з Вас стикалася з проблемою, коли первинка не доходить до бухгалтерії, і вкінці звітного періоду ми стараємось зібрати всі документи, які можемо, але це не завжди залежить від нас. Недобросовісність та недбалість колег, відсутність бухгалтерії у контрагентів, поганий сервіс поштових служб...і це ще далеко не увесь перелік перешкод на шляху первинного документа до пункту призначення - бухгалтерії.

Багато бухгалтерів за відсутності документів не відображають непідтверджені документами операції у періоді їх фактичного вчинення взагалі, що суперечить принципам ведення бухгалтерського обліку, а саме:

□ *принципу обачності*, що передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства

□ *принципу відповідності доходів і витрат*, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів

У згаданому Листі Мінфін з урахуванням цих принципів та П(С)БО 16 «Витрати» нагадує правила визнання витрат:

*витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені*

Тому, робимо висновок, що зміщувати (відсувати) момент визнання витрат до «чужого» періоду отримання від постачальників підтвердних первинних документів буде неправильно. Витрати потрібно визнавати у «своєму» періоді, тобто в тому періоді, у якому вони відбулися.

Основне питання мабуть буде таким : як і у якій сумі відобразити витрати без документів?

Отже, для відображення витрат їх суму потрібно достовірно оцінити ([п. 6 П\(С\)БО 16](#)) .Бажано з максимальною точністю. І доки немає підтвердної первинки, Мінфін пропонує відштовхуватися від розрахункової величини витрат. Для цього витрати можна навіть класифікувати за групами (наприклад: комунальні витрати, витрати на зв'язок тощо), щоб для кожної групи визначити свою методику оцінки (розрахунку) величини витрат. Але в будь-якому разі для цього слід врахувати умови договорів, дані про витрати підприємства за минулі періоди, тарифи та інші джерела. Причому використовувані методики оцінки Мінфін рекомендує підприємствам закріпити в наказі про облікову політику разом з переліком відповідальних осіб і строків подання ними відповідної інформації.

А далі — найцікавіше: «розрахункові» витрати треба задокументувати. Для цього— скласти первинний документ із зазначенням розрахункової величини витрат (наприклад, бухгалтерську довідку або інший документ, що відповідає критеріям первинного, тобто з обов'язковими реквізитами зі ст. 9 Закону про бухоблік, п. 2.4 Положення № 88). Адже госпоперації дозволено оформляти на самостійно виготовлених бланках документів, що містять обов'язкові реквізити або реквізити типових чи спеціалізованих форм ( п. 2.7 Положення № 88).

У зв'язку з цим особливо приємно, що Мінфін підкреслює: *до отримання первинки від постачальників такий самостійно створений підприємством первинний документ є достатньою підставою для відображення витрат у бухобліку.*

А що робити, коли первинка, нарешті, прийшла (наприклад, надійшла після складання та затвердження фінзвітності)? Мінфін тут пропонує наступне:

*Якщо в первинних документах, що надійшли, фактична сума витрат відрізняється від розрахункової, то розбіжності, що виникли, враховують у складі витрат періоду, коли були фактично отримані первинні документи від постачальника.*

Отже, наступний крок: порівнюємо фактичні витрати та розрахункові. Якщо виникли розбіжності, то відображені раніше в минулому періоді розрахункові витрати Мінфін радить не коригувати, а різницю що виникла, обліковувати як поточні витрати, тобто у витратах того періоду, коли з'явилися підстави для уточнень суми, наприклад, були фактично отримані первинні документи від постачальника.

Проте, мінфінівська порада хоча і приваблива (оскільки спрощує життя), але не бездоганна. Адже оскільки в розрахунках «промахнулися» і величина витрат за фактом впливля інша, насправді йтися повинно про виправлення помилки. Тому якщо первинка прийшла, скажімо, після подання річної звітності, то уточнення витрат потрібно провести як виправлення помилки за минулий рік. Інакше вже згадувані принципи обачності та відповідності доходів і витрат порушуються.

Проте Мінфін у цьому ж листі рекомендує і другий варіант розвитку подій - створення забезпечення для відшкодування майбутніх витрат і платежів, відповідно до пункту 13 [Положення \(стандарту\) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»](#), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 (далі – П(С)БО 11)

<sup>1</sup> створюються забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат, перелік яких не є вичерпним. Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»). Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Згідно з П(С)БО 11 розмір суми забезпечення на дату балансу визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення зобов'язання.. Тобто бухгалтеру у даному випадку слід розрахувати оціночну вартість робіт чи товарів( зробити це можна на основі господарських договорів, інших документів, за справедливою вартістю тощо). Далі за результатами цих розрахунків складаємо бухгалтерську довідку. У разі якщо , коли ми отримуємо документи від контрагента, будуть виявлені розбіжності - проводимо необхідні коригування.

Про всяк випадок повторимо, що йдеться про ситуацію, коли первинка очікується від постачальників, але поки що запізнюється. Інакше якщо її взагалі не намічається, то «малювати» собі таким чином витрати за «самодокументами» не варто. Первинні документи обов'язково мають бути зібрані та зберігатися на підприємстві згідно законодавства.

Мабуть, всіх нас при сьогоднішній розмові цікавить як на всю цю ситуацію подивляться передствники контролюючих органів. З недавнього часу, як ви знаєте, працівникам податкової дозволено перевіряти правильність ведення бухгалтерського обліку, що і не дивно, адже для малих підприємств податковий облік тепер відповідає бухобліку. На думку контролюючого органу щодо податкового обліку запізненого документа сказано, що :

*якщо первинні документи, що підтверджують здійснення витрат, які формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), складені у звітному періоді, а отримані платником у наступному звітному періоді, то такі витрати враховуються шляхом подання уточнюючого розрахунку до раніше поданої ним податкової декларації. Натомість, оцінка правомірності відображення в податковому обліку господарських операцій може бути здійснена лише в межах податкової перевірки у відповідності до вимог Кодексу.*

Ймовірним буде припущення, що у перевіряючих, можуть навіть закрастися сумніви щодо реальності самих господарських операцій, і вони будуть апелювати до тих таки ж п.2.1 Положення № 88, ст. 44 ПКУ, де сказано що всі записи в бухобліку мають бути підтверджені документально, з дотриманням всіх правил складання первинних документів, і є ризик, що бухгалтерську довідку не визнають первинним документом належної форми. Будь-яке порушення (на їхню думку) при оформленні господарської операції, або ж характеристики платника податку чи його контрагента можуть свідчити про нереальність (іноді «безтоварність») господарської операції. Наведені формулювання зустрічаються у актах податкових перевірок часто, Тому ризик правильного відображення витрат все ж таки є. Заохочує працювати правильно позиція судових органів, які стосовно цього питання часто стають на бік платника податків.

На думку Вищого адміністративного суду України (далі – ВАСУ) реальність вчинюваної господарської операції – це встановлення факту зміни руху активів чи зміни стану зобов'язань платника податку внаслідок придбання ним товарів (послуг), що використовуються таким платником у своїй господарській діяльності ( [Ухвала ВАСУ від 10.03.2015 р. у справі №2а-0370/1564/12](#) )

⋮

Важливо, що у вказаному судовому акті ВАСУ зауважив, що формальні недоліки в первинних документах, а також недоліки, зумовлені дефектами правового статусу особи, що їх видала, повинні оцінюватися у сукупності з іншими обставинами справи. Перевагу варто надавати реальності здійснення господарської операції та її економічному змісту, а не оформленню такої операції.

В свою чергу, реальність господарської операції визначається фактом руху активів та зміною стану зобов'язань суб'єкта господарювання, а не повноваженнями осіб із складання первинних документів, що засвідчують здійснення господарської операції. Висновок ВАСУ дає можливість оскаржувати податкові повідомлення-рішення, винесені на підставі знайдених формальних недоліків у документах, або ж у випадку їх підписання неуповноваженими особами.

В іншій [Ухвалі ВАСУ від 02.03.2015 р. у справі № 2а/0570/6396/11](#) &nbsp;   зазначено, що в основі будь-якої реальної господарської операції має лежати економічна мета, тобто бажання платника податків приростити активи за допомогою досягнення господарського ефекту.

Звертаємо увагу на цікавий висновок ВАСУ, який стане в нагоді при оскарженні рішень податкових органів. В [Ухвалі від 16.03.2015 р. у справі №2а/0270/4493/11](#) ВАСУ вказав, що законодавцем, безумовно, презюмується реальність оподатковуваних операцій та витрат платника податку, достовірність документів податкового обліку.

Отже, щоб впевнено і успішно вступати в судовий спір з податковим органом, платник податків має завчасно попідкуватись про те, щоб його господарські операції мали характер реальних, тобто, відповідали всім критеріям ЗУ "Про бухоблік" та ПКУ, а також інших нормативно-правових актів у сфері оподаткування.

Висновки робимо такі: первинні документи потрібні, перш за все стараємось отримати саме їх, а вже у разі якщо не вийде - пробуємо викрутитись описаними шляхами. Якщо документи приходять з невеликим запізненням, тобто до дати затвердження фінзвітності, то стараємось відобразити їх в періоді, коли вони фактично понесені, якщо

документи спізнилися на довше і звітність уже подано, тоді - виправляємо помилку шляхом уточнення, а якщо ми заздалегідь здогадуємось про те, що первинка затримається, то створюємо в обліку забезпечення на оціночну суму зобов'язання перед контрагентами.

А взагалі дану проблему досить просто вирішити, маємо хороший приклад щодо електронного документообігу по ПДВ, адже в більшості вже і програмне забезпечення є і досвід. Давайте підвищувати культуру документообігу та самої документації!

Любов Калинюк – член Спілки бухгалтерів Прикарпаття, бухгалтер-практик.