

**Первинна документація: як зміни в законі про бух обліку реалізовано
в Положенні № 88
(частина 2)**

(коментар до наказу Міністерства фінансів України від 11.04.2017 р. № 427, далі – Наказ № 427)

3. Обов'язкові реквізити – місце складання та ЕЦП

«Місце складання первинного документа» прибрати із обов'язкових реквізитів первинки і в Положенні № 88. З іншого боку ніщо не забороняє продовжувати зазначати місце складання, якщо вам так зручно.

Запитання у бухгалтерів виникли щодо видалення згадки про можливість підписання первинки електронним підписом. У п. 2.4 Положення № 88 написано, що первинний документ повинен містити *«особистий підпис або інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції»*. Але це не означає, що не можна створювати електронні первинні документи. Адже в п. 2.12 Положення № 88 є норма про те, що електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг. Спеціалізоване законодавство дозволяє використовувати ЕЦП.

Вплив Листа № 31 на Положення № 88

Лист № 31 відрізняється від інших тим, що у ньому Міністерство фінансів спробував дати відповідь на питання, яке не врегульоване законодавством та ПСБО. В листі підприємствам дозволили відобразити в бухобліку витрати, щодо яких на момент формування фінзвітності від контрагента ще не надійшла первинка. Така потреба викликана принципом, за яким витрати повинні визнаватися або в тому періоді, в якому отримано доходи, з якими такі витрати пов'язані, або в періоді понесення — якщо їх неможливо чітко пов'язати із доходом.

Відтепер у п. 2.6 Положення № 88 передбачено: якщо на момент складання звітності підприємство не отримало від контрагента первинку, воно вправі (якщо це передбачено графіком документообігу) показати операцію в бухобліку на підставі *«належним чином оформленого внутрішнього первинного документа (акта), складеного посадовою особою, відповідальною за прийом-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг»*. Тут головне пам'ятати про реальність потреби оформлювати такі внутрішні документи. «Надувати» свої витрати безпідставно ми б не радили.

Власне, потрібно забезпечити та знати наступне:

1) у положенні про документообіг потрібно прописати таку можливість складання внутрішнього акта. Але в цьому документі потрібно описати не тільки можливість, а й процедуру відображення в регістрах бухобліку тих операцій, щодо яких первинка приходить із запізненням. В т.ч. потрібно вказати операції, види чи групи витрат, яких стосується ця процедура;

2) в Положенні № 88 згадано лише такий внутрішній документ, як акт. В Листі № 31 Міністерство фінансів говорив не про акт, а про бухгалтерську довідку. Хоча користуватися бухдовідкою не дуже коректно – акт більше схожий на первинну документацію, якою оформлено господарську операцію. Та й складає

бухдповідку бухгалтер. А оцінювати обсяг господарської операції (обсяг виконаних робіт, витрати) в акті буде особа, яка володіє інформацією про це, тобто є відповідальною за прийом-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг.

Додатково нагадаємо, що у листі № 31 Мінфін рекомендував описати методику визначення розрахункової суми витрат і перелік відповідальних осіб у розпорядчому документі про облікову політику. Рекомендація продовжує зберігати свою актуальність. Плюс до того вже сама згадка про акт штовхає до думки, що такий документ має бути підписаний певною комісією, а не просто особою, яка його склала. Складається такий акт у довільній формі. Але він повинен містити всі обов'язкові реквізити первинного документа. Сподіваємося, що фіскальні органи не матимуть заперечень щодо витрат, оформлених такими внутрішніми актами, тим більше [в листі від 17.11.2016 № 24794/6/99-99-15-02-02-15](#) вони говорили, що при вирішенні питання про правильність оформлення документів треба читати Положення № 88;

3) у Положенні № 88 також розписано, що робити, якщо сума витрат у такому внутрішньому акті відрізняється від фактичної суми, зафіксованої в первинному документі. В пп.3.5 цього документа зазначено, що перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів повинно здійснюватися в міру її надходження до місця обробки, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та іншої звітності і розрахунків. У місяці надходження від контрагента первинного документа щодо господарської операції, інформація про яку в минулих звітних періодах була перенесена до облікових реєстрів бухгалтерського обліку згідно з внутрішнім первинним документом (актом), до облікових реєстрів бухгалтерського обліку за звітний період переноситься інформація про таку господарську операцію. При цьому її обсяг зазначається шляхом коригування на суму різниці між оцінкою такої господарської операції за внутрішнім первинним документом (актом) та первинним документом, отриманим від контрагента. Говорячи простішою мовою, якщо фактичні витрати більші за розрахункову суму з акта, то різницю показуємо у витратах того періоду, коли фактично отримали первинку, а якщо меншою – сторнуємо. Саме в цьому місці і має з'явитися бухгалтерська довідка, адже дане коригування потрібно теж оформити документально. З цією задачею бухдповідка справиться;

Бухгалтерський облік та проводки

У випадках, коли фактичних документів нема, але ми оформили внутрішній акт, кореспонденція рахунків мала би бути класичною: робимо звичайну проводку з визнання кредиторської заборгованості. Але...

Згідно п.6 П(С)БО 16 для відображення витрат їх суму потрібно оцінити достовірно. У внутрішньому акті сума розрахункова, тому достовірність визначеної суми та її відображення прямою проводкою (наприклад, Дт 92 Кт 685, 683) може бути недоцільним. Бухгалтери вочевидь використовуватимуть, якісь додаткові субрахунки. Про них, до речі, говорив і Мінфін у Листі № 31.

Навіть більше, у своєму листі № 31 мінфінівці говорили про необхідність створення забезпечень. Так, можна було б сказати, що ми маємо справу із

зобов'язанням, сума якого на дату балансу є невизначеною (п. 4 П(С)БО 11), але насправді це твердження теж є умовним. Зрештою за методикою забезпечення створюються для відшкодування майбутніх витрат (п. 13 П(С)БО 11), а ми говоримо про витрати, які фактично понесені. В абз. «б» § 11 М(С)БО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» прямо вказано, що зобов'язання, за якими не були виставлені рахунки або суми за якими не були узгоджені з постачальниками, не є забезпеченням. П(С)БО 11 такого зауваження не має.

Тим не менше створення забезпечень (наприклад, Дт 92 Кт 47) може допомогти підприємству захиститися від ймовірних претензій з боку фіскалів.

В такому випадку підприємство збільшить ще фінансовий результат на суму забезпечення в рядку 2.1.1. додатка РІ до Декларації про прибуток згідно пп.139.1.1 ПКУ. А у тому періоді, коли контрагент врешті передасть первинку, в обліку буде зроблено кореспонденцію Дт 47 Кт 63,68. Додатково підприємство зменшить фінрезультат до податкування на суму витрат, які покриті забезпеченням (пп.139.1.2 ПКУ). Цю дію зафіксуємо в рядку 2.2.1 додатка РІ до Декларації про прибуток.

Що стосується різниць, то в разі, коли витрати за актом менші ніж витрати за фактичними документами, суму різниці ми показуємо вже прямою кореспонденцією на підставі бухдовідки - Дт 92 Кт 63,68. У випадку перевищення нарахованого забезпечення над фактичними витратами, його доведеться відкоригувати методом сторно. Судячи із п.3.5 Положення № 88 йдеться саме про сторно проводкою Дт 92 Кт 68,63 у місяці отримання первинки, хоча було б логічніше коригувати саме забезпечення (Дт 92 Кт 47 – сторно). Власне, це штовхає до думки, що при розробці змін до Положення № 88 мінфінівці уже не думали про забезпечення. Тому прогнозуємо, що практика обліку буде різною.

Дрібнички на завершення

В Положенні № 88 з'явилися ще чотири маловагомі, але корисні корективи:

1. Зазначено, що Положення № 88 тепер стосується не лише бухзвітності, а й будь-якої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку;

2. Прибрали думки про те, що записи в первинних документах можуть здійснюватися за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації. Тепер скрізь згадуються електронні засоби;

3. Вказали, що помилки в первинці, облікових регістрах та звітності, створених ручним способом, виправляються не тільки коректурним способом, а й з допомогою методу «червоного сторно» та додаткових бухгалтерських проводок (п.4.2 Положення №88). Така практика вже давно існує;

4. З'явилося уточнення, що контроль за документооборотом на підприємстві здійснює головбух або *особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства* (пп. пп. 2.13, 5.5, 6.7, 6.8). Невже припускається, що це може робити будь-хто з працівників?

Ми спостерігатимемо за практикою бухгалтерського обліку далі.

Петро Кричун

Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.
та консалтингової компанії [TCG CONSULTING](#)
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»
та сайту [buhgazeta.com.ua](#))