

**ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
В УКРАИНЕ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ  
НА ПРИЗНАНИЕ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Хомуляк Тарас Игоревич, к.э.н., доцент, Львовский институт**

**ГВНЗ «Университет банковского дела», [taryh@yandex.ru](mailto:taryh@yandex.ru)**

**Homulyak Taras, PhD, Higher State Education Institution «Banking University»,**

Аннотация: рассмотрены последствия принятия в Украине Налогового кодекса, соответствия его норм бухгалтерским стандартам, а также влияние гармонизации их норм, на признание расходов предприятия. Предложено корректное применение норм законодательных актов для избегания исключения расходов предприятия из налоговой отчетности фискальными органами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, расходы, налог, прибыль, гармонизация.

После принятия налогового кодекса многие обратили внимание на значительное подобию его норм к требованиям положений бухгалтерского учета. Конечно это позитивная тенденция. Однако, в последнее время, многие бухгалтера так увлеклись требованиями налогового законодательства, что и забыли о традиционных, для себя, требованиях – бухгалтерских. Поэтому подобная гармонизация может повлиять на отечественных субъектов ведения хозяйства. Анализ практики последних проверок фискальных органов и жалоб налогоплательщиков свидетельствует об особенном внимании со стороны контролирующих органов к первичной документации. Соответственно, вопросы надлежащего ее оформления могут повлиять на признание легальности осуществленной операции и признания расходов оформленных такими документами. То есть теперь бухгалтерам нужно вспомнить основы бухгалтерии, а именно документального подтверждения записей.

Недавно появился целый ряд писем налоговиков, в которых они акцентировали внимание на том, что формирование расходов для определения объекта обложения налогом на прибыль может осуществляться только на основании надлежащим образом оформленных первичных документов «...несвоевременное составление первичных документов и регистров бухгалтерского учета, а также недостоверность отраженных в них данных приводят к отражению недостоверной информации в финансовой и налоговой отчетности» [1].

В общем–то, требование не ново. Но учитывая, что теперь для нужд определения налога на прибыль надо ориентироваться на правила свойственные для бухучета, именно первичные документы, полагаем, станут поводом для возможного «пересмотра» расходов плательщика налога.

При этом нужно помнить, что документ имеет силу первичного только в случае фактического осуществления хозяйственной операции. Если же фактического осуществления операции не было, соответствующие документы не могут считаться первичными даже при наличии всех формальных реквизитов таких документов. С другой стороны, следует обратить внимание на позицию Высшего арбитражного суда Украины (ВАСУ), что само по себе наличие или отсутствие отдельных документов, а также ошибки в их оформлении не означают, что хозяйственная операция отсутствовала, если из других данных следует, что фактическое движение активов или изменения в собственном капитале либо обязательствах плательщика в связи с его хозяйственной деятельностью имели место.

Бухгалтеру важно понимать: чтобы не иметь проблем с расходами, они должны подтверждаться надлежащим образом оформленными первичными документами. Поэтому далее разберем, каким требованиям должен отвечать первичный документ.

Начнем с его обязательных реквизитов, перечень которых приведен в Законе «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» и Положении о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете [2, 3].

**Название документа (форма).** Типовые формы уже имеют соответствующие названия. Документы, которые оформляются в произвольной форме, можно называть по своему усмотрению: «накладная», «товарная накладная», «акт», «акт о предоставленных услугах» и т. п.

**Дата составления.** Документы должны быть составлены в момент проведения каждой хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее завершения). Таким образом, в большинстве случаев дата документа – это и есть дата осуществления хозяйственной операции. При этом если по каким–либо причинам документ составляется позднее, то формально в нем нужно указать две даты: 1) дату составления (обязательный реквизит); 2) дату (или период) осуществления хозяйственной операции.

Именно последняя дата (осуществления хозяйственной операции) и должна определить, в каком отчетном периоде нужно учесть хозяйственную операцию. Ведь согласно требованиям ч. 5 ст. 9 Закона о бухучете хозяйственной операции должны быть отражены в учетных регистрах в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены [2].

Отметим, что составление первичного документа (его датирование) не в периоде осуществления хозяйственной операции может иметь неприятные последствия и для НДС. Ведь для его начисления дата составления документа имеет принципиальное значение. Если документ будет датирован следующим отчетным периодом (и это первое событие), то и налоговые обязательства по НДС, выходит, должны начисляться уже в следующем периоде.

**Место составления.** В первичном документе должно указываться место его составления. Как правило, оно определяется по месту нахождения организации, выдавшей его. Вместе с тем ВАСУ отмечает, что законодательство не содержит требований относительно определения места составления документа. Это не обязательно должен быть адрес покупателя или продавца.

Особенности заполнения этого реквизита разъяснены в письме Минфина от 26.08.2011 г. № 31–08420–07–25/21247. При этом в качестве места составления документа достаточно указать только населенный пункт, например, «г. Львов» (полный адрес указывать не нужно).

Название населенного пункта должно согласовываться с официально установленными названиями населенных пунктов с применением общепринятых географических сокращений «м», «сmt», «с» и т. д.

Если же документ оформляется за пределами населенного пункта, то в качестве места его составления следует указывать соответствующую административно–территориальную единицу. Для большей уверенности можно указать район и область.

Если документ составляется за пределами Украины – указывается название страны.

Сразу возникает вопрос: как быть в ситуации, когда используется типовая форма документа, а в ней такой реквизит, как «место составления», не определен. Считаем, что в этом случае его можно не указывать.

**Название предприятия, от имени которого составлен документ.** Должно соответствовать полному или сокращенному наименованию предприятия, внесенному в Единый Государственный Реестр.

**Содержание и объем хозяйственной операции, единица измерения (в натуральном и/или стоимостном выражении).** Степень детализации содержания и объема хозяйственной операции определяют лица, ответственные за ее осуществление и правильность ее оформления. При этом такая детализация должна обеспечить раскрытие содержания хозоперации и идентификацию активов, обязательств, доходов и расходов, связанных с ней.

Например, в актах выполненных работ (предоставленных услуг) нужно раскрыть: конкретный перечень выполненных работ (предоставленных услуг), дату и место их выполнения (предоставления), сведения о том, в чем выражен результат выполненных работ (предоставленных услуг).

**Должности лиц, ответственных за осуществление хозяйственной операции и правильность ее оформления.** Подписание документа неуполномоченным лицом может стать основанием для лишения документа статуса первичного. Перечень лиц, которых уполномочивают от имени юрлица (предприятия) осуществлять хозоперации (поставку товаров, услуг), а также подписывать документы, должен утвердить руководитель предприятия.

В отношении ряда хозяйственных операций в нормативно–правовых актах прямо указано, какие лица имеют право ставить подпись на первичных документах. Например, лицами, уполномоченными на подписание расходных кассовых ордеров есть руководитель и главный бухгалтер либо работник предприятия, уполномоченный на это руководителем [4].

Акт выполненных работ (предоставленных услуг) подписывается лицом, принявшим исполнение обязательства в свой адрес. Если исполнение принимает юридическое лицо, то акт подписывает лицо, уполномоченное на это его учредительными документами, доверенностью, законом или другими актами гражданского законодательства. То есть в общем случае его подписывает директор предприятия [5].

**Подпись лица, принимавшего участие в осуществлении хозяйственной операции.** Допускается, что в первичном документе может проставляться личная подпись, аналог личной подписи (ею можно считать факсимиле), электронная цифровая подпись или другие данные, которые дают возможность идентифицировать лицо, принимавшее участие в осуществлении хозоперации.

Однако факсимиле нельзя использовать, если документы типовых и специализированных форм не предусматривают такое использование. К примеру, оно не может использоваться при оформлении кассовых, расчетных документов, платежных поручений.

Отдельно обратим внимания на использование печати на документах. Печать не является обязательным реквизитом первичного документа. В п.2.5 Положения № 88 сказано только, что подпись на документе может быть скреплена печатью [3].

Вместе с тем налоговики настаивают на том, что предприятие обязано проставлять свою печать на тех документах, утвержденная форма которых это предусматривает (например, на кассовых документах). Мы предлагаем, что избежать этого можно приняв поправки в те же нормы Положения № 637 в части использования печатей.

Пунктом 1.3 Положения № 88 предусмотрено, что все документы должны составляться на украинском языке. Но наряду с украинским языком может применяться другой язык в порядке, определенном ст. 11 Закона «Об основах государственной языковой политики». Фактически это означает, что документы на другом языке могут составляться только в том случае, если контрагенты (оба из них) ведут свою деятельность на территории, где наряду с государственным (украинским) действует еще и региональный язык. Поэтому, все таки, лучше составлять документы на украинском языке.

Документы, которые составлены на иностранном языке, должны иметь аутентичный перевод на государственный или другой, разрешенный язык.

Еще вернемся к дате документа. Выше мы уже отмечали, что отражать хозоперацию в бухучете необходимо в том отчетном периоде, в котором она осуществлена. Если документ получен в пределах текущего отчетного периода, проблем для налога на прибыль нет. Так, к примеру, для большинства плательщиков этого налога отчетным периодом является календарный год. Поэтому, если получение услуги и оформление акта происходят внутри одного отчетного периода (года), то для нужд налога на прибыль проблем не возникнет.

При определении даты расходов следует учитывать требования П(С)БУ 16 [5]. Так, к примеру, расходы, формирующие себестоимость реализованной продукции, отражаются одновременно с признанием доходов от их продажи.

А вот если у предприятия, которое составляет годовую декларацию о прибыли, операции произошли в ноябре прошлого года, а акт получен только в текущем году, то тогда показать расходы/доходы на основании такого документа можно будет, лишь подав уточняющий расчет к декларации по налогу на прибыль за прошлый год. Если ошибка затрагивает прошлогоднюю финансовую отчетность, то исправлять ее в бухучете придется путем корректировки сальдо нераспределенной прибыли.

Таким образом, плательщикам налогов, рекомендуем обратить особое внимание на формирование налоговых деклараций, особенно, касательно первичных документов, на основании каких они составляются.

#### Список использованных источников:

1. Письмо ГФСУ от 21.01.2016 г. № 1079/6/99–95–42–03–15 // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66095.html>.
2. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99 г. № 996–XIV // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина от 24.05.95 г. № 88 // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
4. Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденное постановлением НБУ от 12.12.2004 г. № 637// [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.
5. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы» утвержденное приказом МФУ № 318 от 31.12.99г. // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.