

1:0 В ПОЛЬЗУ СУЩНОСТИ: БЕЗдокументальные рекомендации Минфина

Ирина ГОЛОШЕВИЧ,
консультант по бухгалтерскому
учету и налогообложению

В апреле 2016 года на сайте Минфина появилось сообщение с несколько не свойственным для этого министерства⁽¹⁾ содержанием, не соответствующим образу безэмоционального статиста, сухо цитирующего нормы действующего законодательства и не особо желающего вникать в противоречия налогового учета, а также вмешиваться в споры между налогоплательщиками и налоговиками. И вдруг — это письмо от 22.04.2016 г. № 31-11410-06-5/11705⁽²⁾, достаточно объемное и по содержанию, и по размеру, посвященное теме документального сопровождения хозяйственных операций, а точнее их БЕЗдокументального отражения в бухгалтерском учете.

Разрыв шаблонов! Минфин абсолютно серьезен! По его мнению, в бухгалтерском учете не только можно, но и нужно отражать операции, даже если они не подтверждены документами. Интриги добавляет то обстоятельство, что с 1 января 2015 года показатели бухгалтерского учета непосредственно участвуют в исчислении налогооблагаемой прибыли. И если расходы, не подтвержденные документами, отражаются в бухгалтерском учете, они автоматически оказывают влияние на налогооблагаемую прибыль. Ведь раздел III НКУ не содержит правил корректировок финансового результата до налогообложения на «бездокументальные» расходы.

В самом письме о налоговых показателях не сказано ни слова, но свидетельством того, что в нем рассматриваются налоговые последствия, является следующее утверждение Минфина, размещенное в сообщении на сайте: *«искусственное непризнание расходов для целей налогового учета и, как результат, необоснованное доначисление налогов и сборов контролирующими органами, вынуждало бизнес доказывать законность осуществления хозяйственной деятельности в судебных инстанциях»*. В сообщении он также подчеркнул недопустимость *«нарушения фундаментальных принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, ведь они обязательны для использования как субъектами предпринимательской деятельности, так и контролирующими органами»*. Так какие принципы могут быть убедительными для отражения расходов в бухгалтерском учете без документов?

Бухгалтерские принципы — фундамент финотчетности

Минфин в качестве основного аргумента избрал всего лишь один принцип бухгалтерского учета — принцип начисления и соответствия доходов и расходов, согласно которому расходы признаются в периоде получения доходов, независимо от перечисления денежных средств. Для бухгалтеров, следующих этому принципу, дата документов уходит на второй

план, и даже при наличии документов период признания расходов определяется по доходам, для получения которых были осуществлены расходы.

Но бухгалтерский учет построен на нескольких принципах, они составляют систему и дополняют друг друга. По мнению автора, более уместно было бы говорить об ином принципе — о принципе осмортельности. Он призывает использовать в бухгалтерском учете методы оценки, которые предотвращают занижение оценки обязательств и расходов и завышение оценки активов и доходов предприятия. Говоря простым языком, наличие фактических расходов обязывает отразить их в учете независимо ни от чего. И отсутствие документов не освобождает бухгалтеров от ответственности за достоверность финотчетности. Во главе угла — факт осуществления хозяйственной операции.

Впрочем, уместно также вспомнить о принципе превалярования сущности над формой. О нем специалисты вспоминают, как только заходит разговор о документальном сопровождении хозяйственных операций. Некоторое время назад он полюбился и налоговым органам, его часто используют для доказательства «бесоварности» и ничтожности сделок.

Так, в письме ГНС от 15.02.2013 г. № 3848/7/10-1017/575⁽³⁾ описана доктрина превалярования сущности над формой, в соответствии с которой хозяйственная операция оценивается согласно экономическим последствиям по результатам осуществления хозяйственных операций независимо от их соответствующего оформления. В **Законе о бухучете** принцип «превалярование сущности над формой» сформулирован иначе, а именно: ►

⁽¹⁾См. по адресу: www.minfin.gov.ua/news/view/ministerstvo-finansiv-ukrainy-roziasnylo-poriadok-vidobrazhennia-vytrat?category=dohidnapolitika&sub-category=buhgalterskij-oblik (прим. ред.).

⁽²⁾Опубликовано: www.buhgalteria.com.ua/News/11705.html (прим. ред.).

⁽³⁾Опубликовано: Бухгалтерия. — 2014. — № 1-2. — С.46—50 (прим. ред.).

«операции учитываются в соответствии с их сущностью, а не только исходя из юридической формы». Но очевидно, что и бухгалтерский принцип, и «налоговая» доктрина, описанная в письме от 15.02.2013 г. № 3848/7/10-1017/575, имеют одни и те же фундаментальные истоки. И важно то, что они не имеют никакого отношения к наличию или отсутствию документов, подтверждающих факт осуществления хозяйственной операции.

В переводных учебниках по финансовому учету в качестве примеров, довольно четко характеризующих принцип превалирования сущности над формой, демонстрируются учетные ситуации с древесиной и вином, то есть с продукцией, имеющей продолжительный производственный цикл. Рассматриваются примеры с заключением двух встречных договоров купли-продажи на одну и ту же партию древесины или вина. Но важно, что ни древесина, ни вино не прошли весь технологический цикл, а наоборот, при заключении договора на продажу, как правило, особо отмечается, что процесс сушки древесины (брожения вина) только начался.

Так в чем же смысл договора продажи продукта на начальной стадии его технологического «созревания»? А смысл, конечно, есть! И он заключен в договоре обратного выкупа этой же продукции, в котором заложена более высокая цена. Получается, покупатель кредитует производителя под процент (разница между ценой продажи и обратного выкупа). Гуру финансового учета настоятельно рекомендуют в таких ситуациях в бухгалтерском учете отражать заем с начислением процентов, а не продажу с последующим приобретением продукции, находящейся в процессе производства.

Но что еще обращает на себя внимание: ни в одном из этих примеров вообще не идет речь

о наличии или качестве документов, сопровождающих операцию. Наш бухгалтер, выросший в украинских традициях, предположит, что документы есть и они в идеальном состоянии, поскольку без наличия документов и разговора не может быть об отражении хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета. Но на самом деле проявление принципа никак не обусловлено наличием или отсутствием самих документов.

Так откуда произрастает массовая убежденность бухгалтеров в архивности документов?

Документы — регистры бухгалтерского учета

Ответ, как уже было указано, содержится в самом **Законе о бухучете**, в ст.9 которого изложены требования к документальному оформлению хозяйственных операций. Нет, в этой статье бухгалтеры не встретят запрещающие формулировки, подобные тем, которые содержит ст.44 НКУ. Просто в п.1 ст.9 Закона сказано: «*Основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные документы, фиксирующие факты осуществления хозяйственных операций*».

Эти слова на практике воспринимаются как неизбежность: нет «правильных» документов — нет отражения хозяйственной операции в регистрах бухгалтерского учета. И, как следствие, не подтвержденные документами расходы зачастую «вешают» на счет **39 «Расходы будущих периодов»**, нарушая при этом грубейшим образом принципы бухгалтерского учета, что, в свою очередь, приводит к искажению достоверности финотчетности. В некоторых случаях начисляют обеспечения, что уже в меньшей степени вредит финотчетности, но все равно противоречит сути проводимых операций. Причина в том, что обеспечения создаются под будущие (!) расходы, которые можно достовер-

но оценить (кстати, необходимость создания обеспечений также предусмотрена исполнением принципа осмотрительности). Создание обеспечений на фактически осуществленные, но документально не подтвержденные расходы, методологически выглядит нелепо. Хотя нельзя не согласиться, что если ставится задача переноса на следующие отчетные периоды бухгалтерских показателей, влияющих на налогооблагаемую прибыль, то она с помощью создания обеспечений все-таки решается.

В этой связи появление письма Минфина как нельзя кстати. Ведь очевидные и известные специалистам истины бухгалтерской науки приобрели практическую ценность благодаря тому, что сам Минфин обращается к ним! Он своими выводами помирил «противоборствующие» статьи **Закона о бухучете** (ст.9 и ст.4). К тому же, в точном соответствии с буквой закона! И вот почему.

Статья 9 **Закона о бухучете** устанавливает требования к первичным документам, которые, в свою очередь, определены как основание для отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета. Вместе с тем, в соответствии со ст.8 этого Закона предприятие самостоятельно определяет учетную политику и утверждает правила документооборота. Сказанное в п.2.7 **Положения № 88⁽⁴⁾** усиливает свободу, предоставленную предприятиям Законом. На усмотрение должностных лиц на предприятиях могут использоваться типовые формы первичных документов или произвольные, но с удовлетворением требований к обязательным реквизитам.

Поэтому Минфин весьма прав, утверждая в письме следующее: «*поскольку подходы к определению расчетной суммы расходов, по которым на момент составления финансовой отчетности не получены первичные документы от контрагентов, не урегулированы нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету, предприятия могут са-*

⁽⁴⁾Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденное приказом МФУ от 24.05.95 г. № 88 (прим. ред.).

мостоятельно определять методику такой оценки, которую целесообразно включить в распорядительный документ об учетной политике предприятия вместе с перечнем ответственных лиц и сроков представления ими соответствующей информации». Подчеркивая право должностных лиц самостоятельно устанавливать методику оценки расходов и обязательств в учетной политике, Минфин также распространяет их свободу действий и на документальное сопровождение: «учитывая указанное, для признания расходов, по которым на момент составления финансовой отчетности не получены первичные документы от контрагентов, ответственным лицом составляется и передается в бухгалтерскую службу документ (например, бухгалтерская справка) с указанием расчетной суммы расходов».

Таким образом, противоречие между документальным обеспечением операции и фактом ее осуществления полностью разрешено: операция отражается в периоде ее возникновения (или периоде получения доходов) с документальным сопровождением, выполненным в рамках, предусмотренных **Законом о бухучете** и **Положением № 88**. Ведь бухгалтерская справка, составленная должностными лицами, это полноценный первичный документ. То есть позиция Минфина выстроена в точном соответствии с нормами бухгалтерского законодательства, и налоговикам следовало бы с этим смириться.

«Документальный» террор

В 1999 году — году принятия **Закона о бухучете** «документальная» статья была необходимостью, исторической преемственностью традиций советского учета. Но кто мог тогда предположить, что стремление сгладить острые углы переходного времени обернется «документальным» террором налогоплательщиков со стороны налоговых органов.

Судебная практика имеет множество доказательств того, что налоговики злоупотребляют «документальным» вопросом. При проверках не только отсутствие документов, но и некоторые огрехи в их оформлении становятся единственным веским аргументом для доначисления ими налогов. ВАСУ (видимо, впечатленный размахом «документального» террора) включился в защиту налогоплательщиков, издав в начале кодексной «эры» письма от 01.11.2011 г. № 1936/11/13-11⁽⁵⁾, от 02.06.2011 г. № 742/11/13-11⁽⁶⁾.

Значение этих писем невозможно переоценить. В них ВАСУ высказал несколько тезисов в рамках обобщения судебных споров при участии налоговых органов:

- ◆ хозяйственная операция — первична, документы — вторичны;
- ◆ наличие документов не доказывает факта осуществления хозяйственной операции, а их отсутствие не опровергает ее осуществления;
- ◆ формальные и другие ошибки в документах не могут служить основанием для непризнания хозяйственной операции осуществленной;
- ◆ отсутствие или «некачественность» документов не может быть единственным основанием для непризнания налогового кредита по НДС и «сторнирования» расходов для целей налогового учета.

Заметим, что письма ВАСУ с такой позицией появились в период действия ст.44 **НКУ**, которая запрещает отражение в налоговой отчетности показателей, не подтвержденных документально. Получается, в судебном зале не буква, а дух закона принимается к рассмотрению!

Но налоговикам все нипочем. Ни выигрышные дела в судах (определения ВАСУ от 03.04.2013 г. № К/9991/44088/12, от 26.03.2013 г. № К/9991/36683/11, от 28.02.2012 г. № К-11680/10, от 23.07.2012 г. № К-4817/10, от 25.06.2012 г. № К/9991/25932/11, от 26.06.2012 г. № К-27230/10, от 15.01.2015 г. № К/9991/56051/11, от 20.01.2015 г.

№ К/800/15312/13 и от 17.02.2015 г. № К/800/50438/14), ни компетентное мнение этого органа не принимается ими во внимание. И в настоящее время качество (!) документального сопровождения операций остается одним из основных предметов налоговой проверки.

Так, в письме от 10.02.2016 г. № 2759/6/99-95-42-01-15 ГФС утверждает, что «несвоевременное составление первичных документов и регистров бухгалтерского учета, а также недостоверность отраженных в них данных приводит к отражению недостоверной информации в финансовой и налоговой отчетности», жестко привязывая факт отражения операции в финансовой и налоговой отчетности к факту наличия документов. Отсутствие документов при этом приравнивается ею к допущению ошибок в отчетности. Видимо, поэтому Минфин в своем письме немало внимания уделяет и исправлению ошибок. По его мнению, получение документов с «опозданием» не является изменением бухгалтерских оценок и исправлением ошибок и не влечет за собой необходимости проведения бухгалтерских корректировок в периоде их получения. Впрочем, Минфин допускает необходимость проведения уточнений, но бухгалтеры понимают разницу между бухгалтерскими корректировками и уточнениями.

Да и ст.44 **НКУ**, несмотря на запретительный характер формулировок, строго ориентирована на бухгалтерское законодательство. Если с точки зрения бухгалтерского законодательства «документальных» нарушений нет, их нет и с точки зрения налогового законодательства. В этом, по мнению автора, и заключается основной месседж Минфина в комментируемом письме от 22.04.2016 г. № 31-11410-06-5/11705. ■

⁽⁵⁾Опубликовано: *Документальное сопровождение налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. — 2011. — Вып.12. — С.131–132 (прим. ред.).*

⁽⁶⁾Опубликовано: *Там же. — С.126–129 (прим. ред.).*