

**ПОДГОТОВКА К ГОДОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ:  
ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ  
И ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## **Подготовка к годовой отчетности: инвентаризация**

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию всех активов и обязательств, за исключением имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года (п. 3 ст. 11 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, п. 27 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н). Кроме того, может проводиться один раз в три года инвентаризация основных средств и один раз в пять лет - инвентаризация библиотечных фондов.

По итогам 2025г. инвентаризация должна проводиться в соответствии с порядком, установленным ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (утв. Приказом Минфина России от 13.01.2023 N 4н).

### **1. Подготовительный этап инвентаризации**

1.1. Утверждение состава инвентаризационной комиссии (п. 26 и 27 ФСБУ 28/2023).

Для проведения инвентаризации должна быть создана комиссия. Можно создать постоянно действующую комиссию или создавать ее перед каждой инвентаризацией.

В состав инвентаризационной комиссии не должны входить лица, которые несут материальную ответственность за проверяемые объекты (п. 20 ФСБУ 28/2023). Но сама инвентаризация должна проводиться в их присутствии (п. 23 ФСБУ 28/2023).

При большом объеме работ можно создать несколько комиссий по отдельным участкам (п. 19 ФСБУ 28/2023). Распределение обязанностей между такими комиссиями и порядок их взаимодействия устанавливаются руководителем организации.

Состав комиссии и ее полномочия утверждаются приказом руководителя организации.

Результаты обязательной инвентаризации считаются недействительными при отсутствии 1/5 и более членов комиссии (п. 21 ФСБУ 28/2023).

Инвентаризационную комиссию можно не создавать, если инвентаризацию проводят:

- руководитель или главбух и руководитель, которые являются единственными сотрудниками организации (пп. «а» п. 22 ФСБУ 28/2023);
- аудиторская компания или индивидуальный аудитор, с которыми заключен договор об оказании услуг по проведению инвентаризации (пп. «б» п. 22 ФСБУ 28/2023);
- ревизионная комиссия — вне зависимости от объема работ, если такую комиссию и ее функции предусматривает устав (пп. «в» п. 22 ФСБУ 28/2023);

Для проведения инвентаризации работодатель обязан обеспечить комиссию рабочей силой, весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой, транспортными средствами, средствами связи и коммуникации (п. 7 ФСБУ 28/2023).

1.2. Издание приказа об инвентаризации руководителем организации, где указываются:

- должности и Ф.И.О. председателя и членов инвентаризационной комиссии;
- что именно подлежит инвентаризации;
- сроки и причина проведения инвентаризации;
- срок сдачи материалов по инвентаризации в бухгалтерию.

1.3. Подготовка материально ответственными лицами первичных документов по учету имущества, которые еще не сданы в бухгалтерию с учетом сроков, установленных графиком документооборота компании. Председатель инвентаризационной комиссии визирует данные документы с пометкой «До инвентаризации» и с указанием даты.

Затем материально ответственные лица дают расписки, что все неучтенные первичные документы сданы инвентаризационной комиссии, поступившие активы оприходованы, а выбывшие списаны. Подотчетные лица и получатели по доверенности дают расписки, что все первичные документы на покупки сданы, приобретенные активы оприходованы.

### **2. Основной этап инвентаризации**

В ходе инвентаризации применяются следующие методы проверки:

- 1) подсчет, взвешивание, обмер, осмотр – в отношении запасов, основных средств, капитальных вложений;
- 2) проверка документов и расчеты – в отношении:
  - НМА, капвложений в них, денег на счетах в банках, финансовых вложений, дебиторской задолженности, аналогичных активов и обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств, источников финансирования деятельности;

- не учтенного на балансе имущества; объектов, которые числятся на забалансовых счетах; объектов, информация о которых должна быть раскрыта в отчетности

3) альтернативные методы, например, видео- или фотофиксацию (подп. «а» п. 4 ФСБУ 28/2023).

Организация самостоятельно решает, каким способом определять фактическое наличие конкретного объекта. Это зависит от вида или характера объекта, его удаленности, ограничения доступа к нему, а также затратности проведения инвентаризации традиционным способом (информационное сообщение Минфина от 12.04.2023 № ИС-учет-44).

Особенности проведения инвентаризации конкретных активов и обязательств организация должна утвердить в своем локальном нормативном акте.

Если инвентаризация активов проводится в течение нескольких дней, то в отсутствие инвентаризационной комиссии доступ в места, где находятся такие активы, должен быть ограничен (в том числе помещения опечатаны, установлена сигнализация или видеонаблюдение) (п. 29 ФСБУ 28/2023).

### **Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности**

Инвентаризация и анализ дебиторской и кредиторской задолженности имеет следующие цели:

1. Классификация задолженности для целей составления бухгалтерской отчетности:
  - краткосрочная;
  - долгосрочная (больше 12 месяцев);
2. Выявление просроченной задолженности, принятие мер по ее ликвидации и создание резерва по сомнительным долгам.
3. Выявление безнадежной задолженности и ее списание.
4. Оценка финансового состояния предприятия.

При выявлении задолженности контрагента-покупателя по отгруженным ему товарам или задолженности контрагента-продавца по поставке товаров, в счет которых уже перечислена предоплата, необходимо составить претензию, где напомнить контрагенту о его обязательствах (со ссылкой на договор и все прочие документы) и указать срок исполнения претензии. Можно предложить альтернативный способ расчетов, например, соглашение об отступном.

### **Проверка резервов по сомнительным долгам**

Все организации (в том числе те, которые применяют упрощенные способы бухгалтерского учета), должны создавать в бухучете резерв сомнительных долгов (п. 70 Положения, утв. Приказом Минфина от 29.07.98 № 34н). Сомнительной считается дебиторская задолженность, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Вероятность погашения долга и его сомнительность оценивается организацией самостоятельно. Создавать резерв необходимо по каждой сомнительной задолженности покупателя (абз. 1 п. 70 приказа Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

В рамках инвентаризации необходимо:

- по каждой просроченной дебиторской задолженности оценить вероятность ее погашения;
- в случае сомнительности долга оценить необходимую сумму резерва для целей бухучета;
- по резервам, созданным на конец прошлого года и не использованным в течение отчетного года, оценить необходимость их сохранения, списания или увеличения.

Создание резерва по сомнительным долгам (п. 11 ПБУ 10/99, п. 70 Приказа N 34н):

Д 91.1 К 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Использование резерва по сомнительным долгам:

Д 63 «Резервы по сомнительным долгам» К 62, 76, 60

В бухгалтерском учете нет методики оценки суммы резерва по сомнительным долгам. В абз. 3 п. 70 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» только указано, что формирование резервов производится в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Организация может установить бухгалтерской учетной политикой собственные методики подсчета сумм резерва.

В налоговом учете создание резерва по сомнительным долгам – это право организации, которое закрепляется в учетной политике. Такой резерв создается по правилам статьи 269 Налогового кодекса.

### **Списание безнадежной дебиторской задолженности**

В бухгалтерском учете нет нормативного акта, который определял бы безнадежность дебиторской задолженности. Можно руководствоваться нормами Налогового кодекса, который предусматривает следующие основания признания дебиторской задолженности безнадежной (п. 2 ст. 266 НК РФ):

- истек установленный срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ). При этом признание задолженности безнадежной по основанию истечения установленного срока исковой давности осуществляется вне зависимости от предпринятых налогоплательщиком мер принудительного взыскания такой задолженности (письма Минфина России от 16.02.2021 N 03-03-06/2/10482, от 13.01.2020 N 03-03-06/1/569);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ) (законы, указы, постановления, распоряжения, положения и т.п. органов государственной власти и местного самоуправления);
- обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ). При этом долги, нереальные ко взысканию, списываются в составе внереализационных расходов с даты исключения налогоплательщика-должника из ЕГРЮЛ;
- невозможность взыскания долга подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства;
- признание безнадежными долгов физлица-банкрота в соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 г. N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Если безнадежная дебиторская задолженность принималась в расчет при формировании резерва по сомнительным долгам, то она списывается за счет резерва: Д 63 К 62, 76, 60 и др.

При отсутствии резерва по сомнительным долгам выявленная безнадежная дебиторская задолженность списывается в бухучете на прочие расходы: Д 91.2 К 62, 76, 60 и др.

В налоговом учете при общей системе налогообложения списанная безнадежная дебиторская задолженность относится на внереализационные расходы.

Сумма списанной безнадежной задолженности должна отражаться за балансом на счете 007 в течение 5 лет для оценки возможности ее погашения (истребования).

При списании дебиторской задолженности в виде перечисленного поставщику аванса покупатель должен восстановить НДС (письма Минфина России 08.10.2021 N 03-07-11/81990, от 22.02.2017 N 03-07-11/10152, от 11.04.2014 № 03-07-11/16527, от 17.08.2015 N 03-07-11/473470). В Налоговом кодексе нет требования восстановить НДС при списании дебиторки. Но судьи соглашаются с налоговиками, поскольку иначе при списании дебиторской задолженности с учетом НДС получается двойной учет суммы налога: в составе вычетов, а затем в составе расходов, уменьшающих базу по прибыли (Определение ВС РФ от 04.02.2020 N 308-ЭС19-26316 по делу N А53-41738/2018, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.01.2021 №№ Ф08-11742/2020, А53-43012/2019).

### **Списание невостребованной кредиторской задолженности**

Невостребованная кредиторами просроченная задолженность списывается на прибыль организации:

Д 60, 76, 62 К 91.1

и учитывается при расчете налога на прибыль как внереализационный доход (п. 20 ст. 250 НК РФ).

Сумма просроченной кредиторской задолженности в виде полученного аванса, по которому не произведена отгрузка, списывается на доходы вместе с суммой НДС. При этом организация не вправе включить в расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, суммы НДС, исчисленные и уплаченные в бюджет с авансовых платежей (Письма Минфина России от 24.05.2022 N 03-07-11/48045, от 07.12.2012 N 03-03-06/1/635, от 10.02.2010 № 03-03-06/1/58).

### **Инвентаризация оценочных обязательств**

В соответствии с ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении трех условий:

1) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой нельзя избежать.

б) вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства. Оценочное обязательство признается, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, вероятность наличия обязанности превышает 50%;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена. Оценочное обязательство признается в бухучете в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов с документальным подтверждением обоснованности расчетов.

На сумму признанного оценочного обязательства формируется резерв на счете 96.

Наличие оценочного обязательства и его величина – оценочные значения, которые необходимо проверять на каждую отчетную дату и корректировать сумму ранее созданного резерва. Порядок оценки обязательства и формирования резерва устанавливается учетной политикой.

В бухгалтерском учете возникают следующие основные оценочные обязательства и создаются соответствующие резервы:

1) связанные с предстоящей оплатой отпусков сотрудникам – у всех организаций (кроме организаций, имеющих право на упрощенный бухгалтерский учет).

Поскольку оценочное обязательство признается в бухучете в сумме, необходимой, чтобы рассчитаться с кредиторами (п. 15 ПБУ 8/2010), резерв на оплату отпусков должен быть равен общей сумме отпускных всем сотрудникам с учетом взносов на пенсионное, медицинское и социальное страхование, которые нужно начислить на отпускные. Конкретная методика определения величины резерва ПБУ 8/2010 не предусмотрена, поэтому ее необходимо разработать и утвердить в бухгалтерской учетной политике. В конце года проводится инвентаризация резерва, по итогам которой уточняется размер остатка резерва исходя из количества дней неиспользованного отпуска и среднедневной заработной платы.

2) связанные с предстоящей выплатой вознаграждений за выслугу лет – при наличии такой обязанности, установленной нормативными актами организации;

3) на предстоящий гарантийный ремонт - если в соответствии с условиями договоров организация обязана обеспечить ремонт реализованного товара (гарантийную поддержку выполненной работы, услуги), при этом исходя из существующей практики вероятность такого события достаточно велика;

4) ликвидационные оценочные обязательства на предстоящий демонтаж и утилизацию приобретенных (созданных) запасов и основных средств (в соответствии с нормами ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020);

Ликвидационное обязательство признаётся при возможности надёжной оценки затрат на его исполнение. Поэтому в учетной политике или ином локальном нормативном акте следует зафиксировать:

- критерии надежности оценки для применения расчета ликвидационного обязательства;
- кто (какое подразделение) производит оценку ликвидационного обязательства;
- в какие сроки представляется в бухгалтерию информация о ликвидационном обязательстве.

Ликвидационное обязательство является оценочным значением. Поэтому на отчетную дату его установленную величину следует проверить.

5) оценочное обязательство по судебным спорам (в т.ч. по налоговым проверкам).

### **Документирование инвентаризации**

Сведения о проверке фактического наличия активов должны быть зафиксированы в документах.

ФСБУ 28/2023 не устанавливает состав документов, которые должны оформляться в процессе инвентаризации. Этот вопрос отнесен к компетенции самой организации (Информационное сообщение Минфина от 12.04.2023 № ИС-учет-44). Можно использовать:

- разработанные и утвержденные Госкомстатом РФ унифицированные формы (постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88);
- формы документов, разработанные организацией и утвержденные в учетной политике (п. 4 ст. 9 Закона о бухучете № 402-ФЗ).

В документах можно объединять сведения о фактическом наличии объектов и результаты инвентаризации. По решению организации документы по инвентаризации можно составлять в электронном виде (информационное сообщение Минфина от 12.04.2023 № ИС-учет-44).

При проведении инвентаризации по итогам года формы документов должны содержать, среди прочего (п. 31 ФСБУ 28/2023):

- а) наименования активов и идентифицирующие их сведения, количество по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете;
- б) количество порядковых номеров активов и общее количество таких активов в натуральных единицах измерения, записанных на каждой странице;
- в) отметку о проверке цен, таксировки и подсчета итогов на последней странице документа с подписями лиц, производивших эту проверку;
- г) расписку материально ответственного лица, подтверждающую проверку фактического наличия активов инвентаризационной комиссией в его присутствии, отсутствие претензий к инвентаризационной комиссии и принятие перечисленных в документе активов для хранения или использования (в конце документа);
- д) в случае смены материально ответственных лиц - подписи лица, принявшего актив, и лица, сдавшего этот актив;

е) подписи всех членов инвентаризационной комиссии и соответствующего материально ответственного лица.

При инвентаризации большого количества весовых товаров документ, оформляющий результаты их перевеса (например, акт), ведется раздельно одним из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. В конце рабочего дня или по окончании перевеса данные этих документов сличают, и выверенный итог вносится в итоговую опись (п. 28 ФСБУ 28/2023).

### **3. Заключительный этап инвентаризации**

3.1. Составление итоговой ведомости, в которой отражаются все выявленные излишки и недостачи, а также указывается способ их отражения в учете.

Оценка результатов инвентаризации производится на дату, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Порядок оценки результатов инвентаризации:

- 1) активы, оказавшиеся в излишке, оцениваются;
  - по их справедливой стоимости (в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости"),
  - либо по их балансовой стоимости,
  - либо по балансовой стоимости аналогичных активов;
- 2) недостача активов оценивается по их балансовой стоимости в соответствии с порядком, установленным соответствующим Стандартом;
- 3) расхождения в суммах дебиторской задолженности и обязательств оцениваются в суммах, вытекающих из документов, подтверждающих эти задолженность, обязательства и признаваемых правильными организацией;
- 4) расхождения в суммах оценочных обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств оцениваются в суммах, подтвержденных соответствующими расчетами.

3.2. Издание приказа руководителя об утверждении результатов инвентаризации и о привлечении к ответственности виновных должностных лиц (если выявлены недостачи).

Приказ об утверждении инвентаризации не является обязательным. Его используют, если результаты инвентаризации разошлись с учетными данными. Если расхождений нет, то приказ не нужен.

Порядок отражения в бухучете результатов инвентаризации (п. 12-14 ФСБУ 28/2023):

- стоимость активов, оказавшихся в излишке, относится на доходы организации;
- стоимость утраченных активов, а также активов, оказавшихся испорченными (поврежденными) и не подлежащих использованию или продаже, относится на виновных или иных лиц (при наличии оснований для ее возмещения, в том числе намерения организации предъявить требование такого возмещения) или на расходы организации (при отсутствии оснований для ее возмещения);
- стоимость активов, оказавшихся испорченными (поврежденными), но подлежащих использованию либо продаже, корректируется на сумму обесценения в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих объектов бухгалтерского учета;
- недостача активов, для которых организацией установлены нормы естественной убыли, после зачета недостач излишками по пересортице, относится в пределах норм на затраты на производство (расходы на продажу);
- выявленные при инвентаризации суммы дебиторской задолженности и обязательств, по которым срок исковой давности истек, а также иных долгов, нереальных для взыскания, списываются с бухгалтерского баланса;
- выявленные расхождения в суммах дебиторской задолженности и обязательств, по которым не истек срок исковой давности, а также расхождения в суммах ОНА и ОНО доначисляются или дописываются в соответствии с правилами ПБУ 18/02.

Результаты инвентаризации подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация (ст. 11 Закона «О бухгалтерском учете», п. 10 ФСБУ 28/2023).

В частности, при составлении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 1) результаты инвентаризации, проведенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях в период наименьших остатков активов, регистрируются в том отчетном периоде, в котором была закончена инвентаризация, но не позднее последнего календарного дня отчетного года;

2) результаты инвентаризации активов, проведенной не ранее 1 октября отчетного года, допускается регистрировать в том отчетном периоде, в котором была закончена инвентаризация, но не позднее 31 декабря отчетного года;

3) в иных случаях результаты инвентаризации регистрируются в бухгалтерском учете 31 декабря отчетного года.

## **Первичные документы в бухгалтерском и налоговом учете**

Первичные документы являются основой для отражения операций в бухгалтерском учете.

Порядок оформления первичных документов установлен Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (утв. Приказом Минфина России от 16.04.2021 №61н).

В налоговом учете доходы (ст. 248 НК РФ) и расходы (ст. 252 НК РФ) определяются на основании первичных документов, оформленных в соответствии с законодательством РФ. Поэтому для документального подтверждения доходов и расходов в целях налогообложения необходимо руководствоваться Гражданским законодательством и законом «О бухгалтерском учете». При этом следует обратить внимание на соответствие или не соответствие отдельных норм бухгалтерского учета требованиям налогового законодательства.

### **Состав и формы первичных документов. Оправдательные документы**

Исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», выбор вида и формы первичного учетного документа, которым оформляется факт хозяйственной жизни, осуществляется организацией самостоятельно. Этот выбор зависит от характера оформляемого факта хозяйственной жизни, конкретных обстоятельств, в которых он совершается, установленного организацией документооборота, распределения ответственности между работниками.

Формы применяемых первичных документов необходимо утвердить в учетной политике.

Организация обязана использовать унифицированные документы, только если это установлено законодательством РФ.

В соответствии с ФСБУ 27/2021, первичными можно считать любые документы, которые организация создала или получила в хозяйственной деятельности: договоры, решения суда, квитанции об оплате, торговые счета, кассовые чеки и пр. (подп. «г» п. 9 ФСБУ 27/2021). Важно только, чтобы в документах были все обязательные реквизиты, установленные пунктом 2 статьи 9 закона «О бухгалтерском учете»:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лиц, совершивших сделку и ответственных за правильность ее оформления, либо ответственного за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

При этом организация вправе включать в документ реквизиты, являющиеся дополнительными к обязательным, установленным статьей 9 закона "О бухгалтерском учете" (п. 12 ФСБУ 27/2021).

При отсутствии каких-либо обязательных реквизитов документ не считается первичным и значит, не может подтверждать расходы для налогообложения. Но этот документ в соответствии с пп. «в» п. 8 ФСБУ 27/2021 может быть использован в качестве «оправдательного». На его основании составляется первичный учетный документ со всеми обязательными реквизитами, куда включается информация, позволяющая идентифицировать оправдательный документ.

Данными положениями бухгалтерского учета можно воспользоваться и для целей налогообложения, поскольку статья 252 Налогового кодекса допускает косвенное подтверждение расходов. А первичный учетный документ, составленный на основании оправдательных документов, может рассматриваться для целей налогообложения как косвенное подтверждение расходов.

Одним из видов первичных учетных документов для целей как бухгалтерского, так и налогового учета, может быть справка бухгалтера (письма Минфина России от 13.05.2020 № 03-03-06/2/38724, от 06.05.2020 № 03-03-06/1/36439). Бухгалтерскую справку можно составить на основании

документированной информации третьих лиц, имеющих компетенцию по такому документированию (письмо Минфина России от 20.01.2017 № 03-03-06/1/2523). Форму справки организация определяет самостоятельно, при этом в нее необходимо включить все обязательные реквизиты первичного документа.

Сканированные копии первичных документов не признаются в качестве первичных, поскольку такой порядок оформления не предусмотрен ни бухгалтерским, ни налоговым законодательством (письма Минфина России от 13.02.2020 N 03-03-06/1/9882, от 08.12.2021 № 03-03-07/99864). Электронный первичный учетный документ должен соответствовать требованиям закона "О бухгалтерском учете", а также законодательства, регулирующего порядок составления электронных документов и правила их подписания электронной подписью. Поэтому отсутствие рукописной или электронной подписи означает, что документ не может считаться первичным.

Вместе с тем нормы законодательства не препятствуют использованию в исключительных случаях при регистрации факта хозяйственной деятельности скан-образов первичных документов (письма Минфина России от 21.11.2022 № 03-03-06/1/113388, от 22.04.2020 N 03-01-10/32570, от 27.04.2020 N 03-03-06/3/34068, от 13.05.2020 N 03-03-07/38785, письмо ФНС России от 26.02.2021 № СД-4-3/2476). При этом в дальнейшем организация должна получить первичный учетный документ в бумажном или в электронном виде, оформленный в соответствии с законодательством РФ (письма Минфина России от 21.11.2022 № 03-03-06/1/113388, от 22.04.2020 № 03-01-10/32570, от 02.10.2020 № 03-03-06/1/86376).

С учетом норм ФСБУ 27/2021 скан-копии можно рассматривать в качестве оправдательных документов, на основании которых составляется первичный учетный документ со всеми необходимыми реквизитами. В рекомендации НРБУ БМЦ Р-113/2020-КпР «Первичные учетные документы в условиях удаленной работы» отмечено, что на первичном учетном документе, которым оформляются факты хозяйственной жизни, связанные с отношениями организации с другими лицами, не обязательно наличие подписи противоположной стороны. Организация вправе для оформления любого факта хозяйственной жизни, в том числе связанного с ее отношениями с другими лицами, составлять и подписывать первичный учетный документ без участия других сторон. В этом случае хозяйственные документы выполняют лишь роль источника информации для включения в составленный организацией первичный учетный документ. Сотрудник организации, подписывающий такой документ, подтверждает своей подписью достоверность всей информации, содержащейся в этом документе, включая информацию о юридически значимых действиях противоположной стороны (принятие или передачу ею имущества, имущественных прав, результата работ, услуг и т.д.). Способы подтверждения надежности информации о ФХЖ для ее включения в первичный учетный документ организация определяет самостоятельно. В частности, таким способом может быть пересылка через защищенные средства коммуникации скан-образов хозяйственных документов или файлов с данными о фактах хозяйственной жизни.

### **Печать на документе**

С 2015г. Федеральным законом от 06.04.2015 № 82-ФЗ отменена обязательность использования печати, за исключением случаев, когда такая обязательность предусмотрена федеральным законом. Поэтому коммерческие организации вправе, но не обязаны иметь печать. Сведения о наличии печати должны содержаться в уставе (п. 5 ст. 2 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью», п. 7 ст. 2 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах").

Печать необходимо применять (при ее наличии у организации):

1) если это предусмотрено законодательством:

- на копии устава, предоставляемого при регистрации прав на недвижимость;
- на доверенности и заявке на участие в конкурсах и аукционах в сфере госзакупок;
- на доверенности для суда;
- на акте о несчастном случае на производстве.

2) если применение печати предусмотрено договором (ст. 160 ГК РФ, письмо Минфина России от 16.02.2016 № 03-02-07/1/8575). При этом согласно ГК РФ, если особые условия оформления договора (например, наличие печати) не выполнены, то применяются последствия несоблюдения простой письменной формы сделки, то есть стороны в случае спора не могут ссылаться на свидетельские показания, но вправе приводить письменные и другие доказательства (п. 1 ст. 162 ГК РФ).

Таким образом, на первичке (акты, накладные и т.п.) и даже на счетах-фактурах печать можно не ставить, т.к. закон это не требует (Письма Минфина России от 30.08.2018 N 03-01-10/61983, от 16.02.2016 № 03-02-07/1/8575, от 06.08.2015 N 03-01-10/45390, письма ФНС России от 13.01.2016 N СД-4-3/105@, от 05.08.2015 N БС-4-17/13706@, от 04.03.2020 N КВ-4-14/3735@). Поэтому документ, составленный по установленной форме, но без заверения печатью, подтверждает факт хозяйственной жизни, а значит подтверждает и

данные налогового учета, поскольку Налоговый кодекс не предусматривает обязанность заверять первичные документы печатью в целях налогообложения.

### **Язык первичного документа**

Для целей бухгалтерского учета первичный документ может быть составлен на иностранном языке, если такой порядок установлен законодательством страны - места ведения деятельности за пределами РФ (п. 6 ФСБУ 27/2021). Во всех иных ситуациях первичку, составленную на иностранном языке, необходимо полностью переводить на русский язык. Регистр бухучета в любом случае должен содержать построчный перевод на русский язык.

Для налогообложения первичные учетные документы, составленные на иностранном языке, должны обязательно иметь построчный перевод на русский язык. Такой перевод может быть сделан как профессиональным переводчиком, так и специалистом самой организации. При наличии первичных документов, составленных на иностранном языке по типовой форме, достаточно однократно осуществить перевод на русский язык постоянных показателей типовой формы. В последующем при необходимости переводятся изменяющиеся показатели (Письма Минфина России от 20.04.2012 № 03-03-06/1/202, от 29.04.2019 N 03-03-06/1/31506).

### **Срок и периодичность оформления первичных документов**

В соответствии с законом "О бухгалтерском учете" первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Закон не определяет лимит времени. Поэтому составление первичного учетного документа непосредственно после окончания факта хозяйственной жизни означает составление документа до момента использования содержащейся в нем информации при составлении бухгалтерской отчетности за период, в котором данный факт имел место (рекомендация НРБУ «БМЦ» от 23.06.2020 Р-115/2020-КпР).

По делящимся и повторяющимся фактам хозяйственной жизни периодичность (частота) составления первичных учетных документов определяется организацией самостоятельно исходя из принципа рациональности: раз в неделю, месяц, квартал или год (подп. «б» п. 9 ФСБУ 27/2021, п. 6, 7.2, 7.4 ПБУ 1/2008). Главное — составить документы на отчетную дату.

Делящимися фактами считается, например, начисление процентов. Повторяющийся факт - поставка товара партиями по одному долгосрочному договору в разные даты.

Важно, чтобы установленная периодичность оформления документов обеспечивала:

- 1) полноту учета всех произведенных операций на отчетную дату (в том числе для налога на прибыль);
- 2) возможность контроля за материальными ценностями;
- 3) выполнение требований НК РФ в отношении НДС-документов.

НДС-документы (счета-фактуры, УПД со статусом «1») необходимо оформлять не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, услуг, передачи имущественных прав) или со дня получения сумм аванса в счет предстоящих поставок.

Хотя если договором предусмотрена непрерывная долгосрочная поставка товаров в адрес одного и того же покупателя, то составление счета-фактуры возможно не реже одного раза в месяц и не позднее 5-го числа месяца, следующего за истекшим (письма Минфина России от 13.09.2018 N 03-07-11/65642, от 05.06.2018 № 03-07-09/38397). Подобный порядок оформления документов может использоваться при реализации электроэнергии, нефти, газа, оказания услуг электросвязи, ежедневной многократной реализации хлеба, скоропортящихся продуктов питания и т.д. в адрес одного покупателя, а также при отгрузке любых других товаров, работ, услуг, имущественных прав (письмо ФНС от 16.03.2021 № СД-18-3/446). При этом зарегистрировать в книге продаж сводный счет-фактуру необходимо в том месяце, за который он составлен.

Аналогичным образом – по итогам месяца – можно составлять счета-фактуры на сумму полученной предварительной оплаты в счет непрерывных долгосрочных поставок в части, не «закрытой» в этом месяце отгрузкой (письмо Минфина России от 06.03.2009 №03-07-15/39).

Можно оформить один документ на несколько связанных фактов, например:

- отгрузка товаров и их доставка собственным транспортом, если ее стоимость выделена отдельно. Вместо двух документов (ТОРГ-12 и ТТН) можно оформить один, дополнив ТТН необходимыми реквизитами из ТОРГ-12;
- оказание покупателю нескольких связанных или дополнительных услуг. Например, поставку оборудования и его монтаж можно оформить одним документом (УПД) вместо ТОРГ-12 и акта;

- списание основного средства и оприходование полученных при демонтаже запчастей можно зафиксировать в одном документе – унифицированной форме ОС-4.

### **Оформление первичных документов и обеспечение их достоверности**

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" первичный учетный документ составляется на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

При оформлении документов на бумажном носителе необходимо использовать средства (краску, чернила, шариковую ручку), обеспечивающие сохранность записей не меньше установленного срока хранения документов (п. 13 ФСБУ 27/2021). При составлении электронных документов должна быть обеспечена возможность изготовления их копий на бумажном носителе (п. 14 ФСБУ 27/2021).

За достоверность сведений в первичных документах, их своевременное и качественное оформление и представление в бухгалтерию отвечает тот, кто оформляет и подписывает данный документ (п. 30 ФСБУ 27/2021).

Составлять и подписывать документы могут не только непосредственные участники операции. Компания вправе поручить это иному сотруднику (пп. «а» п. 8 ФСБУ 27/2021). В организации должен быть перечень лиц, которые вправе подписывать бухгалтерские документы (п. 16 ФСБУ 27/2021). Такая формулировка стандарта предполагает не перечень должностей, а именно список конкретных людей. Но можно записать: «правом подписи наделяются лица, занимающие должности по перечню:...».

Для целей налогообложения подписание документов уполномоченным листом также очень важно. Вместе с тем статья 54.1 Налогового кодекса отмечает, что «подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом...не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным». Такая же позиция была высказана в Определениях ВС РФ от 14.05.2020 №307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017, от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16 по делу №А40-23565/2018: «подписание документов не уполномоченным лицом является формальным нарушением, потенциально подлежащим исправлению. При доказанности реальности исполнения договора аргумент о подписании документа «иным лицом» не имеет правового значения».

Подпись на документе должна быть либо собственноручной, либо электронной. Использование документов с факсимильной подписью Налоговым кодексом не предусмотрено. Особенно критично это для документов, подтверждающих вычеты НДС и расходы:

- Счета-фактуры, составленные с использованием факсимильной подписи, не могут являться основанием для принятия покупателем сумм НДС к вычету (письма Минфина России от 10.04.2019 N 03-07-14/25364, от 08.12.2017 № 03-03-06/1/81951, от 27.08.2015 № 03-07-09/49478 и др., Постановление Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 N 4134/11 по делу N АЗ3-20240/2009, Определения ВС РФ от 16.07.2021 № 307-ЭС21-10502, от 22.01.2016 № 307-КГ15-18124).
- Расходы, указанные в актах выполненных работ, оформленных с использованием факсимильной подписи, не могут быть учтены для целей налогообложения (письмо Минфина России от 10.06.2021 N03-11-11/45946).

Согласно ФСБУ 27/2021, вид электронной подписи, применяемой для заверения документов в электронной форме, устанавливаются организацией самостоятельно из числа предусмотренных Федеральным законом от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи", за исключением случаев, когда законодательством РФ требует использования определенного вида электронной подписи. При составлении первичных документов совместно с контрагентами применяется электронная подпись, установленная соглашением сторон электронного взаимодействия (п. 17 ФСБУ 27/2021, письма Минфина России от 22.01.2021 № 03-03-06/1/3395, от 26.02.2021 № 03-03-06/1/13409). Налоговое законодательство предъявляет требование по применению квалифицированной электронной подписи только для счетов-фактур и при электронном взаимодействии с налоговыми органами (письма Минфина России от 06.11.2020 N 03-03-06/1/96737, от 27.03.2020 № 03-03-06/1/24411, от 13.02.2020 № 03-03-07/9888, от 30.04.2019 №03-03-07/32128 и др.).

ФНС утверждены электронные форматы ряда документов, которые можно использовать в качестве первичных учетных.

С 01.01.2026 единственным электронным документом утвержденного формата, подтверждающим отгрузку товаров, выполнение работ или оказание услуг, является УПД формата 5.03, утв. приказом ФНС от 19.12.2023 N ЕД-7-26/970@. Утратили силу утвержденные ФНС форматы представления документов о передаче товаров при торговых операциях и результатов работ (документа об оказании услуг) в электронной форме (приказ ФНС от 20.01.2025 № ЕД-7-26/28). При этом сохраняется возможность

создавать первичные учетные документы в виде неформализованных электронных документов, а также на бумаге.

### **Дата документа и дата операции. Момент признания доходов и расходов**

Дата составления первичного документа — это дата его подписания лицом или лицами, совершившим операцию либо ответственными за оформление совершившегося события (подп. «а» п. 8 ФСБУ 27/2021). Кто (какое именно лицо) отвечает за оформление факта хозяйственной жизни, определяется локальным нормативным актом компании, то есть внутренним регламентом или системой документооборота.

При этом нужно понимать, что факт хозяйственной жизни - это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (пп. 8 ст. 3 закона «О бухгалтерском учете»). Поэтому, например, в случае приобретения оборудования факт хозяйственной жизни – это его приемка ответственным лицом или комиссией, а не передача между материально ответственными лицами.

Дата факта хозяйственной жизни может отличаться от даты документа. В таком случае в первичке указывается информация о дате совершения операции (подп. «б» п. 8 ФСБУ 27/2021). Дата совершения факта хозяйственной жизни может определяться законом или договором.

В частности, дата составления договора может рассматриваться как дата формирования его проекта, то есть еще не подписанного сторонами документа, в котором зафиксированы все необходимые условия и реквизиты. Поэтому дата составления договора может не совпадать с датой его заключения, это не свидетельствует о каком-либо нарушении (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.04.2021 № Ф05-7489/21 по делу № А40-285845/2019).

Операция отражается в бухучете за тот период, в котором она произошла, то есть на дату факта хозяйственной жизни. Это следует из правил бухучета и обосновано в рекомендации НРБУ «БМЦ» от 22.05.2015 Р-62/2015-КпР «Отражение фактов хозяйственной жизни по поступившим в следующем отчетном периоде первичным учетным документам».

Аналогичные разъяснения дает Минфин в отношении признания расходов в налоговом учете (письма Минфина России от 03.11.2020 № 03-03-06/1/95811, от 02.08.2019 № 03-07-11/58375 и др.): «Если первичный документ, подтверждающий факт оказания длящихся «прочих» услуг (аренда, услуги связи и др.), составлен в течение разумного срока после окончания месяца, в котором был совершен факт хозяйственной жизни, но до даты представления декларации, то такие первичные документы следует учитывать в том периоде, к которому они относятся, о чем должно быть указано в документе».

Документы не определяют дату признания доходов и расходов для целей налогообложения, а только подтверждают факт полученных доходов или произведенных расходов. Дата признания доходов/расходов при методе начисления определяется положениями Налогового кодекса. Поэтому расходы, подтвержденные документами, составленными в электронной форме, признаются в том же порядке, что и составленными на бумажном носителе (Письма Минфина России от 02.10.2019 № 03-03-06/1/75571, от 25.09.2019 № 03-03-06/1/73637).

### **Дата признания доходов**

Выручка от реализации товаров, работ, услуг признается в бухгалтерском учете при условии (п. 12 ПБУ 9/99), что организация имеет право на ее получение (т.е. выполнила свои обязательства по поставке товаров, работ, услуг по конкретному договору), право собственности на продукцию перешло к покупателю, а сумма выручки и расходы по этой сделке могут быть определены.

В налоговом учете доходы от реализации признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок (статья 271 НК РФ).

Таким образом, и в бухгалтерском, и в налоговом учете дата признания выручки в общем случае определяется периодом выполнения договорных обязательств.

Нередко срок завершения договора или его отдельных этапов совпадает с окончанием квартала или года. В этом случае подписанный акт сдачи-приемки работ или услуг может поступить к исполнителю уже в следующем отчетном периоде. А иногда даты составления акта исполнителем и подписания его заказчиком относятся к разным кварталам или годам. В такой ситуации для признания факта хозяйственной жизни нужно опираться на нормы Гражданского кодекса (если, конечно, в договоре не предусмотрены какие-то особые условия).

В отношении работ для признания доходов важна дата подписания акта сдачи-приемки заказчиком, даже если подписанный акт поступил к исполнителю в следующем квартале или году (письма Минфина России от 13.10.2016 № 03-07-11/59833, от 03.12.2015 № 03-03-06/70541).

В отличие от работ, которые имеют материальное выражение, услуга потребляется заказчиком непосредственно в момент ее оказания исполнителем (ст. 38 НК РФ). Поэтому доходы по договору об оказании услуг следует учитывать в том налоговом периоде, в котором документально подтвержден факт оказания услуг (письма Минфина России от 08.10.2020 № 03-07-11/88016, от 17.02.2017 № 03-03-06/1/9283).

Если акт приемки работ Заказчиком не подписан, необходимо учитывать нормы пункта 4 статьи 753 ГК РФ: односторонний акт сдачи или приемки результата работ может быть признан судом недействительным лишь в случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными (письма Минфина России от 08.10.2020 № 03-07-11/88016, от 27.09.2019 № 03-07-11/74445, от 02.02.2015 № 03-07-10/3962). Если же заказчик не подписал акт сдачи-приемки работ, а из судебного решения следует, что подрядчик условия договора выполнил, то днем выполнения работ считается дата вступления в силу решения суда (письма Минфина России от 08.10.2020 № 03-07-11/88016, от 27.09.2019 г. № 03-07-11/74445, от 02.02.2015 № 03-07-10/3962).

В случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, то для целей налогообложения доходы и расходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, должны распределяться организацией самостоятельно, с учетом принципа равномерности.

Выручка от выполнения работ, оказания услуг и продажи продукции с длительным циклом изготовления может признаваться в бухгалтерском учете двумя способами:

- 1) постепенно по мере выполнения данных работ/услуг и производства изделий - в тех случаях, когда можно определить степень готовности;
- 2) по окончании работ, услуг, производства изделий в целом (п. 13 ПБУ 9/99).

Выбранный вариант необходимо закрепить в бухгалтерской учетной политике.

Для целей налогообложения доходы от выполнения работ (услуг) с технологическим циклом, превышающим налоговый период, при отсутствии поэтапной сдачи должны распределяться в соответствии с принципом формирования расходов (абз. 2 п. 2 ст. 271 НК РФ), то есть

- 1) или равномерно по времени, если расходы формируются равномерно;
- 2) или пропорционально доле фактических расходов каждого периода в общей сумме расходов по договору.

Доходы по иным работам (услугам), выполняемым в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов, если связь между доходами и расходами точно не определена, признаются в целях налогообложения с учетом принципа равномерности (абз. 1 п. 2 ст. 271 НК РФ). При этом равномерность может достигаться:

- путем распределения доходов и расходов между отчетными периодами пропорционально календарным дням;
- путем распределения доходов пропорционально плановым расходам.

Выбранный вариант распределения доходов и расходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, нужно утвердить налоговой учетной политикой.

### **Дата признания расходов**

Расходы признаются в бухгалтерском учете при одновременном выполнении трех условий (п. 16 ПБУ 10/99):

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расхода может быть определена;
- 3) имеется уверенность в уменьшении экономических выгод организации.

При этом если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, а связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, то при формировании финансового результата расходы нужно распределить между отчетными периодами.

Аналогичное требование равномерности признания расходов, относящихся к нескольким периодам, установлено Налоговым кодексом (ст. 272 НК РФ).

Порядок признания расходов на выполненные работы или оказанные услуги зависит от их характера и направлений деятельности:

- расходы на приобретение работ и услуг производственного характера признаются на дату подписания акта приемки-передачи (п. 2 ст. 272 НК РФ);

- расходы на приобретение работ и услуг, относящихся к «прочим расходам», признаются в соответствии с вариантом, установленным учетной политикой или договором (пп.3 п.7 ст.272 НК):
  - дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров,
  - дата предъявления организации документов, служащих основанием для произведения расчетов,
  - последний день отчетного (налогового) периода.

### **Порядок исправления ошибок в первичных документах и регистрах учета**

Типичные ошибки в оформлении первички:

- формы первичных документов не утверждены в учетной политике организации;
- отсутствие в документах обязательных реквизитов;
- повреждения в документах;
- нечитаемый документ;
- неправомерное внесение исправлений.

Исправить ошибку в первичном документе (кроме банковских и кассовых документов) вправе тот, кто его составил (ч. 7 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете»).

Общие требования к порядку исправлению ошибок (п. 19 ФСБУ 27/2021):

- Не исправляются документы, если это запрещено законодательно (например, кассовые).
- Должны быть ясны ошибочные и исправленные данные. Исправления в виде подчисток (замазывания, стирания) не допускаются.
- При исправлении проставляются:
  - дата исправления,
  - подписи, ФИО и должности лиц, составивших документ (при исправлении первички)
  - подписи, ФИО и должности лиц, ответственных за ведение регистра бухучета (при исправлении регистра).

Правила исправления различаются для бумажного и электронного документа.

При исправлении бумажного документа разрешен только корректурный способ (п. 21):

- ошибочные данные зачеркнуть,
- над зачеркнутым текстом и цифрами записать правильные сведения,
- добавить «Исправлено», дату, должность, ФИО и подпись лиц, составивших первичку.

Исправление в первичном учетном документе, составленном на бумажном носителе, путем составления нового (исправленного) документа не допускается (Информационное сообщение Минфина России от 10.06.2021 N ИС-учет-33)

Для исправления электронного документа составляется исправительный документ (п. 20):

- составляется новый документ, в котором указывается, что его составили взамен ошибочного,
- приводится дата исправления и те же электронные подписи, что были в неверном экземпляре,
- прикрепляется документ с ошибкой. Средства воспроизведения исправленного электронного документа должны обеспечить невозможность использования его отдельно от первоначального электронного документа.

Для целей налогообложения важно, является ли ошибка в первичном документе критичной для признания расходов. По мнению контролирующих органов (письмо Минфина России от 04.02.2015 № 03-03-10/4547, письмо ФНС от 12.02.2015 № ГД-4-3/210), ошибки в первичных учётных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. Такой же подход к «критичным» и «не критичным» ошибкам в счетах-фактурах зафиксирован в статье 169 Налогового кодекса.

Порядок исправления ошибок в регистрах бухучета:

1. Исправление ошибок в бумажном регистре – корректурный способ (п. 21 ФСБУ 27/2021).

Ошибочные данные зачеркнуть, над зачеркнутым текстом и цифрами записать правильные сведения, добавить «Исправлено», дату, должность, ФИО и подпись лиц, ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета .

2. Корректировка проводок – два способа (п. 22 ФСБУ 27/2021)

1) Сторно (если надо снизить сумму проводки): делается запись на сумму ошибки, но со знаком минус. ФСБУ 27/2021 не предусматривает метод красного сторно.

2) Дополнительная запись на недостающую сумму (если требуется увеличить показатели).

Обратная проводка с целью отменить ошибочную запись ФСБУ 27/2021 не предусмотрена, поскольку необоснованно увеличивает обороты по счетам.

Организация вправе установить свои варианты исправления ошибок с учетом законодательства и требований стандарта (п. 18 ФСБУ 27/2021). Это нужно зафиксировать в учетной политике.

Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления (ст. 314 НК РФ).

### Исправление ошибок и искажений прошлых лет

Если организация обнаружила ошибки в документах прошлых лет, или документы поступили со значительным опозданием, выявленные на их основании хозяйственные ситуации необходимо отражать в бухучете по правилам ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Характер ошибок прошлых лет	Порядок и период исправления ошибок в бухучете
Ошибки, выявленные до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности за прошлый год. Существенные ошибки, выявленные после даты подписания отчетности, но до даты ее утверждения	Вносятся исправительные записи по соответствующим счетам <u>за декабрь отчетного года</u> . Пользователям, получившим отчетность до исправления ошибки, представляется пересмотренная отчетность
<u>Существенные</u> ошибки, выявленные после утверждения годовой бухгалтерской отчетности	Ошибки исправляются <u>в периоде обнаружения</u> : 1) в учете – исправительными записями по соответствующим счетам в корреспонденции со счетом 84; 2) в отчетности – путем ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность замене и повторному представлению пользователям не подлежит
<u>Не существенные</u> ошибки, выявленные после подписания годовой отчетности	Вносятся исправительные записи по соответствующим счетам в месяце обнаружения в корреспонденции со счетом 91 без ретроспективного пересчета отчетности

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

В соответствии с п. 1 статьи 54 НК РФ при обнаружении ошибок, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, перерасчет налоговой базы и суммы налога необходимо произвести за период, в котором были совершены данные ошибки. Но если допущенные ошибки (искажения) привели в предшествующих периодах к излишней уплате налога, их можно учесть при расчете налога в момент выявления ошибки (искажения) при условии, что на данный момент не увеличилась ставка налога по сравнению с периодом, к которому относится ошибка (искажение) (Письма Минфина России от 15.05.2025 N 03-03-06/1/47786, от 30.06.2025 № 03-03-06/1/63275, от 21.07.2025 №03-07-11/70802, от 28.11.2025 N 03-03-06/1/115810, Федеральный закон от 28.11.2025 №425-ФЗ, вступил в силу с 01.01.2026г.).

Таким образом, для того, чтобы учесть выявленные ошибки (искажения) в периоде их обнаружения без подачи уточненных деклараций за прошлые периоды, должны одновременно выполняться следующие условия:

1. Ошибка (искажение) привела к переплате налога непосредственно в том периоде, к которому она относится, или последующих периодах до момента ее обнаружения (Определение ВС РФ от 21.01.2019 № А32-37022/2017, №308-КГ18-1491, письма Минфина России от 05.02.2020 № 03-0307/7130, от 20.06.2018 № 03-0306/1/42047, от 04.08.2017 № 03-03-06/2/50113).

Не включение расходов в налогооблагаемую базу в периоде их возникновения могло привести в том периоде либо к завышению налогооблагаемой прибыли и переплате налога на прибыль, либо к занижению убытка (при отрицательном налоговом результате). В первом случае неправильный учет повлек излишнюю

уплату налога, что компенсирует занижение налога в следующем периоде, во втором - увеличилась сумма убытка, на которую в силу права на перенос накопленного убытка уменьшалась бы налогооблагаемая прибыль последующих налоговых периодов. Следовательно, вне зависимости от результата деятельности (прибыль или убыток), полученного в периоде возникновения ошибки (искажения), для целей применения ст. 54 НК РФ значение имеет влияние допущенной ошибки (искажения) на состояние расчетов с бюджетом в этом и последующих периодах – вплоть до периода, в котором организацией заявлен перерасчет (Определение ВС РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307, Письмо ФНС России от 28.07.2021 №БВ-4-7/10638).

2. На дату обнаружения ошибки (искажения) ставка налога не увеличилась по сравнению с периодом, к которому относится ошибка (искажение)

В случае увеличения ставки налога на прибыль по сравнению с периодом, к которому относятся выявленные ошибки (искажения), организация не может признать расходы прошлых лет в момент их обнаружения, так как это приводит к искажению налоговых обязательств (Письма Минфина России от 15.05.2025 N 03-03-06/1/47786, от 30.06.2025 № 03-03-06/1/63275, от 21.07.2025 №03-07-11/70802). Минфин ссылается в данных письмах на Определение КС РФ от 20.12.2018 N 3115-О, согласно которому положения Кодекса определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических (неискаженных) показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Федеральный закон от 28.11.2025 № 425-ФЗ (вступил в силу 01.01.2026г.) установил законодательный запрет на учет затрат прошлых лет при расчете текущей налоговой базы в случае повышения налоговой ставки.

3. В периоде обнаружения ошибки (искажения) организация имеет прибыль.

Если по итогам текущего отчетного (налогового) периода получен убыток, производится перерасчет налоговой базы за период, в котором произошла ошибка (письма Минфина России от 06.04.2020 № 03-03-06/2/27064, от 24.03.2017 N 03-03-06/1/17177).

4. К моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты.

### **Порядок и срок хранения первичных документов**

Документы необходимо хранить в том виде, в каком их составили. Перевод документов, составленных на бумажном носителе, в электронный вид с целью последующего хранения не допускается (п. 24 ФСБУ 27/2021). Для удобства работы можно загрузить скан-копии бумажных документов, заверенные электронной подписью, в информационную систему компании. Но при этом необходимо хранить бумажные подлинники.

Оригиналы документов могут храниться по месту совершения операции, т.е. в подразделении. Организация самостоятельно определяет способы передачи данных между подразделениями и сотрудниками организации для целей их регистрации и накопления. Такие способы могут основываться только на электронных средствах, полностью исключая перемещение документов на бумажных носителях. Физическая передача первичных учетных документов на бумажных носителях с мест их составления и (или) подписания в бухгалтерскую службу или в другие подразделения организации не требуется. Такие положения приведены в Рекомендациях НРБУ «БМЦ» от 06.04.2020 Р-113/2020-КпР «Первичные учетные документы в условиях удаленной работы».

Правила хранения электронных документов утверждены Приказом Минкультуры России от 07.09.2015 № 526. В соответствии с данными Правилами любой документ должен храниться не менее чем в 2 экземплярах, причем на разных носителях. Необходимо защитить документы от вирусов и доступа посторонних лиц. Раз в 5 лет необходимо проверять, открываются ли документы (п. 2.30 -2.33 Правил).

С 2024 года все бухгалтерские документы и базы данных необходимо хранить в России, за исключением ситуаций, когда законы иностранного государства, где находится подразделение организации, требуют хранить первичку и регистры на его территории (п. 25 ФСБУ 27/2021).

Сроки хранения документов регламентируются следующими законодательными и нормативными актами:

- Законом о бухгалтерском учете № 402-ФЗ;
- Налоговым кодексом РФ,
- Приказом Росархива от 20.12.2019 N 236 «Об утверждении Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков их хранения»).
- Приказом Росархива от 20.12.2019 N 237 «Об утверждении Инструкции по применению Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности

государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков их хранения»).

- Приказом Минкультуры России от 31.03.2015 № 526 «Об утверждении правил организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда Российской Федерации и других архивных документов в органах государственной власти, органах местного самоуправления и организациях»;
- Федеральным законом «Об архивном деле» от 22.10.2004 №125-ФЗ.

В соответствии со статьей 29 закона «О бухгалтерском учете первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет после отчетного года. А документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее 5 лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

По общим правилам, началом срока хранения документов считают 1 января года, следующего за годом, в котором документы были закончены делопроизводством (п. 4.1 Инструкции, утв. приказом Росархива от 20.12.2019 № 237), т.е. когда документы последний раз использовали для учета или в делопроизводстве (письма Минфина от 19.07.2017 № 03-07-11/45829 и от 30.03.2012 № 03-11-11/104). Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока (п. 1 ст. 192 ГК).

За нарушение порядка и сроков хранения учетных документов предусмотрена административная ответственность (ст. 13.20 КоАП):

- на юридических лиц - штраф от 5 тыс. руб. до 10 тыс. руб.;
- на должностных лиц - штраф от 3 тыс. руб. до 5 тыс. руб.

В локальных нормативных актах организации необходимо утвердить порядок хранения первичных документов, в том числе электронных: срок хранения; место хранения; порядок сдачи документов в архив; перечень лиц, ответственных за хранение.

Для целей налогообложения все документы должны храниться 5 лет (пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ). Течение срока начинается после отчетного (налогового) периода, в котором документ последний раз использовался для составления налоговой отчетности, исчисления и уплаты налогов (письмо Минфина России от 19.07.2017 № 03-07-11/45829). В связи с этим срок хранения первичных документов, отражающих формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества, должен исчисляться с момента завершения начисления амортизации в налоговом учете (письмо Минфина России от 12.02.2016 № 03-03-06/1/7604). Для подтверждения расходов при переносе убытков на будущее (статья 283 НК РФ) документы необходимо хранить в течение всего периода погашения убытка, а затем еще 5 лет, вне зависимости от проведенных за периоды получения убытков выездных налоговых проверок (письмо Минфина России от 25.03.2024 № 03-03-06/2/26403). Срок хранения документов, подтверждающих правомерность начисления или вычетов НДС, считается с даты последней записи в них (постановление Правительства РФ от 26.12.2011 №1137).

Статьей 120 Налогового кодекса предусмотрена ответственность за отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского и налогового учета: при первом нарушении – штраф 10 тыс. руб., при нескольких нарушениях в течении ряда налоговых периодов штраф увеличивается до 30 тыс. руб. А если нарушения в документах привели к занижению налоговой базы, то применяется штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 тыс. руб.

В соответствии с пп. 7 п. 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случае непредставления налогоплательщиком в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов.

Письмо ФНС России от 14.08.2013 N AC-4-3/14759@: В целях обеспечения исполнения пп. 8 п.1 ст. 23 НК РФ и представления в установленном порядке в налоговый орган документов, указанных в этом подпункте, соответствующие документы, утраченные налогоплательщиком, должны быть восстановлены. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган документов или иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, влечет ответственность, установленную статьей 126 НК РФ (штраф в размере 200 рублей за каждый не представленный документ) (Письмо ФНС

России от 14.08.2013 N AC-4-3/14759@, Постановление AC Московского округа от 27.04.2021 N Ф05-7230/2021 по делу N A40-25561/2020, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 30.03.2021 №Ф10-5558/2020 по делу N A09- 4744/2020).

### **Особенности документального подтверждения отдельных операций для целей налогообложения**

Помимо общих требований к первичке, установленных нормами бухгалтерского учета, для признания расходов в целях налогообложения документы должны не только фиксировать факт хозяйственной жизни, но еще подтверждать экономическую оправданность операций и их деловую цель, то есть направленность расходов на получение доходов (ст. 252 НК РФ). Поэтому документальное подтверждение отдельных расходов для целей налогообложения нужно оценивать не только исходя из требований к оформлению документов по нормам бухгалтерского учета, но и с учетом того, подтверждают ли эти документы экономическую обоснованность и деловую цель выполненных операций.

#### **Подтверждение расходов на работы и услуги**

Возмездное оказание услуг регламентируется главой 39 Гражданского кодекса. В главе 39 ГК РФ нет указания на способ приемки-передачи услуг и даже не упоминается акт. Следовательно, гражданское законодательство не содержит требование составлять акт в подтверждение приемки оказанных услуг.

В соответствии с Гражданским кодексом, акт обязателен только при сдаче-приемке работ строительного подряда (ст. 753 ГК РФ). В отношении договоров подряда акт упоминается только как один из возможных документов, фиксирующих выявленные при приемке работ недостатки (ст. 720 ГК РФ).

Для целей налогообложения акт сдачи-приемки работ (услуг) должен обязательно оформляться только:

- 1) если это предусмотрено законодательством (приемка работ по договору строительного подряда – ст. 753 ГК РФ);
- 2) если составление акта предусмотрено договором;
- 3) в отношении услуг производственного характера, относящихся к материальным расходам (пп. 6 п. 1 ст. 254, п. 2 ст. 272 НК РФ).

В договоре об оказании услуг (выполнении работ) может быть указано, что услуга (работа) считается выполненной без акта, если по окончании к исполнителю не будут предъявлены претензии. В этом случае для косвенного подтверждения затрат (п. 1 ст. 252 НК РФ) могут использоваться платежное поручение, кассовый чек, счет или квитанция (письмо Минфина России от 20.08.2007 № 03-03-06/1/576).

Вместе с тем, по услугам, не имеющим материального результата (консультационным, маркетинговым и т.п.) основными доводами налоговых органов против признания затрат являются: «расплывчатый» характер договора и отсутствие полного комплекта документов, подтверждающего реальное оказание услуг. Для исключения сомнений в реальности и экономической обоснованности затрат на услуги важно подтвердить использование полученных результатов в деятельности организации.

#### **Отгрузочные и транспортные документы**

Количество и стоимость товара в накладной должны совпадать с данными счета-фактуры. Но бывают исключения. Например, при нескольких отгрузках в течение дня на всю сумму можно составить один счет-фактуру (письмо Минфина России от 02.05.2012 № 03-07-09/44).

Сделку признают нереальной, если

- дата отгрузки раньше, чем дата транспортной накладной (постановление ФАС МО от 07.03.2014 №Ф05-977/2014),
- или дата накладной раньше, чем день подписания договора о поставке (постановление AC ЗСО от 16.05.2019 №Ф04-1392/2019),
- или дата в накладной позже, чем дата счета-фактуры на поставку.

Сведения о количестве товара сверяют с характеристиками автомобиля. В расходах откажут, если машина не подходит для перевозки конкретного груза или вес товара не соответствует характеристикам автомобиля. Например, в накладной на перевозку кирпича записали номер легковой машины (постановление AC Поволжского округа от 05.09.2018 №Ф06-36418/2018).

По адресам из ГТН вычисляют километраж и время поездки, а затем сравнивают с датами погрузки и доставки товара. Если поставщик перевез продукцию за один день, а это физически невозможно, в расходах откажут (постановление AC Западно-Сибирского округа от 20.11.2017 №Ф04-6839/2016).

Адреса отгрузки в разных накладных сопоставят с Ф. И. О. ответственного за отпуск товара и датами. Расходы и вычеты НДС снимут, если накладные на отгрузки из разных городов в один день подписал один человек (постановление AC Северо-Кавказского округа от 13.05.2016 №Ф08-2524/2016).

Если пункт назначения — офис, а масса груза большая, документы признают недостоверными, расходы и вычеты не признают (постановление АС Западно-Сибирского округа от 29.03.2019 №Ф04-849/2019).

Для подтверждения расходов на перевозку автомобильным транспортом организация обязана использовать унифицированный документ «транспортную накладную» (п. 2 ст. 785 ГК РФ, п. 6 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом утв. постановлением Правительства РФ от 15.04.11 № 272). Заменить транспортную накладную самостоятельно разработанным документом в целях подтверждения перевозки нельзя, поскольку форма этого документа установлена законодательством (письма Минфина России от 28.03.2016 N 03-03-06/1/17056, от 20.08.2015 № 03-03-06/1/41407 и др.).

Но транспортная накладная может быть использована в качестве первичного учетного документа только при условии, что в ней содержатся все обязательные реквизиты, установленные статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

Вместе с тем в ситуации, когда транспортная накладная отличается от утвержденной последней редакции этого документа, ее можно рассматриваться как оправдательный документ, на основании которого и прочих документов, подтверждающих расходы на перевозку, составляется первичный учетный документ (например, в виде Справки бухгалтера). Такой порядок подтверждения расходов на перевозку рекомендован Минфином и ФНС, поскольку нарушение требований отраслевого законодательства само по себе не может являться основанием непринятия расходов для целей налогообложения прибыли (письмо Минфина России от 31.05.2021 N 03-03-06/3/42110, письма ФНС от 19.04.2021 г. № СД-4-2/5238, от 15.04.2021 N СД-4-3/5182).

Для подтверждения расходов на услуги транспортной экспедиции необходимы экспедиторские документы (поручение экспедитору, экспедиторская расписка и складская расписка - пункты 5, 7 Постановления Правительства РФ от 08.09.2006 N 554), оформленные по форме, утвержденной Приказом Минтранса РФ от 11.02.2008 N 23, а также любые документы, подтверждающие фактическое выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. В соответствии с п. 6 Правил состав экспедиторских документов может быть расширен, а не заменен (письмо Минфина России от 11.03.2019 N 03-03-06/1/15512, от 05.07.2017 N 03-03-06/1/42369, от 31.03.2017 N 03-03-06/1/18858, от 14.04.2014 N 03-03-06/1/16782).

Не признаются расходы, если

- транспорт не подходит для перевозки определенных грузов (определение ВС РФ от 20.06.2017г. №308-КГ17-3414);
- в путевом листе записаны реквизиты водительского удостоверения, где не предусмотрена эксплуатация данной категории транспортного средства (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08.02.2016 №Ф06-4765/2015).

### **Расходы на аренду**

Чтобы арендатор мог признать расходы на аренду для налогообложения прибыли, они должны соответствовать критериям, установленным ст. 252 НК РФ: экономическая оправданность, направленность на получение дохода и документальное подтверждение. Документальным подтверждением являются:

- договор аренды, заключенный в соответствии с ГК РФ,
- акт приемки-передачи имущества,
- платежные документы.

При этом ежемесячно составлять акт оказанных услуг по договору аренды для подтверждения данных расходов не нужно (письма Минфина России от 17.10.11 № 16-15/100085, от 16.11.2011 N 03-03-06/1/763).

Если арендная плата перечисляется один раз в год, то расходы для налогообложения необходимо распределить и признавать в соответствующем объеме ежемесячно (письмо Минфина России от 18.01.2016 N 03-03-06/1/1123).