

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

22.04.2016

№ 31-11410-06-5/11705

Міністерства, інші центральні органи
виконавчої влади України

Щодо особливостей відображення
в бухгалтерському обліку витрат

Міністерство фінансів України щодо відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат, які не підтвержені первинними документами контрагентів, повідомляє.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (далі – Закон) визначено принципи, на яких ґрунтуються бухгалтерський облік та фінансова звітність. Згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 (далі – П(С)БО 16).

Відповідно до пункту 7 П(С)БО 16 витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Вимоги щодо визнання витрат, визначені П(С)БО 16, відповідають вимогам за міжнародними стандартами фінансової звітності. Визнання витрат в бухгалтерському обліку та їх відображення у фінансовій звітності не залежить від періоду отримання первинних документів від контрагентів. Зокрема, підприємства повинні відображати витрати у фінансовій звітності в періоді отримання доходів, для яких вони здійснені, або їх фактичного понесення, якщо витрати неможливо пов'язати з доходом. При цьому відповідно до пункту 6 П(С)БО 16 витрати відображаються в сумі, яка є достовірно оціненою.

Під достовірною оцінкою суми витрат слід розуміти максимально точну, неупереджену розрахункову суму витрат. Розрахункова сума витрат має ґрунтуватися на актуальній, доступній та надійній інформації.

До джерел такої інформації можуть відноситись умови договорів;

статистична інформація по витратах підприємства за попередні періоди; інформація про зміни тарифних ставок; інші джерела, визначені підприємством.

Оскільки підходи до визначення розрахункової суми витрат, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, не врегульовано нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку, підприємства можуть самостійно визначати методику такої оцінки, яку доцільно включати до розпорядчого документа про облікову політику підприємства разом з переліком відповідальних осіб та строків подання ними відповідної інформації.

При цьому підприємства можуть класифікувати витрати за групами (наприклад, комунальні витрати, витрати на зв'язок тощо) та визначати методику оцінки для кожного виду витрат або для кожної групи витрат окремо.

Така методика має застосовуватись для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат на постійній основі. Проте, за необхідності (наприклад, у разі зміни умов нарахування витрат) підприємства можуть вносити до цієї методики зміни.

Відповідно до статті 9 Закону підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Первинні документи повинні мати визначені Законом обов'язкові реквізити.

Згідно з пунктом 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 05.06.95 № 88, первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Ураховуючи зазначене, для визнання витрат, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, відповідальною особою складається та передається до бухгалтерської служби документ (наприклад, бухгалтерська довідка) із зазначенням розрахункової суми витрат.

При отриманні первинних документів від контрагентів (після складання та затвердження фінансової звітності) фактична сума витрат, зазначена у таких первинних документах, може відрізнитися від розрахункової суми, попередньо визнаної у періоді їх виникнення. Зазначені розбіжності не є підставою для коригування попередньо визнаної суми витрат попереднього звітного періоду (у тому числі методом «червоного сторно»), крім випадку, якщо така різниця є помилкою та суттєво впливає на фінансову звітність попередніх звітних періодів. Різниця має бути визнана у складі витрат періоду, коли виникли підстави для уточнення суми, наприклад, були фактично одержані первинні документи від контрагента.

Таку ситуацію не можна розглядати як зміну облікових оцінок (пункти 3 та 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137 (далі – П(С)БО 6), оскільки обставини, на яких базувалася оцінка, не змінюються. Прикладами зміни облікових оцінок є зміни оцінки безнадійної заборгованості або зміни правил розрахунку амортизації.

Ураховуючи зазначене, при оцінці витрат слід розрізняти ситуації, коли існує невизначеність у сумі або часі погашення зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій. У такому випадку відповідно до пункту 13 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 (далі – П(С)БО 11), створюються забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат, перелік яких не є вичерпним, зокрема до нього можна віднести забезпечення під судові справи, позови тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92).

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується).

Якщо забезпечення не створювалось згідно з П(С)БО 11 у відповідному періоді, наприклад, через використання будь-якого суттєво невірною припущення при розрахунку зобов'язання при його визнанні, таку ситуацію слід розглядати як помилку.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється відповідно до П(С)БО 6.

Для відображення нарахування витрат, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, підприємство може вводити нові субрахунки до плану рахунків підприємства, оскільки відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291, субрахунки до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Таким чином, витрати, щодо яких на момент складання фінансової звітності не отримано первинних документів від контрагентів, визнаються в періоді отримання доходу, для отримання якого вони здійснені, або їх

фактичного понесення, якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом. При цьому достатнім до моменту отримання первинних документів від контрагента є застосування первинних документів, створених підприємством самостійно у довільній формі з дотриманням вимог Закону щодо обов'язкових реквізитів первинного документа.

При отриманні первинних документів після складання та затвердження фінансової звітності фактична сума витрат, зазначена у таких документах, може відрізнятися від розрахункової суми, попередньо визнаної у періоді їх виникнення. Зазначені розбіжності не є підставою для коригування попередньо визнаної суми витрат, крім випадку, якщо така різниця є помилкою та суттєво впливає на фінансову звітність попередніх звітних періодів.

Заступник Міністра

О. МАКЕЄВА