

Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, редактор

ОКАЗАНИЕ УСЛУГ: ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ

Нормативная база:

- Гражданский кодекс (далее – ГК);
- Налоговый кодекс (далее – НК);
- Закон от 22.05.03 г. № 851-IV «Об электронных документах и электронном документообороте» (далее – Закон № 851);
- Закон от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (далее – Закон № 996);
- Закон от 05.10.17 г. № 2155-VIII «Об электронных доверительных услугах» (далее – Закон № 2155);
- Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина от 24.05.95 г. № 88 (далее – Положение № 88);
- Порядок работы с электронными документами в деловодстве и их подготовки к передаче на архивное хранение, утвержденный приказом Минюста от 11.11.14 г. № 1886/5 (далее – Порядок № 1886/5);
- письмо ГФС от 04.01.17 г. № 30/6/99-99-15-02-02-15 (далее – Письмо № 30);
- письмо ГФС от 20.05.10 г. № 9598/7/16-1517-08, № 5766/5/16-1518 (далее – Письмо № 9598);
- письмо Минфина от 22.04.16 г. № 31-11410-06-5/11705 (далее – Письмо № 11705);
- письмо ГФС от 16.05.16 г. № 16872/7/99-99-14-02-02-17 (далее – Письмо № 16872).

Первичный документ для оформления услуг

По договору предоставления услуг одна сторона (исполнитель) обязуется по заданию другой стороны (заказчика) предоставить услугу, которая потребляется в процессе совершения определенного действия или определенной деятельности, а заказчик обязуется оплатить полученную услугу (ст. 901 ГК).

Все хозяйственные операции, в том числе и оказание услуг, отражаются в бухгалтерском учете методом их сплошного и непрерывного документирования (документации). Основанием для бухучета хозяйственных операций являются первичные документы (ч. 1 ст. 9 Закона № 996). Также для контроля и упорядочения обработки данных на основании первичных документов могут составляться сводные учетные документы.

Напомним, что первичным является документ, содержащий сведения о хозяйственной операции (ст. 1 Закона № 996).

Каким же первичным документом подтверждается факт оказания услуг?

Действующим законодательством не предусмотрены какие-либо типовые документы для оформления операций по оказанию (получению) услуг. Как правило, таким документов является **акт оказанных услуг**.



Это важно! Для того чтобы акт был признан первичным документом, он должен содержать все обязательные реквизиты, предусмотренные ч. 2 ст. 9 Закона № 996, п. 2.4 Положения № 88.

Отметим, что на основании первичных документов определяются показатели не только бухгалтерского, но и налогового учета. В частности, согласно п. 44.1 НК, налогоплательщики обязаны вести учет доходов, расходов и других показателей, связанных с определением объектов налогообложения и/или налоговых обязательств, на основании первичных документов, регистров

бухучета, финотчетности, других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, ведение которых предусмотрено законодательством.

Кроме того, налогоплательщикам запрещается формировать показатели налоговой отчетности, таможенных деклараций из данных, не подтвержденных первичными документами (п. 44.1 НК).

В какой форме может быть составлен акт?

Первичные документы могут быть составлены в бумажной или в электронной форме. Электронный документ должен соответствовать требованиям, предъявляемым к таким документам Законом № 851 (п. 2.12 Положения № 88). Электронный документ, составленный в соответствии с требованиями действующего законодательства и содержащий все необходимые реквизиты, имеет такую же юридическую силу, как и документ, составленный в бумажном виде (Письмо № 30).

Напомним, что электронным является документ, информация в котором зафиксирована в виде электронных данных, включая обязательные реквизиты такого документа. Электронный документ может быть создан, передан, сохранен и превращен электронными средствами в визуальную форму (ст. 5 Закона № 851).

Визуальной формой электронного документа является отражение данных, которые он содержит, электронными средствами или на бумаге в форме, пригодной для восприятия его содержания человеком. То есть, по сути, электронный документ – это документ, зафиксированный на специальных носителях (серверах, дисках, USB-флешках и др.), который можно передавать по каналам связи, используя специальные средства телекоммуникаций. Телекоммуникационные каналы связи (в том числе в компьютерных сетях) применяются для публикации, хранения и дальнейшей обработки информации.

Что такое электронный документооборот?

Электронный документооборот – это совокупность процессов создания, обработки, отправки, передачи, получения, хранения, использования и уничтожения электронных документов, которые выполняются с применением проверки целостности и в случае необходимости с подтверждением факта получения таких документов (ст. 9 Закона № 851).

Для внедрения электронного документооборота предприятие должно самостоятельно разработать порядок такого документооборота, учитывая как особенности ведения бизнеса (например, порядок приема входящей корреспонденции, обработки, проверки электронных документов), так и общие для всех законодательные требования к созданию, получению, обработке и хранению электронных документов.

 **На заметку!** Правила работы с электронными документами изложены в Порядке № 1886/5.

В законодательстве Украины нет ограничений по использованию на предприятии единой программы, которая позволяет создавать электронные документы. Так, для организации внутреннего электронного документооборота предприятию достаточно приобрести специальное программное обеспечение для генерации электронных подписей, например «М.Е.Дос».

Как происходит идентификация автора электронного документа?

Для идентификации автора электронного документа может использоваться электронная подпись. Причем, согласно ст. 6 Закона № 851, наложением электронной подписи завершается создание электронного документа.

Напомним, что отношения, связанные с использованием усовершенствованных и квалифицированных электронных подписей, регулируются Законом № 2155.

Особенности заполнения акта

Как мы уже отмечали выше, акт должен содержать обязательные реквизиты. Поэтому рассматривать заполнение этого документа начнем именно с обязательных реквизитов.

1. Название акта

Как мы уже отмечали выше, согласно формулировке из ст. 901 ГК, услуги предоставляются. Поэтому логично называть документ, которым подтверждается оказание услуг, актом сдачи-приемки предоставленных услуг. А такое название документа, как акт выполненных работ, больше подходит для оформления подрядных работ.

Также может быть унифицированное название, например «Акт сдачи-приемки работ (оказания услуг)».

2. Дата составления

Оказание услуг – это хозяйственная операция.



Напоминаем! *Хозяйственная операция – действие или событие, которое вызывает изменения в структуре активов и обязательств, собственном капитале предприятия (ст. 1 Закона № 996).*

Составить первичный документ, которым подтверждается факт хозяйственной операции, можно во время или после ее осуществления. Но отразить в учете хозяйственную операцию на основании такого документа можно только в том отчетном периоде, в котором такая хозяйственная операция фактически состоялась (ч. 5 ст. 9 Закона № 996).

Если дата составления и дата подписания акта – не совпадают

Отметим, что на практике предприятия нередко получают акты сдачи-приемки предоставленных услуг, в которых указаны две даты: составления документа и приемки заказчиком работ (услуг). Причем такие даты могут приходиться на разные отчетные периоды. Тогда у бухгалтера возникает вопрос:



В каком отчетном периоде в таких ситуациях признавать доход и отражать налоговые обязательства по НДС?

Согласно ч. 5 ст. 9 Закона № 996, хозяйственные операции должны быть отражены в учетных регистрах в том отчетном периоде, **в котором они были осуществлены**. То есть исходя из требований к оформлению первичных документов, определенных Законом № 996, дата составления документа является одновременно и датой оформления акта, и датой приемки-передачи результатов работ (услуг). Однако не всегда есть возможность подписать документ обеим сторонам в один день.

Например, исполнитель оказал услуги заказчику, на дату фактического оказания услуг составил акт от 26.06.19 г. и передал его на подпись заказчику, а тот подписал акт 05.07.19 г. На документе есть две даты, которые к тому же приходятся на разные отчетные периоды (II и III квартал).

Если говорить о периоде осуществления операции, то этой датой является 26.06.19 г. и соответственно II квартал.



А если акт создан в электронной форме?

Еще раз отметим, что электронная подпись предназначена для идентификации автора электронного документа и именно с наложением электронной подписи завершается процесс создания электронного документа. Таким образом, до тех пор, пока на электронном документе нет подписи автора этого документа, процесс его составления нельзя считать завершенным (ст. 6 Закона № 851).



На какую дату у сторон договора возникают доходы и расходы и на какую дату исполнителю следует оформить налоговую накладную?

Бухучет. Расходами отчетного периода признается или уменьшение активов, или увеличение обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала вследствие его изъятия или распределения между собственниками), если расходы могут быть достоверно оценены (п. 6 П(С)БУ 16).

Расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они были понесены. Расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они осуществлялись.

Доход в бухучете признается при увеличении актива или уменьшении обязательства, что приводит к увеличению собственного капитала (за исключением увеличения капитала за счет взносов участников предприятия), если оценка дохода может быть достоверно определена (п. 5 П(С)БУ 15).

Следовательно, **результат хозяйственных операций** (в частности, признание доходов и расходов) **отражают в бухучете в отчетных периодах их осуществления** – независимо от того, когда оформлены на них первичные документы.



А если первичные документы от контрагента не получены в отчетном периоде, когда нужно признать расходы?

Минфин в Письме № 11705 разъясняет, что надо сделать для признания расходов, по которым

на момент составления финансовой отчетности не получены первичные документы от контрагентов. В таком случае ответственное лицо субъекта хозяйствования составляет и передает в бухгалтерскую службу документ, составленный в произвольной форме (**например, бухгалтерскую справку**) с указанием расчетной суммы расходов. После получения надлежащим образом оформленного акта в учете проводят уточнения (корректировки) – конечно, при необходимости.

Налог на прибыль. Учет в данном случае ведется по правилам бухучета, корректировка финрезультата нормами НК не предусмотрена.

НДС. Согласно п. 187.1 НК датой возникновения налоговых обязательств в случае поставки услуг является дата первого из событий. А первым событием может быть:

- либо получение предоплаты на расчетный счет исполнителя,
- либо оформление документа, подтверждающего факт поставки услуги.



Что именно подразумевается под датой оформления документа: дата его составления или дата его подписания?

Нормами НК этот момент не уточняется. Но **вопрос вполне оправдан**. Конечно, логично предположить, что документ считается полностью оформленным только после подписания его сторонами (т. е. исполнителем и заказчиком). Однако у контролирующих органов может быть иное мнение. Ведь искусственно отдавая дату приемки услуг, можно манипулировать периодом возникновения налоговых обязательств. Мы считаем, что пока этот вопрос не урегулирован.

Отметим, что ранее **ГФС разъясняла** (Письмо № 9598): поскольку налоговая отчетность основана на данных бухучета, хозяйственные операции должны быть отражены в учетных регистрах в том отчетном периоде, в котором они осуществлены. Поэтому если фактическая перевозка товара состоялась в одном периоде, а подписание акта выполненных услуг по перевозке товара – в другом отчетном периоде, это является нарушением правил ведения бухгалтерского и, соответственно, налогового учета. То есть получается, что, исходя из логики этого разъяснения, начислять налоговые обязательства и составлять НН нужно в периоде, когда услуга фактически была оказана.

Также, согласно ст. 882 ГК, передача работ подрядчиком и приемка их заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами.



А как поступить в случае отказа одной из сторон от подписания акта?

Факт отказа фиксируется в самом акте, затем акт подписывается второй стороной. Недействительным такой акт может признать только суд в том случае, если мотивы отказа от подписи будут в судебном порядке признаны обоснованными. То есть плательщик НДС на дату оформления акта, который подписан одной стороной, должен выписать НН. Отметим, что аналогичное разъяснение было изложено ГФС в «Віснику податкової служби України», 2012, № 30, с. 39.

Осторожным плательщикам, у которых периоды оформления и подписания акта не совпадают, рекомендуем получить индивидуальную налоговую консультацию относительно даты оформления НН.

Датой возникновения налогового кредита у заказчика является дата первого из событий (п. 198.2 НК):

- или списания денег в счет оплаты услуг,
- или получения услуги.

Напомним также, что основанием для отражения налогового кредита служит НН, зарегистрированная в ЕРНН поставщиком услуг.

Если дата оформления акта – нерабочий день

Допустим, услуга предоставляется ежемесячно, а последним днем месяца является нерабочий день. Можно ли оформить акт этим нерабочим днем?

Отметим, что оформление первичного документа нерабочим днем может вызвать вопросы со стороны органа ГФС. Например, о факте выхода на работу лица, оформившего акт. А если акт фактически был составлен в другой день, но датирован выходным днем, тогда может возникнуть вопрос, почему дата фактического составления документа и дата его составления, указанная в документе, не совпадают?

Как поступить в данной ситуации?

Предлагаем такие варианты:

- оформить акт в последний день месяца, даже если это выходной день. Аргументом в пользу

именно этой даты может быть, например, то, что договором предусмотрено оказание услуги за месяц, то есть с первого по последний день включительно;

- оформить акт последним рабочим днем месяца;
- получить индивидуальную налоговую консультацию по этому вопросу.



Не рекомендуем! Не стоит оформлять акт первым рабочим днем, который приходится на следующий месяц. Ведь тогда могут возникнуть вопросы со стороны органа ГФС относительно даты возникновения налоговых обязательств.

3. Название предприятия, от имени которого составлен документ

Наименования сторон надо писать так, как они указаны в Едином государственном реестре (информацию можно проверить по бесплатному запросу на сайте Минюста).

4. Содержание и объем хозоперации, единица измерения

Эта информация должна соответствовать условиям договора. Также проверяющие часто обращают внимание на то, чтобы содержание операции указывало на связь предоставленных исполнителем услуг с хозяйственной деятельностью получателя этих услуг. Поэтому советуем в актах сдачи-приемки предоставленных услуг более подробно описывать суть оказываемых услуг. Особенно это касается консультационных, маркетинговых услуг и т. п., которые всегда вызывают подозрения со стороны ГФС.



На заметку! Для того чтобы более детально представить, на что могут обратить внимание проверяющие, рекомендуем изучить Письмо № 16872.

Также при составлении НН плательщикам НДС следует учитывать, что номенклатура услуг, указанных в ней, должна совпадать с формулировкой, приведенной в акте (ОИР, категория 101.16).

5. Должности лиц, ответственных за совершение хозоперации и правильность ее оформления

При заполнении этого реквизита следует помнить, что подписывать первичный документ имеют право только те лица, которые уполномочены (ответственны) за проведение данной операции. Например, при проверке будет считаться нарушением если акт подписан директором в тот день, когда он был в командировке или отпуске. Следует заранее назначать приказом лицо, временно исполняющее обязанности директора в эти дни, которое и подпишет акт.

6. Личная подпись подписантов акта

Подпись должна быть полностью расшифрована. Например, внизу акта возле подписи должны быть указаны Ф. И. О. и должности. Также возможен вариант, когда в акте вверху делается оговорка «Мы, нижеподписавшиеся...», тогда внизу проставляются только Ф. И. О. и подписи.

Если документ формируется в электронном виде, на него налагается электронная цифровая подпись.

Исправление ошибки

Правила исправления ошибок в первичных документах прописаны в п. 4.2, 4.4 Положения № 88. Так, ошибочные записи зачеркиваются, над ними пишется правильный текст, рядом ставится надпись «Исправлено», которая заверяется подписями тех же лиц, которые подписали этот акт, с указанием даты исправления.

Конечно, исправлять ошибки обязательно в том случае, если они существенно искажают данные о проведенной хозяйственной операции. Однако зачастую ошибки в акте могут быть такими, что даже при их наличии этим документом можно подтвердить факт предоставления/получения услуг. Например, в информационном письме ВАСУ от 02.06.11 г. № 742/11/13-11 указано, что допускается дефект формы первичного документа (отдельные нарушения при его заполнении), если хозяйственная операция фактически состоялась, что может быть подтверждено плательщиком. Отметим, что аналогичная норма содержится и в п. 2.4 Положения № 88.

Вместе с тем не исключено, что факт несущественности ошибки в акте сдачи-приемки предоставленных услуг придется доказывать в суде.

Приведем **образец** заполненного акта сдачи-приемки оказанных услуг.

| ОБРАЗЕЦ | | | | | |
|--|--|-----------|-----------------------|--------------|--------------|
| АКТ | | | | | |
| здачі-приймання наданих послуг за серпень 2019 року | | | | | |
| за Договором про надання рекламних послуг | | | | | |
| від 03.06.19 р № 32/15 | | | | | |
| м. Дніпро | | | | 30.08.19 р. | |
| Ми, що нижче підписалися: | | | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • представник Замовника: в. о. голови правління ТОВ «Подіум» Згоник О. В., що діє на підставі статуту та наказу від 26.08.18 р № 31, з одного боку, і • представник Виконавця: директор ТОВ «Буклет» Саєнко Р. Л., який діє на підставі статуту, з іншого боку, | | | | | |
| склали цей Акт про таке. | | | | | |
| Цим Актом сторони підтверджують, що передбачені п. 1.4 Договору від 03.06.19 р. № 32/15 рекламні послуги були своєчасно і належним чином надані Виконавцем у період із 1 по 31 серпня 2019 року (включно) в повному обсязі на загальну суму 6 600 грн. (шість тисяч шістьсот гривень), у тому числі ПДВ – 1 100 грн: | | | | | |
| | | | | | (грн) |
| № з/п | Перелік послуг | Кількість | Одиниці виміру | Ціна без ПДВ | Ціна з ПДВ |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Виготовлення макету рекламних буклетів | 2 | шт. | 2 000,00 | 2 400,00 |
| 2 | Розповсюдження рекламних буклетів | 1 | Послуга | 3 500,00 | 4 200,00 |
| Всього | | | | | 6 600,00 |
| У т. ч. сума ПДВ | | | | | 1 100,00 |
| Претензії щодо строків, обсягу та якості наданих послуг у Замовника до Виконавця відсутні. | | | | | |
| Цей Акт складено у двох оригінальних примірниках по одному для кожної із сторін. | | | | | |
| Замовник | | | Виконавець | | |
| (підпис) О. В. Згоник | | | (підпис) Р. Л. Саєнко | | |

**ОТВЕТЫ НА ТЕСТЫ, ОПУБЛИКОВАННЫЕ
В «БАЛАНСЕ», 2019, № 60 (спецвыпуск «Просто об учете»)**

Документы

| Статус | Вопрос | Правильный ответ |
|----------|--------|------------------|
| Юниор | 1 | Б |
| Аналитик | 2 | В |
| Магистр | 3 | Б |

Учет

| Статус | Вопрос | Правильный ответ |
|----------|--------|------------------|
| Юниор | 1 | В |
| Аналитик | 2 | Б |
| Магистр | 3 | В |

Налоги

| Статус | Вопрос | Правильный ответ |
|----------|--------|------------------|
| Юниор | 1 | Б |
| Аналитик | 2 | В |
| Магистр | 3 | А |