

Зінаїда ОМЕЛЬНИЦЬКА, редактор

НАДАННЯ ПОСЛУГ: ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Нормативна база:

- Цивільний кодекс (далі – ЦК);
- Податковий кодекс (далі – ПК);
- Закон від 22.05.03 р. № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» (далі – Закон № 851);
- Закон від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996);
- Закон від 05.10.17 р. № 2155-VIII «Про електронні довірчі послуги» (далі – Закон № 2155);
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88 (далі – Положення № 88);
- Порядок роботи з електронними документами в діловодстві та їх підготовки до передавання на архівне зберігання, затверджений наказом Мін'юсту від 11.11.14 р. № 1886/5 (далі – Порядок № 1886/5);
- лист ДФС від 04.01.17 р. № 30/6/99-99-15-02-02-15 (далі – Лист № 30);
- лист ДФС від 20.05.10 р. № 9598/7/16-1517-08 № 5766/5/16-1518 (далі – Лист № 9598);
- лист Мінфіну від 22.04.16 р. № 31-11410-06-5/11705 (далі – Лист № 11705);
- лист ДФС від 16.05.16 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17 (далі – Лист № 16872).

Первинний документ для оформлення послуг

За договором надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається у процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити отриману послугу (ст. 901 ЦК).

Усі господарські операції, у тому числі і надання послуг, відображаються в бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування (документація). Підставою для бухобліку господарських операцій є первинні документи (ч. 1 ст. 9 Закону № 996). Також для контролю і впорядкування обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Нагадаємо, що первинним є документ, який містить відомості про господарську операцію (ст. 1 Закону № 996).



Яким же первинним документом підтверджується факт надання послуг?

Чинним законодавством не передбачені будь-які типові документи для оформлення операцій з надання (отримання) послуг. Як правило, таким документом є **акт наданих послуг**.



Це важливо! Для того щоб акт був визнаний первинним документом, він повинен містити всі обов'язкові реквізити, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону № 996, п. 2.4 Положення № 88.

Завважимо, що на підставі первинних документів визначаються показники не тільки бухгалтерського, але й податкового обліку. Зокрема, згідно з п. 44.1 ПК платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі

первинних документів, реєстрів бухгалтерії, фінзвітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачене законодавством.

Крім того, платникам податків забороняється формувати показники податкової звітності, митних декларацій з даних, не підтверджених первинними документами (п. 44.1 ПК).



У якій формі може бути складений акт?

Первинні документи можуть бути складені в паперовій або в електронній формі. Електронний документ повинен відповідати вимогам, що пред'являються до таких документів Законом № 851 (п. 2.12 Положення № 88). Електронний документ, що складений відповідно до вимог чинного законодавства і містить усі необхідні реквізити, має таку саму юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді (Лист № 30).

Нагадаємо, що електронним є документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити такого документа. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму (ст. 5 Закону № 851).

Візуальною формою електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для сприйняття його змісту людиною. Тобто, по суті, електронний документ – це документ, зафіксований на спеціальних носіях (серверах, дисках, USB-флешках тощо), який можна передавати каналами зв'язку, використовуючи спеціальні засоби телекомунікацій. Телекомунікаційні канали зв'язку (зокрема, в комп'ютерних мережах) застосовують для публікації, зберігання і подальшої обробки інформації.



Що таке електронний документообіг?

Електронний документообіг – це сукупність процесів створення, обробки, відправлення, передачі, отримання, зберігання, використання і знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та в разі потреби з підтвердженням факта отримання таких документів (ст. 9 Закону № 851).

Для впровадження електронного документообігу підприємство повинне самостійно розробити порядок такого документообігу, з огляду як на особливості ведення бізнесу (наприклад, порядок приймання вхідної кореспонденції, обробки, перевірки електронних документів), так і на загальні для всіх законодавчі вимоги до створення, отримання, обробки і зберігання електронних документів.



На замітку! Правила роботи з електронними документами викладені в Порядку № 1886/5.

У законодавстві України немає обмежень щодо використання на підприємстві єдиної програми, яка дозволяє створювати електронні документи. Так, для організації внутрішнього електронного документообігу підприємству достатньо придбати спеціальне програмне забезпечення для генерації електронних підписів, наприклад М.Е.Дос.



Як відбувається ідентифікація автора електронного документа?

Для ідентифікації автора електронного документа може використовуватися електронний підпис. Причому, згідно зі ст. 6 Закону № 851, накладенням електронного підпису завершується створення електронного документа.

Нагадаємо, що відносини, пов'язані з використанням удосконалених і кваліфікованих електронних підписів, регулюються Законом № 2155.

Особливості заповнення акта

Як ми вже зазначали вище, акт повинен містити обов'язкові реквізити. Тому розглядати заповнення цього документа почнемо саме з обов'язкових реквізитів.

1. Назва акта

Як ми вже зазначали вище, згідно з формулюванням зі ст. 901 ЦК послуги надаються. Тому логічно називати документ, яким підтверджується надання послуг, актом здачі-приймання наданих послуг. А така назва документа, як акт виконаних робіт, більше підходить для оформлення підрядних робіт.

Також може бути уніфікована назва, наприклад «Акт здачі-приймання робіт (надання послуг)».

2. Дата складання

Надання послуг – це господарська операція.



Нагадуємо! Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства (ст. 1 Закону № 996).

Скласти первинний документ, яким підтверджується факт господарської операції, можна під час або після її здійснення. Але відобразити в обліку господарську операцію на підставі такого документа можна тільки в тому звітному періоді, у якому така господарська операція фактично відбулася (ч. 5 ст. 9 Закону № 996).

Якщо дата складання і дата підписання акта – не збігаються

Завважимо, що на практиці підприємства нерідко отримують акти здачі-приймання наданих послуг, у яких зазначено дві дати: складання документа і приймання замовником робіт (послуг). Причому такі дати можуть припадати на різні звітні періоди. Тоді у бухгалтера виникає запитання:



У якому звітному періоді в таких ситуаціях визнавати дохід і відображати податкові зобов'язання з ПДВ?

Згідно з ч. 5 ст. 9 Закону № 996 господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, **у якому вони були здійснені**. Тобто виходячи з вимог до оформлення первинних документів, визначених Законом № 996, дата складання документа є одночасно і датою оформлення акта, і датою приймання-передачі результатів робіт (послуг). Проте не завжди є можливість підписати документ обом сторонам в один день.

Наприклад, виконавець надав послуги замовникові, на дату фактичного надання послуг склав акт від 26.06.19 р. і передав його на підпис замовникові, а той підписав акт 05.07.19 р. На документі є дві дати, які до того ж припадають на різні звітні періоди (II та III квартал). Якщо говорити

про період здійснення операції, то цією датою є 26.06.19 р. і відповідно II квартал.



А якщо акт створений в електронній формі?

Ще раз завважимо, що електронний підпис призначений для ідентифікації автора електронного документа і саме з накладенням електронного підпису завершується процес створення електронного документа. Таким чином, до тих пір поки на електронному документі немає підпису автора цього документа, процес його складання не можна вважати завершеним (ст. 6 Закону № 851).



На яку дату у сторін договору виникають доходи і витрати і на яку дату виконавцеві слід оформити податкову накладну?

Бухоблік. Витратами звітного періоду визнається або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками), якщо витрати можуть бути достовірно оцінені (п. 6 П(С)БО 16).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони здійснювалися.

Дохід у бухобліку визнається при збільшенні активу або зменшенні зобов'язання, що приводить до збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена (п. 5 П(С)БО 15).

Отже, **результат господарських операцій** (зокрема, визнання доходів і витрат) відображають у бухобліку у звітних періодах їх здійснення – незалежно від того, коли оформлені на них первинні документи.



А якщо первинні документи від контрагента не отримані у звітному періоді, коли потрібно визнати витрати?

Мінфін у Листі № 11705 роз'яснює, що треба зробити для визнання витрат, за якими на момент

складання фінансової звітності не отримані первинні документи від контрагентів. У такому разі відповідальна особа суб'єкта господарювання складає і передає до бухгалтерської служби документ, складений у довільній формі (**наприклад, бухгалтерську довідку**) із зазначенням розрахункової суми витрат. Після отримання належним чином оформленого акта в обліку проводять уточнення (коригування) – звичайно, за необхідності.

Податок на прибуток. Облік у цьому випадку ведеться за правилами бухобліку, коригування фінрезультату нормами ПК не передбачене.

ПДВ. Згідно з п. 187.1 ПК датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання послуг є дата першої з подій. А першою подією може бути:

- або отримання передоплати на розрахунковий рахунок виконавця;
- або оформлення документа, що підтверджує факт постачання послуги.



Що саме мається на увазі під датою оформлення документа: дата його складання чи дата його підписання?

Нормами ПК цей момент не уточнюється. Але **запитання цілком виправдане**. Звичайно, логічно припустити, що документ вважається повністю оформленим тільки після підписання його сторонами (тобто виконавцем і замовником). Проте у контролюючих органів може бути інша думка. Адже, штучно віддаляючи дату приймання послуг, можна маніпулювати періодом виникнення податкових зобов'язань. Ми вважаємо, що поки що це питання не врегульоване.

Завважимо, що раніше **ДФС роз'яснювала** (Лист № 9598): оскільки податкова звітність заснована на даних бухобліку, господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, у якому вони здійснені. Тому якщо фактичне перевезення товару відбулося в одному періоді, а підписання акта виконаних послуг з перевезення товару – в іншому звітному періоді, це є порушенням правил ведення бухгалтерського і, відповідно, податкового обліку. Тобто виходить, що за логікою цього роз'яснення нараховувати податкові зобов'язання і складати ПН потрібно в періоді, коли послуга фактично була надана.

Також, згідно зі ст. 882 ЦК передача робіт підрядником і приймання їх замовником оформляються актом, підписаним обома сторонами.



А як учинити в разі відмови однієї зі сторін від підписання акта?

Факт відмови фіксується в самому акті, потім акт підписується другою стороною. Недійсним такий акт може визнати тільки суд у тому випадку, якщо мотиви відмови від підпису будуть у судовому порядку визнані обґрунтованими. Тобто платник ПДВ на дату оформлення акта, який підписаний однією стороною, повинен виписати ПН. Завважимо, що аналогічне роз'яснення було викладене ДФС у «Віснику податкової служби України», 2012, № 30, с. 39.

Обережним платникам, у яких періоди оформлення і підписання акта не збігаються, рекомендуємо отримати індивідуальну податкову консультацію щодо дати оформлення ПН.

Датою виникнення податкового кредиту у замовника є дата першої з подій (п. 198.2 ПК):

- або списання грошей у рахунок оплати послуг;
- або отримання послуги.

Нагадаємо також, що підставою для відображення податкового кредиту служить ПН, зареєстрована в ЄРПН постачальником послуг.

Якщо дата оформлення акта – неробочий день

Припустимо, послуга надається щомісячно, а останнім днем місяця є неробочий день. Чи можна оформити акт цим неробочим днем?

Завважимо, що оформлення первинного документа неробочим днем може викликати запитання з боку органу ДФС. Наприклад, про факт виходу на роботу особи, яка оформила акт. А якщо акт фактично був складений в інший день, але датований вихідним днем, тоді може виникнути запитання, чому дата фактичного складання документа і дата його складання, зазначена в документі, не збігаються?

Як робити в цій ситуації?

Пропонуємо такі варіанти:

- оформити акт в останній день місяця, навіть якщо це вихідний день. Аргументом на ко-

ристь саме цієї дати може бути, наприклад, те, що договором передбачено надання послуги за місяць, тобто з першого по останній день включно;

- оформити акт останнім робочим днем місяця;
- отримати індивідуальну податкову консультацію із цього питання.



Не рекомендуємо! Не варто оформляти акт першим робочим днем, який припадає на наступний місяць. Адже тоді можуть виникнути запитання з боку органу ДФС щодо дати виникнення податкових зобов'язань.

3. Назва підприємства, від імені якого складено документ

Найменування сторін треба писати так, як вони зазначені в Єдиному державному реєстрі (інформацію можна перевірити за безплатним запитом на сайті Мін'юсту).

4. Зміст та обсяг госпоперації, одиниця виміру

Ця інформація повинна відповідати умовам договору. Також перевіряючі часто звертають увагу на те, щоб зміст операції указував на зв'язок наданих виконавцем послуг з господарською діяльністю отримувача цих послуг. Тому радимо в актах здачі-приймання наданих послуг детальніше описувати суть послуг, що надаються. Особливо це стосується консультаційних, маркетингових послуг тощо, які завжди викликають підозри з боку ДФС.



На замітку! Для того щоб детальніше уявити, на що можуть звернути увагу перевіряючі, рекомендуємо вивчити Лист № 16872.

Також при складанні ПН платникам ПДВ слід узяти до уваги, що номенклатура послуг, зазначених у ній, повинна збігатися з формулюванням, наведеним в акті (ЗІР, категорія 101.16).

5. Посади осіб, відповідальних за здійснення госпоперації та правильність її оформлення

При заповненні цього реквізиту слід пам'ятати, що підписувати первинний документ мають право тільки ті особи, які уповноважені (відповідальні) за проведення цієї операції. Наприклад, при перевірці вважатиметься порушенням, якщо акт підписаний директором того дня, коли він був у відрядженні або відпустці. Слід заздалегідь призначати наказом особу, що тимчасово виконує обов'язки директора в ці дні, яка і підпише акт.

6. Особистий підпис підписантів акта

Підпис повинен бути повністю розшифрований. Наприклад, внизу акта біля підпису повинні бути зазначені П. І. Б. і посади. Також можливий варіант, коли в акті вгорі робиться застереження «Ми, що підписалися нижче...», тоді внизу проставляються тільки П. І. Б. і підписи.

Якщо документ формується в електронному вигляді, на нього накладається електронний цифровий підпис.

Виправлення помилки

Правила виправлення помилок у первинних документах прописані в п. 4.2, 4.4 Положення № 88. Так, помилкові записи закреслюються, над ними пишеться правильний текст, поряд ставиться напис «Виправлено», який завіряється підписами тих самих осіб, які підписали цей акт, із зазначенням дати виправлення.

Звичайно, виправляти помилки обов'язково в тому випадку, якщо вони істотно перевертають дані про проведену господарську операцію. Проте часто помилки в акті можуть бути такими, що навіть за їх наявності цим документом можна підтвердити факт надання/отримання послуг. Наприклад, в інформаційному листі ВАСУ від 02.06.11 р. № 742/11/13-11 зазначено, що допускається дефект форми первинного документа (окремі порушення при його заповненні), якщо господарська операція фактично відбулася, що може бути підтверджено платником. Завважимо, що аналогічна норма міститься і в п. 2.4 Положення № 88.

Разом з тим не виключено, що факт неістотності помилки в акті здачі-приймання наданих послуг доведеться доводити в суді.

Наведемо **зразок** заповненого акта здачі-приймання наданих послуг.

ЗРАЗОК		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:					
- 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		

**ВІДПОВІДІ НА ТЕСТИ, ОПУБЛІКОВАНІ
В «БАЛАНСІ», 2019, № 60 (спецвипуск «Просто про облік»)**

Документи

Статус	Запитання	Правильна відповідь
Юніор	1	Б
Аналітик	2	В
Магістр	3	Б

Облік

Статус	Запитання	Правильна відповідь
Юніор	1	В
Аналітик	2	Б
Магістр	3	В

Податки

Статус	Запитання	Правильна відповідь
Юніор	1	Б
Аналітик	2	В
Магістр	3	А