

## Первичные учетные документы в бухгалтерском учете

**Т. Б. Кувалдина,**  
доктор экономических наук,  
Омский государственный  
университет путей сообщения

Как правильно оформить факты хозяйственной жизни? Какие требования необходимо выполнить при формировании документов? Какие положения следует утвердить в учетной политике организации?

Первичные учетные документы могут состоять как только из обязательных реквизитов, так и из обязательных и дополнительных реквизитов

Согласно ст. 9 Закона о бухгалтерском учете каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. При этом под фактом хозяйственной жизни понимаются сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (ст. 3 Закона о бухгалтерском учете, письма Минфина России от 03.11.20 № 24-04-07/95720 и 18.05.18 № 02-07-05/3367, ФНС России от 23.12.19 № ЕД-4-15/26494).

Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок, поскольку они ничтожны, т. е. недействительны независимо от судебного признания данного факта.

Напомним, что согласно ст. 170 ГК РФ мнимая сделка совершается лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, притворная сделка осуществляется для прикрытия другой сделки, в том числе сделки на иных условиях.

Все первичные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтер-

ском учете: наименование документа; дату составления документа; наименование экономического субъекта, составившего документ; содержание факта хозяйственной жизни; величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события; подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичные учетные документы могут состоять как только из обязательных реквизитов, так и из обязательных и дополнительных реквизитов (письма Минфина России от 20.07.18 № 03-04-05/51201, ФНС России от 12.02.15 № ГД-4-3/2104@, Информация Минфина России № ПЗ-10/2012). Это правило также вытекает из содержания п. 12 ФСБУ 27/2021.

Не предусматривается наличие в первичном документе оттиска печати организации в качестве обязательного реквизита (письмо ФНС России от 13.01.16 № СД-4-3/105@). Если же организация применяет унифицированные формы и в них предусмотрена печать, то этот реквизит является

Универсальный передаточный документ можно рассматривать как первичный документ, если он имеет статус «2»

обязательным к заполнению. Например, при оформлении акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, по ф. М-35 печать обязательна. Кроме того, данный реквизит может быть предусмотрен формой первичного учетного документа, разработанной организацией самостоятельно и утвержденной руководителем экономического субъекта (письмо Минфина России от 06.08.15 № 03-01-10/45390).

К первичным учетным документам относятся: договор, кассовый чек, квитанция об оплате, авансовый отчет, судебный акт, торговый товарный счет, путевой лист, транспортная накладная и др. (подп. «г» п. 9 ФСБУ 27/2021, письма Минфина России от 23.03.21 № 03-03-07/20599, 08.02.21 № 03-03-06/1/7968, 25.12.20 № 03-11-11/114249, 07.10.13 № 03-11-11/41441). К первичным документам также относится бухгалтерская справка, которой могут оформляться такие операции, как исправление ошибок в проводках, начисление дивидендов, расчет и отражение в учете оценочных обязательств и др. (Информация Минфина России № ПЗ-11/2013, письма Минфина России от 13.05.20 № 03-03-06/2/38724, ФНС России от 17.10.14 № ММВ-20-15/86@). К первичным документам также относятся справка о стоимости выполненных работ (ф. КС-3) и журнал учета выполненных работ (ф. КС-6а), применяемые для учета работ в строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 11.11.99 № 100 (письмо УФНС России по г. Москве от 15.09.17 № 14-15/146183@).

Счет-фактура хоть и содержит все необходимые реквизиты, фактически первичным документом не является, поскольку требования к содержанию этого документа установлены Налоговым кодексом РФ, а не Законом о бухгалтерском учете.

Вместе с тем универсальный передаточный документ (УПД) можно рассматривать как первичный документ, если он имеет статус «2». Если документу присвоен статус «1», то он идентифицируется как счет-фактура и одновременно как первичный документ (письма ФНС России от 17.06.21 № ЗГ-3-3/4368, 17.10.14 № ММВ-20-15/86@ и др.).

Применение унифицированных форм первичных документов в настоящее время не обязательно, кроме случаев, когда действующим законодательством Российской Федерации для оформления конкретных операций установлены обязательные формы документов (письма Минфина России от 11.06.21 № 03-03-06/1/46407, 24.03.21 № 03-03-07/21069 и др., Информация Минфина России № ПЗ-10/2012). В качестве примера Минфин России приводит первичные документы по учету кассовых операций. Согласно п. 4.1 Указания Банка России от 11.03.14 № 3210-У кассовые операции оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами, формы которых утверждены постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88 (Информация Минфина России № ПЗ-10/2012). Все остальные кассовые документы не относятся к обязательным.

Другой пример — транспортная накладная, форма которой утверждена постановлением Правительства РФ от 21.12.20 № 2200 и обязательна к применению с начала этого года.

Из норм законодательства и нормативных актов вытекает, что организации могут выбрать один из трех вариантов документального подтверждения фактов хозяйственной жизни.

Первый: применяются унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России по согласованию с Минфином России и

Порядок оформления длящихся и повторяющихся фактов хозяйственной жизни следует утвердить в учетной политике исходя из их существа и требования рациональности

Минэкономки России, за исключением обязательных форм.

Второй: используются унифицированные формы первичных документов, включающие дополнительные реквизиты, за исключением обязательных форм.

Третий: используются формы документов, разработанные организацией, за исключением обязательных форм.

Из содержания п. 1 ст. 7 и ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и п. 16 ФСБУ 27/2021 следует, что руководителем экономического субъекта должен быть определен перечень первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, а также список лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов. Выбранный вариант первичного учета фиксируется в учетной политике.

**ПАО «А»  
Положение об учетной политике  
организации в целях бухгалтерского учета  
(фрагмент)**

**Раздел 1. Организационно-технический раздел**

**Первичный учет и документооборот**

Руководствуясь частью 1 ст. 7 и ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, установить, что для документального подтверждения фактов хозяйственной жизни применяются унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России по согласованию с Минфином России и Минэкономки России, за исключением обязательных форм. В случае отсутствия унифицированной формы хозяйственная операция оформляется бухгалтерской справкой.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, согласованный с главным бухгалтером, приведен в Приложении к настоящему Положению.

Согласно п. 3 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также их достоверность.

В связи с этим должностные лица, которым поручено оформление документов, должны быть проинформированы о том, что они несут ответственность за совершаемые сделки, их документальное оформление и передачу документов в бухгалтерию, в установленный графиком документооборота срок. Эти сведения можно включить в трудовой договор, предусмотреть в должностной инструкции или ознакомить работника с требованиями законодательства под подпись.

Закон о бухгалтерском учете освободил лиц, на которых возложено ведение бухгалтерского учета, и лиц, с которыми заключены договоры об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, от ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. Чтобы не возникало спорных ситуаций на практике, главному бухгалтеру следует разработать локальный акт. Например, Положение о документах и документообороте в организации, где необходимо изложить требования по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни, которые будут являться обязательными к применению для всех работников экономического субъекта.

Согласно подп. «а» и «б» п. 9 ФСБУ 27/2021 один первичный документ можно оформить на несколько связанных фактов хозяйственной жизни. По длящимся или повторяющимся фактам (начисление процентов или амортизации, поставка в разные даты и др.) разрешается составлять первичный документ с периодичностью, т. е. за сутки, неделю, месяц и т. д. Порядок оформления длящихся и повторяющихся фактов хозяйственной жизни следует утвердить в учетной политике исходя из их существа и требования рациональности.

Документы бухгалтерского учета составляются, как правило, на русском языке. Если в организации документ оформляется

Первичные учетные документы подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года

на иностранных языках, то он должен содержать построчный перевод на русский язык (п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 5 и 6 ФСБУ 27/2021).

Дата составления первичного документа — это обязательный реквизит. В качестве даты составления первичного учетного документа указывается день его подписания лицом (лицами), совершившим (совершившими) сделку, операцию и ответственным (ответственными) за ее оформление, либо лицом (лицами), ответственным (ответственными) за оформление совершившегося события.

В случае отличия даты составления первичного учетного документа от дня совершения факта хозяйственной жизни, оформляемого этим первичным учетным документом, указывается также информация о дате совершения факта хозяйственной жизни.

Первичный учетный документ, составляемый при совершении факта хозяйственной жизни, может быть оформлен на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 06.04.11 № 63-ФЗ электронная подпись — это информация в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию. Это цифровой аналог собственноручной подписи, с помощью которого можно подписывать электронные документы.

Закон № 63-ФЗ предусматривает простые и усиленные электронные подписи. Простая электронная подпись относится к наименее защищенному виду подписи. Для подтверждения того, что такая подпись

сформирована конкретным лицом, используются коды, пароли или аналогичные средства. Усиленные электронные подписи подразделяются на два вида: квалифицированные и неквалифицированные. Их получают в результате криптографического преобразования информации с использованием специального ключа электронной подписи.

В Законе о бухгалтерском учете и п. 17 ФСБУ 27/2021 не определено, какой вид электронной подписи можно применять в бухгалтерском учете при оформлении документов. По Закону № 63-ФЗ документы с простой электронной подписью равнозначны бумажным, если выполнены требования к такой подписи (письма ФНС России от 21.06.21 № ЕА-3-26/4451@, Минфина России от 22.01.21 № 03-03-06/1/3395). Поскольку у организации есть право выбора, то предпочтительный вариант подписания документа следует утвердить в учетной политике.

**ПАО «А»  
Положение об учетной политике  
организации в целях бухгалтерского учета  
(фрагмент)**

**Раздел 1. Организационно-технический раздел**

**Первичный учет и документооборот**

Руководствуясь Законом об электронной подписи, ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 17 ФСБУ 27/2021, установить, что документы бухгалтерского учета, составляемые в виде электронного документа, подписываются неквалифицированной электронной подписью.

Согласно ст. 29 Закона о бухгалтерском учете первичные учетные документы подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

Приказом Росархива от 20.12.19 № 236 установлен срок хранения документов (справок, актов, переписки) о недостачах,

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в частности, понимается отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов в течение установленных для них сроков хранения

присвоениях, растратах — 10 лет; договоров гражданско-правового характера о выполнении работ, оказании услуг физическими лицами, актов сдачи-приемки выполненных работ, оказанных услуг — 50–75 лет (Информационное сообщение Минфина России от 26.02.20 № ИС-учет-23).

Организация должна обеспечить безопасные условия хранения первичных документов бухгалтерского учета и их защиту от изменения.

Важно помнить, что ст. 15.11 КоАП РФ для должностных лиц организации установлена ответственность за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету в виде штрафа в размере от 5 000 до 10 000 руб.

Правонарушение, совершенное повторно, влечет наложение штрафа в размере

от 10 000 до 20 000 руб. или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет.

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в частности, понимается отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов в течение установленных для них сроков хранения (Информационное сообщение Минфина России от 07.04.16 № ИС-учет-3) ■

Литература

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
2. Об электронной подписи: Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
3. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].
4. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16 апреля 2021 г. № 62н // Справочно-правовая система «Гарант» [Электронный ресурс].

## ИНФОРМАЦИЯ

### НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ПРОДАЖЕ НЕДВИЖИМОСТИ, ПОЛУЧЕННОЙ В НАСЛЕДСТВО

Минфин России в письме от 24.08.21 № 03-04-05/67926 разъяснил следующее: в силу подп. 2 п. 1 ст. 228 НК РФ физические лица производят исчисление и уплату НДФЛ исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности, и имущественных прав, за исключением случаев, когда такие доходы не подлежат налогообложению. На основании п. 17.1 ст. 217 и п. 2 ст. 217.1 НК РФ освобождаются от налогообложения доходы, получаемые физическими лицами за соответствующий налоговый период от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе, при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более.

Минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет, за исключением случаев, указанных в п. 3 ст. 217.1 НК РФ. В частности, предельный срок владения объектом недвижимого имущества, право собственности на который получено налогоплательщиком в порядке наследования, составляет три года.

Обратите внимание: права на имущество, подлежащие государственной регистрации, возникают, изменяются и прекращаются с момента внесения соответствующей записи в государственный реестр

(если иное не установлено законом). В общем случае минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества исчисляется с момента внесения соответствующей записи в государственный реестр. Однако у наследника, вступившего в права наследства, право собственности на наследованное имущество возникает со дня смерти наследодателя независимо от даты государственной регистрации этих прав.

В этой связи, если со дня смерти наследодателя до момента государственной регистрации перехода права собственности на объект недвижимого имущества от наследника к другому лицу прошло три года и более, полученный от его продажи доход освобождается от обложения НДФЛ. Если со дня смерти наследодателя до момента государственной регистрации перехода права собственности на объект недвижимого имущества от наследника к другому лицу прошло менее трех лет, доход от его продажи подлежит обложению налогом в установленном порядке ■