

Исправление первичных документов

И. В. Евстратова,
эксперт ООО "Атлант-право"

Вопрос внесения исправлений в первичные документы не нов, тем не менее, единой позиции до сих пор нет. Закон о бухгалтерском учете четких правил не содержит, рекомендации не обязательны к применению, а у бухгалтеров могут быть совершенно разные мнения на этот счет. Весной 2018 г. свою точку зрения по этому вопросу высказала ФНС России, а значит, можно надеяться, что будет сформирована единая позиция, устраивающая как бухгалтеров, так и налоговые органы.

Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц

Первичные документы — это, прежде всего, "продукт" сферы бухгалтерского учета. Профильный Закон определяет, что в первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. В частности, в силу п. 4.7 Указаний Банка России от 11.03.14 № 3210-У недопустимы исправления в кассовых документах. Указания № 3210-У также устанавливают запрет на изменение после подписания любых документов, предусмотренных этим нормативным актом, оформленных в электронном виде.

Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Как именно исправлять первичный документ, законодательство не определяет. Причем этот порядок, если применять его буквально, не подходит для документов, составленных в электронном виде.

Федеральный стандарт, регулирующий порядок внесения исправлений в первичные

документы, на данный момент отсутствует. Приказом Минфина России от 07.06.17 № 85н утверждена "Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 — 2019", согласно которой стандарт "Документы и документооборот в бухгалтерском учете" должен вступить в силу с 2020 г. Разработчиком этого стандарта является непосредственно Минфин России.

Федеральным законом от 18.07.17 № 160-ФЗ в число федеральных стандартов включены Положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 г. по 1 января 2013 г. (начиная с ПБУ 1/2008 и заканчивая ПБУ 24/2011). Однако это не распространяется на Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.83 № 105), которое сейчас применяется в части, не противоречащей Закону о бухгалтерском учете и нормативным правовым актам, изданным позднее (Информация Минфина России № ПЗ-13/2015).

Кроме того, Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете содержит порядок исправления ошибок лишь для первичных документов, созданных вручную: "зачеркивается неправильный

Федеральный стандарт, регулирующий порядок внесения исправлений в первичные документы, на данный момент отсутствует

текст или суммы и надписывается над зачеркнутым исправленный текст или суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное".

Минфин России согласился с наличием неурегулированности в данном вопросе и указал, что организация вправе самостоятельно разработать способы внесения исправлений в первичные учетные документы, составленные на бумажном носителе и в виде электронного документа, исходя из требований, установленных Законом о бухгалтерском учете, нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и принимая во внимание особенности документооборота (письмо от 22.01.16 № 07-01-09/2235).

При разработке таких способов, по мнению Минфина России, можно ориентироваться на действующие нормативные правовые акты, регулирующие аналогичные вопросы (например, Правила заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные постановлением Правительства РФ от 26.12.11 № 1137). Министерство также указало, что Законом о бухгалтерском учете не предусмотрена замена ранее принятого к бухгалтерскому учету первичного учетного документа новым документом в случае обнаружения в нем ошибок. Аналогичную позицию высказала и ФНС России (письма от 05.03.18 № СД-4-3/4226@, 23.03.18 № СД-4-3/5412@).

Налоговая служба подчеркнула, что в счет-фактуру исправления вносятся путем составления нового экземпляра, в котором указываются номер и дата счета-фактуры, составленного до внесения в него исправлений, а также порядковый номер и дата исправления. Таким образом, реализуется порядок, аналогичный содержащемуся в п. 4.2 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, а именно: по

совокупности в первоначальном документе и документе с исправленными данными имеется в наличии информация о неправильном и верном тексте, дате исправления и подтверждении исправления подписями лиц, подписавших документ.

Отметим, что в настоящее время ни Минфин России, ни ФНС России не являются органами, которые уполномочены разъяснять порядок применения нормативных актов в области бухгалтерского учета. Тем не менее их точка зрения показывает, какой позиции будут придерживаться проверяющие при проведении контрольных мероприятий.

В целях правильного применения федеральных стандартов, а также уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, распространения передового опыта, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета, разрабатываются и принимаются Рекомендации в области бухгалтерского учета (п. 7, 8 ст. 21 Закона о бухгалтерском учете). Отметим, что, исходя из норм Закона о бухгалтерском учете, применение таких рекомендаций организациями является добровольным.

Между тем согласно п. 7.1 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета (а к способам ведения бухгалтерского учета относятся и способы организации документооборота) в федеральных стандартах не установлены способы ведения бухгалтерского учета (как в данном случае), то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация должна использовать последовательно следующие документы: МСФО; положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) свя-

Если к моменту внесения исправлений в документ лицо, которое подписало первоначальный документ, по тем или иным причинам не может подписать исправленный документ (работник болеет или уволился, со стороны покупателя документ подписал экспедитор сторонней компании и т. п.), то подписать исправление вправе руководитель организации (или иное уполномоченное лицо)

занным вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета.

Исключение сделано для организаций, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета. При отсутствии в федеральных стандартах соответствующих способов они вправе формировать учетную политику, руководствуясь исключительно требованием рациональности (п. 7.2 ПБУ 1/2008).

Это правило введено приказом Минфина России от 28.04.17 № 69н. На наш взгляд, оно придает рекомендациям более значимый статус, чем непосредственно Закон о бухгалтерском учете.

Разрабатывать и принимать рекомендации вправе некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (п. 2 ст. 22, п. 5 ст. 24 Федерального закона 402-ФЗ). По рассматриваемой нами теме Фондом развития бухгалтерского учета "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" (Фонд "НРБУ "БМЦ") разработаны и приняты следующие документы:

- Рекомендация Р-41/2013-КпР "Внесение исправлений в документы";
- Рекомендация Р-42/2013-КпР "Внесение исправлений в электронные документы".

В Рекомендации Р-41/2013-КпР рассмотрены ситуации, когда меняется стоимостной показатель (в частности, изменяется тариф, цена или уточняется количество), причем возможность его изменения заранее согласована сторонами договора. Разработчики предлагают в таких ситуациях оформлять "корректирующий документ", с указанием первоначальных показателей, показателей после изменения и разницы. Таким образом, по своей сути он соответствует "корректировочному счету-фактуре". Ситуацию с исправлением ошибок в "первичке" данная Рекомендация не затрагивает.

В Рекомендации Р-42/2013-КпР описан порядок внесения исправлений в документы, составленные в электронной форме, в связи с обнаружением в них ошибок. Разработчики предлагают оформлять новый (исправленный) документ, в котором указываются номер и дата первоначального документа, а также номер и дата исправления. По своей сути он соответствует "исправленному счету-фактуре". На наш взгляд, этот же способ может применяться и в отношении первичных документов, составленных на бумажном носителе с использованием средств автоматизации (бухгалтерских программ, электронных таблиц, текстовых редакторов и т. п.).

Отметим, что ФНС России в письмах от 05.03.18 № СД-4-3/4226@, 23.03.18 № СД-4-3/5412@ применительно к исправлению ошибок в первичке проводила аналогию именно с внесением исправлений в счет-фактуру, а не с оформлением корректировочного счета-фактуры.

Как указало ведомство, именно такой порядок внесения исправлений в первичные учетные документы, составленные в электронном виде, реализован в формате представления документа о передаче результатов работ (документа об оказании услуг) (утв. приказом ФНС России от 30.11.15 № ММВ-7-10/552@), форматом представления документа о передаче товаров при торговых операциях (утв. приказом ФНС России от 30.11.15 № ММВ-7-10/551@), а также форматом счета-фактуры и форматом представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг), включающего в себя счет-фактуру, применяемого при расчетах по НДС и (или) при оформлении фактов хозяйственной жизни (утв. приказом ФНС России от 24.03.16 № ММВ-7-15/155@).

Решение о необходимости наличия тех или иных подписей в исправленном документе необходимо принимать в зависимости от конкретной ситуации и причин, которые потребовали внесения исправлений в первичные документы

Все эти форматы электронных документов включают элемент "Исправление", содержащий номер и дату исправления (в дополнение к номеру и дате самого документа) (см. табл.).

Отметим, что, на наш взгляд, в исправленный документ помимо верных (исправленных) данных переносится вся иная информация из первоначально оформленного первичного документа (в том числе не меняются даты фактической приемки-передачи товаров, работ, услуг).

Напомним, что в отличие от счетов-фактур, исправления в первичных документах в соответствии с нормами Закона о бухгалтерском учете должны быть заверены представителями обеих сторон, участвовавшими в составлении этого документа. Аналогичной позиции придерживаются и арбитражные суды (постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 16.01.15 № 10АП-14763/2014 и др.).

Если к моменту внесения исправлений в документ лицо, которое подписало первоначальный документ, по тем или иным причинам не может подписать исправленный документ (работник болеет или уволился, со стороны покупателя документ подписал экспедитор сторонней компании и т. п.), то подписать исправление вправе руководитель организации (или иное уполномоченное лицо).

Причем если ни одна из сторон не оспаривает реальность оформленной документом операции (например, факт передачи указанного количества товара), то, на наш взгляд, отсутствие подписи передающего или принимающего лица не будет являться критичным дефектом документа. В частности, в УПД будет достаточно наличия подписей со стороны продавца и покупателя в графах "Ответственный за правильность оформления факта хозяйственной жизни" (и обязательно продавца в графах, относящихся к счету-фактуре — руководителя (или предпринимателя) и главного бухгалтера). В накладной по ф. ТОРГ-12 с той же целью могут использоваться графы "Главный (старший) бухгалтер" (со стороны продавца) и "Груз получил грузополучатель" (со стороны покупателя). Передача товара будет документально подтверждаться подписями в первоначально оформленном документе (и отсутствием акта о расхождениях при приемке товара).

Обратите внимание, что решение о необходимости наличия тех или иных подписей в исправленном документе необходимо принимать в зависимости от конкретной ситуации и причин, которые потребовали внесения исправлений в первичные документы.

Что касается электронных документов, то применяется порядок, аналогичный внесению изменений в счета-фактуры (приказ

Варианты изменения показателей счетов-фактур	Исправленный счет-фактура	Корректировочный счет-фактура
Причины использования	Используется при обнаружении ошибок	Используется при изменении стоимости (цены, количества) по соглашению сторон
Ключевые особенности	Исправления могут вноситься как в обычный счет-фактуру на реализацию, так и в счет-фактуру на аванс, и в корректировочный счет-фактуру	Составляется только в случае изменения стоимости после реализации (дополняет обычный счет-фактуру, составленный при реализации)
Аналогичные рекомендации для первичных документов	Рекомендация Р-42/2013-КпР "Внесение исправлений в электронные документы" (Фонд "НРБУ "БМЦ")	Рекомендация Р-41/2013-КпР "Внесение исправлений в первичные документы" (Фонд "НРБУ "БМЦ")

Для "электронного УПД" файл обмена со стороны продавца включает две подписи: усиленную квалифицированную электронную подпись лица, уполномоченного на подписание счетов-фактур, а также электронную подпись лица, ответственного за оформление факта хозяйственной жизни со стороны передающего субъекта

Минфина России от 10.11.15 № 174н): при необходимости внесения исправлений покупатель направляет продавцу через оператора электронного документооборота уведомление об уточнении документа; получив уведомление, продавец устраняет указанные в нем ошибки и направляет покупателю исправленный документ в электронной форме.

Для электронных документов, форматы которых утвердила ФНС России, документ о передаче товара (документ о передаче результатов работ, об оказании услуг), включает:

– файл обмена информации продавца (исполнителя), подписанный электронной подписью ответственного за оформление факта хозяйственной жизни со стороны передающего субъекта;

– файл обмена информации покупателя (заказчика), подписанный электронной подписью ответственного за оформление факта хозяйственной жизни со стороны принимающего субъекта.

Для "электронного УПД" файл обмена со стороны продавца включает две подписи: усиленную квалифицированную электронную подпись лица, уполномоченного на подписание счетов-фактур, а также электронную подпись лица, ответственного за оформление факта хозяйственной жизни со стороны передающего субъекта. Файл обмена со стороны покупателя – только одну (электронную подпись лица, ответственного за оформление факта хозяйственной жизни со стороны принимающего субъекта).

Таким образом, если не используются другие форматы электронных документов, то сложностей с подписанием исправленного документа возникать не должно.

В заключение напомним, что итоговый вариант того, как компания будет вносить исправления в первичные документы, она выбирает сама и закрепляет его в своей учетной политике. На принятие решения могут повлиять такие факторы, как исполь-

зуемое программное обеспечение для ведения учета, возможности, которые предлагает конкретный оператор ЭДО (если речь идет об электронной первичке), а также "пожелания" контрагентов. Иными словами, выбора по факту может и не быть, но тем не менее отразить его в учетной политике необходимо.

Рекомендуем отслеживать ситуацию с разработкой федерального стандарта "Документы и документооборот в бухгалтерском учете" (который планируется ввести с 2020 г.). Поскольку разработчиком является Минфин России, даже опубликование его проекта уже может пролить свет на то, к чему готовиться бухгалтерам ■

Литература

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. Ст. 7344.
2. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 44, 3 ноября.