**6. Первичные документы и регистры учета**

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Постановлением Правительства РФ от 08.07.97 № 835 «О первичных учетных документах» функции по разработке и утверждению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий возложены на Госкомстат России. Содержание и состав унифицированных форм первичной учетной документации при этом согласовываются комитетом с Минфином России и Минэкономики России.

Госкомстатом России в развитие упомянутого постановления Правительства России утверждены Порядок применения унифицированных форм первичной учетной документации, а также альбомы унифицированных форм первичной учетной документации для некоторых объектов бухгалтерского учета. В таблице приведен перечень этих постановлений.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Объект бухгалтерского учета | Постановление Госкомстата России | | |
| Дата | № | Название |  |
| Основные средства | 21.01.03 | 7 | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств |
| Нематериальные активы, материалы,  работы в капитальном строительстве | 30.10.97 | 71а | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве |
| Продукция и МПЗ в местах хранения | 09.08.99 | 66 | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения |
| Учет торговых операций | 25.12.98 | 132 | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций. |
| Работы строительных машин и механизмов, работы в автомобильном транспорте | 28.11.97 | 78 | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте |
| Сельскохозяйственная продукция и сырье | 29.09.97 | 68 | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья |
| Денежные средства в кассе, результаты инвентаризации | 18.08.98 | 88 | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации |
| Результаты инвентаризации | 27.03.2000 | 26 | Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» |
| Денежные средства, выданные под отчет | 01.08.01 | 55 | Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет» |
| Труд и его оплата | 05.01.04 | 1 | Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты |

Отметим, что постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132 утверждены альбомы унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций. А именно:

-  альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин;

-  альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций;

-  альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций при продаже товаров в кредит и в комиссионной торговле;

-  альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании.

Из ранее утвержденных унифицированных форм первичной учетной документации постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а в настоящее время продолжают действовать формы по учету нематериальных активов, материалов, а также работ в капитальном строительстве.

После введение нового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России 31.10.2000 № 94н) из объектов, принимаемых к учету, исчезли малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. Однако некоторые из таких объектов продолжают находиться на бухгалтерском учете как объекты основных средств. При их переводе для упрощения учета Минфин России от 27.12.01 № 16-00-14/573 разрешил вместо оформления по каждому из них акта (накладной) приемки - передачи основных средств по форме № ОС-1 использовать ранее применяемые унифицированные формы для МБП:

-  карточку учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-2)

-  ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (форма № МБ-7).

Поэтому при списании полностью с амортизированных учтенных в составе основных средств бывших МБП, при их непригодности для дальнейшего использования, утере логично воспользоваться следующими унифицированными формами, разработанными для МБП:

-  актом выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-4);

-  актом на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма № МБ-8).

Вышеупомянутые формы, на наш взгляд, вполне уместно использовать при учете инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Ещё раз подчеркнем, что унифицированные формы первичной учетной документации, которые содержатся в альбомах форм, являются обязательными.

Вместе с тем в некоторых случаях организациям бывает недостаточно показателей, которые содержат эти формы, так как они не могут учесть всех видов деятельности организации, особенности технологических циклов, их структуры. В связи с этим Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации предусмотрено, что форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться. Поэтому для отражения хозяйственных операций организации вправе дополнять их по своему усмотрению. Но это не касается унифицированных форм по учету кассовых операций.

Внося соответствующие изменения в унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России, организация должна соблюдать следующее:

-  все реквизиты утвержденных комитетом унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения, включая код, номер формы, наименование документа;

-  удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается;

-  вносимые изменения в унифицированные формы первичных документов должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Организации же, занимающиеся производством бланков унифицированных форм первичной учетной документации, при их изготовлении для удобства размещения и обработки необходимой информации могут вносить изменения в части:

-  расширения и сужения граф и строк с учетом значности показателей;

-  включения дополнительных строк (включая свободных) и вкладных листов.

Помимо унифицированных форм первичных документов, утвержденных Госкомстатом России, существуют также и «ведомственные» формы первичных документов.

Так для перевозки грузов железнодорожным транспортом используется транспортная железнодорожная накладная, форма которой утверждена приказом МПС России от 18.06.03 № 39 (этим же приказом утверждены и правила её заполнения).

Самостоятельно разрабатываемые формы

Однако при многообразии производственно-хозяйственных видов деятельности встречаются и более сложные случаи, когда по тем или иным операциям унифицированные формы отсутствуют. В таком случае организация вправе разработать форму первичного документа самостоятельно. Но при этом в документе необходимо привести обязательные реквизиты, которые установлены пунктом 2 статьи 9 закона о бухгалтерском учете. Разрабатываемый документ должен содержать:

-  наименование документа;

-  дату составления документа;

-  наименование организации, от имени которой составлен документ;

-  содержание хозяйственной операции;

-  измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

-  наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

-  личные подписи указанных лиц.

Разработанные самостоятельно организацией формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые унифицированные формы первичных учетных документов утверждаются при формировании её [учетной политики](http://www.klerk.ru/buh/articles/15217/) (п. 5 ПБУ 1/2008 «[Учетная политика](http://www.klerk.ru/buh/articles/15217/) организации»;

Такими самостоятельно разработанными документами могут быть: докладные и служебные записки (обосновывающие необходимость тех или иных затрат для предпринимательской деятельности организации), дефектные ведомости и акты, обосновывающие необходимость осуществления ремонтных работ, акты по представительским расходам и т. п.

**Пример 1**27 сентября 2004 года ООО «Инткомплекс» были осуществлены затраты на представительские расходы. Для списания израсходованных материально-производственных запасов использован первичный документ, самостоятельно разработанный организацией.

**АКТ № 41**

об отнесении затрат на представительские расходы

г. Москва 27 сентября 2004 г .

Мы, нижеподписавшиеся, финансовый директор Слуднов Р. М., главный бухгалтер Державец Н. В., начальник отдела Рыков В. В. настоящим Актом подтверждаем целесообразность отнесения к представительским расходам, связанным с коммерческой деятельностью, затрат на организацию приема представителей ОАО «Пасат» (г. Тула) **.**

Прием состоялся 27.09.04 в офисе ООО «Инткомплекс» по адресу: г. Москва, Ленинградский проспект, д. 47, оф. 410 в соответствии с Программой деловой встречи, утвержденной 20.09.04.

Во время встречи обсуждались вопросы по дальнейшей поставке продукции в рамках договора № 25/04-к от 29.03.04.

Участники встречи:

от ОАО «Пасат»: генеральный директор Быков И. В., заместитель директора Шеранков Д. Ю., начальник отдела Мурзин К. Л., ведущего специалиста Роман А. Л.;

от ООО «Инткомплек»: генеральный директор Слухов М. Д., финансовый директор Слуднов Р. М., начальник отдела Рыков В. В.,

Во время встречи были израсходованы следующие материально-производственные запасы:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Колбаса «Праздничная» - 278 гр | 87,57 руб. |
|  | Буженина – 198 гр | 42,58 руб. |
|  | Виноводочные изделия – коньяк «Арарат» | 415,00 руб. |
|  | Рыба красная «Семга» - 264 гр | 67,85 руб. |
|  | Кофе | 58,00 руб. |
|  | Конфеты - 1 кор. | 135,00 руб. |
| 7. | Хлебобулочные изделия. | 25,00 руб. |
|  | **ИТОГО:** | **415,00 руб.** |

Чеки, подтверждающие приобретение указанных материально-производственных запасов, прилагаются к авансовому отчету Сурковой В. В. № 98 от 27.09.04. Затраты произведены в пределах сметы, прилагаемой к Программе деловой встречи.

В процессе приема был использован электрический чайник «Tefal» первоначальной стоимостью 980 рублей (учтенный в составе основных средств), посуда стоимостью 450 руб. (учтенная в составе хозяйственных принадлежностей).

Финансовый директор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Р. М. Слуднов

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Н. В. Державец

Начальник отдела \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ В. В. Рыков

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Конец примера 1

Среди самостоятельно разрабатываемых первичных документов необходимо упомянуть и бухгалтерскую справку. Для бюджетных организаций форма бухгалтерской справки утверждена приказом Минфина России от 30.12.99 № 107н - форма № 433. К этой форме могут обращаться и бухгалтеры коммерческих организаций. Однако ничто не мешает организации на её основе разработать более удобную для использования форму.

Отметим, что [бухгалтерия](http://www.klerk.ru/buh/articles/15217/) вынуждена довольно часто обращаться к этому документу. Любая исправительная запись на счетах бухгалтерского учета, различные расчеты, начиная от расчета сумм ежемесячной амортизации до начислений сумм налогов, пени, штрафов, перерасчет налоговых обязательств и т. п. должны оформляться такой справкой.

**Пример 2**При проведении инвентаризации товаров в сентябре 2004 года в ООО «Инткомплекс» выявлена их недостача на сумму 5300 руб. Комиссия признала виновным в недостаче работника организации. Сокольник В. П., несшая полную материальную ответственность, добровольно согласилась возместить ущерб из своей заработной платы (её оклад – 10 500 руб.)

В соответствии с требованиями налоговиков ранее принятый к вычету НДС по недостающему товару – 954 руб. (5300 руб. х 18%) восстанавливается. Эта величина увеличивает сумму недостачи до 6254 руб. (5300 + 954).

Администрацией принято решение об удержании причитающейся сумму в течение трех месяцев с учетом ограничения, установленного статьей 138 ТК РФ.

В сентябре и октябре из заработной платы работника удерживается максимально возможная сумма - 2100 руб. (10 500 руб. х 20%), в ноябре - оставшаяся часть – 2054 руб. (6254 – 2100 – 2100) .

Вид составленной бухгалтерской справки представлен ниже.

Организация ООО «Инткомплекс»

БУХГАЛТЕРСКАЯ СПРАВКА № 17

22 сентября 2004 г .

дата составления

Начисление задолженности Сокольник В.П. по недостаче товаров и удержание причитающейся

причина составления справки, обоснование бухгалтерских записей

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ суммы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

расчеты сумм, отражаемых на счетах бухгалтерского учета

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Дата | Содержание операции | Кол-во | Сумма | Бухгалтерская запись | |
| Дебет | Кредит |  |  |  |  |  |
| 1 | 22.09.04 | Отражена стоимость недостающего товаров | 5 | 5300,00 | 94 | 41 |
| 2 | 22.09.04 | Восстановлен НДС по недостаче товаров |  | 954,00 | 19 | 68 |
| 3 | 22.09.04 | Восстановленный НДС учтен в сумме недостачи |  | 954,00 | 94 | 19 |
| 4 | 22.09.04 | Начислена задолженность работника |  | 6254,00 | 73-2 | 94 |
| 5 | 22.09.04 | Частично погашена задолженность |  | 2100,00 | 70 | 73-2 |
| 6 | 29.10.04 | Частично погашена задолженность |  | 2100,00 | 70 | 73-2 |
| 7 | 30.11.04 | Задолженность погашена полностью |  | 2054,00 | 70 | 73-2 |

Бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ В.В. Серикова

подпись расшифровка подписи

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Н.В. Державец

подпись расшифровка подписи

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Конец примера 2

С введением налогового учета важность бухгалтерской справки возросла. В совокупности с другими первичными документами бухгалтерская справка является основанием для внесения записей в аналитические регистры налогового учета (ст. 313 НК РФ).

**Формы для налогового учета**

При исчислении [налога на прибыль](http://www.klerk.ru/buh/articles/15217/) полученные доходы уменьшаются на сумму произведенных расходов, отвечающих требованиям, предусмотренным пунктом 1 статьи 252 НК РФ. Среди них упомянуто и документальное подтверждение затрат. При этом под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Подтверждением данных налогового учета могут являться первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы (ст. 313 НК РФ).

Понятие «первичный учетный документ» законодателем в Налоговом кодексе РФ специально не раскрыто. Поэтому исходя из нормы пункта 1 статьи 11 НК РФ, устанавливающей, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства (если иное не предусмотрено НК РФ), используемые в налоговом учете [первичные документы](http://www.klerk.ru/buh/articles/15217/)должны соответствовать требованиям, предъявляемым к ним в бухгалтерском учете.

Это подтвердили и налоговики в Методических рекомендациях по применению главы 25 «[налог на прибыль](http://www.klerk.ru/buh/articles/15217/) организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (утв. приказом МНС России от 20.12.02 № БГ-3-02/729). В документе приводится, что порядок оформления первичных документов предусмотрен нормативными правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти. Этим органам в соответствии с законодательством РФ предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов, которыми оформляются хозяйственные операции.

Поэтому применение типовых унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных соответствующими постановлениями Госкомстата России в 1997-2004 годах, или самостоятельно разработанных налогоплательщиком первичных документов, отвечающим требованиям закона о бухгалтерском учете, при фиксировании произведенных затрат позволит налогоплательщику учесть их в расходах, уменьшающих полученные доходы при исчислении налога на прибыль.

Однако не всегда типовая унифицированная форма первичного учетного документа, используемая в бухгалтерском учете, будет позволять учесть все необходимые данные для налогового учета. В этом случае в форму можно внести дополнительные строки и графы, для отражения недостающих показателей.

**Пример 3**При учете объекта основных средств в амортизируемом имуществе типовая межотраслевая форма № ОС-6 «Инвентарная карточка учета основных средств» (утв. постановлением Госкомстата России от 27.01.03 № 7), не содержит информации:

  об амортизационной группе, в которую входит основное средство;

  о методе начисления амортизации по основному средству.

Если срок полезного использования основного средства в налоговом учете отличается от срока полезного использования, определенного для целей бухгалтерского учета, то необходимо и его указать.

При нелинейном методе начисления амортизации необходимы также данные по:

  сумме начисленной амортизации по основному средству;

  остаточной стоимости основного средства;

  базовой стоимости основного средства и сумме месячной амортизации по таким основным средствам.

Следовательно, организации необходимо соответствующим образом доработать карточку или же самостоятельно разработать дополнительный аналитический регистр налогового учете, предусматривающий внесение упомянутых данных.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Конец примера 3

Отсутствие первичного документа в налоговом учете классифицируется как грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ). Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если оно совершено в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. Если же при этом была занижена налоговая база, то величина штрафа составит 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.