# Формы первичных учетных документов: унифицированные или самостоятельно разработанные?

С 1 января 2013 г. вступил в силу Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 402-ФЗ). В нем не содержатся требования о необходимости составления первичных учетных документов по унифицированным формам. Означает ли это, что абсолютно все ранее применявшиеся унифицированные формы не обязательны к использованию?

Вопрос оформления первичных учетных документов чрезвычайно важен для хозяйствующих субъектов. Ведь документы, оформленные в соответствии с законодательством, в частности, подтверждают для целей исчисления налога на прибыль произведенные налогоплательщиком расходы, а также доказывают обоснованность применения вычетов по НДС. Поэтому использование документов, формы которых не соответствуют установленным требованиям, может повлечь неблагоприятные для хозяйствующих субъектов последствия.

1. Составление первичных учетных документов

В соответствии с ч. 1 ст. 9 Закона N 402-ФЗ первичным учетным документом оформляется каждый факт хозяйственной жизни. Отметим, что до 1 января 2013 г. согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 129-ФЗ) указанный документ составлялся по каждой хозяйственной операции. Однако понятия "хозяйственная операция" и "факт хозяйственной жизни" не идентичны.

Факт хозяйственной жизни - это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств ( п. 8 ст. 3 Закона N 402-ФЗ). В Законе N 129-ФЗ не было определено понятие "хозяйственные операции", но из п. 2 ст. 1 этого Закона следовало, что таковыми признавались все операции, осуществляемые организациями в процессе деятельности.

Таким образом, содержащееся в Законе N 402-ФЗ понятие "факт хозяйственной жизни" шире понятия "хозяйственная операция", которое использовалось в Законе N 129-ФЗ. И здесь возникает главный вопрос, волнующий специалистов: какие факты хозяйственной жизни могут оформляться первичными учетными документами, которые составлены по формам, самостоятельно разработанным организацией, а когда применение унифицированных форм остается обязательным? Ведь постановления Госкомстата РФ, которыми утверждались унифицированные формы первичной учетной документации, не отменены.

2. Собственные формы первичных учетных документов

Согласно ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ формы первичных учетных документов, применяемых организацией (за исключением организаций государственного сектора), должен утверждать руководитель организации. При этом в указанном Законе нет требования об обязательном применении унифицированных форм. Напомним, до 1 января 2013 г. применять самостоятельно разработанные формы первичных документов можно было только в случае, если необходимая форма отсутствовала в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации ( п. 2 ст. 9 Закона N 129-ФЗ). Однако заметим, что даже при составлении первичных документов не по унифицированным формам налогоплательщикам удавалось отстоять в суде правомерность признания расходов (подробнее см. в Энциклопедии спорных ситуаций по налогу на прибыль).

Разрабатывая собственные формы первичных учетных документов, можно взять за основу унифицированные формы, добавив или удалив часть реквизитов. Кроме того, целесообразно использовать ГОСТ Р 6.30-2003 "Организационно-распорядительная документация. Требования к оформлению документов".

При разработке следует учитывать, что первичный учетный документ обязательно должен содержать реквизиты, перечисленные в ч. 2 ст. 9 Закона N 402-ФЗ:

- наименование и дата составления документа;

- наименование экономического субъекта, составившего документ;

- содержание факта хозяйственной жизни;

- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- подписи, фамилии (с инициалами), а также должности лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за правильность ее оформления, либо лиц, ответственных за правильность оформления свершившегося события.

Необходимо иметь в виду, что перечень реквизитов по отдельным первичным учетным документам может быть расширен другими нормативными актами. Например, требования к реквизитам путевого листа содержатся в Приказе Минтранса России от 18.09.2008 N 152, принятом во исполнение ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 08.11.2007 N 259-ФЗ "Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта".

Как уже говорилось, руководителю организации необходимо утвердить применяемые формы первичных учетных документов ( ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ).

Следует также обратить внимание на то, что первичный учетный документ может быть составлен в электронном виде ( ч. 5 ст. 9 Закона N 402-ФЗ). А как известно, для обмена электронными документами нужно, чтобы у участников электронного документооборота были совместимыми форматы документов. Соответственно, при разработке собственных форм документов и их форматов возникнет сложность в осуществлении электронного документооборота. Отметим, что на основе унифицированных форм уже разработаны и Приказом ФНС России от 21.03.2012 N ММВ-7-6/172@ утверждены рекомендуемые форматы широко применяемых документов: товарной накладной (ТОРГ-12) и акта приемки-сдачи работ (услуг). В электронном виде эти документы можно передать в налоговый орган (для подтверждения расходов в целях исчисления налога на прибыль и для иных целей по запросу инспекции) и контрагентам.

3. Унифицированные формы первичных учетных документов

С 1 января 2013 г. требование о применении унифицированных форм при составлении первичных учетных документов в Законе N 402-ФЗ отсутствует, но их использование привычно для многих хозяйствующих субъектов. Кроме того, самостоятельная разработка форм документов, отличных от унифицированных, требует времени, специальных знаний и дополнительных затрат на настройку программного обеспечения под новые бланки, а применение таких форм может вызвать затруднения в работе как внутри организации, так и с контрагентами.

Запрета на использование унифицированных форм в Законе N 402-ФЗ не содержится, поэтому их по-прежнему можно применять, утвердив такое решение в учетной политике или отдельным приказом руководителя.

Кроме того, отказываться от применения всех унифицированных форм довольно рискованно.

В Информации N ПЗ-10/2012 Минфин России отметил, что обязательными к применению остаются формы первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии с другими федеральными законами и на их основании (например, формы кассовых документов).

Действительно, Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации (утв. Банком России 12.10.2011 N 373-П) предусмотрено применение следующих унифицированных форм:

- приходные и расходные кассовые ордера ( формы N КО-1 и КО-2);

- кассовая книга (форма N КО-4);

- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма N КО-5);

- расчетно-платежные и платежные ведомости ( формы N Т-49 и Т-53).

Указанные формы утверждены Постановлениями Госкомстата РФ от 18.08.1998 N 88, от 05.01.2004 N 1.

Отметим, что это не все унифицированные формы, которые и в 2013 г. обязательны к применению, несмотря на предоставленную свободу разработки собственных форм.

Кроме того, неприменение унифицированных форм документов при учете труда и его оплаты может повлечь нежелательные для организаций последствия. Вопросу применения этих форм посвящен следующий раздел настоящего спецвыпуска.

Есть и другие обязательные к применению формы первичных документов. Однако требование, содержащееся в ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ, общее: формы должен утвердить руководитель экономического субъекта. Поэтому во избежание разногласий с контролирующими органами использование унифицированных форм лучше утвердить приказом руководителя либо предусмотреть в учетной политике.

4. Особенности применения унифицированных форм первичных учетных документов по учету труда и его оплаты

Отдельного внимания заслуживает вопрос применения унифицированных форм для оформления событий, которые происходят в сфере трудовых отношений (прием на работу, увольнение работника, предоставление ему отпуска и др.).

По мнению Роструда, после вступления в силу Закона N 402-ФЗ, то есть с 1 января 2013 г., негосударственные организации вправе использовать формы первичных учетных документов, разработанные ими самостоятельно ( Письмо от 14.02.2013 N ПГ/1487-6-1).

В качестве примера Роструд упоминает личную карточку работника (форма N Т-2) и отмечает, что первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, установленные ч. 2 ст. 9 Закона N 402-ФЗ. Форма личной карточки работника (форма N Т-2), как и иные унифицированные формы первичных учетных документов по учету труда и его оплаты, утверждена Постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 N 1 (далее - Постановление N 1).

В то же время необходимо принимать во внимание, что требования о применении этой унифицированной формы для ведения воинского учета установлены п. 27 Положения о воинском учете (утв. Постановлением Правительства РФ от 27.11.2006 N 719 в соответствии с п. 6 ст. 8 Федерального закона от 28.03.1998 N 53-ФЗ "О воинской обязанности и военной службе").

Рассматривая вопрос об оформлении первичных документов при направлении работника в служебную командировку, Минтруд России в Письме от 14.02.2013 N 14-2-291 отметил, что соответствующие документы (в частности, командировочное удостоверение) должны быть составлены по формам, утвержденным Постановлением N 1.

Минфин России в Информации N ПЗ-10/2012 указал, что с 1 января 2013 г. остаются обязательными к применению формы первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии с другими федеральными законами и на основании таких законов.

Кроме того, необходимо отметить, что требования к первичным учетным документам, содержащиеся в ст. 9 Закона N 402-ФЗ, можно лишь частично применить к документам, используемым для оформления событий в сфере трудовых отношений. Так, в ч. 5 ст. 9 Закона N 402-ФЗ предусмотрена возможность составления первичного учетного документа в электронном виде. В то же время Трудовой кодекс РФ и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, такой возможности не допускают. Например, в абз. 3 п. 26 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 N 749, прямо установлено, что отчет работника о работе, выполненной в командировке, представляется работодателю в письменной форме. Унифицированные формы служебного задания, отчета о его выполнении и командировочного удостоверения также содержатся в Постановлении N 1.

С учетом изложенного можно прийти к выводу, что оформление документов с использованием самостоятельно разработанных форм для учета труда и его оплаты может вызвать претензии со стороны проверяющих органов, поскольку в новой форме могут быть не учтены (не полностью учтены) требования трудового законодательства, предъявляемые к конкретному документу.

Например, личная карточка работника должна содержать графы, в которые необходимо вносить сведения о выполняемой работе, переводе на другую постоянную работу и увольнении ( п. 12 Правил ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 N 225). В то же время данные сведения не входят в перечень, приведенный в ч. 2 ст. 9 Закона N 402-ФЗ.

Таким образом, что касается составления документов по учету труда и его оплаты, то в настоящее время организациям целесообразнее использовать унифицированные формы, утвержденные Постановлением N 1. И, как уже отмечалось, применение данных унифицированных форм в соответствии с ч. 4 ст. 9 Закона N 402-ФЗ необходимо утвердить либо отдельным приказом руководителя организации, либо приложением к учетной политике.

Список литературы

КонсультантПлюс