

## 2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

### 2.1. НЕУНИФИЦИРОВАННЫЕ ФОРМЫ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита

*Сочинский государственный университет туризма и курортного дела*

В статье рассмотрены вопросы документального подтверждения хозяйственных операций, по которым отсутствуют утвержденные унифицированные формы первичных учетных документов. Автором систематизированы по пяти группам ошибки, возникающие в практике применения неунифицированных форм первичных учетных документов в организациях. В статье проведен анализ сложившейся судебной практики, предложены разработанные формы первичных учетных документов такие, как акт предоставленных услуг, акт предоставленных услуг по аренде нежилого помещения, отчет о представительских расходах.

В связи с введением Налоговым Кодексом РФ понятия «налоговый учет» возросла роль первичных учетных документов при оформлении хозяйственных операций.

В соответствии со ст. 252 НК РФ «Расходы. Группировка расходов» расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Подтверждением данных налогового учета (ст. 313. «Налоговый учет. Общие положения») являются первичные учетные документы (включая справку бухгалтера).

Постановлением Госстандарта России от 30.12.93 №299 принят и введен в действие Общероссийский классификатор управленческой документации (ОКУД) (переиздание (ноябрь 1998 г.) с изменениями №1 (ИУС 3-97), №2 (ИУС 9-98), №3 (ИУС 9-98). Классификатор является составной частью Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации и охватывает унифицированные системы документации и формы документов, разрешенных к применению в народном хозяйстве.

ОКУД предназначен для решения следующих задач:

- регистрации форм документов;
- упорядочения информационных потоков в народном хозяйстве;
- сокращения количества применяемых форм;
- исключения из обращения неунифицированных форм документов;
- обеспечения учета и систематизации унифицированных форм документов на основе их регистрации;
- контроля над составом форм документов и исключения дублирования информации, применяемой в сфере управления;

- рациональной организации контроля над применением унифицированных форм документов.

В соответствии с Законом №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет (ст.9).

Постановлением Госкомстата РФ от 29.05.1998 №57а, Минфина РФ от 18.06.1998 №27н утвержден Порядок поэтапного введения в организациях независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм первичной учетной документации.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 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.

Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным Министерством финансов СССР 29 июля 1983 г. №105, применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается (Р. 2, п. 2.3).

Анализ сложившейся практики применения организациями форм первичных учетных документов позволил классифицировать ошибки в их использовании.

- 1 группа ошибок. Организация применяет унифицированные первичные учетные документы, но не заполняет все необходимые реквизиты, предусмотренные бланком в соответствии с указаниями по их применению.
- 2 группа ошибок. Организация не все хозяйственные операции оформляет соответствующими первичными учетными документами, формы которых унифицированы. Например, аудиторскими проверками установлены факты отсутствия акта о бое, ломе и утрате посуды и приборов (унифицированная форма ОП-8), контрольного расчета специи и соли (унифицированная форма ОП-13), накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма №ОС-2), акта о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма №ОС-15), «Приходного ордера» (форма М-4), «Служебного задания для направления в командировку и отчета о его выполнении» (форма №Т-10а), «Приказа (распоряжения) о поощрении работника» (форма №Т-11.) «Приказа (распоряжения) о поощрении работников» (форма №Т-11а) и др.
- 3 группа ошибок. Организация применяет формы самостоятельно разработанных первичных учетных документов по хозяйственным операциям, по которым отсутствуют унифицированные формы, но такие формы документов не утверждены Учетной политикой организации в нарушении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (Р.И. Формирование учетной политики. «Учетная политика организации формируется

главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности...»).

Например, организации применяют неунифицированные самостоятельно разработанные акты или ведомости на списание материалов, акты на установку запасных частей на автомобили, бухгалтерские справки, акты выполненных работ, предоставленных услуг, отчеты агентов и поверенных, отчеты о представительских расходах, накладные на передачу материалов на сторону, используемых в качестве давальческого сырья и т.п.

- 4 группа ошибок. Самостоятельно разработанные организацией и закрепленные в учетной политике первичные учетные документы не всегда применяются и не все обязательные реквизиты, предусмотренные утвержденным бланком, заполняются.
- 5 группа ошибок. В разработанном и утвержденном организацией первичном учетном документе не предусмотрены все необходимые обязательные реквизиты, предусмотренные Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным Министерством финансов СССР 29 июля 1983 г. №105, Законом «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ

Необходимо учесть и тот факт, что в соответствии с ПБУ 1/2008 (в ред. Приказа Минфина РФ от 11.03.2009 №22н) «Учетная политика организации» с 2009 года организации следует отражать в учетной политике формы первичных учетных документов, как унифицированных, так и неунифицированных (п. 4 ПБУ 1/2008). В ранее действующем ПБУ 1/98 было рекомендовано следующее: «При этом утверждается ... формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов» (п. 5 ПБУ 1/98). В связи с этим возникло противоречие ПБУ 1/2008 и требований Закона о бухгалтерском учете, в п. 3 ст. 6 которого указано, что в учетной политике организации должны быть утверждены формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов.

На наш взгляд, целесообразно включить в перечень используемых организацией бланков первичных документов утвержденные Госкомстатом России формы унифицированных первичных учетных документов (табл. 1).

Сегодня вопрос о том, кто должен давать разъяснения по вопросам применения имеющихся унифицированных форм и внедрения новых, остается открытым. Минфин России и Росстат в настоящее время не имеют полномочий разрабатывать и утверждать формы первичных учетных документов и давать разъяснения по их применению.

В письме Министерства финансов Российской Федерации от 04.05.2009 №07-02-10/24 по вопросу применения унифицированных форм первичных учетных документов при оформлении конкретных хозяйственных ситуаций отмечено следующее: «До 2004 года функ-

ция по разработке и утверждению унифицированных форм первичных учетных документов осуществлялась Государственным комитетом Российской Федерации по статистике (Постановление Правительства Российской Федерации от 02.02.2001 №85). Однако в ходе административной реформы данная функция признана решением Правительства Российской Федерации избыточной, подлежащей упразднению (протокол от 18.12.2003 №47). В связи с этим осуществление данной функции не предусмотрено Положением о Федеральной службе государственной статистики, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.06.2008 №420.

Таблица 1

### УНИФИЦИРОВАННЫЕ ФОРМЫ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ

№	Нормативный документ	Операции документирования
1	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 №1	По учету кадров; по учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда
2	Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 №100; Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 №71а	По учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ
3	Постановление Росстата от 09.08.1999 №66	По учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения
4	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 №132	По учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин; по учету торговых операций при продаже товаров в кредит; по учету операций в общественном питании
5	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 №88; Постановление Госкомстата РФ от 01.08.2001 №55; Положение о порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 24.04.2008 №318-П)	По учету кассовых операций; по учету результатов инвентаризации
7	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 №78	По учету работы строительных машин и механизмов; по учету работ в автомобильном транспорте
8	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 №7; Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 №71а	По учету основных средств и нематериальных активов; по учету материалов; по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов
9	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 №68	По учету сельскохозяйственной продукции и сырья
10	Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 03.10.2002 №2-П)	Расчетные документы

Таким образом, ни Минфин России, ни Росстат в настоящее время не имеют полномочий разрабатывать и утверждать формы первичных учетных документов и не

имеют полномочий давать разъяснения по их применению. В связи с изложенным просим довести до сведения соответствующих подразделений ФНС России и налоговых органов, что вопросы применения унифицированных форм первичных учетных документов при оформлении конкретных хозяйственных ситуаций к компетенции Минфина России и Росстата не относятся».

ФНС РФ письмом от 20 мая 2009 г. №ВЕ-17-3/96 «О порядке применения унифицированных первичных учетных документов при оформлении конкретных хозяйственных ситуаций» направило указанное письмо МФ РФ для сведения и использования в работе налоговых органов. В настоящее время эта информация, как показывает опыт работы с организациями по вопросам разногласий с налоговыми органами в ходе камеральных и выездных проверок, не является решающей для налогового органа.

Вопросы законности требований налоговых органов о применении форм унифицированных первичных бухгалтерских документов рассмотрены в статье «Унифицированные формы «первички» («Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения», 2009, №14), автором Т.Ю. Кошкиной.

По сложившейся практике организации применяют ряд неунифицированных разработанных самостоятельно первичных учетных документов, не утвердив их образцы в качестве приложений к учетной политике, например, бухгалтерские справки, дефектные акты, акты на списание товарно-материальных ценностей, ведомости выдачи канцелярских товаров, отчеты на списание материалов по нормам и др. Для оформления предоставленных услуг практически все организации оформляют разработанные ими акты предоставленных услуг (акты оказанных услуг, акты выполненных работ, отчеты поверенного или агента и т.п.). От правильности их составления или их отсутствия зависят вопросы правомерности предъявления к вычету налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур и актов и включения суммы выполненных работ или предоставленных услуг в ходе камеральных и выездных проверок налоговыми органами.

Акты выполненных работ, предоставленных услуг должны содержать все требования к первичным унифицированным документам, предъявляемые Законом о бухгалтерском учете. Налоговые органы в ходе проверок требуют не только наличие информации о договоре и вида работ или услуг, но и детализации характера и объема выполненных работ, предоставленных услуг. Свои требования к содержанию информации в актах налоговые органы обосновывают требованиями гл. 25 НК РФ. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, т.е. в соответствии с п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете (см. выше).

На практике в ходе проверок налоговые органы требуют детального описания содержания предоставленных услуг и их объема для установления связи произведенных расходов с производственной деятельностью организации.

Специалисты Минфина России по вопросу детализации характера предоставленных услуг и их объема в актах свою позицию обозначили в ряде писем, например, письме Минфина России от 12.11.2007 №03-03-06/1/800. При проверке расходов по договору оказания услуг по управлению организацией налоговые органы потребовали детализации характера и объема выполненных работ в актах сдачи-приемки управленческих услуг как обязательного условия включения соответствующих затрат в расходы. Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрев письмо, сообщил следующее.

Расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями на основании пп. 18 п. 1 ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией» НК РФ Кодекса подлежат включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Согласно ст. 313 «Налоговый учет. Общие положения» НК РФ налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Кодексом.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

При этом налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

По данной проблеме сложилась противоречивая арбитражная практика. В табл. 2 приведены некоторые решения ФАС.

Таким образом, налоговые органы при анализе первичных учетных документов не всегда принимают во внимание то, что налоговое законодательство не трактует и не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. Обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности, провозглашенного в ст. 8 части 1 Конституции Российской Федерации налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно, на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

**ОБЗОР НЕКОТОРЫХ РЕШЕНИЙ ФАС ПО ВОПРОСУ СОДЕРЖАНИЯ ИНФОРМАЦИИ В АКТЕ  
ПРЕДОСТАВЛЕННЫХ УСЛУГ КАК ПЕРВИЧНОМ НЕУНИФИЦИРОВАННОМ БУХГАЛТЕРСКОМ ДОКУМЕНТЕ  
ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ВКЛЮЧЕНИЯ В РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ**

Постановления	Позиция в поддержку налогоплательщика	Позиция в поддержку налогового органа
Постановление ФАС Поволжского округа от 16.09.2008 по делу №А72-1944/08	-	Решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль, начисления пени, налоговых санкций признано правомерным, поскольку налогоплательщиком не представлено документального подтверждения экономической обоснованности затрат на оказание консультационных услуг (не подтверждена направленность указанных услуг на получение дохода и факты использования их результатов в деятельности), следовательно, такие услуги не могут быть учтены в расходах в целях налогообложения прибыли
Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28.01.2008 по делу №А29-2743/2007	-	Расход Расходы по оплате услуг банка за ведение ссудного счета и по выплате процентов по кредитному договору правомерно включены налогоплательщиком в состав внереализационных расходов, так как являются документально подтвержденными и направлены на получение дохода. Первичные бухгалтерские документы и счета-фактуры, не подтверждающие реальность совершенных хозяйственных операций, не могут быть приняты в качестве документов, подтверждающих расходы по налогу на прибыль и вычет по НДС
Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 02.11.2007 по делу №А82-14906/2006-20	-	Первичные учетные документы не отвечают требованиям действующего законодательства, не указывают на реальность совершенных хозяйственных операций, поэтому не могут быть приняты в качестве документов, подтверждающих расходы по налогу на прибыль и вычет по налогу на добавленную стоимость
Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.07.2007 №Ф04-4519/2007(36009-А67-26) по делу №А67-7972/2006	-	Налогоплательщик обязан подтверждать первичной документацией обоснованность произведенных им расходов на оплату услуг по управлению организацией
Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.08.2008 по делу №А66-7701/2007	-	При исчислении налога на прибыль ООО необоснованно включило в состав расходов затраты на приобретение электроматериалов, поскольку представленные в подтверждение данных расходов товарные накладные по форме ТОРГ-12 не содержат всех необходимых реквизитов, а следовательно, составлены ненадлежащим образом и не могут быть приняты к бухгалтерскому учету и служить основанием для подтверждения спорных расходов
Постановление ФАС Дальневосточного округа от 31.05.2007, 24.05.2007 №Ф03-А59/07-2/1721 по делу №А59-2965/05-С15	-	Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода
Постановление Президиума ВАС РФ от 20.01.2009 №2236/07 по делу №А40-11992/06-143-75	Заявление о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль, НДС, пеней и привлечения к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ удовлетворено правомерно, так как доказательств получения обществом необоснованной налоговой выгоды налоговым органом не представлено	-
Постановление ФАС Уральского округа от 24.09.2008 №Ф09-11328/07-С2 по делу №А47-7600/07	НДС является косвенным налогом и представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью затрат, отнесенных на издержки производства и обращения	
Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.08.2007 №А74-3352/06-Ф02-3799/07 по делу №А74-3352/06	Суд правомерно частично признал незаконным решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за неуплату налога на прибыль, поскольку в действиях общества имеет место деловая цель (намерение получить экономический эффект), а доказательства, свидетельствующие о необоснованности полученной обществом налоговой выгоды в части налога на прибыль, ответчиком не представлены	-

Постановления	Позиция в поддержку налогоплательщика	Позиция в поддержку налогового органа
Постановление ФАС Уральского округа от 30.07.2007 №Ф09-5915/07-С3 по делу №А60-25252/05	Удовлетворяя требования о признании недействительным решения налогового органа в части взыскания налога на прибыль, пеней, штрафа, суд пришел к правильному выводу о том, что произведенные обществом расходы экономически обоснованны, подтверждены документально и правомерно включены в состав расходов, кроме того, обоснованность включения в расходы затрат установлена вступившими в законную силу судебными актами, имеющими преюдициальное значение для рассмотрения данного спора	-
Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.11.2007 по делу №А56-51990/2006	Поскольку представленными в материалы дела доказательствами подтверждается, что понесенные ЗАО затраты на оплату управленческих услуг, уменьшающие облагаемую налогом на прибыль базу, документально подтверждены и экономически обоснованны, суд правомерно признал недействительным решение ИФНС о доначислении обществу данного налога	-
Постановление ФАС Уральского округа от 13.12.2006 №Ф09-11058/06-С7 по делу №А60-25251/05	Поскольку налоговое законодательство не ставит право налогоплательщика на включение в состав расходов оплату услуг в зависимость от наличия в его штатном расписании той или иной службы, в сфере деятельности которой оказаны соответствующие услуги по управлению проектами, суд сделал обоснованный вывод о реальности затрат общества	-
Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.04.2009 по делу №А52-4324/2008	Суд указал, что налоговое законодательство не содержит требований, в соответствии с которыми стороны обязаны максимально детализировать вид, время выполненных услуг, поэтому довод инспекции об отсутствии в актах указания на конкретные совершенные поставщиками действия (не отражена информация об измерителях хозяйственной операции, о месте и времени оказания услуг) неправомерен	-
Постановление ФАС Поволжского округа от 28.10.2008 по делу №А12-3194/08-С60	По мнению суда, степень подробности составления актов не может быть критерием для признания первичных документов оформленными ненадлежащим образом	-
Постановление ФАС Поволжского округа от 23.04.2009 по делу №А55-9765/2008	Суд отклонил довод налогового органа о том, что расходы документально не подтверждены, так как в акте выполненных работ не конкретизирован характер этих работ, нет полной информации о содержании хозяйственных операций. Суд признал, что представленные налогоплательщиком акты выполненных работ (услуг) имеют отсылку к соответствующим договорам, что позволяет определить содержание обязательства	-

Одним из примеров неправомерно предъявляемых требований налоговым органом к первичным учетным документам может служить спор между налоговой инспекцией и аудиторской компанией «ПрайсвотерхаусКуперсАудит». Суды сочли правомерным исключение налоговой инспекцией из суммы расходов общества, полагая, что обществом не представлены первичные учетные документы, подтверждающие предоставление компанией упомянутых услуг. При этом суды не признали акты приема-передачи работ первичными учетными документами, сославшись на отсутствие в них сведений о детальном характере услуг и затратах рабочего времени сотрудниками компании. Точку в споре поставил Высший арбитражный суд. Документы, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование;
- дату составления;
- наименование организации;
- составившей документ;
- содержание хозяйственной операции, ее измерители в денежном и натуральном выражении;

- наименование и подписи должностных лиц, ответственных за достоверность содержащихся в документе данных о совершенной операции и правильность ее оформления.
- В подтверждение обоснованности расходов на оплату консультационных услуг обществом представлены акты приема-передачи работ, в которых указаны виды услуг, период времени, в течение которого они оказаны, и их стоимость согласно условиям договора.
- Акты подписаны представителями общества и компании, действовавшими на основании доверенностей.
- Форма таких актов не предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а все обязательные реквизиты, установленные статьей 9 Закона о бухгалтерском учете, в них имеются. Поэтому предъявление инспекцией дополнительных требований к их содержанию неправомерно.
- Согласно пункту 5 статьи 38 «Объект налогообложения» НК РФ под услугой для целей налогообложения понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Исполнитель: ООО «Авангард»					ВКУД №АП-010 Утв. приказом директора № дата
ИНН Адрес					
<b>Акт предоставленных услуг №324 от 31 Августа 2009 г.</b>					
Заказчик: Наименование ИНН Адрес					
№	Наименование услуги	Ед. изм.	Количество	Цена	Сумма
1	Согласованные процедуры по договору №1461/81-АП от 31.03.2009 г. по перечню приложения №1к договору: • участие представителей исполнителя в инвентаризационных комиссиях заказчика; • составление второго экземпляра инвентаризационной описи в момент пересчета инвентаризируемых активов; и т.д.	-	-	100 000=	100 000=
				Итого:	100 000=
				Без НДС	
Всего предоставлено услуг на сумму: сто тысяч рублей 00 копеек.					
Вышеперечисленные услуги выполнены полностью и в установлены договором сроки. Заказчик претензий по объему, качеству и срокам предоставления услуг не имеет.					
Исполнитель: М.П.					Заказчик: М.П.

**Рис. 1. Образец акта предоставленных услуг (утвержден приказом руководителя как первичный учетный документ с присвоением номера по внутреннему классификатору управленческой документации организации)**

Таблица 3

**ОБЗОР НЕКОТОРЫХ РЕШЕНИЙ ФАС ПО ВОПРОСУ СОДЕРЖАНИЯ ИНФОРМАЦИИ В СЧЕТАХ - ФАКТУРАХ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ К ВЫЧЕТУ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

Постановления	Позиция в поддержку налогоплательщика	Позиция в поддержку налогового органа
Постановление ФАС Уральского округа от 24.07.2007 №Ф09-5711/07-СЗ	-	Отсутствие в счетах-фактурах описания оказанных услуг является нарушением п. 5 ст. 169 НК РФ и влечет отказ в вычете
Постановление ФАС Московского округа от 21.02.2008 №КА-А40/9651-07-П-2	-	Ссылка в счетах-фактурах на договор транспортной экспедиции не является доказательством надлежащего составления счета-фактуры, так как договором предусмотрены различные виды услуг, облагаемых НДС как по ставке 0%, так и по ставке 18%. При таких обстоятельствах отсутствие детализации услуг, оказанных в соответствии со спорными счетами-фактурами, не позволяет проверить обоснованность применения налоговой ставки 18%. В связи с изложенным судебные инстанции правомерно отклонили требования общества о возмещении НДС по названным счетам-фактурам
ФАС Московского округа Постановление от 31.12.2008 №КА-А40/12154-08	Отсутствие в счете-фактуре описания работ при наличии актов об оказанных услугах и отчетов об оказании услуг, позволяющих полностью детализировать оказанные услуги, не является основанием для отказа в вычете	-
Постановление ФАС Центрального округа от 18.03.2008 по делу №А48-2349/07-13	Налоговое законодательство не содержит обязательного условия о расшифровке в счете-фактуре наименования товара (работ, услуг). В соответствии с пунктом 2 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации невыполнение требований к счету-фактуре, не предусмотренных пунктами 5 и 6 настоящей статьи, не может являться основанием для отказа принять к вычету суммы налога, предъявленные продавцом	-
Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.01.2009 №Ф04-6930/2008 (17433-А67-14)	Поскольку в счетах-фактурах содержатся достаточные сведения для определения объема выполненных работ и оказанных услуг, основания для отказа в получении налогового вычета по НДС отсутствуют	-

Из названной нормы следует, что результаты оказанных услуг не имеют единиц измерения, в связи с чем их стоимость общество и компания могли подтвердить актами приема-передачи работ, составленными в соответствии с условиями договора.

Таким образом, нельзя считать обоснованными выводы судов о том, что акты приема-передачи работ не являются первичными учетными документами, подтверждающими расходы общества на оплату услуг, оказанных компанией.

Анализируя сложившуюся судебную практику существующих рисков исключения налоговой инспекцией расходов на основании актов о предоставленных услугах без детализации объемов, характера услуг и прочей информации, можно сделать вывод о целесообразности заполнения актов предоставленных услуг со всеми реквизитами первичного бухгалтерского документа и расшивкой перечня услуг в соответствии с предметом договора. Нами на практике применяется утвержденная приложением к учетной политике форма акта предоставленных услуг (рис. 1).

В последнее время налоговые органы отказывают налогоплательщикам и в вычете налога на добавленную стоимость, если счет-фактура, как и акт предоставленных услуг, не содержит полной информации об оказанных услугах. В число обязательных реквизитов, приведенных в п. 5 ст. 169 «Счет-фактура» НК РФ, в счете-фактуре указывается наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения (при возможности ее указания), следовательно, в счете-фактуре необходимо указать именно описание оказанных услуг. По мнению налоговых органов, формулировка «услуги по договору» не позволяет идентифицировать приобретенные организацией услуги. Следовательно, такая запись не соответствует описанию фактически выполненных работ и данный счет-

фактура не может являться основанием для принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость. Эта точка зрения отражена, в частности, в письмах Минфина России от 22.01.2009 №03-07-09/02, от 14.12.2007 №03-01-15/16-453, УФНС России по г. Москве от 15.08.2008 №19-11/76813. Арбитражная практика по данному вопросу противоречива (табл. 3).

Необходимо отметить и тот факт, что счет-фактура не является первичным бухгалтерским документом, предусмотренным ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. Счет-фактура имеет статус документа налогового контроля над правильностью расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость, указан в примечании к ст. 120 НК РФ отдельно. Кроме того, Минфин России разъяснил в письме от 12 июля 2005 г. №03-04-11/154, что счет-фактура не относится к первичным учетным документам: «...согласно п. 1 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету. Таким образом, счет-фактура не является документом, на основании которого ведется бухгалтерский учет, и, соответственно, не может признаваться первичным учетным документом».

Учитывая различные исходы судебных разбирательств, можно сделать следующий вывод. Организациям следует больше внимания уделять качеству получаемых от исполнителей документов, по которым про-

изводится возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость, предмет заключенного договора должен содержаться детализировано и в актах оказанных (предоставленных) услуг и в счетах - фактурах. Позиция Президиума ВАС РФ по данному вопросу представляется неопределенной. Например, в Постановлении от 9 марта 2004 г. №12073/03 счет-фактура упоминается как первичный документ наравне с актом приема-передачи и накладной на отпуск товара. В Постановлении же от 18 октября 2005 г. №4047/05 Президиумом ВАС РФ указано, что счета-фактуры составляются на основе уже имеющихся первичных документов и должны отражать конкретные факты хозяйственной деятельности, подтверждаемые такими документами.

Актуален сегодня и вопрос о наличии актов сдачи-приемки оказанных услуг при арендных отношениях, форма которых также не является унифицированной. Позиция финансового ведомства заключается в том, что акт выполненных работ (оказанных услуг) является обязательным подтверждающим документом, если его составление следует из норм с гражданского законодательства или заключенного договора (Письмо Минфина России от 30.04.2004 №04-02-05/133).

В Письме Минфина России от 06.10.2008 №03-03-06/1/559 разъясняется, что ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей документального подтверждения расходов в виде арендных платежей не требуется. Для документального подтверждения произведенных расходов необходимо иметь следующие документы:

- договор аренды (субаренды);
- график арендных платежей;
- документы, подтверждающие оплату арендных платежей;
- акт приема-передачи арендованного имущества.

Аналогичные выводы содержат Письма Минфина России от 09.11.2006 №03-03-04/1/742, УФНС России по г. Москве от 26.03.2007 №20-12/027737, ФНС России от 05.09.2005 №02-1-07/81.

Но финансовое и налоговое ведомства высказывали и противоположную точку зрения, например, в некоторых письмах указывалось, что для подтверждения расходов по договору аренды необходимо ежемесячное составление актов об оказании услуг (Письма Минфина России от 07.06.2006 №03-03-04/1/505, УФНС России по г. Москве от 30.08.2006 №20-12/77792). Для избежания разногласий с налоговыми органами многие эксперты рекомендуют составлять ежемесячные акты оказания услуг арендатору (рис. 2). При этом форма акта должна быть утверждена приложением к учетной политике организации как первичный учетный документ. Если договором аренды не предусмотрено оформление акта приема-передачи услуги, договор аренды и акт приема-передачи имущества являются достаточным документальным подтверждением понесенных организацией-арендатором расходов в виде арендных платежей (Письмо УФНС России по г. Москве от 26.03.2007 №20-12/027737). Следует отметить, что унифицированная форма акта приема-передачи имущества не утверждена, в связи с чем арендодателю, по нашему мнению, целесообразно форму такого акта также разработать и утвердить в приложении к учетной политике организации.

Среди неунифицированных первичных бухгалтерских документов, по нашему мнению, важным и необходимым является документ, на основании которого списываются в расходы сырье и материалы.

Арендодатель Наименование					ВКУД №У-040 утверждена приказом директора № дата	
ИНН						
Адрес						
<b>Акт предоставленных услуг по аренде нежилого помещения №11 от 31 Августа 2009 г.</b>						
Арендатор Наименование						
ИНН						
Адрес						
№	Наименование услуги	Ед. изм.	Количество	Цена	Сумма	
1	Аренда нежилого помещения за август 2009 года, расположенного по адресу _____ в соответствии с договором аренды нежилого помещения для использования под склады от 28 марта 2008 года	-	-	300 000=		
Налог на добавленную стоимость 18 %					54 000=	
Итого с НДС					354 000=	
Всего предоставлено услуг на сумму: Триста пятьдесят четыре тысячи рублей 00 копеек						
Вышеперечисленные услуги выполнены полностью и в установлены договором сроки. Заказчик претензий по объему, качеству и срокам предоставления услуг не имеет.						
Арендодатель:					Арендатор:	
М.П.					М.П.	

**Рис. 2. Образец акта предоставленных услуг по аренде нежилого помещения (утвержден приказом руководителя как первичный учетный документ с присвоением номера по внутреннему классификатору управленческой документации организации)**

ООО «Авангард»					ВКУД №3 020-с Утв. приказом директора № дата	
ИНН						
Адрес						
					Расходы в сумме _____	
					Утверждаю: _____	
<b>Отчет о представительских расходах №от 31 Августа 2009 г.</b>						
№	Участники организаций, участвующих в переговорах	Тема переговоров	Обсуждаемые вопросы	Место переговоров	Сумма <sup>1</sup>	
1	От имени организации:	-	-	-	-	
2	Приглашенные участники:	-	-	-	-	
Всего израсходовано:					-	
(Прописью)					-	
Подписи: _____ (ФИО)						
_____ (ФИО)						
_____ (ФИО)						

**Рис. 3. Образец Отчета о представительских расходах (утвержден приказом руководителя как первичный учетный документ с присвоением номера по внутреннему классификатору управленческой документации организации)**

В строительных организациях, по сложившейся практике, бухгалтерией используется бланк Отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (к Инструкции о порядке составления ежемесячного отчета начальника строительного участка (производителя работ) о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам, Типовая межведомственная форма №М-29, утверждена Приказом ЦСУ СССР от 24 ноября 1982 г. №613).

Аудиторская практика свидетельствует о том, что, аналогичные формы первичных учетных документов в организациях не утверждаются, в течение года меня-

ется их форма и допускаются другие ошибки при их применении. Но если подавляющее большинство строительных организаций форму указанного отчета используют как подтверждающий первичный бухгалтерский документ формирования себестоимости в бухгалтерском учете, и расходов – в налоговом, то в организациях прочих видов экономической деятельности документы, обосновывающие и подтверждающие списание материалов, отсутствуют. Даже унифицированный документ – приходный ордер М-4 (Форма по ОКУД 0315003 для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки, составляет в одном экземпляре материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад, выписывается на

фактически принятое количество ценностей) некоторыми организациями не применяется, что также приводит к спорам с налоговыми органами и замечаниям при аудиторских проверках.

Для подтверждения списания, например, представительских расходов, в затраты можно использовать следующую форму (рис. 3).

Аудиторские организации часто встречают на практике спорные ситуации оформления расходов по консультационным услугам без должного формирования пакета документов, в том числе первичных бухгалтерских документов. При оформлении договоров на оказание консультационных услуг организации часто используется понятие «абонементная плата», которую заказчик обязуется выплачивать за оказание консультационных и информационных услуг в течение месяца. Сумма уплачивается и включается в расходы для целей налогообложения независимо от того, предоставлены услуги фактически или нет. В акте часто выполняется запись следующего характера: «Абонементная плата за консультационные и информационные услуги за август 2009 г.». В письме МФ РФ от 26 мая 2008 года №03-03-06/1/330 расходы на приобретение консультационных и аудиторских услуг, используемых организацией по мере необходимости в течение срока действия договоров, могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций порядке, установленном НК РФ для конкретных видов расходов. На сегодняшний день в арбитражной практике нет единообразия по вопросу правомерности учета данных затрат. Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 17.09.2007 №Ф04-6333/2007(38133-А27-15) разделяется точка зрения Минфина. Суд учел, что сторонами согласовано условие об оплате услуг ежемесячно в виде фиксированной суммы, не зависящей от конкретного объема оказанных услуг, что не противоречит положениям статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации, довод налогового органа о том, что частично оказанные по договору от 01.07.2005 услуги, в частности организация работы в праздничные дни, не являются управленческими и консультационными, обоснованно отклонен арбитражным судом и не принимается кассационной инстанцией. Определением ВАС РФ от 30.01.2008 №199/08 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ.

Другая часть арбитражных судов указывает на невозможность учета данных затрат. Например, ФАС Центрального округа в Постановлении от 30.03.2007 №А48-801/06-19 указывает, что оплата по договору возмездного оказания услуг может производиться только за реально оказанные услуги. Затраты налогоплательщика при отсутствии ответных действий, совершаемых контрагентом по договору, не имеют экономического обоснования. Оплата по договору возмездного оказания услуг может производиться только за реально оказанные услуги. Затраты налогоплательщика при отсутствии ответных действий, совершаемых контрагентом по договору, не имеют экономического обоснования. При проведении проверки налогоплательщиком в обоснование понесенных расходов представлен ряд актов выполненных работ, в графе «Наименование работы (услуги)» которых указано «прочие услуги», ссылка на договор, по которому оказаны услуги, отсутствует. Согласно ч. 1 ст. 75 АПК РФ письменными доказательствами являются содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для

дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа. Согласно Письму ВАС РФ №С5-07/уз-1355 от 11.11.2004 «Об определении КС РФ №169-0 08.04.2004» оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Заключенные сделки должны не только формально не противоречить законодательству, но и не вступать в противоречие с общими запретами допустимости недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком. Принцип добросовестности в таком случае может использоваться правоприменителями в качестве критерия при разрешении налоговых споров.

Проанализировав по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств, хозяйственные отношения налогоплательщика, их фактическую направленность, суды первой и апелляционной инстанций обоснованно указали, что данная деятельность не имеет разумной деловой цели, поскольку реальное оказание услуг не подтверждается собранными по делу доказательствами, а деятельность направлена исключительно на завышение затрат в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли, что противоречит самой природе предпринимательской деятельности.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 08.10.2002 №А44-1131/02-С5 довод о правомерности условия договора об информационном и консультационном обслуживании, которым установлена абонентская плата вне зависимости от фактического объема услуг, оказанных исполнителем в оплачиваемом месяце, обоснованно отклонен судом как противоречащий нормам ГК РФ. Исполнитель может считаться надлежаще исполнившим свои обязательства лишь при совершении указанных в договоре действий.

Исходя из официальной позиции Минфина России, следует вывод, что правомерно включать выплаты по договору на оказание консультационных услуг, предусматривающему абонентское обслуживание, в состав расходов в целях исчисления налога на прибыль.

Главному бухгалтеру следует помнить, что статья 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» НК РФ предусматривает на налоговую ответственность за грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения. Если нарушение совершено в рамках одного налогового периода, то налогоплательщику грозит штраф в размере пяти тысяч рублей, в случае превышения этого срока – пятнадцать тысяч рублей. Если деяние повлекло занижение налоговой базы, то штраф взыскивается в размере десяти процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее пятнадцати тысяч рублей.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов понимается отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (не менее двух раз в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

На практике имеют место разногласия по вопросам применения указанной статьи к документам налогового учета, например, книги покупок и книги продаж, налоговые карточки по учету доходов и налога на доходы физических и т.д.

Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.10.2003 №4243/03 была внесена ясность в порядок применения статьи 120 НК РФ. Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц, утвержденная Приказом МНС России от 01.11.2000 №БГ-3-08/379 «Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц», является первичным документом налогового учета. Поэтому отсутствие налоговых карточек по учету доходов и налога на доходы физических лиц не является грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, ответственность за которые предусмотрена статьей 120 Налогового кодекса Российской Федерации. В связи с тем, что в статье 120 Налогового кодекса Российской Федерации не указано однозначно, что под первичными документами понимаются, в том числе и первичные документы налогового учета, а содержание указанной нормы не исключает понимания под первичными документами только документов бухгалтерского учета, привлечение к ответственности в данном случае недопустимо.

На наш взгляд, важным является и факт различных сроков хранения первичных бухгалтерских документов и документов, необходимых для исчисления налогов. В соответствии с п. 1 ст. 17 Закона о бухгалтерском учете организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Росархивом 6 октября 2000 г. утвержден Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения. Нормы пп. 8 п. 1 ст. 23 «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)» и пп. 5 п. 3 ст. 24 «Налоговые агенты» НК РФ устанавливают менее продолжительный минимальный срок хранения документов – четыре года. В письме Минфина России от 9 февраля 1999 г. №04-01-10 «О сроках хранения документов по учету» отмечено, что, положение п. 1 ст. 23 НК РФ не вступает в противоречие со ст. 17 Закона о бухгалтерском учете. В указанных нормах заложены разные предметы регулирования: в п. 1 ст. 23 НК РФ речь идет о документах, необходимых для целей налогообложения, а в ст. 17 Закона о бухгалтерском учете - о документах, необходимых для целей бухгалтерского учета.

Общий вывод заключается в следующем. Для минимизации организациями налоговых рисков и с целью экономии времени на судебные разбирательства не унифицированные формы первичных учетных документов должны содержать полную, достоверную и развернутую информацию о характере и направленности совершенных операций.

Кисилевич Татьяна Ивановна  
E-mail: audit@jai-audit.ru

## Литература

1. Земсков В.В. Как влияют первичные бухгалтерские документы на экономическую обоснованность затрат. («Финансовые и бухгалтерские консультации», 2009, №5).

2. Кошкина Т.Ю. Унифицированные формы обязательны к применению? («Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение», 2009, №7).
3. Кошкина Т.Ю. «Унифицированные формы «первички» («Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения», 2009, №14).
4. Смирнов Д.А. и др. Первичные учетные документы (Порядок применения, комментарии официальных органов, арбитражная практика. («Налоги и финансовое право», 2008, №2).

## Ключевые слова

Неунифицированные формы первичных учетных документов; налоговый учет; акт предоставленных услуг; акт по аренде; отчет о представительских расходах; унифицированные формы первичных учетных документов; документальное подтверждение расходов; судебная практика; экономическая оценка; экономически обоснованный; Налоговый кодекс.

## РЕЦЕНЗИЯ

В условиях реформирования системы бухгалтерского учета и налогообложения возросла роль первичных учетных документов при оформлении хозяйственных операций. В связи с тем, что на законодательном уровне разработаны первичные учетные документы не в полном объеме, организации применяют не унифицированные формы, утвержденные внутренним локальным актом, например, учетной политикой.

В статье автором рассмотрены вопросы документального подтверждения хозяйственных операций, по которым отсутствуют утвержденные унифицированные формы первичных учетных документов, а также поднята проблема неурегулирования на законодательном уровне полномочий Минфина России и Росстата в области применения и разработки унифицированных форм первичных учетных документов при оформлении конкретных хозяйственных ситуаций.

Актуальность статьи заключается в том, что в настоящее время каждая организация сталкивается с проблемой правильности оформления первичных учетных документов, которые являются доказательством совершения той или иной хозяйственной операции, ее обоснованности. Первичные учетные документы являются не только оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, они также являются подтверждением данных налогового учета.

Научная новизна статьи заключается в разработке методологического подхода к формированию и систематизации не унифицированных форм первичных учетных документов внутри организации.

Автором предложена классификация по пяти группам ошибок, возникающих в практике применения не унифицированных форм первичных учетных документов. Заслуживает внимания проведенный анализ сложившейся судебной практики, в частности осуществлен обзор некоторых решений ФАС по вопросу содержания информации в актах предоставленных услуг как первичном не унифицированном бухгалтерском документе для целей включения в расходы организации.

Для практического применения изложенного материала автором разработаны образцы первичных учетных документов с присвоением номера по внутреннему классификатору управленческой документации организации:

- акт предоставленных услуг;
- акт предоставленных услуг по аренде нежилого помещения;
- отчет о представительских расходах.

Структура научной статьи содержит теоретическое обоснование и практическую разработку исследуемых вопросов, а также возможные пути их решения.

Написание статьи характеризуется полнотой и правильностью изложения, соответствует современному состоянию нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, налогообложения, основные положения статьи достаточно обоснованы.

Статья написана на актуальную тему, правильно оформлена, имеет стилистическую направленность, рекомендуется для опубликования в научном журнале.

*Андреев В.Д., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Сочинского государственного университета туризма и курортного дела*

## 2.1. NOT UNIFIED FORMS OF PRIMARY REGISTRATION DOCUMENTS IN THE ACCOUNTING AND TAX ACCOUNT

T.I. Kisilevich, Doctor of Science (Economics), Professor  
of Accounting and Audit Department

*Sochi State University for Tourism and Recreation*

In the article are considered questions of documentary acknowledgement of economic operations on which there are no approved unified forms of primary registration documents. The author defined five problematical groups of application of not unified forms of primary registration documents in the organizations. In the article judiciary practice is analyzed, the author develops forms of primary registration documents such, as the certificate of the given services, the document of the given services, rent document, the report on expense accounts.

### Literature

1. V.V. Zemskov. How do primary accounting documents influence economic substation of expenses. («Financial and accounting consultations», 2009, №5).
2. T.U. Koshkina. Unified forms are obligatory to application. («Construction: book keeping and the taxation», 2009, №7).
3. T.U. Koshkina. The unified forms. («Pressing questions of book keeping and the taxation», 2009, 14).
4. D.A.Smirnov, etc. Primary registration documents (the order of application, comments of official bodies, an arbitration practice. («Taxes and the financial right», 2008, №2).

### Keywords

Not unified forms of primary registration documents; tax account; the document of the given services; rent document; the report on expense accounts; unified forms of primary registration documents; documentation of expenses; judiciary practice; economic evaluation; economically sound; Tax code.