

УДК 338 DOI: 10.14451/2.176.61

Новации в бухгалтерском учете: документы и документооборот

© 2023 **Муравицкая Наталья Константиновна**

кандидат экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. Россия, Москва.
E-mail: n.muravitskaya@gmail.com

© 2023 **Лукьяненко Галина Ивановна**

кандидат экономических наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. Россия, Москва.
E-mail: GILukyanenko@fa.ru

Ключевые слова: документ, классификация первичных документов, учетные регистры, единство и различия в трактовках, понятиях нормативной базы, регулирующей бухучет, юридическая сила документа, обязательные реквизиты документа, исправления в документах, хранение документов.

В статье рассмотрены основные требования, предъявляемые к информации, формируемой в бухгалтерском учете с позиций документального оформления и документооборота.

Основным требованием, предъявляемым к информации, формируемой в бухгалтерском учете, является достоверность данных. Достоверность информации возможна только при наличии документов бухгалтерского оформления, в которых фиксируется стоимостная оценка объектов учета. Важнейшей особенностью бухучета является документальное подтверждение совершаемых организацией фактов хозяйственной жизни. Оформление документа является первым этапом учетной регистрации хозяйственных операций.

В Федеральном законе № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» указывается, что документирование информации является обязательным условием включения информации в информационные ресурсы. Документирование информации осу-

ществляется в порядке, устанавливаемом органами государственной власти, ответственными за организацию делопроизводства, стандартизации документов и их массивов, безопасности РФ.

Информация, полученная на основании документов, дает возможность эффективно осуществлять систему контроля за сохранностью активов организации и исполнением обязательств, приращением капитала и предупреждать, устранять непроизводительное расходование экономических ресурсов. В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. На основании первичных документов производятся записи в учетные регистры.

Носителями первичной учетной информации служат документы. Первичный учетный документ – это бухгалтерский документ, который составляется в момент совершения хозяйственной операции. Документ – это зафиксированная на носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать. Документ представляет собой бланк с заполненными в нем строками по всем имеющимся реквизитам и готовый для отражения в бухгалтерском учете. Бланк – это форма документа, отпечатанного типографским способом, в котором предусмотрены обязательные реквизиты. Применение бланков способствует ускорению и упрощению процессов составления документов, их унификации и стандартизации. Слово «документ» происходит от латинского *dokumentum* – свидетельство, доказательство. Документ как носитель определенной информации служит юридическим доказательством в случае разрешения споров с контрагентами в арбитраже и суде. Документы будут иметь юридическую силу в качестве письменного свидетельства только в том случае, если они составлены своевременно и оформлены в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями. Статьи Закона «О бухгалтерском учете» содержат исчерпывающие основополагающие законодательные нормы о первичных учетных документах, инвентаризации имущества и обязательств, регистрах бухгалтерского учета. Требования к порядку оформления, исправления и хранения первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета экономических субъектов установлены ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», который был утвержден приказом Минфина России от 16.04.2021 № 62н и заменил ранее действующее Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (1983 г.). Многие его положения знакомы практикующим бухгалтерам, так как они повторяют требования Закона о бухгалтерском учете, а также общепринятую практику в области документооборота.

Бухгалтерский документ должен содержать определенные сведения (показатели), необходимые для получения исчерпывающего представ-

ления о совершенной операции. Совокупность признаков и показателей, содержащихся в документе, называется реквизитами. Согласно части 2 статьи 9 Федерального закона № 402-ФЗ обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

1. наименование документа;
2. дата составления документа;
3. наименование экономического субъекта, составившего документ;
4. содержание факта хозяйственной жизни;
5. величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
6. наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
7. подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Термины и определения в части документов, документирования и документооборота сформулированы в «ГОСТ Р 7.0.8-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения» (утв. приказом Росстандарта от 17.10.2013 № 1185-ст).

Одним из важных реквизитов является указание даты составления первичного учетного документа, которая соответствует факту совершения хозяйственной операции.

Но на практике бывает ситуация, когда факт совершения операции и дата его подписания отличны. ФСБУ 27/2021 (п.8а) определил, что в качестве даты составления первичного документа является дата его подписания лицом, совершившим операцию или ответственным за её совершение. Если же есть отличие даты составления первичного учетного документа от

даты совершения факта хозяйственной жизни, необходимо указать информацию о дате совершения факта хозяйственной жизни.

Использование документации в бухгалтерском учете обуславливает необходимость в их группировке по определенным признакам, отвечающим целям ее составления. По месту составления документы подразделяются: на внутренние и внешние. Внутренними считаются документы, составляемые в самом экономическом субъекте и содержащие информацию об операциях, происходящих внутри организации (авансовый отчет, приходный и расходный кассовый ордер и др.). Внешними являются документы, составляемые вне организации, но используемые в её текущем учете (товарная накладная, счета-фактуры, выписка с расчетного счета и др.).

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухучета. В отношении бухгалтерских документов Закон «О бухгалтерском учете» разрешает организациям использовать унифицированные формы первичных документов, разработанные ранее централизованно, что имеет определенные преимущества при организации и ведении бухгалтерского учета, или разрабатывать самостоятельно, учитывая обязательные реквизиты. После появления права разрабатывать самостоятельно формы первичных документов, экономические субъекты, как показывает практика, не спешат, так как это затратное дело и есть необходимость наличия квалифицированных кадров для их разработки, да и бухгалтерские программы уже содержат унифицированные формы первичных документов, содержащие все обязательные реквизиты.

Но есть формы документов обязательные к применению всеми организациями, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (письмо Минфина России от 06.03.2013 № 03-03-06/1/6700). В первую очередь это: кассовые документы (Указание Банка России № 3210-У) и документы, оформляющие банковские опера-

ции. Транспортная накладная по форме из приложения №4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом в ред. Постановления Правительства РФ от 30.11.2021 № 2116. Начиная с 2023 года все работодатели должны вести трудовые книжки и вкладыши к ним на новых бланках, форма которых утверждена приказом Минтруда от 19.05.2021 № 320н. Документ обязателен к заполнению с 01.01.2023 г.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета, для отражения на бухгалтерских счетах и в бухгалтерской отчетности.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета в соответствии с ФЗ № 402-ФЗ (ст. 10) являются:

1. наименование регистра;
2. наименование экономического субъекта, составившего регистр;
3. дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
4. хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
5. величина денежного измерения объектов бухучета с указанием единицы измерения;
6. наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
7. подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы учетных регистров утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухучета.

Регистр бухгалтерского учета может быть пред-

ставлен на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В настоящее время все экономические субъекты среднего и крупного бизнеса обязаны оформлять счета-фактуры, книгу-покупок и книгу-продаж в электронном формате согласно Постановлению Правительства РФ №1137.

В регистре бухучета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухучета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

ФСБУ 27/2021 допускает внесение исправлений в первичные учетные документы, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. 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.

Допустимые способы исправления документов и регистров бухучета устанавливаются организацией самостоятельно с учетом требований пунктов 18–22 ФСБУ 27/2011.

Порядок исправления ошибки зависит от ее размера, срока совершения и обнаружения, а также способа оформления.

Исправление в документе на бумажном носителе производится корректурным способом. При корректурном способе неправильный текст или сумма зачеркиваются тонкой чертой, а рядом производят правильную запись с оговоркой – «Исправлено» и подтверждающими подписями лиц осуществивших исправление, указанием их должностей, фамилий и инициалов, либо иных

реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц и с указанием даты внесения исправления. Корректурный способ необходим в тех случаях, когда ошибка обнаружена до выявления итога в учетном регистре и подсчете оборотов за данный месяц.

Замазывания, стирание и прочие подчистки в бумажном документе недопустимы.

Описанный способ неприемлем при исправлении ошибок в учетных регистрах, когда неправильно указан дебет или кредит синтетического счета, или неправильно отражена сумма бухгалтерской проводки. В этом случае используется способ «красное сторно» или дополнительной записи. Специфический прием записей в бухгалтерские регистры, получивший название способа «красное сторно», а исправительные записи, произведенные этим способом, называются сторнировочными, представляют собой не что иное, как особый прием отражения отрицательных чисел, так как в бухгалтерском учете России традиционно не используются записи отрицательными числами (с минусом). Сущность заключается в том, что первоначальная ошибочная запись повторяется на тех же счетах, но красным цветом, или сумма берется в рамку (отрицательное число), т. е. неправильно сделанная запись аннулируется, так как при подсчете итогов отрицательные числа (в рамке) вычитаются.

При подсчетах суммы, записанные красным цветом, вычитаются из итогов. Одновременно вносятся правильная запись. Таким же способом исправляются выявленные ошибки при неправильной корреспонденции счетов, или когда ошибка заключается в увеличении суммы хозяйственной операции, в этом случае сторнировочная запись производится на разницу между ошибочно записанной суммой и правильной. Для исправления ошибки производится дополнительная запись на сумму разницы между правильной и неправильной суммой.

Если корреспонденция счетов составлена правильно, но сумма меньше, чем указанная в документах, на разницу производится дополнитель-

ная запись с той же корреспонденцией счетов.

Особое внимание уделено в стандарте хранению документов. О том, что организация должна хранить первичные документы, ранее было отмечено в статье 29 закона «О бухгалтерском учете».

Организация должна хранить подлинники документов на бумажном носителе (перевод их в электронный вид не допускается) или в виде электронного документа (п.23).

Общий срок хранения документов в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и НК РФ – 5 лет после отчетного

года. Исключение составляют некоторые документы, связанные с учетом кадров, срок хранения которых – 50 лет, а если они закончены делопроизводством до 01.01.2023 – 75 лет.

Если документы утрачены или испорчены, то организация должна принять все меры к их восстановлению (п. 27).

Порядок доступа к первичным учетным документам и регистрам бухгалтерского учета организация определяет сама. Обязательное условие – лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, должно быть информировано о том, кто, когда и к каким документам получил доступ.

Библиографический список

1. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) : учебник. – М. : Инфра-М, 2022. – 398 с.
2. ГОСТ Р 7.0.8-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения (утв. Приказом Росстандарта от 17.10.2013 N 1185-ст).
3. Мельник М. В., Муравицкая Н. К., Герасимова Е. Б. Бухгалтерский учет и анализ : учебник. – М. : Кнорус, 2015. – 356 с.
4. Муравицкая Н. К., Лукьяненко Г. И. Бухгалтерский учет : учебник. – М. : Кнорус, 2021. – 598 с.
5. Петров А. М. Современные концепции бухгалтерского учета и отчетности : учебник. – М. : Инфра-М, 2018. – 215 с.
6. Положение Банка России от 29.06.2021 (ред. от 25.03.2022) № 762-П «О правилах осуществления перевода денежных средств».
7. Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».
8. Постановление Правительства РФ от 30.11.2021 № 2116 Приложение №4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом.
9. Приказ Минфина России от 16.04.2021 N 62н (ред. от 23.12.2021) Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».
10. Приказ Минфина России от 26 июня 2010 г. (ред. от 07.02.2020 № 19н) № 63н Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010.
11. Указание Банка России от 11.03.2014 г. (ред. от 05.10.2020) № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».
12. Федеральный закон от 06 декабря 2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
13. Федеральный закон от 06.04.2011г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи».
14. Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации».