

# Актуальность и необходимость совершенствования документооборота в организациях коммерческого и государственного секторов экономики

## The Relevance and Necessity of Improving the Document Flow in the Organizations of the Commercial and Public Sector of the Economy

УДК 657

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-6-15-21

**Ж.А. Кеворкова**, д-р экон. наук, профессор, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

**e-mail:** zhanna.kevorkova@mail.ru

**Zh.A. Kevorkova**, Doctor of Economic Sciences, Professor, Financial University under the Government of the Russian Federation

**e-mail:** zhanna.kevorkova@mail.ru

**Т.П. Карпова**, д-р экон. наук, профессор, ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»

**e-mail:** t.p.karpova@gmail.com

**T.P. Karpova**, Doctor of Economic Sciences, Professor, St. Petersburg State University of Economics

**e-mail:** t.p.karpova@gmail.com

**В.В. Карпова**, д-р экон. наук, доцент, главный бухгалтер, Областное государственное бюджетное автотранспортное учреждение администрации Смоленской области

**e-mail:** karpova24@gmail.com

**V.V. Karpova**, Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Chief Accountant, Regional state budgetary motor transport institution of the administration of the Smolensk region

**e-mail:** karpova24@gmail.com

**Аннотация.** Статья посвящена обоснованию и доказательству необходимости совершенствования методологии документирования фактов хозяйственной жизни как одного из основополагающих исходных элементов бухгалтерского учета. Отмечается несоответствие требований законодательства относительно датирования составления документа и практики формирования информации о совершившихся сделках, операций и т.п. Представлена авторская позиция понимания Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». Особое место в статье уделено результатам исследования применяемой практики электронного документооборота в организациях коммерческого и общественного секторов экономики.

**Ключевые слова:** документ, даты формирования информации в первичных учетных документах, бухгалтерский учет, внутренний и внешний аудит.

**Abstract.** The article is devoted to the substantiation and proof of the need to improve the methodology for documenting the facts of economic life as one of the fundamental initial elements of accounting. There is a discrepancy between the requirements of the legislation regarding the dating of the document and the practice of forming information about completed transactions, operations, etc. The author's position of understanding of the Federal Accounting Standard FSB 27/2021 is presented "Documents and Document Flow in Accounting" is considered. A special place in the article is given to the results of the study of the applied practice of electronic document management in organizations of the commercial and public sector of the economy.

**Keywords:** document, dates of formation of information in primary accounting documents, accounting, internal and external audit.

*«Первые понятия, с которых начинается какая-нибудь наука, должны быть ясны и приведены к самому меньшему числу. Тогда только они могут служить прочным и достаточным основанием учения».*

**Н.И. Лобачевский**

**И**стория развития бухгалтерского учета базируется на принципах изоморфизма, предполагающих полное отражение фактов хозяйственной жизни, и гомоморфизма, позволяющих характеризовать стороны хозяйственной деятельности организаций и учреждений. Иными словами, информация, возникающая и сформированная в рамках учетной системы, требует соответствующей современным требованиям цифровой экономики организации ее сбора, транспортировки, накопления и обработки с последующим использованием и хранением.

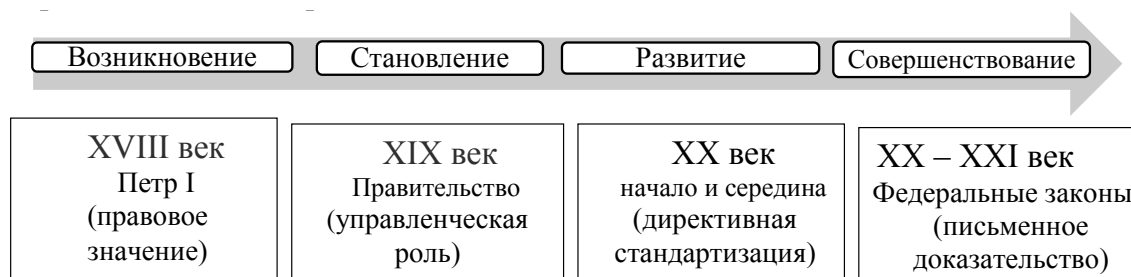
Возникновение, становление и совершенствование документации как основополагающего элемента бухгалтерского учета в России в период с XVIII в. и до настоящего времени прошло несколько этапов, представленных на рис. 1.

Возникновение понятия «документ» возникло в России в XVIII в., когда Петр I впервые перевел его на русский язык как «письменное свидетельство» и рассматривал документ в качестве правового источника. Далее, в XIX в. документам стали придавать функцию информационного обеспечения управления. Эти характеристики дошли и до наших дней. Однако с начала XX в. и практически до его середины отдельными постановлениями Правительства с передачей функций их разработки органам статистики и Госбанку устанавливались обязательные реквизиты документов, их форма и содержание по отраслям экономики [11, 13–15].

Обращаясь к Национальному стандарту РФ ГОСТ Р 7.0.8-2013, (взамен ГОСТ Р 51141-98) «Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения», мы видим, что под реквизитом документа официально понимают обязательный элемент оформления документа [6]. Порядок подготовки и оформления организационно-распорядительных документов, а также состав реквизитов определены ГОСТ Р 6.30-2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов» [5]. Этим стандартом установлены требования к оформлению реквизитов, схемам их расположения в документе. При этом особо выделены требования, относящиеся к бланкам документов.

Отход от жесткого регулирования форм и содержания первичных документов предусмотрен Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 26.07.2019). Согласно закону формы первичных учетных документов имеет право определять либо непосредственно руководитель организации, либо другое должностное лицо, на которое возложены организация и ведение бухгалтерского учета. Исключение представляют учреждения бюджетной сферы, где формы и содержание первичных документов определены бюджетным законодательством Российской Федерации [15, 16]. Статьей 9 закона предусмотрено обязательное использование при конструировании внутренних первичных документов реквизитов, представленных на рис. 2.

Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета предполагает разработку в 2021–2023 гг. ряда новых стандартов, один из которых посвящен документам и документообороту в бухгалтерском учете. Речь идет о недавно утвержденном ФСБУ



**Рис. 1.** Этапы эволюции документации

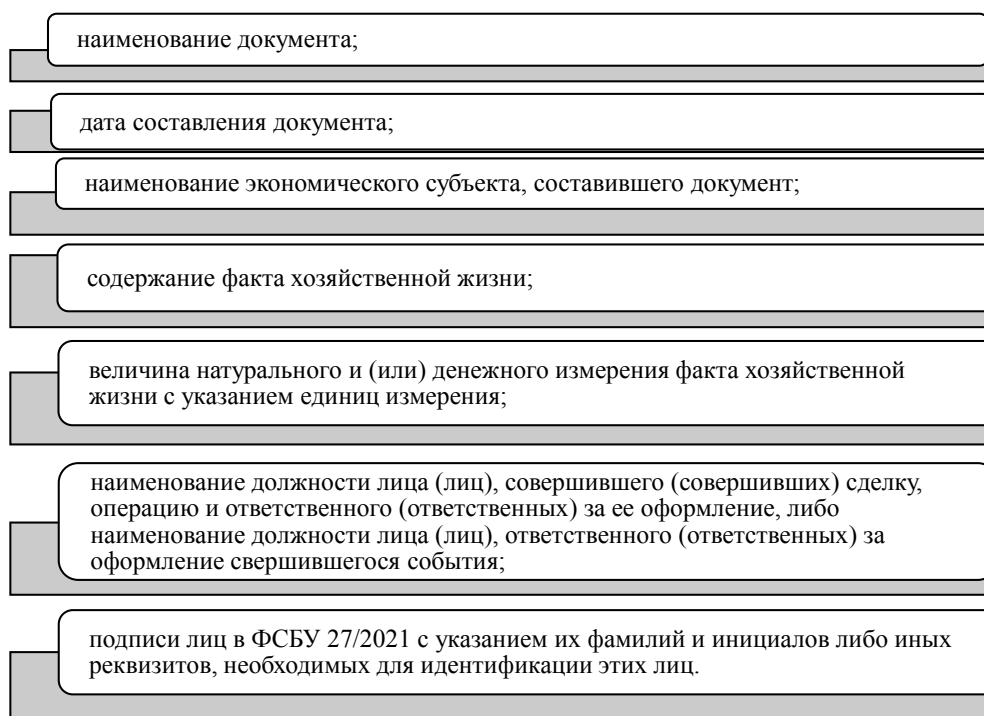


Рис. 2. Обязательные реквизиты первичного документа согласно закону «О бухгалтерском учете»

27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [10]. Данный стандарт вводится в действие с 1 января 2022 г. для обязательного применения всеми экономическими субъектами за исключением организаций государственного сектора.

В развитие указанных в Законе № 402-ФЗ обязательных реквизитов в ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» дано разъяснение, что понимать под датой составления первичного учетного документа, датой его подписания и датой совершения события или отдельного факта хозяйственной жизни [10].

С одной стороны, такие разъяснения можно констатировать как положительный момент регулятива, как конкретизацию порядка установления дат при совпадении (несовпадении) дат произошедших событий и дат оформления первичного документа.

С другой стороны, вариативность подхода, изложенного в ФСБУ 27/2021, не подкреплена перечнем обязательных реквизитов. По нашему мнению, следовало бы добавить в текст определения обязательного реквизита: «... содержание и дата совершения факта хозяйственной жизни», выделив его в качестве обязательного требования при разработке орга-

низацией форм первичных документов. В противном случае появляется возможность манипулирования датами признания сделок, фактами хозяйственной жизни, что приведет к увеличению налоговых нарушений.

Результаты исследований показывают, что на практике достаточно часто возникают разрывы в датах между фактическим совершением факта хозяйственной жизни и получением внешних первичных документов, составленных поставщиком, подрядчиком, которые служат одновременно доказательными внутренними документами. Так, например, поступление материалов от поставщика (в одном периоде) до того, как будут представлены от него документы (в другом отчетном периоде) задерживает сроки возмещения налога на добавленную стоимость. Ситуация порождает изъятие средств из оборота, что ведет к снижению финансового результата.

Совершенно иначе будет выглядеть ситуация, когда документы представлены ранее фактического поступления материалов. Разрыв между отчетными периодами позволяет возместить налог на добавленную стоимость до срока совершения события в хозяйственной жизни организации. Здесь могут иметь место факты фальсификации налоговой и финансо-

вой отчетности и простого мошенничества. Представляется целесообразным в федеральном стандарте ужесточить требования к обязательным реквизитам первичных учетных документов и, в частности, к датам определенного периода.

Обращают на себя внимание содержащиеся в ФСБУ 27/2021 допущения (см. рис. 3), которые дают нам возможность сделать вывод о том, что организации в своем внутреннем стандарте «Учетная политика» вправе дополнительно к обязательным реквизитам принимать дополнительные, которые позволят первичным учетным документам осуществлять «возложенный на них функционал».

Документ должен быть составлен как в письменном, так и в электронном виде, ответственность за своевременность и полноту сведений в любом случае несут лица, оформлявшие факт хозяйственной жизни. Записи в бумажном носителе должны производиться средствами, обеспечивающими их сохранность в течение установленного срока хранения. Между тем часто в поликлиниках, на автозаправочных станциях и некоторых других организациях печатают и выдают чеки, надписи на которых в течение короткого времени исчезают. Исходя из этого, налоговые органы, например, при возврате налога на доходы с физических лиц стали требовать справки от организаций, оказавших услуги. Аудиторы сталкиваются с такой ситуацией при проверках обоснованности расходов в организациях.

Документ электронной формы — это информация, которая предназначена для транспортировки и систематизации с помощью информационных систем и Интернета [9].

Экономический субъект устанавливает приказом или распоряжением виды электронной подписи первичных учетных документов в рамках действующего законодательства. Наличие электронного взаимодействия экономического субъекта с другими участниками оформляется соглашением. Вариант аутсорсинга ведения бухгалтерского учета не предусматривает ответственности за содержание документов, составленных другими лицами.

Напомним о праве организаций использовать в учетной практике скан-образы первичных учетных документов. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в редакции от 07.02.2020 № 18н (как и в более ранних редакциях) не содержит каких-либо норм, запрещающих или разрешающих использовать скан-образы первичных учетных документов для отражения данных в регистрах бухгалтерского учета.

Проблему использования в учетной практике такого рода документов Минфин освещал в своих письмах не один раз, высказывая при этом достаточно противоречивые мнения. Так, в письме от 22.04.2020 № 03-01-10/32570 ведомство признает за организациями право оформлять и регистрировать факт хозяйственной жизни в виде скан-образов. Немного позже, в письме от 02.10.2020 № 03-03-06/1/86376 уже

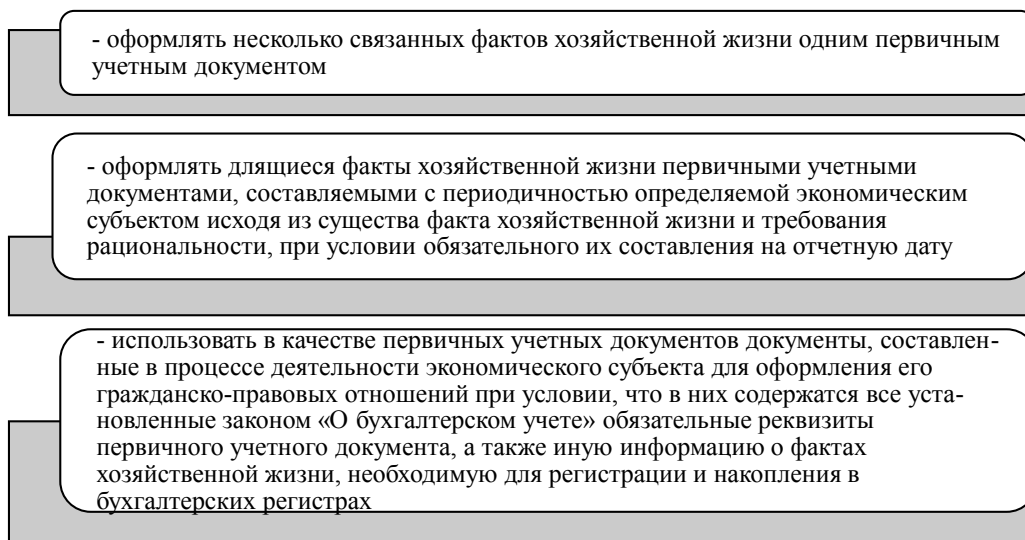


Рис. 3. Допущения при создании учетных документов

говорится, что организации не могут принимать к учету скан-образы электронных первичных учетных документов. Принимая во внимание оба нормативных документа, можно заключить, что при признании расходов и обязательном аудите по данным скан-образа первичных учетных документов можно характеризовать их как доказательные. Однако они должны иметь все обязательные реквизиты первичного документа, а каждый документ должен быть подписан электронной подписью.

Когда учетная информация фиксируется в виде электронных носителей, тогда первичные документы выступают в двух видах: письменном и электронном. Например, денежные потоки по расчетным счетам организуются дистанционно с применением электронной подписи, параллельно все платежные первичные документы по поступлению и выбытию денежных средств должны быть распечатаны и приложены к распечаткам выписок банков. Изготовление копий электронных документов на бумажных носителях необходимо как для внутреннего, так и для внешнего аудита налоговых проверок в качестве оправдательных, подтверждающих законность фактов хозяйственной жизни.

Следует подчеркнуть, что все сведения о фактах хозяйственной жизни организации должны быть зафиксированы на соответствующих носителях информации — документах, которые обеспечивают реализацию основных функций информации, а именно сбор, хранение, передачу технико-экономических данных об экономическом субъекте и совершаемых им сделках.

По нашему мнению, именно на это в официальном определении, закрепленном в ГОСТ Р ИСО 15489-1–2007, акцентируется внимание, в частности, на содержательной составляющей документации, ориентированной на обеспечение менеджмента информацией для управления, которой признаны сведения о деловой активности

субъекта или его юридических правах и др. Указание стандарта на материальную форму документа, как нам представляется, можно рассматривать расширительно, включая сюда традиционные бумажные и электронные носители [8].

Итак, документ — это «*зафиксированная на материальном носителе идентифицируемая информация, созданная, полученная и сохраняемая организацией или частным лицом в качестве доказательства при подтверждении правовых обязательств или деловой деятельности*» [3, 8, 9]. Значительная часть документов имеет унифицированную форму, соответствующую государственным стандартам и представляет собой обязательный компонент информационной системы организации, в том числе и учетной системы [13].

Число реквизитов, характеризующих документы, определяется целями создания документа, его назначением, требованиями к содержанию и форме данного документа, способом документирования. Для каждого вида документа может быть выделен состав обязательных реквизитов, которые должны использоваться при его создании.

Несколько по-иному предъявлены требования к документам аудитора в МСА 230 «Аудиторская документация» (рис. 4).

Рабочие документы, составляемые аудитором в процессе проверки, должны быть оформлены согласно законодательству. Как и ФСБУ 27/2021, МСА 230 предусматривают возможность использования бумажных и электронных носителей, включая оформление результатов анализов, обзоров, программ проверки, переписки с третьими сторонами, различного рода писем. При этом нужно иметь в виду, что аудиторские документы не могут быть составлены без бухгалтерских доказательств, несмотря на особенности их техники документирования [7].

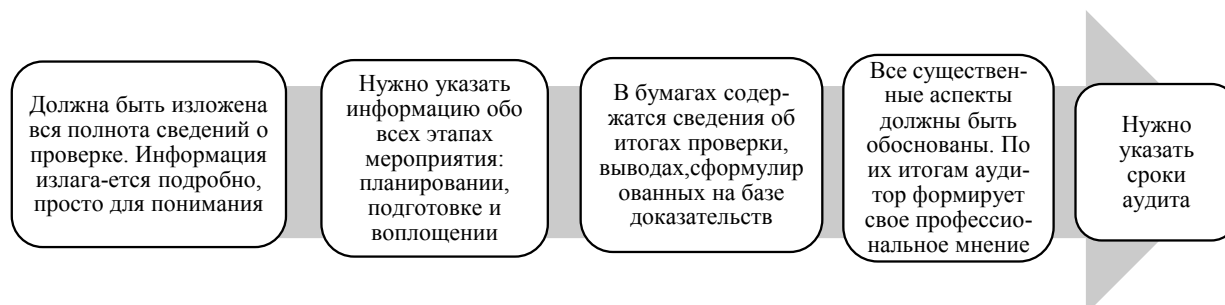


Рис. 4. Перечень стандартных требований к аудиторской документации

МСА 230 устанавливает даты формирования аудиторского файла, порядок его создания и хранения. За эталон принята дата аудиторского заключения, после которой аудитор должен вовремя собрать аудиторскую документацию в отдельный файл. После завершения всех административных процедур и до окончания срока хранения аудитору запрещается изымать или дополнять аудиторскую документацию. Однако на практике возникают ситуации, когда появляются дополнительные факты и новые документы, тогда аудитор документирует причины таких дополнений и изменений, дату их появления и то, кем они были внесены.

В технологической цепочке движения документов особое место занимают правила установления места и сроков хранения документов. В этой связи следует упомянуть Федеральный закон от 22.10.2004 № 125-ФЗ (в ред. от 08.12.2020), где независимо от форм собственности для организаций установлены сроки хранения документов особой классифицированной ценности [2].

Что касается документов, «рождающихся» в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления, то приказом Федерального архивного агентства от 20.12.2019 № 236 введены новые сроки хранения для большинства документов (управленческих, бухгалтерских, архивных, налоговых и прочих). Новые сроки хранения распространяются на все организации независимо от их организационно-правовой формы [4].

Между тем сохранность некоторых бухгалтерских документов организации могут обеспечить самостоятельно. Например, внутренний стандарт «Учетная политика» и другие документы по организации и ведению бухгалтерского учета должны храниться не менее 5 лет после года, когда этот стандарт был использован для составления отчетности. Документы о получении заработной платы, материальной помощи, гонораров, пособий и др. (платежные ведомости, расчетные листы и т.п.) хранятся в течение 6 лет, а при отсутствии лицевых счетов — 50/75 лет.

Результаты рассмотрения действующих нормативных актов относительно видов и форм первичных документов, их обязательных реквизитов позволяют сделать вывод о многообразии требований к их содержанию и способам создания. В системе бухгалтерского учета и, частности, в двух его подсистемах, ужесточаются требования к скорости, объему информации, коммуникативным возможностям первичных учетных документов, многократному целевому использованию их содержательной информации, что приводит к необходимости дальнейшего изучения документооборота в организациях разных сфер экономики, введения как подраздела организационного раздела внутреннего стандарта «Учетная политика организации». При этом функциональная принадлежность документов должна быть положена в основу их классификации, которая будет соответствовать требованиям государственных стандартов.

## Литература

1. Федеральный закон от 15.10.2020 № 341-ФЗ «О внесении изменения в статью 13.20 Кодекса Российской Федерации об Административных правонарушениях».
2. Федеральный закон «Об архивном деле в Российской Федерации» от 21.10.2004 №125 –ФЗ (ред. 08.12.2020).
3. Федеральный закон от 29 декабря 1994 г. № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов» (в ред. от 08.06.2020).
4. Приказ Федерального архивного агентства от 20.12.2019 №236 «Перечень типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков их хранения».
5. Государственный стандарт ГОСТ Р 6.30-2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению



документов». дата введения в действие 1 июля 2003 года. Постановление Государственного комитета РФ по стандартизации и метрологии от 3 марта 2003 г. № 65-ст.

6. Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 7.0.8–2013, (взамен ГОСТа Р 51141-98) «Делопроизводство и архивное дело». Дата введения 2014-03-01. — М.: Стандартиформ, 2019.

7. Международный стандарт аудита МСА 230 «Аудиторская документация» от 09.01.2019 № 2н (ред. от 30.12.2020).

8. Рекомендация Р-115/2020-КлР «Своевременность документального оформления фактов хозяйственной жизни» Утверждена Комитетом по рекомендациям (КлР) 2020-06-23.

9. Рекомендация Р-113/2020-КлР «Первичные учетные документы в условиях удаленной работы» Утверждена Комитетом по рекомендациям (КлР) 2020-04-06.

10. Приказ Министерства финансов РФ от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете"» [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_386440/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/).

11. Проект Приказа Министерства финансов РФ «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете"» (подготовлен Минфином России 12.03.2021).

12. Карпова В.В. Первичные документы: содержание и функции информационной системы управленческого учета // Экономика. Бизнес. Банки. — 2013. — № 3 (4). — С. 78–87.

13. Кеворкова Ж.А., Карпова Т.П., Савин А.А. Внутренний аудит: Учебное пособие. — М.: Изд-во Юнити-Дана, 2015. — 319 с.

14. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. — 2014. — № 1. — С. 45–50.

15. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования: дис. ... д-ра экон. наук. М., 2004

16. Кеворкова Ж.А., Иванов Р.А. Внутренний контроль бизнес-процессов Федерального казначейства: Монография. — М.: изд-во Копи Принт, 2013. — 238 с.

17. Кеворкова Ж.А., Музаева Б.Д. Роль и значение первичной учетной документации при проведении государственного финансового контроля // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2019. — № 3. — С. 32–36.

## ПЕРВАЯ В МИРЕ СТРАНА ОДОБРИЛА БИТКОИН В КАЧЕСТВЕ ПЛАТЕЖНОГО СРЕДСТВА

По информации CNBC, первая в мире криптовалюта скакнула на 13% сразу после новостей из южноамериканской страны Сальвадор, где она вчера впервые в истории была признана официальным платежным средством. Сторонники криптовалют как альтернативы «фиатным» деньгам приветствовали решение местных властей и надеются, что примеру Сальвадора последуют и другие государства.

С практической точки зрения признание биткоина платежным средством означает, что даже ценники в магазинах отныне могут указывать две цены за товар, в национальной валюте (используется американский доллар) и в биткоинах. Правда, не совсем понятно пока, насколько оперативно придется заниматься переписыванием ценников после резких колебаний курса криптовалюты — а они, как постоянно показывают новости, случаются, притом довольно часто и весьма значительные. На днях не в первый уже раз биткоин пережил падение на 6% из-за очередных неосторожных высказываний в Твиттере одного всем известного человека, Илона Маска.

Украинское издание ЛІГА.Tech сообщило даже об угрозах со стороны хакеров из международной группы Anonymous, которые записали свое обращение к главе Tesla и Space X, обвиняя того в бессовестных манипуляциях курсом криптовалюты и крушении надежд многих представителей инвестирующего среднего класса, которые очень рассчитывают на криптовалютный доход, но теряют его буквально по мановению пальца эксцентричного миллиардера.

В Сальвадоре также можно будет уплачивать в биткоинах налоги. Возможность уплаты налогов в криптовалютах допустили в российском Федеральном казначействе. Полагаем, не требуется дополнительных пояснений, что это не совсем одно и то же, мягко говоря.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 10 июня 2021 г.