

ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДОКУМЕНТООБОРОТА: СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ И ТРЕБОВАНИЯ

Зуева Ирина Анатольевна¹,

д-р экон. наук,

e-mail: jzueva@miiv.ru,

¹Московский университет им. С.Ю. Витте, г. Москва, Россия

В статье исследуются вопросы регламентации системы бухгалтерского учета коммерческих организаций и, в частности, такого ее элемента, как система бухгалтерского документооборота. Обращается внимание на законодательные и нормативные документы, регулирующие данную организационную область бухгалтерского учета, а также на изменения, которые приняты к введению с начала 2022 года. Дается критический анализ норм федерального законодательства и нового учетного стандарта в области документов и документообороте в бухгалтерском учете коммерческих организаций и вносятся ряд предложений по оптимизации норм регулирования. Предложен авторский формат федерального стандарта бухгалтерского учета в области документов и бухгалтерского документооборота, который, по мнению авторов, в большей степени соответствует уровню развития бухгалтерской науки и практики, потребностям пользователей бухгалтерской информации.

Ключевые слова: документооборот в бухгалтерском учете, первичный документ, учетные регистры, документы бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета

CONSTRUCTION OF ACCOUNTING SYSTEM AND DOCUMENT FLOW: MODERN APPROACHES AND REQUIREMENTS

Zueva I.A.¹,

doctor of economics,

e-mail: jzueva@miiv.ru,

¹Moscow Witte University, Moscow, Russia

The article examines the issues of regulation of the accounting system of commercial organizations, and in particular, such an element of it as the accounting document management system. Attention is drawn to the legislative and regulatory documents regulating this organizational area of accounting, as well as to the changes that have been adopted for introduction since the beginning of 2022. A critical analysis of the norms of federal legislation and the new accounting standard in the field of documents and document management in the accounting of commercial organizations is given and a number of proposals are made to optimize the regulatory standards. The author's format of the federal accounting standard in the field of documents and accounting document management is proposed, which, according to the authors, is more consistent with the level of development of accounting science and practice, the needs of users of accounting information.

Keywords: document flow in accounting, primary document, accounting registers, accounting documents, federal accounting standards

DOI 10.21777/2587-554X-2021-3-89-96

Введение

Эффективность ведения бухгалтерского учета во многом зависит от правильного и оптимального выстраивания системы бухгалтерского учета в компании с обязательной ее увязкой с отраслевой спецификой ее деятельности и особенностью применяемой модели управления [1].

Бухгалтерский учет как система представляет собой совокупность связанных и объединенных регулярным взаимодействием элементов определенного содержания и формы [2, с. 16]. Бухгалтерский учет имеет все признаки системы – наличие связей (в том числе обратных), деление на части, наличие структуры (упорядоченных элементов), целеполагание, сохранение в заданных границах под влиянием внешних факторов, многофункциональность. Входом в систему является информация с первичных документов. Учетный процесс заключается в учетной обработке данных. Выход системы представляют упорядоченные формы внутренней и внешней бухгалтерской отчетности. Система бухгалтерского учета, как часть всей системы управления организацией, состоит из структурных элементов, связей и действий.

Система бухгалтерского учета является отдельной подсистемой общей информационной системы организации, которая генерирует и интерпретирует всю базу информационного потока, формируемую в целях обеспечения эффективного управления ее деятельностью [3]. Система бухгалтерского учета представляет собой специфическую часть информационной системы, которая имеет признаки обратной связи, так как призвана обеспечить все уровни управления организации информацией о фактическом состоянии управляемых объектов и существенных отклонений от заданных (установленных, запланированных) параметров деятельности.

Действующая в организации система бухгалтерского учета должна соответствовать установленным требованиям бухгалтерского законодательства и учетных стандартов [4]. Такие требования определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ о бухгалтерском учете) в части таких элементов этой системы, как первичная документация и регистры бухгалтерского учета, правила их хранения и форматы организации ведения бухгалтерского учета, ответственного лица за соблюдение установленных требований.

Современные требования к бухгалтерскому документообороту

Одним из наиболее важных элементов системы бухгалтерского учета является грамотно выстроенный в компании документооборот. Под документооборотом понимают составление и дальнейшее движение документов внутри организации [5, с. 89]. Документооборот трактуется как устанавливаемый хозяйствующим субъектом официальный порядок прохождения каждого документа по информационной цепочке между его инициаторами и исполнителями от момента создания документа до сдачи его в архив [6, с. 293].

Конкретный порядок продвижения, а также сроки формирования и сдачи документации для принятия к бухгалтерскому учету каждая организация определяет самостоятельно. Этот процесс организационно оформляется в виде графика документооборота – детального расписания порядка, процедур и сроков принятия (создания) и последующей обработки первичного документа на всех информационных этапах. График документооборота является одним из элементов учетной политики организации и должен утверждаться ее руководителем как приложение к приказу по учетной политике.

В качестве основных этапов документооборота можно выделить: составление и оформление первичных документов, прием первичных документов для ведения бухгалтерского учета, обработка и использование документов для проведения учетных записей, передача документов в архив.

Порядок документооборота, регламентируемый утверждаемым графиком, во многом зависит от характера и особенностей фактов хозяйственной деятельности организации, их учетного оформления, а также от структуры управления, состава подразделений, связанных с приемом и(или) подготовкой первичных документов. График документооборота, в том числе, способствует и выполнению контрольной функции бухгалтерского учета, так как при приеме первичных документов для ведения бухгалтерского учета в бухгалтерии проводится экспертная оценка качества первичной документации. График бухгалтерского документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня взаимосвязанных

работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых ответственными работниками разных уровней системы управления организации, а также исполнителями с указанием сроков выполнения работ. В графике обязательно указывается, по каким подразделениям и в какой последовательности проходит первичный документ, а также процедуры обработки документа в функциональных службах организации. Исполнителям должны под роспись вручаться выписки из графика документооборота, в которых перечисляются первичные документы, относящиеся к их компетенции, указывается порядок составления документации, адреса и сроки ее передачи для последующей учетной обработки.

Ответственность за выполнение графика документооборота, своевременное составление первичных документов и достоверность информации, содержащихся в них, а также своевременную передачу документации для принятия к бухгалтерскому учету несут должностные лица, создавшие и подписавшие данные документы.

Контроль за соблюдением графика документооборота должен осуществлять главный бухгалтер или должностное лицо, на которое возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета. В условиях аутсорсинга бухгалтерских услуг контроль за соблюдением графика документооборота остается за руководителем организации. Четко работающий организованный документооборот обеспечивает условия для контроля за своевременным оформлением документов, устанавливает персональную ответственность исполнителей за составление, передачу и обработку первичных документов. Эффективно организованный документооборот отражает качество системы бухгалтерского учета организации, а также способствует рациональности и своевременности его ведения.

Требования к построению документооборота до 2021 года были определены специальным нормативным документом – Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным в 1983 году еще Министерством финансов СССР, но действующим по 2021 год включительно с учетом новых трактовок ФЗ о бухгалтерском учете и последующих нормативных документов, принимаемых Минфином России. В 2021 году Минфином России утвержден новый федеральный стандарт бухгалтерского учета – «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»¹, который заменил вышеуказанный документ. Документ вступает в силу с 1 января 2022 года, но организации могут начать его применять и с 2021 года.

В данном стандарте под документооборотом в бухгалтерском учете понимается движение документов бухгалтерского учета в экономическом субъекте с момента их составления до завершения исполнения (в частности, использования для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, помещения в архив). В специальном разделе «Документооборот в бухгалтерском учете» зафиксированы базовые требования стандарта в части организации и ведения документооборота для целей бухгалтерского учета, а именно:

- документооборот в бухгалтерском учете организуется руководителем экономического субъекта;
- организация документооборота в бухгалтерском учете должна обеспечивать своевременное отражение объектов бухгалтерского учета в бухгалтерском учете, в том числе передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета и составление на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- организация документооборота в бухгалтерском учете должна обеспечивать предотвращение несанкционированного доступа к документам бухгалтерского учета;
- своевременное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие указанные документы.

Вместе с тем, необходимо отметить, что с заменой ФСБУ 27/2021, ранее действующего Положения, ряд требований явно «выпали» из системы регулирования, в частности, в рамках документооборота, это – требования по обязательности формирования графика документооборота, требований к нему и примерного формата составления. В соответствии с ранее действовавшим документом, график документооборота утверждался приказом руководителя. В условиях современных законодательных

¹ ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16 апреля 2021 года № 62н.

требований он должен утверждаться как неотъемлемый элемент приказа по учетной политике в виде обязательного приложения к нему.

Также ранее действующим документом подразумевалось, что работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер (при этом, если бухгалтерский учет ведется сторонней организацией, то эта функция остается за руководителем организации).

График должен устанавливать в организации рациональный документооборот, а именно, предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. График документооборота также должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня учетных работ. График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работники организации (лица, ответственные за прием, подготовку, проведение и/или подпись первичного документа) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, строго по утвержденному в организации графику документооборота. Для этого каждому исполнителю должна вручаться выписка из графика. В выписке должны перечисляться документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются указанные документы. Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по организации должен осуществлять главный бухгалтер. В соответствии с внутренними регламентами компании требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений должны быть обязательными для всех подразделений и служб организации.

Отсутствие таких норм в тексте нового принятого ФСБУ 27/2021, на наш взгляд, необоснованно, так как по ФЗ о бухгалтерском учете федеральные стандарты бухгалтерского учета должны устанавливать минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета для экономических субъектов² и в части требований к документообороту экономических субъектов указанные ФСБУ явно недостаточны.

Анализ действующего законодательного регулирования бухгалтерского документооборота

Сам термин и понятие документооборота вообще отсутствует в ФЗ о бухгалтерском учете, хотя в пункте 4 статьи 20 такой термин применяется. Поэтому, на наш взгляд, нужна и вполне своевременная доработка действующего бухгалтерского законодательства в части регулирования документооборота, а именно, необходимо:

1) включить понятие бухгалтерского документооборота в статью 3 ФЗ о бухгалтерском учете «Основные понятия...»;

2) дополнить статью 9 ФЗ о бухгалтерском учете базовыми требованиями по организации бухгалтерского документооборота;

3) дополнить ФСБУ 27/2021 положениями о графике документооборота, его обязательности и требований к нему.

Кроме того, на наш взгляд, принятый ФСБУ 27/2021 по своему формату и содержанию не соответствует утвержденной ранее Минфином России структуре ФСБУ³. Если применить установленный

² Ст. 20 пункт 2.1, Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 02.08.2021).

³ Примерная структура федерального стандарта бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/development/setup> (дата обращения: 02.08.2021).

формат к области регулирования стандарта 27/2021, то он должен иметь, по нашему мнению, следующую структуру (таблица 1).

Таблица 1 – Предлагаемая структура ФСБУ «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»⁴

Разделы, подразделы	Основное содержание
Раздел 1. Общие положения	<i>Предмет правового регулирования стандарта:</i> установление требований к документообороту и документам в бухгалтерском учете экономических субъектов. <i>Сфера применения стандарта:</i> экономические субъекты, за исключением организаций бюджетной сферы. <i>Термины и определения:</i> документооборот в бухгалтерском учете, документы бухгалтерского учета, первичный документ, учетный регистр
Раздел 2. Содержательная часть	Обязанность руководителя экономического субъекта по организации документооборота в бухгалтерском учете.
2.1. Требования к организации бухгалтерского документооборота	Цели и задачи, организация документооборота в бухгалтерском учете. Ответственность за своевременное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных. <i>Обязательность формирования и утверждения графика документооборота, ответственность и контроль за его соблюдением</i>
2.2. Требования к первичным документам	Требования к первичным документам, его реквизитам, языке, дате составления. Требования к первичным документам при оформлении нескольких связанных и(или) длящихся фактов хозяйственной жизни. Право экономического субъекта на включение дополнительных реквизитов в первичные документы. Правило оформления записей в первичных документах, составляемых на бумажном носителе. Обязательность копий первичных документов на бумажном носителе при их составлении в виде электронных документов. Требование однократности принятия к бухгалтерскому учету первичного учетного документа. Обязанность руководителя экономического субъекта установить перечень лиц, имеющих право подписания первичных документов бухгалтерского учета. Правила электронной подписи первичных документов бухгалтерского учета, составляемых в виде электронного документа
2.3. Требования к учетным регистрам	Требования к учетным регистрам бухгалтерского учета, денежному измерению объектов бухгалтерского учета в регистрах. Цели, задачи и принципы ведения системы регистров бухгалтерского учета, принятой экономическим субъектом. Ответственность лиц, составивших и подписавших регистры бухгалтерского учета. Обязательность установления руководителем экономического субъекта перечня лиц, имеющих право подписания учетных регистров
2.4. Правила исправления в документах бухгалтерского учета	Право руководителя на установление допустимых способов исправления документов бухгалтерского учета. Требования к способам, датам и подписям по исправлениям в документе бухгалтерского учета. Требования по способам и оформлению исправления документа бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа. Требования по способам и оформлению исправления документа бухгалтерского учета, составленного на бумажном носителе. Правила исправительных записей в учетном регистре бухгалтерского учета
2.5. Порядок хранения документов бухгалтерского учета	Обязательность хранения подлинников документов бухгалтерского учета, составленных на бумажном носителе и(или) в виде электронного документа. Обязательность хранения документов бухгалтерского учета в том виде, в котором они были составлены. Обязательность хранения документов бухгалтерского учета, а также данных, содержащихся в таких документах, и размещение баз указанных данных на территории РФ. Регламент доступа к первичным учетным документам, принятым к бухгалтерскому учету, а также к регистрам бухгалтерского учета. Обязательность восстановления документов бухгалтерского учета в случае утраты (в частности, гибели, пропажи), а также их порчи
Раздел 3. Раскрытие информации	<i>Информация о характере документооборота в организации и принятых форматах первичной документации раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской финансовой отчетности в разделе раскрытия учетной политики организации</i>
Раздел 4. Вступление в силу и переходные положения	<i>Стандарт применяется с 1 января 2022 года. Организация может принять решение о применении настоящего Стандарта до указанного срока</i>

⁴ Составлено автором, предлагаемые разделы и пункты содержания выделены курсивом.

Приложения к стандарту	<p>Типовые проекты приложений к приказу по учетной политике:</p> <ul style="list-style-type: none"> – примерный формат оформления Графика бухгалтерского документооборота организации; – примерный формат оформления Перечня состава первичной документации, принятой в организации; – примерный формат оформления перечня лиц, имеющих право подписания первичных документов бухгалтерского учета; – примерный формат оформления перечня лиц, имеющих право подписания учетных регистров; – пример формата раздела приказа по учетной политике по установлению допустимых способов исправления документов бухгалтерского учета
------------------------	--

В рамках предлагаемой структуры ФСБУ введены ряд приложений, которые также могут быть сформированы по следующему прилагаемому формату (таблицы 2, 3).

Таблица 2 – Предлагаемый примерный формат оформления Графика бухгалтерского документооборота организации⁵

Вид документа/ наименование	Исполнительное лицо	Отв. лицо	Срок обработки и передачи в бухгалтерию	Исполнительное лицо	Отв. лицо	Срок проверки в бухгалтерии и проведения в учете
I. Документы, полученные от сторонних организаций						
.....						
II. Документы, созданные в организации для передачи сторонней организации						
.....						
III. Документы, созданные в организации для внутреннего использования						
.....						

Таблица 3 – Предлагаемый примерный формат оформления Перечня состава первичной документации, принятой в организации⁶

Наименование первичного документа	Применяется типовая форма ⁷	Применяется форма собственного формата ⁸	Применяются дополнительные графы к типовому формату ⁹
.....
.....		

Предлагаемые нами форматы внутренних регламентов организации являются примерными, но обязательным является наличие таких документов в приложениях к приказу по учетной политике или утверждение их, например, в принятом в организации общем Положении о документообороте.

Необходимо также отметить, что в соответствии с ФЗ о бухгалтерском учете ФСБУ должны разрабатываться на основе международных стандартов (МСФО). Между тем в отношении документооборота организации аналога МСФО нет, то есть данный федеральный стандарт разрабатывается по принципу соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета (ФЗ о бухгалтерском учете, статья 20, пункт 1).

⁵ Составлено автором.

⁶ Составлено автором.

⁷ Делаются ссылки на документ, утвердивший типовую форму.

⁸ К Перечню делается приложение с форматом утверждаемых форм первичной документации.

⁹ К Перечню делается приложение с форматом форм первичной документации с дополнительными реквизитами.

Заключение

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

Документооборот является неотъемлемой и важной частью системы управления организацией и системы бухгалтерского учета. От качества налаженного бухгалтерского документооборота во многом зависит эффективность функционирования организации, качество ведения бухгалтерского учета и достоверность показателей бухгалтерской финансовой и налоговой отчетности [7].

К регулируемым элементам документооборота со стороны бухгалтерского законодательства и учетных стандартов относятся требования к реквизитам и оформлению первичной документации (в том числе в формате электронного документа) [8], организации документооборота, ведению учетных регистров, правила внесения изменений в документации бухгалтерского учета и нормы по ее хранению.

Основным документом до недавнего времени в области регулирования элементов бухгалтерского документооборота был ФЗ «О бухгалтерском учете», и появление специализированного учетного стандарта – ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» можно оценить положительно, как повышение статуса нормативного документа в области регулирования данной области системы ведения бухгалтерского учета. Однако, сам формат текста стандарта достаточно странен, не соответствует принятому тем же Минфином России документу по структуре ФСБУ. Создается впечатление, что он принят в спешке, только в целях выполнения сроков Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 годы, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н. Подготовка данного федерального стандарта усложнилась, судя по всему, еще и тем, что он, в отличие от других принятых ФСБУ, не имеет аналогов в виде рамочного МСФО, а должен быть обобщением практики бухгалтерского учета и учесть потребности пользователей в данном документе регулирования. Пока это получилось не очень удачно. Можно сделать вывод, что утвержденный документ в скором времени все же получит новую редакцию, авторами могли бы быть учтены те предложения, которые мы разработали в данной статье.

Список литературы

1. *Легенчук С.Ф., Дударева К.О.* Управление бухгалтерским документооборотом на предприятии: анализ основных подходов // *Международный бухгалтерский учет.* – 2013. – № 1. – С. 13–21.
2. *Петров А.М.* Современные концепции бухгалтерского учета и отчетности. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2018. – 228 с.
3. *Каргапольцева Т.В.* Значение внедрения автоматизированной системы документооборота в коммерческой организации // *Символ науки.* – 2018. – № 4. – С. 52–55.
4. *Никольская Ю.П.* Стандартизация документов и документооборота в бухгалтерском учете // *Финансовый вестник.* – 2021. – № 7. – С. 235–249.
5. *Бетге Й.* Балансоведение: пер с нем. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.
6. *Теория бухгалтерского учета / под ред. Е.А. Мизиковского.* – М.: Экономистъ, 2006. – 555 с.
7. *Золоторева К.В., Гасникова С.Ю.* Способы рационализации документооборота в коммерческой организации // *Актуальные вопросы общественных наук: социология, политология, философия, история: сборник статей по материалам X Международной научно-практической конференции.* – Новосибирск: СибАК, 2012. – С. 45–53.
8. *Светлова С.Н.* Скан-образ первичного документа // *Бухгалтерский учет.* – 2021. – № 4. – С. 39–48.

References

1. *Legenchuk S.F., Dudareva K.O.* Upravlenie buhgalterskim dokumentooborotom na predpriyatii: analiz osnovnykh podhodov // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet.* – 2013. – № 1. – S. 13–21.
2. *Petrov A.M.* Sovremennye koncepcii buhgalterskogo ucheta i otchetnosti. – M.: Vuzovskij uchebnik: INFRA-M, 2018. – 228 s.
3. *Kargapol'ceva T.V.* Znachenie vnedreniya avtomatizirovannoj sistemy dokumentooborota v kommercheskoj organizacii // *Simvol nauki.* – 2018. – № 4. – S. 52–55.

4. *Nikol'skaya Yu.P.* Standartizaciya dokumentov i dokumentooborota v buhgalterskom uchete // *Finansovyj vestnik*. – 2021. – № 7. – S. 235–249.
5. *Betge J.* Balansovedenie: per s nem. – M.: Buhgalterskij uchet, 2000. – 454 s.
6. Teoriya buhgalterskogo ucheta / pod red. E.A. Mizikovskogo. – M.: Ekonomist», 2006. – 555 s.
7. *Zolotoreva K.V., Gasnikova S.Yu.* Sposoby racionalizacii dokumentooborota v kommercheskoj organizacii // Aktual'nye voprosy obshchestvennyh nauk: sociologiya, politologiya, filosofiya, istoriya: sbornik statej po materialam X Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. – Novosibirsk: SibAK, 2012. – S. 45–53.
8. *Svetlova S.N.* Skan-obraz pervichnogo dokumenta // *Buhgalterskij uchet*. – 2021. – № 4. – S. 39–48.