

УДК 657.1

Зиборева Ольга Юрьевна
канд. экон. наук, доцент, доцент
Иркутский государственный университет путей сообщения
Ziboreva Olga Yuryevna
candidate of economic sciences
docent, docent
Irkutsk State Transport University
olga.ziboreva@mail.ru

**ДОКУМЕНТЫ И ДОКУМЕНТООБОРОТ В БУХГАЛТЕРСКОМ
УЧЕТЕ: НОВЫЕ ПРАВИЛА
DOCUMENTS AND DOCUMENT FLOW IN ACCOUNTING: NEW
RULES**

Аннотация. Документы в бухгалтерском учете и документооборот являются составляющими частями элемента метода бухгалтерского учета «документация». Факты хозяйственной жизни, проводимые организациями в условиях цифровой экономики, с их различной длительностью во времени, необходимо отражать по обновленным правилам, с учетом современных тенденций развития хозяйственных связей в обществе. Методологическая база исследования включает анализ вступившего в силу с 2022 года нового ФСБУ 27/2021 во взаимосвязи с законодательной базой по бухгалтерскому учету, защите информации и документированию, а также с ранее действующими нормативными документами. В результате анализа были выявлены значительные изменения в правилах документирования и создания документооборота в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: первичный документ, связанные факты хозяйственной жизни, длящиеся факты хозяйственной жизни, реквизит документа, электронная подпись.

Abstract. Accounting documents and document flow are the constituent parts of the element of the accounting method "documentation". The facts of economic life carried out by organizations in the digital economy, with a certain duration of time, should be reflected according to updated rules, taking into account modern trends in the development of economic relations in society. The methodological base of the study includes an analysis of the new FSBU 27/2021, which entered into force in 2022, in conjunction with the legal framework for accounting, information security and documentation, as well as with previously existing regulatory documents. The analysis revealed significant changes in the rules for documenting and creating workflow in accounting.

Keywords: primary document, related facts of economic life, continuing facts of economic life, document identifier, electronic signature.

Введение

Правильное составление документов по осуществляемым фактам хозяйственной жизни, а также эффективная постановка действующего документооборота в современных организациях являются базовыми элементами бухгалтерского учета. В связи с развитием цифровых технологий, и влиянием многих факторов на экономику современных организаций изменяются и подходы к составлению документов, участвующих в оформлении фактов хозяйственной жизни.

Целью данного исследования является анализ новых правил в бухгалтерском учете во взаимосвязи с законодательной базой по бухгалтерскому учету, защите информации и документированию, а также с ранее действующими нормативными документами. Формирование первичных документов, учетных регистров во многом определяет и учетную политику организации, поскольку приходится утверждать формы документов, используемые в финансово-хозяйственной деятельности. Главное назначение первичного документа – подтвердить свершившийся факт хозяйственной жизни, и придать этому факту юридическую силу. Грамотное формирование первичных документов, своевременное и точное принятие их к учету, отражение на их основе информации в учетных регистрах позволяет исключить ряд ошибок в бухгалтерском учете и сформировать достоверную бухгалтерскую отчетность. В процессе исследования получены результаты анализа нормативных документов во взаимосвязи с законодательными актами, по вопросам изменения правил документирования в бухгалтерском учете и постановки документооборота.

Методология исследования

Методология исследования базируется на анализе новых правил по документированию фактов хозяйственной жизни и постановке документооборота на современных предприятиях, во взаимосвязи с законодательной базой по бухгалтерскому учету, защите информации и документированию, а также с ранее действующими нормативными документами, с оценкой влияния новых правил на организацию бухгалтерского учета. Применялись следующие методы исследования: анализ, синтез, сравнение, индукция, дедукция и другие.

Результаты исследования актуальных изменений в правилах создания документов и документооборота

Для начала необходимо рассмотреть современную трактовку понятий «документ», «документация», «документирование». Документ - материальный носитель с зафиксированной на нем в любой форме информацией в

виде текста, звукозаписи, изображения и (или) их сочетания, который имеет реквизиты, позволяющие его идентифицировать, и предназначен для передачи во времени и в пространстве в целях общественного использования и хранения [ст.1, 3].

Однако на законодательном уровне есть и отдельное понятие «электронный документ», которое трактуется как документированная информация, представленная в электронной форме, то есть в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах [ст.2, 2].

С точки зрения организации бухгалтерского учета его информационной базой являются первичные документы, которые используются также для налогового и управленческого учета. Первичный учетный документ составляется в момент свершения факта хозяйственной жизни, или после его окончания, на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью [ст. 9, 1].

В соответствии с пунктом 14 нового ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» при составлении электронных документов необходимо обеспечить возможность изготовления копий на бумажных носителях. Ранее в "Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете", принятом в 1983 г., понятие электронного документа и электронного документооборота отсутствовало по причине существующих на тот момент технологий, но происходило зарождение электронного документооборота, а первичные документы создавались на машиночитаемых носителях информации [5].

Также можно отметить: поскольку сегодня в большинстве случаев документы формируются с помощью электронно-вычислительной техники, берутся из баз данных, с помощью программ для ЭВМ, передаются по сети Internet, то на наш взгляд необходимо говорить о нематериальных носителях информации, предусмотренных для создания документов.

Таким образом, можно отметить, что для ведения бухгалтерского учета принципиально важным является не способ создания документа (на бумажном носителе или электронный), а содержание факта хозяйственной жизни. Следовательно можно сформулировать понятие первичного документа, принимая во внимание условия современной автоматизации и цифровизации экономических процессов: *первичный учетный документ – это материальный и (или) нематериальный носитель данных, юридически подтверждающий произошедший факт хозяйственной жизни, и создаваемый в момент свершения этого факта или после его окончания.*

Соответственно, документацию можно рассматривать как совокупность документов, а документирование как процесс создания, накопления, группировки документов. Вопросы документирования в современном

бухгалтерском учете рассматривают такие ученые, как Верников В.А., Дружиловская Э.С., Зуева И.А., Шахбанов Р.Б. и другие [7,8,9,10].

Согласно ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, обязательными реквизитами первичного учетного документа являются: его наименование; дата составления; наименование экономического субъекта, в котором создается документ; содержание самого факта хозяйственной жизни; величина денежных, натуральных измерителей, а также единицы их измерения; наименование должностей лиц, ответственных за сделку, операцию, свершившееся событие и их подписи [1].

В развитие данной ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» ФСБУ 27/2021 детализирует информацию по применению реквизитов первичной документации. Например, в пункте 8 данного стандарта разъяснена ситуация, которая в ранее действующих документах не фигурировала: дата составления первичного учетного документа может отличаться от даты совершения факта хозяйственной жизни, то есть не совпадает время совершившегося факта и выписки документа. Что делать в данной ситуации? Необходимо указать две даты: дату совершения и дату подписания документа. Также есть ситуации, когда первичный документ составляется на основании других документов. Например, авансовый отчет, который составляют подотчетные лица на основе оправдательных документов по факту хозяйственной жизни – поездка в командировку. Оправдательными документами можно назвать чеки, квитанции, счета гостиниц, договор аренды и другие документы в случае найма жилого помещения в командировке. Таким образом, ФСБУ 27/2021 утверждает понятие «оправдательный документ», которое ранее не было утверждено нормативными правилами учета.

Согласно пункту 9 ФСБУ 27/2021 утверждается понятие «длящиеся факты хозяйственной жизни» и «повторяющиеся факты хозяйственной жизни». Данное ФСБУ утверждает признание отдельных фактов хозяйственной жизни, которые можно оформлять документами с определенной периодичностью. Например, длящиеся факты – это начисление амортизации, процентов в бухгалтерском учете, изменение стоимости активов и обязательств. К повторяющимся фактам можно отнести поставки партий товаров и продукции в рамках одного договора, но в разные дни; списание запасов в производство по лимитно - заборным картам в течение месяца и другие.

Также допускается оформление одним документом нескольких взаимосвязанных операций. Например, товарно - транспортная накладная необходима при отгрузке, транспортировке и экспедировании ценностей. Универсальный передаточный документ заменяет счет-фактуру, акт выполненных работ и оказанных услуг (или накладную при отгрузке товаров), при этом одновременно подтверждаются: налог на добавленную стоимость, акцизы по подакцизным товарам, факт отгрузки товаров, продукции, или фактическое выполнение работ, услуг.

Регистрация и накопление первичных учетных данных осуществляется в регистрах бухгалтерского учета, в которых не допускаются изъятия,

пропуски, отражение информации о мнимых и притворных объектах учета; используется двойная запись по бухгалтерским счетам. Обязательными реквизитами регистра, используемого в бухгалтерском учете утверждены: его наименование, а также наименование экономического субъекта, в котором регистр создавался; дата начала, окончания ведения данного регистра; период, за который регистр был сформирован; хронологическая либо систематическая группировка объектов учета, а также величина и единицы их денежного измерения; должности лиц, отвечающих за ведение регистра, а также их подписи [ст.10, 1].

В развитие положений ст. 10 Федерального закона № 402-ФЗ установлены ФСБУ 27/2021 характеристики системы регистров бухгалтерского учета: 1) полнота информации 2) отражение объектов учета в хронологической последовательности (хронологические записи) и систематическое накопление информации о них на счетах (систематическая запись) 3) ведение бухгалтерского учета на синтетических и аналитических счетах 4) системность информации 5) обоснованность учетных записей 6) достоверность информации 7) своевременность информации 8) юридическую значимость учетных записей, в соответствии с которой первичные документы должны отвечать требованиям ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ и ФСБУ 27/2021 [1; 6]

Одним из важных реквизитов для первичных документов, регистров и бухгалтерской отчетности является подпись ответственного лица. В развитие Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ и Федерального закона «Об электронной подписи» № 63-ФЗ вступившее в силу ФСБУ 27/2021 утверждает, что виды электронной подписи в первичных документах, которые формируются в виде электронных документов должны быть согласованы с другими лицами электронного взаимодействия [п.17, 6]. Согласно ст. 5 Федерального закона «Об электронной подписи» № 63-ФЗ утверждены следующие виды электронной подписи: простая электронная подпись и усиленная электронная подпись (усиленная неквалифицированная электронная подпись и усиленная квалифицированная электронная подпись [4]. Как утверждают практики, простая электронная подпись не обеспечивает защиту документа от изменений и применяется редко. Виды усиленных электронных подписей выбирают в зависимости от требований законодательства, правил и уровня делового общения, договоренностей с контрагентами.

Исправление ошибок в первичных документах и регистрах, согласно пунктам 19 - 22 ФСБУ 27/2021, разительно отличается в зависимости от выбранного способа составления документа: бумажный или электронный. При составлении электронного документа допускается создание нового, с оговорками о том, что новый документ составляется взамен предыдущего

документа. При исправлении ошибок в документах, составленных на бумажных носителях, теперь должен использоваться только корректурный способ (зачеркивается ошибочная информация, сверху пишется правильная), за подписью ответственных лиц и надписью «исправлено».

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ обязывает хранить бухгалтерские документы не менее 5 лет (ст. 29). Согласно п. 24 ФСБУ 27/2021 документы бухгалтерского учета хранятся в том виде, в котором они создаются, составляются. Перевод документов бухгалтерского учета, составленных на бумажном носителе, в электронный вид с целью последующего хранения не допускается. На наш взгляд, для снижения рисков потерять информацию на бумажных носителях, все-таки нужно сканировать информацию бумажных документов, если такой риск оправдан, и параллельно хранить ее в электронных базах, так как в данном ФСБУ есть еще и п. 27, в котором оговаривается восстановление документов бухгалтерского учета, в случае их гибели или пропажи.

До вступления в силу ФСБУ 27/2021 график документооборота организации утверждали в обязательном порядке [5]. Документооборот в бухгалтерском учете должен быть организован руководителем предприятия. В новом ФСБУ 27/2021 ничего не сказано про обязательное оформление графика документооборота, однако документооборот должен способствовать своевременному отражению объектов в учете, дальнейшей регистрации данных в регистрах бухгалтерского учета, и формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности. Не должно быть несанкционированного доступа к бухгалтерским документам.

Обсуждение

В результате анализа новых правил бухгалтерского учета по ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» были выявлены существенные отличия в требованиях к документированию на бумажных носителях и к электронным документам. Сформулировано определение первичного учетного документа, который формируется и принимается к учету в условиях автоматизации и цифровизации учетных процессов. Введены новые понятия в отношении требований к первичным документам: оправдательный документ, длящиеся операции, повторяющиеся факты, и дана их характеристика во взаимосвязи с требованиями к документам и документообороту.

В этой связи можно дать положительную оценку вступившему в силу ФСБУ 27/2021 с 2022 года, утратили силу «Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете» (1983 г.) и нормы по первичным документам и регистрам «Положения о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» №34н.

Заключение

Можно сделать следующие выводы:

1. Сформулировано определение первичного учетного документа, который формируется и принимается к учету в условиях автоматизации и цифровизации учетных процессов: *первичный учетный документ – это материальный и (или) нематериальный носитель данных, юридически подтверждающий произошедший факт хозяйственной жизни, и создаваемый в момент свершения этого факта или после его окончания.*

2. В развитие Федеральных законов «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» № 149-ФЗ, «Об электронной подписи» № 63-ФЗ ФСБУ 27/2021 утверждает понятие электронных документов, электронных подписей и требования к ним для целей создания бухгалтерских документов и их защиты, при этом можно говорить о некоторых отличиях в требованиях к созданию бухгалтерских документов на бумажных и электронных носителях: исправление ошибок при электронном документообороте допускается созданием нового документа, а в бумажных документах допускается лишь исправление корректурным способом; перевод документов бухгалтерского учета, составленных на бумажном носителе, в электронный вид с целью последующего хранения не допускается; составление графика документооборота стало обязательным.

3. В отношении требований к документам бухгалтерского учета теперь официально введено понятие «оправдательный документ», которое применялось всегда в бухгалтерском учете, но не было установлено официально при принятии документов от дебиторов по некоторым фактам хозяйственной жизни.

4. Также в отношении требований к документам бухгалтерского учета, исходя из существа факта и требования рациональности в учете, допускается оформлять одним документом связанные, повторяющиеся и длящиеся факты хозяйственной жизни. Таким образом новое ФСБУ 27/2021 классифицирует факты во времени и пространстве, утверждая при этом, что: одни факты хозяйственной жизни связаны каким-то объектом учета или несколькими однотипными объектами, но которые происходят примерно в одно время; другие однородные факты периодически повторяются в разные периоды времени; однако не менее интересными являются длящиеся на протяжении определенного времени факты хозяйственной жизни. Возможно, что такая дифференциация фактов хозяйственной жизни могла бы стать элементом классификации фактов хозяйственной жизни по признаку деления фактов во времени и пространстве. Необходимо понимать, что в бухгалтерском учете важны: именно временной промежуток для отражения первичной информации, а также ее хронология в отчетном периоде.

Библиографический список

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 05.12.2022). – [электронный ресурс]. – URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 23.03.2023).

2. Об информации, информационных технологиях и о защите информации: Федеральный закон № 149-ФЗ от 27.07.2006 (ред. от 29.12.2022). – [электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798/ (дата обращения 23.03.2023).

3. Об обязательном экземпляре документов: Федеральный закон № 77-ФЗ от 29.12.1994 (ред. от 23.12.2003). – [электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5437/ (дата обращения 23.03.2023).

4. Об электронной подписи: Федеральный закон № 63-ФЗ от 06.04.2011 (ред. от 28.12.2022). – [электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112701/ (дата обращения 23.03.2023).

5. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете № 105 (от 29.07.1983). – [электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3028/ (дата обращения: 23.03.2023).

6. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»: приказ Минфина России № 62н от 16.04.2021 (ред. от 23.12.2021). – [электронный ресурс]. – Режим доступа. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/5af1b0879371c2e83cf6586cdf86e982a599ffeb/ (дата обращения: 23.03.2023).

7. Верников В.А. Краткий обзор изменений в оформлении документов и документооборота по ФСБУ 27/2021 // Актуальные научные исследования в современном мире. – № 12-11 (80). – 2021. – С. 168-171. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=47874682> (дата обращения: 23.03.2023).

8. Дружиловская Э.С. Документы и документооборот в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – № 10. – 2021. – С. 10 – 16. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=46664489> (дата обращения: 23.03.2023).

9. Зуева И.А. Построение системы бухгалтерского учета и документооборота: современные подходы и требования // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1. Экономика и управление. – № 3 (38). – 2021. – С.89-96. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=46664480> (дата обращения: 23.03.2023).

10. Шахбанов Р.Б. Документация и документооборот в бухгалтерском учете в соответствии с ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» // Актуальные вопросы современной экономики. –

№11.–2021.–С.192-198.–URL: [https:// www.elibrary.ru/item.asp?id=47334807](https://www.elibrary.ru/item.asp?id=47334807)
(дата обращения: 23.03.2023).