

---

## **БУХГАЛТЕРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

---

**Звягин Сергей Анатольевич,**

доктор экономических наук, доцент, заместитель начальника  
кафедры экономики Воронежского института МВД России;  
patzv@mail.ru

Рассмотрено значение бухгалтерской документации в системе бухгалтерской экспертизы. Проведено исследование существующих подходов с предложением авторского определения бухгалтерского документа с позиций бухгалтерской экспертизы. Разработана комплексная классификация бухгалтерских документов по качественным признакам.

**Ключевые слова:** бухгалтерский документ, классификация бухгалтерских документов, бухгалтерская экспертиза, хозяйственная операция.

Бухгалтерский документ является материальным фиксатором совершения хозяйственных операций, однако, с точки зрения потребностей юридической практики и бухгалтерской экспертизы остается неясным вопрос, что следует понимать под бухгалтерским документом, хозяйственной операцией и каким образом использовать эти понятия в практической деятельности.

В настоящее время не существует единого подхода в научной и учебно-методической литературе к понятию бухгалтерского документа.

Ряд авторов под бухгалтерским документом понимают письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работника за доверенные им ценности (С.П. Голубятников, Н.В. Баширова).

Другие авторы рассматривают бухгалтерский документ как письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, имеющее правовое (доказательное, оправдательное) значение (П.С. Безруких, А.С. Бакаев).

По мнению третьих бухгалтерский документ – письменное свидетельство действительного совершения хозяйственной операции, а также права на её совершение (С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова).

В экономическом словаре содержится следующее определение бухгалтерского документа – это письменное свидетельство факта совершения хозяйственной операции или права на ее совершение [2, с. 194].

Согласно бухгалтерскому словарю бухгалтерский документ – это письменное свидетельство (доказательство) факта совершения хозяйственной операции или право на ее совершение [1, с. 311].

С учетом нынешних обстоятельств, связанных с реформированием бухгалтерского учета, переходом на международные стандарты финансовой отчетности, а также, исходя из потребностей бухгалтерской экспертизы, возникает необходимость формулирования нового определения бухгалтерского документа. В связи с этим следует отметить, что бухгалтерский документ также выступает в качестве доказательств совершения противоправных действий. По нашему мнению, под бухгалтерским документом с точки зрения бухгалтерской экспертизы следует понимать письменное свидетельство (доказательство) факта совершения хозяйственных операций, или права на ее совершение, также подтверждающее или опровергающее противоправные действия в системе бухгалтерского учета.

Вместе с тем необходимо разграничивать понятие бухгалтерского документа и документа неофициального («чернового») учета. Под документами неофициального учета понимают ту документацию, которая официально не установлена для данного предприятия его учетной политикой и не находит отражения в бухгалтерском учете. Такие документы находятся вне бухгалтерского контроля и самостоятельного доказательственного значения не имеют. Эти документы могут быть использованы экспертом-бухгалтером при исследовании и оценке выявленных фактов, а также правоохранительными органами при определении степени виновности отдельных работников в допущенных нарушениях. Возникают и трудности их использования при проведении бухгалтерской экспертизы, связанные с многообразием форм этих документов и различной степенью их оформления.

Экспертная бухгалтерская практика показывает, что в составе таких документов встречаются неполноценные документы, в которых содержатся такие недостатки, как неоговоренные исправления, отсутствие подписей лиц, совершивших операции, неясное или неполное указание операций, наименований, фамилий, небрежность оформления. В связи с этим возникает необходимость в определении порядка исследования и оценки неофициальных учетных документов и пределов их использования в бухгалтерской экспертизе.

В юридической практике по фактам противоправных действий с имуществом, денежными средствами и обязательствами для установления истины основанием является достоверность документов по существу их содержания. По этим основаниям неофициальные учетные документы, приобщенные к делу, могут оцениваться как и другие документы официального порядка. Результаты исследования приобщенной к делу неофициальной учетной документации по финансово-хозяйственным операциям эксперт-бухгалтер должен увязать с данными бухгалтерского учета по этим же операциям. Для этого сопоставляются данные учетной

и внеучетной информации, определяются расхождения между ними, выясняется их сущность и причины. Для эксперта-бухгалтера большое значение имеют заключения экспертов другой специальности, без которых в отдельных случаях практически невозможно решить вопросы, стоящие перед бухгалтерской экспертизой. С помощью других экспертиз, например, криминалистической, проводится идентификация почерков лиц, составивших или подписавших документ. Без проведения товароведческой экспертизы, эксперту-бухгалтеру трудно установить наличие недостачи (излишков) товарно-материальных ценностей и определить сумму ущерба. На основании заключений других экспертов, эксперт-бухгалтер в процессе своего исследования может сделать соответствующие выводы и ответить на поставленные перед ним вопросы.

Бухгалтерские документы как носители информации подлежат Единой системе классификации и кодирования (ЕСКК). Код служит средством идентификации, заменяя название объекта, и служит для упрощения обработки учетной информации в первичных документах. Классификации имеют силу стандарта, поэтому обязательны для всех хозяйствующих субъектов. В организациях в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности совершаются разнообразные операции. С этим и связано такое многообразие бухгалтерских документов, которые необходимо классифицировать по ряду признаков.

Классификация относится к методам познания и без неё невозможно исследовать существующее многообразие бухгалтерских документов и систематизировать их, а также установить сходства и различия между документами, выделить признаки градации. Вместе с тем, правильно разработанная и составленная комплексная классификация документов отражает закономерности развития форм документов, показывает взаимосвязи между ними, позволяет ориентироваться в существующем многообразии, а также является основой для упорядочения и систематизации. Подобная классификация имеет важное значение для теории бухгалтерского учета и практики производства экспертиз в системе бухгалтерского учета.

Однако необходимо четко разграничивать понятия «классификация» и «классифицирование». Для упорядочения процесса группировки бухгалтерских документов и его результата предлагается использовать в качестве терминов и «классификацию», и «классифицирование».

Также следует иметь в виду, что классифицирование бухгалтерских документов – это, прежде всего, процесс их упорядочения и группировки по классам с целью формирования классификационной схемы. В то же время под классификацией следует понимать структуру согласований между бухгалтерскими документами, отражающую существующие взаимосвязи и позволяющую ориентироваться в многообразии.

В экономической научной и методической литературе существует немало классификаций бухгалтерских документов, среди которых нет определен-

ного единообразия и полноты рассмотрения. Поэтому по результатам проведенного исследования мы предлагаем классификацию бухгалтерских документов с позиции бухгалтерской экспертизы, которая наиболее полно отражает весь перечень существующих документов бухгалтерского учета и имеющиеся подходы в их группировке. Подобная группировка позволит сориентировать эксперта-бухгалтера в том многообразии, которое сложилось на практике в настоящее время. Целесообразно отметить, что в бухгалтерском словаре под классификацией бухгалтерских документов понимают «группировку по определенным признакам с целью их изучения и правильного использования» [1, с. 56].

Обобщая существующие классификации и руководствуясь потребностями бухгалтерской экспертизы, по результатам проведенного исследования предлагается комплексная группировка бухгалтерских документов по следующим признакам:

- по происхождению (служебные, личные);
- по назначению (распорядительные, оправдательные (исполнительные), учетного оформления, организационно-распорядительные, информационно-справочные, документы по кадрам, комбинированные);
- по содержанию финансово-хозяйственной операции (материальные, денежные, расчетные);
- по способу отражения операции (первичные, сводные);
- по способу охвата операции (разовые, накопительные);
- по месту составления (внутренние, внешние);
- по количеству учитываемых операций (однорочные, многорочные);
- по характеру информационных связей (входящие, исходящие, внутренние);
- по степени гласности (секретные, совершенно секретные, для служебного пользования, с грифом «конфиденциально» или «лично», несекретные);
- по срокам хранения (временного хранения, долговременного хранения, постоянного хранения);
- по способу составления (заполняемые ручным способом, оформленные автоматизированным способом);
- по срокам исполнения (срочные, без установления сроков исполнения (несрочные));
- по форме ( типовые, индивидуальные);
- по типу носителей (бумажные, электронные).

Возможны и другие группировки документов, определяемые организационной структурой предприятия, спецификой производства, режимом работы и др.

По происхождению документы можно классифицировать на служебные и личные. Под служебными документами понимают документы, которые составляются от имени предприятия или учреждения, подписанные

полномочными представителями. Выделяют следующие виды служебных документов: доверенности, заявления, расписки, объяснительные записки и др. Личные документы идентифицируют человека в обществе, содержат сведения об их владельце, служат основанием для установления многочисленных правоотношений, гарантируя каждому реализацию своих прав. Эти документы выдаются гражданам официально уполномоченными на то учреждениями.

По назначению документы бывают распорядительные, оправдательные (исполнительные), документы учетного оформления, организационно-распорядительные, информационно-справочные, документы по кадрам и комбинированные.

Распорядительными являются документы, которые содержат распоряжение на совершение определенных хозяйственных операций. Они разрешают произвести операцию, но не удостоверяют ее совершение (приказы, распоряжения, доверенности, наряды на работу и т.п.). Данные документы не подтверждают факты совершения хозяйственных операций и поэтому не являются основанием для их отражения в системе бухгалтерского учета. Их подписывают работники предприятия, имеющие право давать указания на совершение отраженных в документах операций.

Оправдательные (исполнительные) документы, подтверждающие факт совершения хозяйственной операции, служат оправданием записей в бухгалтерском учете, основанием для отражения хозяйственных операций на счетах, свидетельствуя о получении, выдаче, списании денежных и материальных средств. К ним, например, относятся: приходный (расходный) кассовый ордер на получение (выдачу) наличных денег из кассы предприятия, акт приема, акт на списание товарно-материальных ценностей и др.

Под документами учетного (бухгалтерского) оформления понимают документы, которые отражают процесс формирования обобщающего показателя (бухгалтерские справки, справки-расчеты, ведомости распределительные, группировочные и др.), созданные в бухгалтерии организации для подготовки учетных записей.

В организационно-распорядительных документах фиксируются решения административных, организационных и управленческих вопросов.

Большинство документов, отправляемых из учреждений и фирм и направляемых им, являются информационно-справочными. Они содержат информацию о фактическом положении дел в организации. К информационно-справочным документам относятся: справки, докладные и объяснительные записки, сводки, обзоры, акты, письма, телеграммы и телефонограммы. Они носят вспомогательный характер по отношению к организационно-распорядительным документам и не являются обязательными к исполнению. Информация, содержащаяся в них, может побуждать к действию или может быть лишь принята к сведению.

К документам по кадрам относятся документы, которые составляются

службой персонала организации и регламентируют отношения работодателя и сотрудников организации. К ним относят: трудовые договоры, приказы по кадрам, анкеты, резюме, характеристики с места работы, командировочные удостоверения др.

Большая часть бухгалтерских документов является комбинированными (распорядительно-исполнительными), которые содержат в себе распоряжение и одновременно оформляют уже совершившийся акт (авансовый отчет, приходные и расходные кассовые ордера, расчетно-платежные ведомости и др.).

Следует отметить, что один и тот же документ, например, требование на выдачу сырья, может быть: по назначению – оправдательным, по времени составления – первичным, по способу охвата – разовым.

По содержанию финансово-хозяйственной операции бухгалтерские документы подразделяются на: материальные, денежные, расчетные.

В состав материальных включают бухгалтерские документы, которыми оформляют операции по движению материально-производственных запасов (топлива, материалов, готовой продукции, основных средств). Денежные документы служат основанием для оформления операций с наличными и безналичными денежными средствами организации (платежные поручения, чеки, банковские карты, облигации).

Значительную часть всех бухгалтерских документов составляют расчетные документы, которыми оформляют расчетные взаимоотношения организации со своими контрагентами по возникающим обязательствам и их исполнению (различные виды договоров, счета-фактуры, платежные поручения, авансовые отчеты и др.).

По способу отражения фактов хозяйственной деятельности документы подразделяются на первичные и сводные документы. Первичный (единичный) документ является носителем информации об одной финансово-хозяйственной операции в момент ее совершения и может быть применим для целей как бухгалтерского, так и налогового учета (табеля учета рабочего времени, приходные и расходные кассовые ордера, требования).

Под сводным документом понимают совокупность однородных финансово-хозяйственных операций за определенный промежуток времени. Он составляется на основании первичных (единичных) документов. К сводным документам можно отнести любую группировочную ведомость (инвентаризационная, платежная, отчет кассира, отчет склада и др.).

В зависимости от порядка отражения хозяйственных операций документы могут быть разовыми и накопительными документами. Разовый документ используется для отражения однократной финансово-хозяйственной операции в момент ее совершения, по окончании которой его направляют в бухгалтерию (накладные, наряды, кассовые ордера и др.). Для составления и отражения многократно совершаемых за определенный промежуток времени разовых однотипных финансово-хозяйственных операций применяют

накопительные документы (лимитно-заборные карты, табели учета рабочего времени и др.). Использование накопительных документов сокращает их количество в обороте организации, ускоряет процесс документального оформления, сокращает трудоемкость ведения бухгалтерского учета.

По месту составления различают внутренние и внешние документы. Внутренними являются документы, составленные на данном предприятии (товарные отчеты, расчетно-платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера и др.). Внешние документы поступают от других предприятий (выписки банка, накладные, счета-фактуры и др.).

По количеству учитываемых операций бухгалтерские документы делятся на однострочные и многострочные. Однострочным документом возможно оформление одной хозяйственной операции на один предмет или одну работу, так как для этого в нем имеется только одна строка, например, требование на сырьё.

Многострочным документом оформляется одна хозяйственная операция на несколько предметов или работ, потому что для этого в нем есть несколько строк (накладная на возврат материалов из цеха на склад и т.п.). Следует иметь в виду, что один и тот же документ (например, сдаточная накладная) является: по назначению – оправдательным, по времени составления – первичным, по способу охвата – разовым документом, а по количеству имеющихся в нем строк – однострочным или многострочным.

По характеру информационных связей бухгалтерские документы делятся на входящие, исходящие и внутренние. Входящие (внешние) – это документы, которые поступают на предприятие от других организаций. К ним могут быть отнесены распоряжения вышестоящих органов, их приказы, постановления, письма от партнеров и заказчиков и т.п. Полученные документы регистрируются в делопроизводстве и затем поступают на исполнение.

Исходящие документы – это документы, которые предприятие (организация) отправляет контрагентам, партнерам и государственным органам. Исходящая документация – это документы, которые несут в себе информацию, выработанную на предприятии в целях передачи ее в другие организации: письма, справки, отчеты, приказы, телеграммы, телефонограммы и т.п.

По степени гласности различают документы открытые (несекретные) и документы с ограниченным доступом (секретные, совершенно секретные, документы для служебного пользования, с грифом «конфиденциально» или «лично»).

По срокам хранения документы делятся на документы постоянного и документы временного хранения. Документы временного хранения, в свою очередь, подразделяются на документы со сроком хранения до 10 лет и свыше 10 лет.

При применении оргтехники бухгалтерские документы подразделяются по степени автоматизации учета на документы, составленные полностью

или частично механизированным способом, а также заполняемые ручным способом.

По срокам исполнения документы классифицируются на срочные и несрочные. Срочными являются документы со сроком исполнения, установленным соответствующими правовыми актами, резолюцией руководителя, а также телеграммы и другие документы с грифом «срочно».

По форме составления бухгалтерские документы делятся на два вида: типовые (форма таких документов установлена нормативными актами и инструкциями) и индивидуальные, форма которых специально не регламентируется и выбирается в произвольном порядке исполнителем (бухгалтерские справки, докладные записки и т.п.).

Различный тип носителей бухгалтерской информации предусматривает градацию бухгалтерских документов на бумажные и электронные. Подобное деление имеет важное значение в практике производства бухгалтерских экспертиз, так как в отдельных случаях и ситуациях информация рассматриваемых носителей по одним и тем же документам и группировкам может не совпадать. Причина такого расхождения может объясняться как ошибкой в бухгалтерской работе, так и противоправными действиями сотрудников бухгалтерии.

Итак, группировка документов по определенным признакам показывает, что каждый документ в бухгалтерском учете имеет свое назначение и может одновременно относиться к различным классификационным группам.

Впервые совершенная хозяйственная операция фиксируется в первичных документах. По качественным признакам документы могут быть полноценными и неполноценными. Документы, которые отвечают требованиям законодательства, называются полноценными. Полноценным является такой документ, который составлен по установленной форме, имеет все обязательные реквизиты и правильно отражает действительно совершенную и законную хозяйственную операцию.

#### **Список источников**

1. Медведев, М.Ю. Бухгалтерский словарь [текст] / М.Ю. Медведев. – М.: Проспект, Велби, 2010. – 488 с.
2. Экономический словарь [текст] / А.И. Архипов [и др.]; отв. ред. А.И. Архипов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 672 с.

---

# **ACCOUNTING DOCUMENTATION IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING EXPERTISE**

---

**Zvyagin Sergey Anatolyevich,**

Dr. Sc. of Economy, Deputy Chief of the Chair of Voronezh Institute of  
Ministry of Internal Affairs of Russia; patzv@mail.ru

Value of accounting records in the system of accounting expertise is considered. A study of the existing approaches proposed definition of copyright accounting document in terms of accounting expertise. A comprehensive classification of accounting documents by quality attributes is development.

**Keywords:** accounting document, classification of accounting documents, accounting expertise, transaction.