

Ж. А. КЕВОРКОВА

РОЛЬ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ ПРИ РАСКРЫТИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Анализируется роль первичных документов как материальной основы для объективной оценки злоупотреблений в экономической деятельности. Разбирается назначение реквизитов документов при расследовании правонарушений в области экономики. Рассматривается соответствие объектов бухгалтерского учета действующим нормативным актам. *Документ; бухгалтерский учет; реквизиты; унифицированные формы*

Ни один факт хозяйственной деятельности не может быть совершен и отражен в бухгалтерском учете без подтверждения его первичным документом.

Согласно определению, приведенному в бухгалтерском словаре, документ — это: 1) материальный носитель информации, предназначенный для ее обработки и передачи во времени и пространстве. Содержащиеся в документе сведения должны быть удобны для обработки и иметь в соответствии с действующим законодательством правовое значение; 2) письменное свидетельство (доказательство) совершения факта хозяйственной деятельности или права на его совершение.

Говоря о документах как о доказательствах, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (ст. 10) имеет в виду содержащиеся в них данные. Документами при раскрытии экономических правонарушений являются письменные документы любого характера и содержания, графические схемы, описания различных событий, фактов хозяйственной деятельности, технологических процессов и лиц, данные о деловых операциях, клиентах и партнерах по бизнесу, статистические и учетные данные, бухгалтерская отчетность. В качестве доказательств могут выступать фото-, кино-, видео-, и аудиоматериалы, компьютерные базы данных и др.

Документы создают материальную основу для объективной оценки злоупотреблений в текущей, финансовой и инвестиционной деятельности, служат оправданием работников в совершенных ими фактах хозяйственной деятельности. Первичные документы являются юридическим основанием бухгалтерских записей и доказательством при рассмотрении уголовных (гражданских, арбитражных, административных) дел в области экономи-

ки. Кроме того, учетные документы являются основным источником информации для осуществления контроля за законностью и целесообразностью отражаемых фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. Следовательно, хорошо поставленное документирование помогает предупредить нарушения, вскрывать злоупотребления, дисциплинирует работников не только учетного персонала, но и других структурных подразделений, связанных с бухгалтерией.

В процессе повседневной работы в организации формируют документы, содержание которых отражает различные стороны текущей (коммерческой), финансовой и инвестиционной деятельности.

Создавая, принимая, используя и храня первичные документы как для целей бухгалтерского учета, так и налогообложения, организации руководствуются содержанием статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.96 г. (в ред. от 30.06.03 г.). Первичные учетные документы принимаются к учету в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Постановлением Правительства Российской Федерации от 8.07.97 г. № 835 «О первичных учетных документах» установлено, что Госкомстат России (Федеральная служба государственной статистики) по согласованию с Минфином России и другими заинтересованными организациями утверждает альбомы унифицированных форм первичной учетной документации. Порядок применения унифицированных форм первичной учетной документации закреплен постановлением Госкомстата России от 24.03.99 г. № 20.

Таблица 1

Назначение основных реквизитов

№ п/п	Наименование реквизита первичного учетного документа	Необходимость заполнения данного реквизита	Последствия отсутствия реквизита или незаполнения соответствующей строки или графы
1	2	3	4
1	Наименование документа (форма)	Как правило, отражает вид совершаемого факта хозяйственной деятельности (например, накладная на отпуск продукции на сторону, акт о приеме-передаче основных средств и т.п.)	Если из текста Документа понятно, какой именно факт им оформляется, то название необходимо исключительно для удобства пользования и его отсутствие не влечет за собой каких-либо серьезных последствий
2	Код формы	Необходим при классификации документов в практической деятельности организации. Как правило, проставляется код по ОКУД (общероссийскому классификатору управленческой документации), иногда – код, разработанный самой организацией	Наличие кода формы необходимо в том случае, если он используется при автоматизированной обработке документов. В остальных случаях его отсутствие не влечет за собой каких-либо негативных последствий
3	Наименование организации, от имени которой составлен документ	Позволяет определить принадлежность документа к той или иной организации	Он отнесен к обязательным только ФЗ «О бухгалтерском учете». При отсутствии этого реквизита определить, от имени какой организации составлен документ, можно по подписям лиц, ответственных за совершение факта хозяйственной деятельности. Его наличие имеет принципиальное значение в том случае, если документ подписывают лица, которые одновременно работают в нескольких местах. Кроме того, отсутствие каких-либо указаний на наименование организации формально позволяет утверждать, что лица, подписавшие документ, действовали не от имени организации, а от своего собственного (это возможно только в тех случаях, когда из других документов не следует обратное, и только до тех пор, пока результаты факта хозяйственной деятельности не использованы организацией. Наличие данного реквизита является подтверждением того, что действия совершены именно от имени организации, а не от имени физического лица)
4	Дата составления	Позволяет определить конкретную дату совершения тех или иных действий	Отсутствие даты составления документа в большинстве случаев не позволяет достоверно отнести факт хозяйственной деятельности к тому или иному отчетному периоду. Это может явиться причиной споров с налоговыми органами по поводу правильности определения облагаемой базы, а также возникновения разногласий с партнерами относительно своевременности исполнения обязательств по договору
5	Содержание хозяйственной операции	Это один из наиболее важных реквизитов. В нем должно быть отражено, кто, кому и что оформил (получены со склада материалы, выдана заработная плата рабочим и т.п.). Необходимо четкое указание вида передаваемых МПЗ, передающей и принимающей сторон	Отсутствие или неполное отражение данных делает практически невозможным установить, что конкретно было передано. Это может привести к конфликтам с контролирующими органами, партнерами и своими работниками. Например, если в накладной написать «древесина» без указания конкретного названия породы дерева, размера, каких-либо других отличительных признаков, то при наличии на складе нескольких ее видов будет сложно доказать, какая именно древесина была отпущена по данной накладной
6	Измерители хозяйственной операции (в натуральном или денежном выражении)	В любом документе обязательно должны быть указаны количество, цена и стоимость передаваемых товаров, продукции, выполненных работ или оказанных услуг	Отсутствие измерителей приведет к разногласиям по поводу действительного количества или стоимости переданных по данному документу товаров, продукции, выполненных работ или оказанных услуг

Продолжение табл. 1

1	2	3	4
7	Наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Право на совершение тех или иных действий входит в обязанности определенных должностных лиц. Указание должности при подписании документа является одним из элементов контроля за тем, чтобы разрешение на совершение фактов хозяйственной деятельности производилось должностным лицом, наделенным соответствующими полномочиями	Если документ подписан соответствующим должностным лицом, то отсутствие его должности каких-либо существенных последствий за собой не влечет
8	Личные подписи должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления	Дают разрешение на совершение факта хозяйственной деятельности или удостоверяют факт его совершения. Подписи лиц, ответственных за составление машиночитаемых первичных документов, могут быть заменены паролем или другим способом авторизации, позволяющим однозначно идентифицировать подпись соответствующего лица	Отсутствие разрешительных подписей не дает возможности совершать согласно документу какие-либо действия. При нарушении этого условия вся полнота ответственности ложится на лицо, совершившее какие-либо действия без надлежащего разрешения. Отсутствие подписей материально-ответственных лиц делает документ недействительным, так как лицо, не подписавшее документ, может утверждать, что факт хозяйственной деятельности не совершался и денежные средства или материальные ценности по этому документу не передавались
9	Расшифровка подписей должностных лиц, подписавших документ	Позволяет определить, кто конкретно подписал документ. Реквизит является одним из элементов контроля за тем, чтобы разрешение на совершение факта хозяйственной деятельности производилось должностным лицом, наделенным соответствующими полномочиями	Если документ подписан соответствующим должностным лицом, то отсутствие расшифровки его подписи каких-либо существенных последствий за собой не влечет
10	Номер документа	Позволяет регистрировать совершаемые факты и исключает возможность их дублирования в двух и более документах или дублирования записей по одному и тому же документу, выписанному в нескольких экземплярах, в бухгалтерских регистрах	Отсутствие номера на документах по движению денежных средств и материальных ценностей создает условия для хищений и иных злоупотреблений или проведения одного и того же факта несколько раз. Например, по накладной без номера, выписанной в нескольких экземплярах, можно несколько раз получить материалы со склада (особенно в том случае, если в ней нет еще даты). Либо наоборот, кладовщик отпустит материалы один раз, но, предъявив несколько копий одной накладной, будет утверждать, что отпуск производился неоднократно
11	Адрес предприятия (организации)	Как правило, указывается на доверенностях, накладных и иных документах с целью облегчить контрагенту возможность обратной связи	Наличие адреса предприятия на документах является как бы дополнительной рекламой продукции. Наличие реквизита облегчает проведение налоговыми и другими контролирующими органами встречных проверок
12	Основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом	Основание необходимо для контроля за обоснованностью тех или иных действий материально-ответственных лиц	Наличие этого реквизита облегчает проведение проверок, текущей, финансовой и инвестиционной деятельности и организацию оперативного учета

При необходимости организация может вносить дополнительные реквизиты в унифицированные формы первичной учетной документации за исключением форм по учету фактов хозяйственной деятельности по кассе, расчетным, валютным и прочим счетам в

банке. Но при этом все реквизиты утвержденных форм первичной учетной документации остаются без изменения. Следует заметить, что удаление отдельных реквизитов не допускается, а вносимые изменения в них оформляются соответствующим организационно-

Соответствие объектов бухгалтерского учета действующим нормативным актам

Объект бухгалтерского учета	Постановление Госкомстата России (Федеральная служба государственной статистики)
Основные средства	От 21.01.03 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»
Денежные средства, выданные под отчет	От 01.08.01 г. № 55 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет»»
Инвентаризация	От 27.03.00 г. № 26 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией»»
Продукция и ТМЦ в местах хранения	От 09.08.99 г. № 66 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения»
Учет торговых операций. Учет в общественном питании	От 25.12.98 г. № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций»
Денежные средства в кассе. Инвентаризация	От 18.08.98 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» (с изменениями и дополнениями от 27.03, 3.05.2000 г.)
Работы строительных машин и механизмов. Работы в автомобильном транспорте	От 28.11.97 г. № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте»
Труд и его оплата	От 30.10.97 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (с изменениями и дополнениями от 25.01.98 г., 2.07.99 г., 11.11.99 г., 29.12.2000 г., 6.04.01, 28.01.02 г., 21.01.03 г.)
Сельскохозяйственная продукция и сырье	От 29.09.97 г. № 68 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья»
Нематериальные активы	От 30.10.97 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве»

распорядительным документом по организации. Форматы бланков, указанных в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, являются рекомендуемыми и могут изменяться. При изготовлении бланочной продукции на основе унифицированных форм первичной учетной документации допускается вносить изменения в части расширения и сужения граф и строк с учетом значности показателей, включения дополнительных строк (включая свободные) и вкладных листов для удобства размещения и обработки необходимой информации. Если форма первичных документов не предусмотрена в этих альбомах, применяемые организацией формы документов должны быть утверждены приказом руководителя и отражены в положениях учетной политики.

Для придания юридической силы документы, характеризующие сущность оформляемых фактов хозяйственной деятельности

как на бумажных, так и на машиночитаемых носителях, должны иметь обязательные реквизиты. В соответствии со ст. 9 ФЗ «Об бухгалтерском учете» в их состав включают: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц. При расследовании правонарушений в области экономики каждый выделенный реквизит имеет свое назначение (табл. 1).

С применением (неприменением) организацией унифицированных форм первичных учетных документов связана возможность признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения. По-

рядок оформления документов предусмотрен нормативными актами соответствующих органов исполнительной власти. Им в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов, которыми оформляются факты хозяйственной деятельности. Это означает, что документы, оформленные ненадлежащим образом, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету.

В табл. 2 приведены объекты бухгалтерского учета и документы, которыми утверждены соответствующие формы унифицированных первичных документов.

Первичные учетные документы составляются, как правило, в момент совершения факта хозяйственной деятельности или сразу после его окончания. Согласно утвержденному графику документооборота оформляется документ в нескольких экземплярах, а свободные строки прочеркиваются.

Каждый первичный документ отражает один совершенный факт хозяйственной деятельности. Документы должны составляться четко, разборчиво с помощью ручной записи, с применением пишущей машинки или средств вычислительной техники.

Ответственность за своевременность составления и доброкачественность документов, передачу их в установленные сроки для

отражения данных в бухгалтерском и налоговом учете, достоверность содержащихся в них сведений несут лица, заполнившие и подписавшие эти документы.

В соответствии с п.3 ст.9 ФЗ № 129-ФЗ от 21.11.96 г. перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. При этом документы, которыми оформляются факты хозяйственной деятельности с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченным ими на то лицом. Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

ОБ АВТОРЕ

Кеворкова Жанна Араке-ловна, доп., д-рант каф. бух. учета и анализа хоз. деятельности Всерос. заочн. фин.-экон. ин-та (Москва). Дипл. экономист (Ставропольск. политехн. ин-т, 1980). Канд. экон. наук (Воронежск. гос. ун-т, 1996). Иссл. в обл. бух. учета, аудита, суд.-бух. экспертизы.

