

УДК 657.1

<sup>1</sup>*В.В. Морунов, <sup>2</sup>И.Ф. Нурмухаметов*

<sup>1</sup>ГБОУ ВО «Альметьевский государственный нефтяной институт», Альметьевск,  
email: v\_morunov@mail.ru

<sup>2</sup>Казанский государственный институт культуры (ФГБОУ ВО «КазГИК»), Казань,  
email: ilnur\_nurmuhametov@mail.ru

## ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ КАК ЭЛЕМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

**Ключевые слова:** первичные учетные документы, бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, качество учетной информации, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, стандартизация учетных процессов.

В работе сформулированы основные принципы формирования первичных учетных документов, закрепленные на нормативном уровне, а также сформулирован вывод о том, что нормативное закрепление данных принципов является необходимым и значимым элементом обеспечения необходимого качества формируемой учетной информации.

<sup>1</sup>*V.V. Morunov, <sup>2</sup>I.F. Nurmukhametov*

<sup>1</sup>State budgetary educational institution of higher education "Almetyevsk state oil institute", Almetyevsk, email: v\_morunov@mail.ru

<sup>2</sup>Kazan State Institute of Culture (FGBOU VO "KazGIK"), Kazan,  
email: ilnur\_nurmuhametov@mail.ru

## PRINCIPLES OF FORMATION OF PRIMARY ACCOUNTING DOCUMENTS AS AN ELEMENT OF ENSURING THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION

**Keywords:** primary accounting documents, accounting, accounting (financial) statements, quality of accounting information, federal accounting standards, international financial reporting standards, standardization of accounting processes.

The paper formulates the main approaches to the formation of primary accounting documents, fixed at the regulatory level, and also formulates the conclusion that the regulatory consolidation of these approaches is a necessary and significant element in ensuring the required quality of the generated accounting information.

Отечественная практика организации ведения и развития бухгалтерского учета построена на необходимости формирования первичного учетного документа как одного из значительных элементов всей учетной системы. В процессе дальнейшего развития данная практика получила соответствующее нормативное закрепление и дальнейшее развитие уже на нормативном уровне, что в последнее время является одним из индикаторов качества сформированной учетной информации.

### Цель исследования

Исследование нормативного регулирования подходов формирования первичных учетных документов как элемента обеспечения качества учетной

информации с целью выявления степени освещения исследуемой тематики в нормах законодательства о бухгалтерском учете и стандартах ведения бухгалтерского учета, а также определения дальнейших перспектив нормативного развития и дальнейшей стандартизации данной области.

### Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных авторами ранее. В работе использованы теоретические и эмпирические методы научного исследования, такие как методы анализа и синтеза, методы сравнения, методы наблюдения и моделирования.

## Результаты исследования и их обсуждение

Среди нормативных документов, регламентирующих организацию и развитие бухгалтерского учета в Российской Федерации, основным нормативным документом в области регулирования бухгалтерского учета является Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) [4], в рамках которого закреплены основные методологические и нормативные подходы к организации и ведению бухгалтерского учета как на уровне экономического субъекта, так и на общегосударственном уровне.

Один из основных документов, формирующих фундаментальную основу учетной информации на уровне экономического субъекта, выступает первичный учетный документ.

Итак, в соответствии с нормами пункта 1 статьи 9 Закона № 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок [4]. При этом в соответствии с нормами гражданского законодательства РФ под мнимой сделкой понимается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, и такая сделка ничтожна (недействительна) (пункт 1 статьи 170 Гражданского кодекса РФ [1] (далее – ГК РФ)). А под притворной сделкой следует понимать сделку, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях. Притворные сделки также считаются ничтожными (недействительными) (п.2 ст. 170 ГК РФ) [1].

Как мы видим из вышеприведенных определений, отечественное бухгалтерское законодательство уже на стадии формирования первичных учетных документов предупреждает пользователей учетной информации и самого экономического субъекта о необходимости соблюдения контроля в отношении непринятия к учету первичных учетных документов по мнимым и притворным сделкам. Здесь следует также обратить

внимание на один нюанс: в принципе законодательно допускается возможность формирования первичных учетных документов по подобным сделкам, но принимать такие документы к учету нельзя.

Кроме этого, также следует заметить, что данный пример наглядно демонстрирует правовой (юридический) подход к организации бухгалтерского учета.

Таким образом, работник, ответственный за отражение в учете операции, оформляемой первичным учетным документом, вынужден обеспечить проверку сделки на предмет юридической чистоты, либо должен обладать инструментами, гарантирующими, что такая проверка по данному первичному учетному документу проведена.

На основании вышеизложенного представляется возможным сформулировать первый принцип формирования первичных учетных документов – принцип юридической чистоты. И при этом, следует заметить, что наличие инструментария по обеспечению подобных проверок на предмет юридической чистоты также является элементом обеспечения качества учетной информации, что в конечном итоге формирует абсолютно новый подход к организации всей системы обеспечения качества учетной информации.

Кроме того, здесь также следует отметить, что следует понимать под фактом хозяйственной жизни. Итак, в соответствии с п. 8 ст. 3 Закона № 402-ФЗ факт хозяйственной жизни – это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств [4]. При этом, в рамках пункта 1 статьи 5 Закона № 402-ФЗ [4] факты хозяйственной жизни относятся к объектам бухгалтерского учета экономического субъекта, помимо которых к таким объектам законодательно также отнесены: активы, обязательства, источники финансирования деятельности экономического субъекта, доходы, расходы и иные объекты, предусмотренные в рамках федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Далее обратимся к порядку формирования первичных учетных документов.

Итак, первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания (п. 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ) [4]. С одной стороны, здесь всё понятно и лишних вопросов не вызывает. С другой стороны, практическая детализация порядка оформления первичных учетных документов наглядно демонстрирует, что первичный учетный документ зачастую только подписывается сторонами в момент или после совершения факта хозяйственной жизни, а сам бланк его формируется сторонами сделки заранее. Таким образом, представляется возможным сформулировать вывод о том, что под «составлением» первичного учетного документа законодательно понимается его полное оформление сторонами сделки с включением и оформлением всех необходимых реквизитов. Отсюда возможно умозаключить следующий принцип формирования первичных учетных документов – принцип законченности первичного учетного документа, в рамках которого понимается, что если какой-либо из реквизитов учетного документа отсутствует, то такой документ не имеет статус «первичного учетного документа».

Говоря о реквизитах, следует обратиться к нормам п. 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, в соответствии с которыми обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных

реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц [4].

Как видно из представленного перечня, первичный учетный документ в достаточной степени регламентирован. Однако перечень допустимых к практическому применению первичных учетных документов сегодня на законодательном уровне не ограничен, единственное условие – это соответствие требованиям Закона № 402-ФЗ.

На этом основании представляется возможным сформулировать следующий принцип формирования первичных учетных документов – принцип соответствия нормативным требованиям.

При этом, хотелось бы обратить внимание на нормы ранее действовавшего (до 01.01.2013) Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [5] (далее – ФЗ № 129-ФЗ), в соответствии с нормами пункта 2 статьи 9 которого ранее было установлено, что первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц [5].

Как видно при сравнении с утратившей силу нормой, в актуальной редакции применяется более свободный подход к оформлению первичных учетных документов. Таким образом, представляется возможным сформулировать следующий принцип оформления первичного учетного документа – принцип свободы оформления первичного учетного документа.

Здесь же встает закономерный и логичный вопрос – о наличии каких-либо норм либо ограничений, кроме указанных в рамках статьи 9 Закона № 402-ФЗ. Отвечая на него, обратимся к нормам статьи 21 «Документы в области регулирования бухгалтерского учета» Закона № 402-ФЗ, в соответствии с которой к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) федеральные стандарты бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;

2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов;

3) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации, предусмотренные частью 6 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, и документы для организации и ведения бухгалтерского учета Центральным банком Российской Федерации, предусмотренные частью 17 статьи 9 Закона № 402-ФЗ;

4) рекомендации в области бухгалтерского учета;

5) стандарты экономического субъекта.

При этом, в рамках Закона № 402-ФЗ отсутствуют нормы, которые регламентируют или вносят ясность в функциональную роль и возможности «документов в области регулирования бухгалтерского учета» в отношении их юридической силы и значимости для гражданского и бухгалтерского документооборота.

Среди представленного перечня групп документов в области регулирования бухгалтерского учета особого внимания, по нашему мнению, заслуживают стандарты экономического субъекта (п. 5 ст. 21 Закона № 402-ФЗ). В рамках Закона № 402-ФЗ определения термину «стандарт экономического субъекта» не приведено, однако в рамках п. 3 ст. 3 Закона № 402-ФЗ имеется определение термина «стандарт бухгалтерского учета», под которым понимается документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета [4].

Конкретику в функциональность «стандартов экономического субъекта»

также вносят другие положения статьи 21 Закона № 402-ФЗ, в соответствии с которыми:

– стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета (п. 11 ст. 21 Закона № 402-ФЗ);

– необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно (п. 12 ст. 21 Закона № 402-ФЗ);

– стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения (п. 13 ст. 21 Закона № 402-ФЗ);

– экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности (п. 14 ст. 21 Закона № 402-ФЗ).

Таким образом, получается, что в рамках внутреннего «стандарта экономического субъекта» экономический субъект вправе регламентировать любые организационные вопросы в области регулирования бухгалтерского учета (включая формирование альбома применяемых форм первичных учетных документов) в случае, если это не противоречит нормам действующего законодательства РФ о бухгалтерском учете и действующим нормам, закрепленным в рамках федеральных стандартов бухгалтерского учета. Данный вывод ещё раз подтверждает сформулированный ранее принцип свободы оформления первичного учетного документа.

Отдельного внимания заслуживает и пп. 4 п. 3 ст. 21 Закона № 402-ФЗ, в соответствии с которым федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают, в том числе, требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете. По этой ло-

гике обратимся к нормам Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [7], в рамках которого финансовым ведомством внесены существенные дополнения в порядок формирования и оформления первичных учетных документов в частности:

1) документы бухгалтерского учета, включая первичные учетные документы (пп. «а» п. 2 ФСБУ 27/2021), должны быть составлены на русском языке, за исключением случаев, установленных нормами ФСБУ 27/2021. Первичный учетный документ, составленный на иностранном языке, должен содержать построчный перевод на русский язык, за исключением случаев, установленных нормами ФСБУ 27/2021 (п.5 ФСБУ 27/2021);

2) в случае если законодательство или правила страны – места ведения деятельности за пределами Российской Федерации, требуют составления документов бухгалтерского учета (включая первичные учетные документы) на языке данной страны, то такие документы составляются на соответствующем иностранном языке (п.6 ФСБУ 27/2021);

3) при указании реквизитов, предусмотренных частью 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, в первичном учетном документе:

а) в качестве даты составления первичного учетного документа указывается дата его подписания лицом (лицами), совершившим (совершившими) сделку, операцию и ответственным (ответственными) за ее оформление, либо лицом (лицами), ответственным (ответственными) за оформление совершившегося события;

б) в случае отличия даты составления первичного учетного документа от даты совершения факта хозяйственной жизни, оформляемого этим первичным учетным документом, указывается также информация о дате совершения факта хозяйственной жизни;

в) в случае включения обязательных реквизитов в первичный учетный документ на основании другого документа, содержащего информацию о факте хозяйственной жизни (далее 4) оправдательный документ), указывается информация, позволяющая идентифицировать

соответствующий оправдательный документ (п.8 ФСБУ 27/2021);

5) при составлении экономическим субъектом первичных учетных документов допускается:

а) оформлять несколько связанных фактов хозяйственной жизни одним первичным учетным документом;

б) оформлять длящиеся факты хозяйственной жизни (в частности, начисление процентов, амортизация активов, изменение стоимости активов и обязательств), а также повторяющиеся факты хозяйственной жизни (в частности, поставка товара, продукции партиями в разные даты по одному долгосрочному договору) первичными учетными документами, составляемыми с периодичностью, определяемой экономическим субъектом исходя из существа факта хозяйственной жизни и требования рациональности, предусмотренного ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [6],

в) оформлять ряд сделок, заключенных участником биржевых торгов, по договорам с разными контрагентами одним первичным учетным документом;

г) использовать в качестве первичных учетных документов документы, составленные или полученные в процессе деятельности экономического субъекта, в частности, для оформления его гражданско-правовых отношений с контрагентами, работниками, государственными органами, для управления экономическим субъектом (в частности, договор, кассовый чек, квитанция об оплате, авансовый отчет, судебный акт, торговый товарный счет) при условии, что указанные документы содержат все установленные частью 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ обязательные реквизиты первичного учетного документа (п.9 ФСБУ 27/2021). Данное правило предлагаем зафиксировать в виде принципа квалификации документа в качестве первичного учетного документа;

б) экономический субъект вправе включать в документ бухгалтерского учета (включая первичный учетный документ) реквизиты, являющиеся дополнительными к обязательным реквизитам, установленным частью 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ (п.12 ФСБУ 27/2021);

7) записи в документах бухгалтерского учета (включая первичные учетные документы), составляемые на бумажном носителе, должны производиться средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение срока хранения документов бухгалтерского учета не меньшего, чем установленный статьей 29 Закона № 402-ФЗ (в частности, краской, чернилами, шариковой ручкой). При создании документов бухгалтерского учета на бумажном носителе запрещается производить записи средствами, не обеспечивающими сохранность этих записей (в частности, простым карандашом) (п.13 ФСБУ 27/2021). Данное правило предлагаем зафиксировать в виде принципа сохранности первичного учетного документа;

8) при составлении документов бухгалтерского учета (включая первичные учетные документы) в виде электронных документов должна быть обеспечена возможность изготовления копий таких документов на бумажном носителе (п.14 ФСБУ 27/2021);

9) экономический субъект должен обеспечить однократность принятия к бухгалтерскому учету первичного учетного документа (п.15 ФСБУ 27/2021). Данное правило предлагаем зафиксировать в виде принципа однократного принятия первичного учетного документа;

10) перечень лиц, имеющих право подписания документов бухгалтерского учета, устанавливается руководителем экономического субъекта (п.16 ФСБУ 27/2021).

Перечень сформулированных выше принципов формирования первичных учетных документов также предлагаем дополнить принципом всеобщего применения первичного учетного документа. В частности, например, в соответствии с нормами статьи 313 «Налоговый учет. Общие положения» части второй Налогового кодекса РФ [2] (далее – НК РФ) подтверждением данных налогового учета являются:

1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);

2) аналитические регистры налогового учета;

3) расчет налоговой базы.

Учитывая, что в рамках налогового законодательства РФ самостоятельное определение термина «первичный учетный документ» не введено в оборот, то, следует руководствоваться пунктом 1 статьи 11 части 1 Налогового кодекса РФ [1], в которой указано, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Таким образом, для применения в рамках налогового учета используются первичные учетные документы, формируемые в соответствии с нормами и требованиями законодательства РФ о бухгалтерском учете.

### Выводы

Исследование нормативных источников в области формирования первичных учетных документов позволяет выделить следующие принципы формирования первичных учетных документов:

- принцип юридической чистоты;
- принцип законченности первичного учетного документа;
- принцип соответствия нормативным требованиям;
- принцип свободы оформления первичного учетного документа;
- принцип квалификации документа в качестве первичного учетного документа;
- принцип сохранности первичного учетного документа;
- принцип однократного принятия первичного учетного документа;
- принцип всеобщего применения первичного учетного документа.

Проведенный анализ также наглядно демонстрирует вывод о необходимости соблюдения на уровне экономического субъекта сформулированных выше принципов формирования первичных учетных документов, а также о квалификации принципов формирования первичных учетных документов качестве одного из ключевых элементов обеспечения качества учетной информации.

*Библиографический список*

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 14.04.2023, с изм. от 16.05.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.04.2023) // СПС «Консультант плюс», 2023.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 24.06.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2023) // СПС «Консультант плюс», 2023.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 24.06.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2023) // СПС «Консультант плюс», 2023.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // СПС «Консультант плюс», 2023.
5. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011) «О бухгалтерском учете» (утратил силу) // СПС «Консультант плюс», 2023.
6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522) // СПС «Консультант плюс», 2023.
7. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н (ред. от 23.12.2021) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (Зарегистрировано в Минюсте России 07.06.2021 № 63814) // СПС «Консультант плюс», 2023.
8. Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (Зарегистрировано в Минюсте России 05.04.2023 № 72888) // СПС «Консультант плюс», 2023.
9. Приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н» (Зарегистрировано в Минюсте России 24.03.2022 № 67877) // СПС «Консультант плюс», 2023.
10. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» // СПС «Консультант плюс», 2023.
11. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Учетная политика как инструмент обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. № 2. (2023). С.16-22.
12. Морунов В.В. Регулирование обеспечения качества учетной информации в соответствии с положениями концептуальных основ представления финансовых отчетов // *Управленческий учет*. 2023. № 5. С. 329-334.
13. Морунов В.В., Алеткин П.А., Нурмухаметов И.Ф. Принципы ведения бухгалтерского учета как основа обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. 2023. № 1. С. 335-340.
14. Морунов В.В., Алеткин П.А. Концептуальное регулирование обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. 2023. № 5. С. 394-399.