

*Бексултанов А.А.*

**ОЦЕНКА ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ  
ПРИ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЕ**

*A.A. Beksultanov*

**ASSESSMENT OF PRIMARY DOCUMENTS OF BUDGET INSTITUTIONS  
A MONITORING AND AUDIT WORK**

УДК: 338.657.63(575.2)(04)

*В статье рассматриваются первичные бухгалтерские документы. Представлен перечень первичных документов, свидетельствующий об упущениях ошибок в исполнении контрольных функций должностными лицами, об отсутствии контроля на предприятии, а в конце документ, свидетельствующий о должностном проступлении.*

*The article deals with the primary accounting documents. A list of primary documents, testifying about the omissions in the performance of error control functions of the officials, the lack of control in the enterprise, and at the end of a document proving misconduct.*

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы.

Документ – любой материальный носитель данных, который позволяет юридически доказательно подтвердить хозяйственные факты и право на их совершение. Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Предоставление первичных учетных документов в бухгалтерию бюджетных организаций регламентируется графиком документооборота, составленным главным бухгалтером и утвержденным руководителем учреждения. Материально-ответственные лица получают копии из графика документооборота.

Документы, служащие основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета, должны представляться в бухгалтерию в сроки, установленные графиком документооборота.

Все хозяйственные операции, проводимые учреждением, должны оформляться оправдательными документами. Оправдательные документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания.

Поступившие в бухгалтерию первичные учетные документы обязательно подвергаются проверке как по форме (полнота и правильность оформления первичных учетных документов, заполнения реквизитов), так и по содержанию. В рамках компетенции сотрудников бухгалтерской службы проверяется законность документированных операций и логическая увязка отдельных показателей.

Первичные учетные документы для придания им юридической силы должны иметь следующие реквизиты: наименование документа, дату составления, 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 и их расшифровка.

Документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и не принимаются к исполнению. Приходные кассовые ордера действительны при наличии подписи главного бухгалтера и кассира.

В зависимости от технологии обработки учетной информации в первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты (коды, контрольные отметки и т.п.), не нарушающие требований нормативных актов и методических документов по бухгалтерскому учету.

За достоверность содержащихся в документах данных, а также за своевременное и надлежащее составление первичных учетных документов несут ответственность лица, создавшие и подписавшие эти документы.

В документах на приобретение материальных ценностей должна быть расписка материально ответственного лица в получении этих ценностей, а в документах, подтверждающих факт выполнения работы, – подписи о принятии результата работы ответственными лицами.

В случае разногласий между руководителем учреждения и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя учреждения, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

В первичных учетных документах (как в текстовой части, так и цифровых данных) подчистки и не оговоренные исправления не допускаются. Исправление ошибки в первичном учетном документе должно быть оговорено надписью: "Исправлено" и подтверждено подписями лиц, подписавших документ, с указанием

даты исправления. В кассовых и банковских документах исправления не допускаются.

Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписи от руки: "Получено" или "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года).

При контроле работа с первичными документами ввела в обиход термины, позволяющие характеризовать полноценность проверяемых документов путем выделения градации их недоброкачества. Представленный далее перечень первичных документов сформирован таким образом, что вначале приведены документы, свидетельствующие об упущениях в исполнении контрольных функций должностными лицами, далее документы, характеризующие отсутствие контроля на предприятии, а в конце документ, свидетельствующий о должностном преступлении.

**Перезаполненные первичные документы.** Неполюценные документы, содержащие информацию сверх реквизитов документа, которые установлены его формой. Наличие большого числа перезаполненных документов свидетельствует о том, что профессионализм и трудовая дисциплина на организации подменяются самодеятельностью и ненужным энтузиазмом исполнителей, что лица разработку форм первичных документов на ревизуемом предприятии не справляются со своими обязанностями. Наличие перезаполненных документов для ревизора может стать дополнительным источником информации, косвенным подтверждением его выводов по основным документам.

**Неоконченные первичные документы.** Неполюценные документы, в которых заполнены не все реквизиты, предусмотренные формой. Например, во многих бюджетных организациях в приходном кассовом ордере КО-1 не заполнен реквизит «Приложение». Даже если нет приложений, то реквизит должен быть заполнен словом «Нет». Незаконченность документа, наличие пустого места в строке или графе документа создает благоприятные условия для внесения недобросовестными лицами записи, которая может исказить изначальный смысл первичного документа. Наличие незаконченных первичных документов ревизор характеризует в итоговом акте ревизии как недопустимое нарушение исполнителями своих обязанностей, создающее условия для хищений и других незаконных действий.

**Неадаптированные первичные документы.** Неполюценные документы, утвержденная форма которых не соответствует потребностям фактической операции. Например, в организации создали центральный склад. А списание ценностей со склада происходит с помощью

документов, по которым ценности отпускались раньше из отделов, которые выпускали данные продукции; появился новый вид продукции, а накладная используется старая, которая выписывалась на другой вид продукции, давно не выполняемый отделом, и т.п. При наличии таких документов ревизор может внести предложение об утверждении новой формы, соответствующей реальным физическим и экономическим процессам. Если на предприятии есть орган, ответственный в управлении за документооборот, то ревизор имеет право сделать вывод о его плохой работе.

**Нерегламентированные первичные документы.** Неполюценные документы, имеющие несоответствующую форму. Часто бюджетные организации приспособливают для своих нужд документ, используемый на других организациях, для отражения процессов, которых нет на данной организации. Например, для передачи материальной ценности организации используется товарно-транспортная накладная, которая применяется на соседнем предприятии и разработана им под оформление отпуска своей продукции.

При обнаружении аномальных первичных документов ревизор может сделать вывод о сомнительности действующих на предприятии управленческих процедур, обеспечивающих контроль материальных ценностей, а также об ответственности должностных лиц.

**Испорченные первичные документы.** Неполюценные документы, содержащие исправления, подчистки, помарки, пятна, разрывы. Исправления не допускаются на кассовых документах и документах строгой отчетности. Правилами предприятия в этот список могут быть внесены дополнительные документы. На остальных документах исправления должны заверяться подписью должностного лица с указанием даты и расшифровки его фамилии и должности. Испорченные первичные документы свидетельствуют об исполнительской дисциплине управленческих кадров и об отсутствии контроля за движением материальных ценностей.

**Нелегитимные первичные документы.** Документы, в которых зафиксирована ненормативная, неразрешенная операция. Запрещается принимать к исполнению первичные документы по операциям, которые противоречат действующему законодательству. Лицо, нарушившее это требование, может рассматриваться ревизором как пособник, соучастник незаконной операции. Приведем самый простой случай: оформлен расходный кассовый ордер на выдачу аванса работнику, который не отчитался в расходовании средств, ранее полученных им под отчет.

**Ложные первичные документы.** Документы, в которых допущены арифметические ошибки (умышленные и неумышленные), искаженно отражены сведения об отдельных сторонах действительно совершенной операции. Например,

итоговая сумма по отгрузочной накладной, в которой отражено два вида материальных ценностей, завышена из-за арифметической ошибки. Другой пример, в оплату проведен наряд-заказ по завышенным расценкам. Обнаружение ложных документов на предприятии должно сопровождаться соответствующими дисциплинарными выводами, вплоть до увольнения, независимо от сумм.

**Фиктивные первичные документы.**

Документы, в которых отражены вымышленные хозяйственные операции. Наличие фиктивных Документов свидетельствует о должностных преступлениях. Ревизор не может брать на себя ответственность оценивать документы как фиктивные. Сбором доказательств в обоснование вывода о фиктивности Документа ревизор может заниматься только под руководством следственных органов.

**Поддельные первичные документы.**

Документы-копии, которые выдаются за оригиналы. При современных средствах копирования сделать трудноотличимую копию не представляет большого труда. При появлении сомнений в подлинности первичного документа ревизор привлекает специальных экспертов. В функции ревизора определение подлинности документа не входит. Ревизор должен попытаться доказать, что такой документ ложный. Для этого используется метод документального контроля – проверка последовательности документооборота.

Составитель поддельного документа не может знать всей цепочки прохождения первичного

документа, движения документов-оснований и последующих документов, отражения его движения в журналах регистрации и учетных регистрах. Как правило, злоумышленник проводит увязку реквизитов ложного документа: номера, даты, суммы, подписи, с документами и журналами, которые для него очевидно и наглядно связаны между собой.

В поддельных документах чаще всего ставится дата значительно позже той, когда реально прошла операция. Приходится вносить изменения в даты предшествующих документов, что злоумышленники либо забывают, либо окончательно запутываются в календарной последовательности дат, дней недели и времени суток.

Прошнурованные журналы регистрации первичных документов являются простой и эффективной формой защиты от поддельных документов. Электронные журналы регистрации первичных документов должны быть эффективно защищены от взлома.

Первичные документы являются источником информации и средством контроля. Выявление ревизором отклонений в выполнении первичным документом его функции и устранение этих отклонений должностными лицами по итогам ревизии являются эффективным способом профилактики системы контроля. Любые оперативные системы контроля на предприятии, в состав которых входят первичные документы, периодически нуждаются в последующем контроле – как в ревизии, так и в профилактике.

Рецензент: д.э.н., профессор Биримкулова К.Д.