

УДК 657.24:631.1

Ю.Н. Селюков, кандидат экономических наук, доцент

В.В. Чабаткуль, кандидат экономических наук

Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси

## Методологические аспекты документооборота в сельскохозяйственных организациях

*Аннотация. Одним из важнейших факторов повышения информативности системы бухгалтерского учета и отчетности в сельскохозяйственных предприятиях в современных условиях является эффективная организация документооборота, основным элементом которого – бухгалтерская документация, сочетающая в себе первичные документы, учетные регистры и отчетность. В статье даны уточненные (авторские) определения основных понятий в системе бухгалтерского документооборота применительно к аграрному сектору; предложены объединенная классификация документов бухгалтерского учета, а также уточненный перечень их обязательных реквизитов в сельскохозяйственных организациях; выделены основные этапы документооборота и разработан оптимальный план-график его организации в сельском хозяйстве.*

*Ключевые слова: сельскохозяйственные организации, рыночные условия, бухгалтерский учет, документ бухгалтерского учета, классификация, реквизиты, документооборот, план-график.*

### Введение

В современных условиях хозяйствования в системе менеджмента существенно возрастает роль экономической информации, наличие и адекватность которой позволяет своевременно и качественно разрабатывать обоснованные управленческие решения. Повышение качества информационного обеспечения менеджмента требует совершенствования отечественного бухгалтерского учета, его трансформации и адаптации к условиям динамично развивающейся рыночной конкурентной среды, создания более эффективных и гибких систем учета и отчетности, их реальной интеграции в систему управления, в том числе в сфере документации и документооборота, поскольку основой любого управленческого решения является документально зафиксированная и подтвержденная информация. Все это в комплексе предопределяет необходимость уточнения и развития теории и методологии бухгалтерского учета в современных условиях хозяйствования.

### Материалы и методы

Исследования базируются на изучении, анализе и обобщении специальных литературных источников отечественных и зарубежных авто-

ров, а также нормативно-правовых актов в сфере бухгалтерского учета и отчетности. Применялись следующие методы: аналитический, абстрактно-логический, системного и сравнительного анализа, сопоставления, системной увязки.

### **Результаты исследований и предложения**

Известно, что основным способом отражения и контроля всех хозяйственных процессов в сельскохозяйственных организациях является бухгалтерская документация. Анализ свидетельствует, что в отечественной и зарубежной специальной экономической литературе и нормативно-правовых актах имеется достаточно много определений бухгалтерского документа, под которым прямо или косвенно понимается прежде всего первичный документ как элемент метода бухгалтерского учета. Вместе с тем первичная документация представляет собой хотя и один из важнейших, но только начальный этап бухгалтерской работы – первичный учет, логичным и неотъемлемым продолжением которого являются синтетический и аналитический учет, а также отчетность. Поэтому бухгалтерскую документацию необходимо рассматривать как совокупность всех форм документов, применяемых в бухгалтерском учете сельскохозяйственной организации и включающих в себя первичные документы, учетные регистры и отчетность, записи в которые производятся в закономерной последовательности.

На наш взгляд, бухгалтерский документ можно определить как надлежащим образом оформленный носитель экономической информации (материальный или электронный), дающий право на совершение хозяйственной операции, подтверждающий ее факт и являющийся доказательством юридической обоснованности и законности хозяйственной операции и произведенных учетных записей, а также обобщающий в систематизированном виде записи на счетах синтетического и аналитического бухгалтерского учета.

В процессе исследований нами были проанализированы изложенные в отечественной и зарубежной экономической литературе разнообразные подходы специалистов к классификации первичных документов – как общетеоретические, так и конкретно для целей бухгалтерского учета, а также к классификации учетных регистров и отчетности. Их критический анализ позволяет сделать вывод, что некоторые классификационные признаки являются одинаковыми для разных элементов бухгалтерской документации. Так, по видам учетных записей на хронологические, систематические и комбинированные можно разделить не только регистры бухгалтерского учета, но и первичные документы. Аналогичная ситуация наблюдается по классификационным призна-

как "По внешнему виду" и "По строению". С другой стороны, по числу учитываемых позиций, по способу создания и по форме существует возможность классификации как первичных документов, так и учетных регистров. Кроме того, по способу создания и по форме можно классифицировать все три элемента документации. Исходя из этого, на основании обобщения и синтезирования изученных мнений экономистов и нашей точки зрения по данной проблеме нами разработана объединенная (систематизированная) классификация бухгалтерской документации применительно к аграрному сектору, включающая в себя первичные документы, учетные регистры, а также бухгалтерскую отчетность (рис.).

В качестве пояснения к рисунку необходимо отметить следующее.

Во-первых, классифицируя документы бухгалтерского учета по содержанию хозяйственных операций, мы предлагаем выделять группу комбинированных документов. Это вызвано тем, что часть бухгалтерской документации (например, путевые листы, книжка бригадира по учету труда и выполненных работ, товарно-транспортная и товарная накладные и др.) содержит в себе элементы одновременно материальных и денежных (расчетных) документов.

Во-вторых, в рамках классификационного признака "По назначению" в составе бухгалтерской документации не следует, на наш взгляд, выделять группу распорядительных документов, поскольку они содержат только указание руководителя организации или уполномоченных им лиц непосредственным исполнителям о совершении хозяйственной операции (приказы и записки о приеме на работу и об увольнении, об отпуске, хозяйственные договоры и др.). Для подтверждения ее действительного совершения и отражения в учете требуется составление соответствующих бухгалтерских документов (расчеты, накладные, акты и т.д.). Кроме этого, распорядительные документы хранятся не в бухгалтерии, а в других службах сельскохозяйственной организации (юридической, кадровой и др.).

В-третьих, как свидетельствует анализ литературных источников, одна группа авторов документы, подтверждающие произведенные хозяйственные операции и удостоверяющие их, классифицирует как "оправдательные", другая – как "исполнительные", третья отождествляет оба определения. Известно, что такие документы служат основой (оправданием) последующих бухгалтерских записей. Например, для материально ответственного лица, подписавшего и предоставившего такой документ, он является отчетом о расходовании или получении материальных ценностей, т. е. доказательством (оправданием) законности изменений в объеме или составе хранящихся ценностей. Исходя из этого,

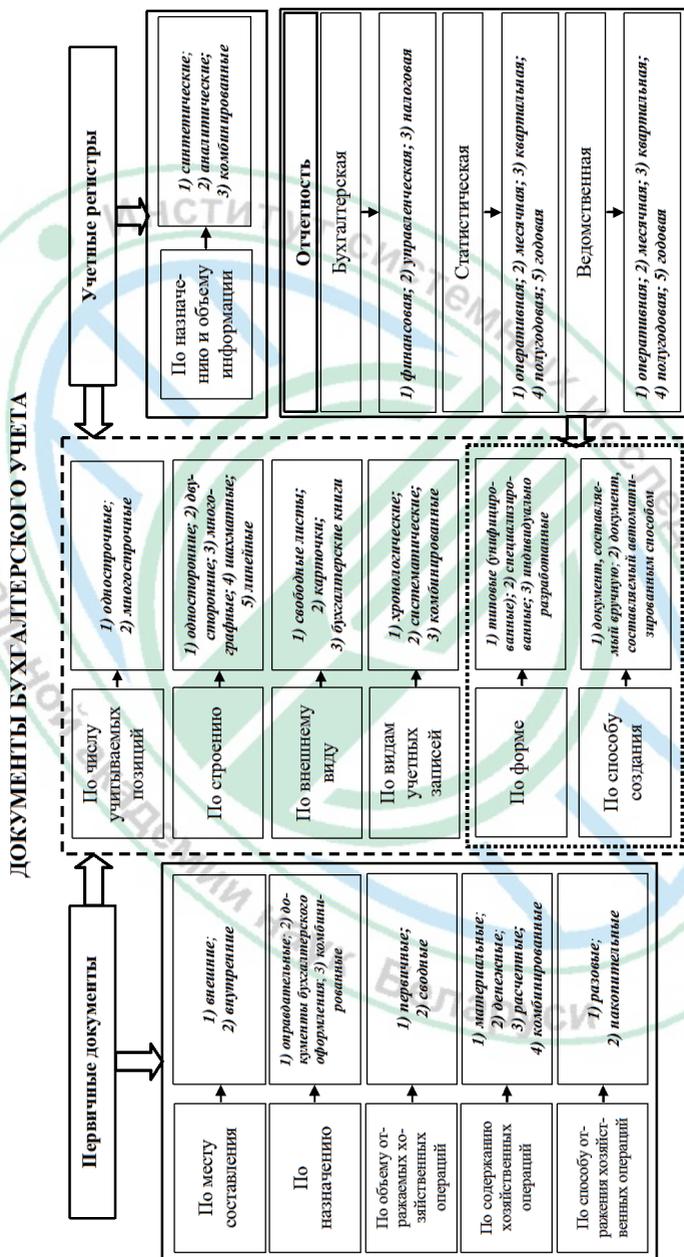


Рис. Классификация документов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях

Примечания. 1. Разработано авторами по результатам изучения литературных источников [1–3, 5, 7, 9–11]. 2. Темным фоном выделены блоки элементов, составляющих бухгалтерскую документацию. 3. Штриховой линией отмечен блок классификационных признаков, присущих одновременно первичным документам и учетным регистрам, а квадратными точками – блок классификационных признаков, присущих как первичным документам и учетным регистрам, так и отчетностям.

мы считаем более правильным идентифицировать такие документы как оправдательные.

Фиксируя и обобщая каждую хозяйственную операцию, а также подтверждая факт ее совершения, документация придает юридическую обоснованность и законность всем записям в бухгалтерском учете и отчетности, однако лишь при том условии, что документы надлежащим образом оформлены, то есть содержат все необходимые реквизиты. Анализ специальных литературных источников, бухгалтерского законодательства Республики Беларусь и зарубежных стран позволяет выделить следующие обязательные показатели (сведения), которые, как считается многими специалистами, должны иметь все бухгалтерские документы в аграрном секторе: 1) наименование сельскохозяйственной организации, в которой или от имени которой составлен документ; 2) ее реквизиты (номер расчетного счета, УНН, юридический адрес и т. д.); 3) наименование и номер документа; 4) дата его составления; 5) содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения; 6) измерители хозяйственной операции в стоимостном (денежном) и натуральном выражении; 7) наименование должностей, фамилии и инициалы лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; 8) личные подписи вышеуказанных лиц [1–6, 9–11].

Однако, на наш взгляд, данный перечень не в полной мере отражает специфику документального оформления всего множества хозяйственных операций, ежедневно совершаемых в каждой сельскохозяйственной организации, с учетом требований нормативных актов и методических указаний по бухгалтерскому учету. Так, в бухгалтерских документах зачастую отражаются остатки денежных средств и товарно-материальных ценностей на начало и конец хозяйственной операции или учитываемого периода (дня, нескольких дней), указываются участвующие в конкретной операции контрагенты хозяйствующего субъекта и ставятся печати. Во многих первичных документах помимо наименования организации указывается наименование конкретного структурного подразделения, где произошла хозяйственная операция. Кроме этого, следует отметить, что зафиксированные в документе содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения своим продолжением объективно имеют отражение данной операции в бухгалтерском учете. В процессе обработки документов в бухгалтерии в них заносятся шифры корреспондирующих счетов, что имеет большое практическое значение для правильного составления регистров бухгалтерского учета.

На основании вышеизложенного мы предлагаем разработанный нами уточненный перечень обязательных реквизитов первичных доку-

ментов бухгалтерского учета. Он включает в себя семь реквизитов первого порядка (присущих всем без исключения документам) и пять – второго порядка (обязательных только для отдельных документов) – таблица.

Одним из важнейших элементов рациональной организации бухгалтерского учета и эффективного управления сельскохозяйственной организацией является документооборот, включающий все стадии движения первичных документов. Установлено, что для каждого документа существует свой документооборот, но вместе с тем все бухгалтерские документы обязательно проходят пять основных этапов – составление, передача в бухгалтерию, бухгалтерская проверка, обработка в бухгалте-

Таблица. Обязательные реквизиты первичных документов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве

<i>№ n/n</i>	<i>Обязательные реквизиты первичных бухгалтерских документов</i>
<b>Реквизиты первого порядка</b>	
1.	Наименование сельскохозяйственной организации, в которой или от имени которой составлен документ
2.	Наименование, номер и дата составления документа
3.	Содержание хозяйственной операции, основание для ее совершения и отражения на счетах бухгалтерского учета
4.	Измерители хозяйственной операции в стоимостном (денежном) и натуральном выражении
5.	Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по зафиксированной в документе хозяйственной операции
6.	Наименование должностей, фамилии и инициалы лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления
7.	Личные подписи ответственных лиц
<b>Реквизиты второго порядка</b>	
1.	Реквизиты сельскохозяйственной организации (номер расчетного счета, УНН, юридический адрес и др.)
2.	Наименование конкретного структурного подразделения (центра ответственности) сельскохозяйственной организации, в котором (работником которого) составлен документ
3.	Наименование и реквизиты сторонней организации, принимающей участие в конкретной хозяйственной операции
4.	Входящие и исходящие остатки денежных средств и товарно-материальных ценностей в денежном и/или натуральном выражении
5.	Печать сельскохозяйственной и/или сторонней организации и утверждающая подпись руководителя (его заместителя) и/или главного бухгалтера сельскохозяйственной и/или сторонней организации с расшифровкой

Примечание. Разработано авторами по результатам изучения литературных источников.

рии, сдача в архив, которые можно сгруппировать в два крупных блока – первичный (два первых этапа) и бухгалтерский (все остальные).

Документооборот в каждой сельскохозяйственной организации должен регламентироваться соответствующим графиком, составляемым главным бухгалтером с учетом конкретных условий хозяйствования. График документооборота включает пять названных выше разделов с обязательным отражением наименования и номера форм бухгалтерских документов и учетных регистров, необходимого количества экземпляров каждого документа, фамилий и инициалов, должностей исполнителей и сроков выполнения каждого этапа.

Грамотно составленный и неукоснительно соблюдаемый план-график документооборота, предусматривающий оптимально необходимый порядок движения бухгалтерских документов и регистров, способствует равномерному распределению учетной работы (причем не только между бухгалтерами, но и другими работниками, деятельность которых связана с первичным учетом) в течение всего рабочего времени, повышает производительность труда работников бухгалтерии, усиливает контрольные функции бухгалтерского учета. В целом четкая организация документооборота обеспечивает своевременность получения полной и достоверной информации, необходимой для работы предприятия, что повышает действенность не только бухгалтерского учета, но и планирования, экономического анализа и контроля.

Вместе с тем, как показывают исследования, план-график документооборота не во всех отечественных сельскохозяйственных организациях является важным элементом рациональной организации бухгалтерского учета. Зачастую он составляется формально, постоянно нарушается всеми исполнителями, не выполняя своих функций.

Составление и соблюдение плана-графика становится только дополнительным бременем в высокотрудоемкой работе главного бухгалтера (особенно в крупных организациях с большой номенклатурой производства), ориентированной в основном на формирование и представление в вышестоящие, контролирующие и фискальные государственные органы множества отчетных данных, показатели которых носят преимущественно исторический характер.

Работники бухгалтерии сельскохозяйственных организаций, проверяющие и обрабатывающие соответствующие первичные документы, требуют представления значительной части этих документов от составляющих их материально ответственных лиц (заведующих фермами, производственными участками, складами, производствами и др.) в основном к срокам, устанавливаемым государственными органами для формирования разнообразной отчетности, вне зависимости от реальных

потребностей внутрихозяйственного планирования, анализа и контроля. Более того, как свидетельствует практика, своевременного представления части первичной документации бухгалтеры добиваются с большим трудом, зачастую получая в результате неаккуратно, не полностью, а иногда и неправильно заполненные документы, поскольку некоторые ответственные работники считают, что их своевременное и полноценное заполнение лишь отвлекает от основной работы на вверенном участке.

Однако в жестких конкурентных условиях хозяйствования все без исключения специалисты каждой сельскохозяйственной организации, работая в одной команде и заботясь о благополучии своего коллектива, должны быть подчинены единой цели – обеспечения прибыльности производства прежде всего за счет грамотного управления затратами преимущественно экономическими методами и рычагами. Для этого на основе непрерывно осуществляемого оперативного анализа, контроля и планирования затрат и доходов каждый менеджер должен уметь своевременно принимать обоснованные управленческие решения и предвидеть их влияние на результаты хозяйствования не только возглавляемого, но и других подразделений и организации в целом. В этом случае у специалистов хозяйства не должно быть оснований для разделения своих обязанностей на основные и "не основные". Менеджеры сами должны быть заинтересованы в своевременном и правильном заполнении всей необходимой документации и максимально быстром прохождении ее по всем учетным этапам. Такой подход должен стать неотъемлемым элементом эффективного хозяйствования каждой организации аграрного сектора в современных условиях.

#### ***Список использованных источников***

1. Алексеева, Г.Н. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Г.Н. Алексеева [Электронный ресурс] – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 164 с. – Режим доступа: <http://www.gaudeamus.omskcity.com/lib-pdf/econom/>. – Дата доступа: 22.01. 2010 г.
2. Булагов, М.А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М.А. Булагов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Экзамен, 2005. – 256 с.
3. Васькин, Ф.И. Теория бухгалтерского учета / Ф.И. Васькин, М.В. Свободина. – М.: Колос, 2000. – 208 с.
4. Волков, Д.Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации: учеб. пособие / Д.Л. Волков [Электронный ресурс] – СПб.: Издат. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2006. – 640 с. – Режим доступа: <http://www.fimen.ru/book/1595-volkov-dl-finansovyy-uchet-teoriya-praktika-otchetnost-organizacii-uchebnoe-posobie-dlya-vuzov.html>. – Дата доступа: 25.02. 2010 г.

5. Кожарский, В.В. Теория бухгалтерского учета в вопросах и ответах / В.В. Кожарский, Н.В. Кожарская. – Минск: Изд-во Гревцова, 2009. – 224 с.

6. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2006. – 448 с.

7. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет / Н.И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н.И. Ладутько. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: ФУАинформ, 2001. – 832 с.

8. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 18 окт. 1994 г. № 3321–XII: с изм. и доп. // Консультант Плюс: Беларусь. Версия 3000.03.13 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр", Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

9. Папковская, П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / П.Я. Папковская. – 4-е изд., перераб. – Минск: ООО "Информпресс", 2004. – 236 с.

10. Суглобов, А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: учеб. пособие / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. – М.: КНОРУС, 2005. – 496 с.

11. Теория бухгалтерского учета: учебник; под ред. Е.А. Мизиковского. – Москва: Юристъ, 2002. – 400 с.

*Дата поступления статьи – 29 марта 2010 г..*

