

УДК 657:005.591.6

В. А. Астафьева (v_astaf@mail.ru),
кандидат экономических наук, доцент, декан
Белорусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

В статье представлена оценка предпосылок и раскрывается необходимость смены учетной парадигмы развития методологии бухгалтерского учета и его элементов в условиях формирования цифровой экономики.

The article provides an assessment of preconditions and reveals the need to change the accounting paradigm, develop accounting methodology and its elements in the context of the formation of the digital economy.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; цифровая экономика; концепция учета; методология; форма учета; метод бухгалтерского учета; план счетов; автоматизация учета.

Key words: accounting; digital economy; accounting concept; methodology; accounting form; accounting method; chart of accounts; accounting automation.

Введение

Современный этап развития бухгалтерского учета характеризуется реформированием своих положений в соответствии с цифровизацией экономики, что сопровождается пересмотром действующей отечественной учетной методологии. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 2 февраля 2021 года № 66 утверждена Государственная программа «Цифровое развитие Беларуси» на 2021–2025 годы – основной практический инструмент внедрения передовых информационных технологий в отрасли национальной экономики и сферы жизнедеятельности общества в предстоящий период. В связи с этим особую актуальность приобретает исследование изменения методологических и концептуальных основ бухгалтерского учета под влиянием технологических возможностей современного программного обеспечения и требований стейкхолдеров к релевантности и актуальности информации.

Активное внедрение информационных технологий в управление организацией меняет роль бухгалтерского учета, подвергает существенным корректировкам его методологические и методические аспекты, вносит изменения в теоретические учетные категории. В настоящее время можно отметить единичные случаи использования традиционных форм бухгалтерского учета: мемориально-ордерной, журнально-ордерной, книжно-журнальной. Непременными элементами современной структуры, управляющей информационными потоками, является инструментарий в виде современной системы автоматизации учетной информации. Практически все ученые-экономисты

пришли к заключению о масштабном широком использовании автоматизированной формы бухгалтерского учета. Между тем, несмотря на все декларации, на данный момент национальные нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету в недостаточной степени коррелируют с технологиями автоматизированной обработки информацией. В экономической литературе достаточно полно раскрывается содержание традиционных форм бухгалтерского учета: мемориально-ордерной, журнально-ордерной, книжно-журнальной, упрощенной [1; 2]. Что касается автоматизированной формы учета, то здесь не только отсутствует однозначное определение формы бухгалтерского учета, но и не определена особенность элементов бухгалтерского учета, что является существенным для методологии бухгалтерского учета. Форма бухгалтерского учета определяется совокупностью бухгалтерских регистров, связь между которыми задана их назначением, построением и содержанием. В Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» дано следующее определение: «форма бухгалтерского учета – порядок осуществления и обобщения записей на счетах бухгалтерского учета и совокупность регистров бухгалтерского учета, в которых производятся такие записи» [3]. И если с первой частью определения при автоматизированной форме бухгалтерского учета можно согласиться, то вторая часть (совокупность регистров) носит неопределенный характер и уже не имеет своей функциональной нагрузки.

При автоматизированной обработке учетной информации бухгалтер, осуществив идентификацию фактов хозяйственной жизни, может сразу сформировать отчетность и, соответственно, отпадает необходимость в учетных регистрах как в промежуточных этапах учетных процедур для составления отчетности. Несмотря на это большинство решений в области автоматизации учетных процедур в своем составе имеют перечень выходных машинограмм – журналы-ордера, главные книги и т. п. Однако как показывает практика применения систем автоматизации бизнес-процессов организации, учетный персонал не работает с данными регистрами бухгалтерии. В условиях автоматизации их заменяют другие, более информативные машинограммы – источники информации.

Типовые формы учетных регистров (журналы-ордера, оборотные ведомости по счетам, главная книга и др.), имеющиеся в стандартном перечне форм машинограмм, на самом деле нельзя называть учетными регистрами в условиях автоматизированной обработки данных, поскольку алгоритм их формирования построен независимо и параллельно с алгоритмами формирования других форм отчетности. Учетные регистры в компьютерном учете уже не относятся к средствам составления отчетности, а сами становятся внутренней отчетностью. Следовательно, в условиях функционирования автоматизированных информационных систем определяющим фактором для задания формы бухгалтерского учета является не столько структура регистров, их вид и способ получения, сколько сама технология автоматизированной обработки учетной информации. Определение *формы бухгалтерского учета* должно отражать не только традиционный вариант ведения бухгалтерского учета, но и автоматизированный. На наш взгляд, исходя из всего вышесказанного, здесь целесообразно следующее определение: *форма бухгалтерского учета – это определенная реализация приемов и способов ведения бухгалтерского учета*. Форма бухгалтерского учета дает самое общее представление о принципах организации учета и позволяет понять сформированные учетные информационные связи в системе управления субъектом хозяйствования. Автоматизированная форма учета поднимает бухгалтерскую процедуру на более высокий качественный уровень.

Организационные аспекты бухгалтерского учета определяются положениями законодательных актов, в частности Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», и реализуются через учетную политику организации. Одно из лучших определений организации бухгалтерского учета принадлежит Н. А. Леонтьеву: «ряд действий лиц, которым поручено осуществление учета, направленных для достижения целей, поставленных перед учетом» [4]. В экономической литературе выделяют семь основных элементов бухгалтерской системы: стоимостная (денежная) оценка, документирование, инвентаризация, счета, двойная запись, балансовое обобщение, отчетность [1; 2].

Перечисленные элементы являются неотъемлемыми частями метода бухгалтерского учета и регламентированы национальными стандартами учета. Однако их реализация в информационных бухгалтерских системах имеет свою специфику. Проведем анализ влияния применения информационных технологий на элементы метода бухгалтерского учета. *Двойная запись* и *балансовое обобщение* являются универсальными приемами и используются во всех информационных системах согласно описанным теоретическим принципам бухгалтерского учета и объективным закономерностям экономики. *Счета* же бухгалтерского учета, выступающие в совокупности с двойной записью, в компьютерных системах бухгалтерского учета служат одним из основных *инструментов моделирования* фактов хозяйственной жизни.

Информационная структура бухгалтерского учета в действительности зависит не от бухгалтерского счета, а от их совокупности – *плана счетов*. Типовой план счетов – директивный документ, утверждаемый Министерством финансов Республики Беларусь [5]. На его основе каждый субъект хозяйствования разрабатывает рабочий *план счетов*, являющийся основой для проектирования информационной системы бухгалтерского учета в организации. Компьютерный вариант плана счетов отличается от типового плана счетов не только по форме, но и по содержанию. Схематично эти различия представлены на рисунке 1.

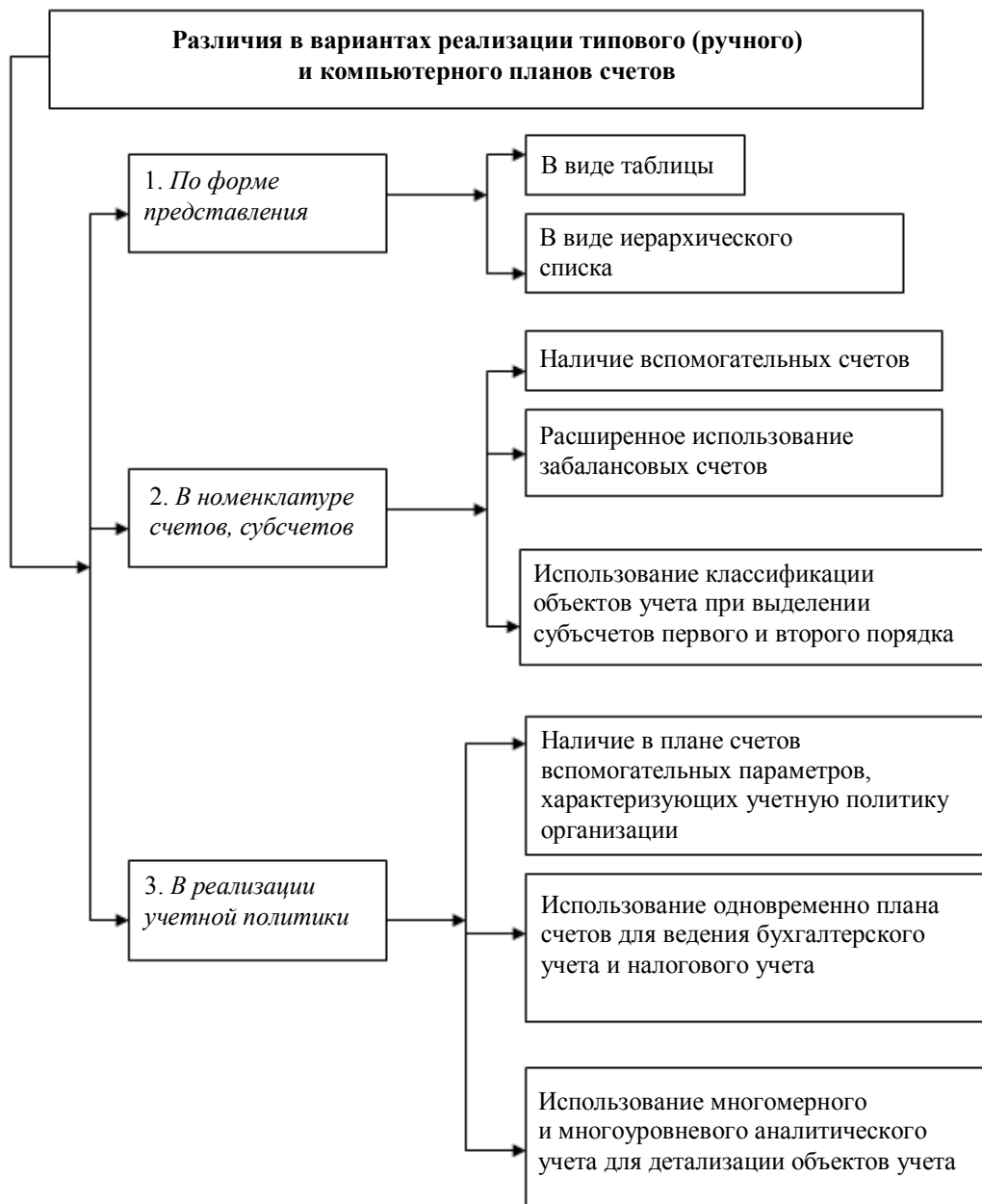


Рисунок 1 – Различия в вариантах реализации типового и компьютерного планов счетов бухгалтерского учета

Однако многие ученые-экономисты отождествляют план счетов бухгалтерского учета, используемый при ручной обработке учетных данных, и его вариант в компьютерной бухгалтерии. Практикующие бухгалтеры также пытаются воспроизвести ручную методику учета, что резко ограничивает возможности автоматизированной обработки данных. Не следует забывать, что при проектировании бухгалтерских программ за основу взяты не только элементы метода бухгалтерского учета, а и удобство, и быстрота алгоритмов их программной реализации с целью наиболее эффективной обработки данных.

На рисунке 2 представлен фрагмент плана счетов программы «1С Бухгалтерия 8.3». Данный план счетов отличается от используемого при ручной технологии учета по критериям, определенным на рисунке 1. По форме представления он дан в виде таблицы, где каждая графа несет определенную смысловую нагрузку.

Код	Быст...	Наименование	Заб. ↓	Акт.	Вал.	Кол.	Подр.	НУ	Субконто1	Субконто2	Субконто3
10.1	101	Сырье и материалы		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.10	1010	Специальная оснастка и специальн...		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.11	1011	Специальная оснастка и специальн...		А		✓	✓	✓	Номенклатура		
10.11.1	10111	Специальная одежда в эксплуатац...		А		✓		✓	Номенклатура	Партии матери...	Работники ор
10.11.2	10112	Специальная оснастка в эксплуатац...		А		✓	✓	✓	Номенклатура	Партии матери...	
10.12	1012	Лом и отходы, содержащие драгоце...		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.2	102	Покупные полуфабрикаты и комплек...		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.3	103	Топливо		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.4	104	Тара и тарные материалы		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.5	105	Запасные части		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.6	106	Прочие материалы		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.7	107	Материалы, переданные в перераб...		А		✓		✓	Контрагенты	Номенклатура	Партии
10.8	108	Временные сооружения		А		✓		✓	Номенклатура	Партии матери...	Работники ор
10.9	109	Инвентарь и хозяйственные принад...		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.9.1	1091	Инвентарь и хозяйственные принад...		А		✓		✓	Номенклатура	Склады	Партии
10.9.2	1092	Инвентарь и хозяйственные принад...		А		✓		✓	Номенклатура	Партии матери...	Работники ор

Рисунок 2 – Фрагмент плана счетов в программе «1С:Бухгалтерия 8.3» [6]

Причем в большинстве бухгалтерских программ в табличной форме определен не только перечень счетов и субсчетов, но и приведены объекты аналитического и валютного учета. Что касается кодировки, то здесь также имеются свои особенности. Так, помимо привычных цифровых обозначений бухгалтерского счета, в компьютерном варианте плана счетов могут использоваться буквенные обозначения. Например, на рисунке 3 таким образом обозначен счет МЦ «Материальные ценности в эксплуатации».

Код	Быст...	Наименование	Заб. ↓	Акт.	Вал.	Кол.	Подр.	НУ	Субк...	Субко...
КР.1	КР1	Курсовые разницы по ОС после ввода в эксплуатацию		А		✓		✓	Осно...	
МЦ	МЦ	Материальные ценности в эксплуатации		А		✓	✓	✓		
МЦ.2	МЦ2	Спецодежда в эксплуатации		А		✓		✓	Номе...	Парти...
МЦ.3	МЦ3	Спецоснастка в эксплуатации		А		✓	✓	✓	Номе...	Парти...
МЦ.4	МЦ4	Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации		А		✓		✓	Номе...	Парти...
МЦ.5	МЦ5	Временные (нетитульные) сооружения и приспособления в эксплуатации		А		✓		✓	Номе...	Парти...
НА	НА	НДС при исполнении обязанностей налогового агента		А		✓		✓	Конт...	Догов...
НЕ	НЕ	Доходы и расходы, не учитываемые в целях налогообложения		АП		✓		✓		
НЕ.01	НЕ01	Расходы, которые не учтены на основании пунктов 1 - 48 статьи 270 НК		АП		✓		✓		
НЕ.0...	НЕ011	Выплаты в пользу физических лиц		АП		✓		✓		
НЕ.0...	НЕ019	Другие выплаты		АП		✓		✓		

Рисунок 3 – Фрагмент типового плана счетов в программе «1С: Бухгалтерия 8.3» (забалансовые счета) [6]

В ряде других компьютерных систем в плане счетов для кодового обозначения субсчетов первого или второго порядков могут использоваться коды строк баланса, коды объектов аналитического учета и т. п. Расхождения в подходах кодового обозначения счетов и субсчетов вызваны

взглядами разработчиков компьютерных систем на программную реализацию алгоритмов обработки учетных данных и составления отчетности.

При определении номенклатуры счетов и субсчетов в некоторых бухгалтерских программах помимо традиционно используемых счетов и субсчетов вводятся:

- дополнительные синтетические счета для ввода начальных остатков;
- дополнительные субсчета для детализации данных по счету с целью использования этой информации в алгоритмах обработки данных;
- дополнительные забалансовые счета для накопления информации при формировании налоговой и бухгалтерской отчетности, определения расчетных величин.

Как в ручном, так и в компьютерном учете, события и хозяйственные операции, которые не оказывают влияния на показатели бухгалтерского баланса, но воздействуют на конечный финансовый результат организации, учитываются *на забалансовых счетах*. В теории учета забалансовые счета делятся на три группы [1; 2; 4]. На рисунке 4 представлена классификация забалансовых счетов, применяемых субъектами хозяйствования Республики Беларусь. Однако исследования совокупности забалансовых счетов, задействованных при автоматизированной обработке данных, показывают, что она намного шире традиционно используемой и требует соответственно других подходов в выделении классификационных групп.

Если в перечне балансовых счетов разработчики программного обеспечения по бухгалтерскому учету жестко придерживаются установленной основной номенклатуры типового плана счетов, то при построении перечня забалансовых счетов они, в большинстве своем, исходят, прежде всего, из запросов пользователей и возможностей реализации алгоритмов накопления и обработки данных. Такая тенденция отслеживается и при доработке ряда бухгалтерских программ для ведения финансового (бухгалтерского) и налогового учета.



Рисунок 4 – Классификация забалансовых счетов в теории бухгалтерского учета [7]

Прежде всего, здесь наблюдаются различия по сравнению с типовым планом счетов в подходах кодового обозначения забалансового счета, а именно:

- наличие субсчетов первого и второго порядков;
- использование как буквенных, так и цифровых символов.

При внедрении таких вариантов компьютерного плана счетов подлежит уточнению существующая классификация забалансовых счетов. Помимо традиционно выделяемых трех групп забалансовых счетов, на наш взгляд, целесообразно выделить еще следующие группы:

- *накопительные* (4-я группа);
- *налогово-расчетные* (5-я группа).

В четвертую группу забалансовых счетов следует включить счета, предназначенные для обобщения информации в определенном разрезе о каком-либо объекте учета с целью накопления данных для составления учетных машинограмм и контрольных функций. Например, к такой группе забалансовых счетов относится счет МЦ «Материальные ценности в эксплуатации», который разбивается на субсчета балансового счета 10 «Материалы». Группу налогово-расчетных забалансовых счетов образуют счета, предназначенные для накопления данных, необходимых для формирования налоговой и бухгалтерской отчетности. Ярким примером такого счета является счет НЕ «Доходы и расходы, не учитываемые в целях налогообложения» (см. рисунок 3). Данные этого счета используются при работе с документами типовой конфигурации программы и при автоматическом формировании налоговых деклараций.

Как по балансовым, так и по забалансовым счетам при автоматизированной обработке учетной информации допускается не одно, а несколько аналитических разложений, т. е. появляется возможность ведения многомерного и многоуровневого аналитического учета посредством использования многоуровневых справочников и более детальной группировки объектов учета.

Деление счетов на синтетические и аналитические счета предопределяет в информационной системе бухгалтерского учета наличие горизонтальных и вертикальных связей. Аналитические счета предоставляют низший предел обобщения информации о фактах хозяйствования. Организация сама определяет номенклатуру объектов аналитического учета. Их группировка по различным признакам образует аналитическую детализацию. Иерархия аналитических детализаций формирует многоуровневый аналитический учет. Причем он может осуществляться по не зависимым друг от друга признакам (параллельным) или соподчиненным (вложенным).

Рассматривать план счетов в компьютерных программах необходимо как информационную структуру бухгалтерского учета, где каждый счет образуется путем реализации множества его элементов заданного отношения с фиксированными свойствами. При работе с таким планом счетов необходимо глубокое его предварительное изучение бухгалтером, так как происходит ломка устоявшихся стереотипов и подходов к построению рабочего плана счетов, классификации используемых счетов.

Заключение

IT-технологии вызывают существенные модификации как в методологии, так и в прикладном направлении науки о бухгалтерском учете. Развитие теории и совершенствование практики ведения бухгалтерского учета тесно связано с расширением информационного потенциала существующего экономического пространства. Требуется осмысление новых способов сбора и обработки не только финансовой информации, но и достаточности ее интеграции с информацией о других сторонах бизнеса и внешней среды.

Список использованной литературы

1. **Теоретические** основы бухгалтерского учета и анализа : учеб. для вузов / В. И. Стражев [и др.] ; под ред. В. И. Стражева. – Минск : Выш. шк., 2016. – 319 с.
2. **Теория** бухгалтерского учета : учеб. пособие для вузов/ М. И. Кутер [и др.] ; под общ. ред. М. И. Кутера. – Минск : Новое знание, 2016. – 679 с.
3. **О бухгалтерском** учете и отчетности : Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З (в ред. Закона от 17 июля 2017 г. № 52-З) // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.
4. **Гальперин, Я. М.** Курс теории бухгалтерского учета : учеб. / Я. М. Гальперин, Н. А. Кипарисов, Н. А. Леонтьев ; под общ. ред. Н. А. Кипарисова. – М. : Госпланиздат, 1945. – 228 с.

5. **Типовой** план счетов бухгалтерского учета и Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.

6. **Официальный** сайт фирмы 1С [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://v8.1c.ru/platforma/plan-schetov/>. – Дата доступа : 01.04.2021.

7. **Северина, С. М.** Назначение, характеристика забалансового учета и классификация его счетов / С. М. Северина // Труды молодых специалистов Полоцкого государственного университета. Экономические науки. – 2004. – Вып. 1. – С. 98–102.

Получено 27.04.2021.