

ИНСТРУМЕНТАРИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКЕ И ЕГО ГАРМОНИЗАЦИЯ

Л. А. Свиридова

Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия
e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

Аннотация. В работе исследованы вопросы применения инструментария бухгалтерского учета, необходимого для систематизации информации о результатах деятельности экономических субъектов различных групп: коммерческие организации реального сектора; некоммерческие организации реального и общественного сектора; организации бюджетной сферы; с учетом возможности его гармонизации с целью сближения методологии национального учета для внешнего и внутреннего контроля достоверности сведений. Дана характеристика основных инструментов бухгалтерского учета с учетом содержания требований современного нормативно-правового регулирования. Методологической основой работы явились общенаучные принципы и методы исследования: анализ и синтез, логическая увязка, систематизация. Представлена авторская позиция по вопросу гармонизации инструментария бухгалтерского учета для экономических субъектов различных групп в отношении счета и регистра бухгалтерского учета. Предлагаемая структура счета бухгалтерского учета основана на структуре счета бюджетного учета, так как его строение более приспособлено для детализации информации, которую можно использовать для управленческих целей, что особенно актуально в современных условиях. Регистры бухгалтерского учета можно гармонизировать на основе тех, которые применяются в бюджетной сфере. Журналы операций группируют информацию в хронологическом и систематическом порядке на основе первичного документа, указывая его номер и дату, что является предпочтительным с позиций внутреннего контроля.

Необходимость гармонизации инструментария бухгалтерского учета обусловлена тем, что в федеральных стандартах для коммерческого сектора и бюджетной сферы реализуются одни и те же принципы бухгалтерского учета и составления отчетности. Концептуальные подходы к учету раскрываются в Законе «О бухгалтерском учете», устанавливая одни и те же правила учета к одним и тем же объектам бухгалтерского наблюдения. Предлагаемый авторский подход к гармонизации инструментария бухгалтерского учета для различных групп экономических субъектов, и применение его для отражения информации об объектах учета, может быть реализован в процессе совершенствования нормативно-правового регулирования в целях контроля деятельности коммерческих организаций, особенно тех из них, которые получают финансирование из государственного бюджета. Основные результаты, полученные автором, позволяют стандартизировать алгоритмы обработки информации в цифровой среде.

Ключевые слова: инструментарий бухгалтерского учета, первичные документы, счета бухгалтерского учета, регистры бухгалтерского учета, отчетность экономических субъектов различных групп, цифровая среда формирования информации.

Для цитирования: Свиридова Л. А. Инструментарий бухгалтерского учета в цифровой экономике и его гармонизация // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2024. – № 1. – С. 42–54. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2024-1-42>.

Original article

ACCOUNTING TOOLS IN THE DIGITAL ECONOMY AND ITS HARMONIZATION

L. A. Sviridova

Orenburg State University, Orenburg, Russia
e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

Abstract. The paper examines the issues of using accounting tools necessary to systematize information on



the performance of economic entities of various groups: commercial organizations of the real sector; non-profit organizations of the real and public sectors; organizations of the budgetary sphere; taking into account the possibility of its harmonization in order to bring together the methodology of national accounting for external and internal control of the reliability of information. The characteristics of the main accounting tools are given, taking into account the content of the requirements of modern legal regulation. The methodological basis of the work was general scientific principles and research methods: analysis and synthesis, logical linking, systematization. The author's position on the issue of harmonization of accounting tools for economic entities of various groups in relation to accounts and accounting registers is presented. The proposed structure of the accounting account is based on the structure of the budget accounting account, since its structure is more suitable for detailing information that can be used for management purposes, which is especially important in modern conditions. Accounting registers can be harmonized based on those used in the public sector. Transaction journals group information in a chronological and systematic manner based on the source document, indicating its number and date, which is preferable from the point of view of internal control. For commercial organizations, they can also be generated in an accounting program. The need to harmonize accounting tools is due to the fact that federal standards for the commercial sector and the public sector implement the same principles of accounting and reporting. Conceptual approaches to accounting are disclosed in the Law "On Accounting", establishing the same accounting rules for the same objects of accounting supervision. The proposed author's approach to the harmonization of accounting tools for various groups of economic entities, and its use to reflect information about accounting objects, can be implemented in the process of improving legal regulation in order to control the activities of commercial organizations, especially those that receive funding from state budget. The main results obtained by the author make it possible to standardize information processing algorithms in the digital environment.

Key words: accounting tools, primary documents, accounting accounts, accounting registers, reporting of economic entities of various groups, digital environment for information generation.

Cite as: Sviridova, L. A. (2024) [Accounting tools in the digital economy and its harmonization]. *Intellect. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 1, pp. 42–54. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2024-1-42>.

Введение

Цифровая экономика, этапы её становления, развития и будущего состояния подробно описаны в публикациях зарубежных и отечественных авторов Д. Тэпскотт [14], R. Palumbo и M. Cavallone [15], В. Dethine, M. Enjolras и D. Monticolo [16], Х. Эркус и В. Чиу [17], Л. А. Лapidус [7], активно влияет на цифровизацию бухгалтерского учета, что обусловлено веком информационных технологий Индустрии 4.0. Разработчики программных продуктов влияют на методологию бухгалтерского учета, создавая свои алгоритмы обработки информации, её передачи и хранения, что активно обсуждается в публикациях таких авторов, как О. А. Агеева [1], Ю. Н. Гузов и Г. В. Соболева [2], Т. Ю. Дружиловская [3] и др.

С. А. Филин, Л. А. Чайковская, К. Б. Сатымбекова раскрывают инновационные технологии в бухгалтерском учете, используя возможности, которые открывает компьютеризация учетных работ [10].

С развитием информационных технологий зарубежные и отечественные специалисты обеспокоены процессом подготовки специалистов бухгалтерского дела, способных адекватно реагировать на вызовы цифровой экономики. Этим аспектам посвящены работы J. Guthrie и D. Parker Lee [13], В. Б. Ивашевича [4], В. В. Приображенской [8], Г. В. Соболевой,

И. Н. Поповой и Т. О. Терентьевой [9].

Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях нестабильной и инновационной экономики рассматриваются в трудах Н. Н. Хахоновой [11], Н. А. Каморджановой и А. А. Солоненко [5], С. В. Колчугина [6].

Рассматриваемые в работе В. А. Якимовой субъекты цифровой инвестиционной экосистемы нуждаются в контроле [12], который, безусловно, обеспечивают данные бухгалтерского учета и применяемый его инструментарий.

В частности Н. Н. Хахонова делает вывод о «неизбежной коренной реструктуризации всей системы национального учета, ее методологии и инструментария». Автор статьи поддерживает это мнение и предлагает начать реструктуризацию национальной системы учета с его инструментария, но основываясь на существующей системе нормативно-правового регулирования.

Целью исследования является сближение методологии национального учета для экономических субъектов с различными источниками финансирования их деятельности путем гармонизации применяемого инструментария для внешнего и внутреннего контроля.

Основопологающими правилами бухгалтерского учета в соответствии с требованиями закона «О бух-

галтерском учете)¹ являются:

- документирование фактов хозяйственной жизни (п. 1 ст. 9);
- отражение факта хозяйственной жизни в системе взаимосвязанных счетов (двойная запись) (п. 3 ст. 10);
- накопление и систематизация информации в регистрах бухгалтерского учета (п. 1 ст. 10);
- составление бюджетной (бухгалтерской, финансовой) отчетности на основании данных учета, систематизированных в регистрах (п. 1 ст. 13).

Перечисленные правила ведения бухгалтерского учета являются обязательными для всех экономических субъектов, а вот инструментарий, с помощью которого они будут реализовывать эти правила, различный. Он зависит от группы экономических субъектов: коммерческие организации реального сектора, организации бюджетной сферы, некоммерческие организации реального и общественного сектора.

Остановимся более подробно на рассмотрении каждого из перечисленных правил ведения бухгалтерского учета в современных условиях, принимая во внимание цифровизацию данного процесса.

Документ – основа бухгалтерского учета

Документы, которые применяют в учете экономические субъекты, определяет Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. В частности, в нем говорится о том, что формы первичных документов, которые используют в организации, определяет ее руководитель (ч. 4 ст. 9). Но эта норма не распространяется на организации бюджетной сферы. В отношении организаций бюджетной сферы законодатель делает исключение и говорит, что их формы первичных документов устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством.

Формулировку пункта 4 статьи 9 Закона «О бухгалтерском учете» о том, что «формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета»

трактуют, как возможность разрабатывать формы первичных документов самостоятельно. Однако коммерческие организации реального сектора экономики ею пренебрегают, так как эффективно используют формы первичных документов, утверждённые Госкомстатом России, начиная с 1998 года. Самостоятельная разработка коммерческими организациями форм первичных документов не требуется еще и потому, что учет ведется в автоматизированной среде с применением программного продукта, в котором их разработчики также применяют унифицированные формы первичных документов Госкомстата России.

Организации бюджетной сферы используют формы документов, которые установлены Приказом Минфина России от 30.03.2015 г. № 52н² и Приказом Минфина России от 15.04.2021 г. № 61н³. На сегодняшний день регулятор требует применения не просто документов, а документов в электронном виде, то есть построения системы электронного документооборота (п. 32 Приказа Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н). Требования приказов об организации электронного документооборота учреждения начали применять в полной мере с 1 января 2023 года.

Некоммерческие организации реального и общественного сектора в вопросе документирования фактов хозяйственной жизни также руководствуются требованиями Закона «О бухгалтерском учете» и могут применять формы документов, которые утверждены Госкомстатом России и приводятся в Альбомах унифицированных форм.

Первичные учетные документы (сводные первичные учетные документы), регистры бухгалтерского учета организациями бюджетной сферы в настоящее время составляются в форме электронного документа, подписанного квалифицированной электронной подписью либо простой электронной подписью.

«При переходе на электронный документооборот организациям бюджетной сферы необходимо было провести следующие подготовительные мероприятия:

1. Определить дату перехода на применение электронных документов;

¹ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // КонсультантПлюс – URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=439581> (дата обращения: 14.09.2023).

² Приказ Минфина России от 30.03.2015 N 52н (ред. от 15.06.2020) «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» // КонсультантПлюс – URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=371680> (дата обращения: 14.09.2023).

³ Приказ Минфина России от 15.04.2021 N 61н (ред. от 07.11.2022) «Об утверждении унифицированных форм электронных документов бухгалтерского учета, применяемых при ведении бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) учреждений, и Методических указаний по их формированию и применению» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.06.2021 N 63995) // КонсультантПлюс – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_384040/ (дата обращения: 14.09.2023).

2. Внести изменения в учетную политику, а для централизованной бухгалтерии – в Единую учетную политику, с учетом особенностей порядка формирования, заполнения и подписания электронных документов;

3. Определить лиц, ответственных за формирование и подписание электронных документов;

4. Определить сроки формирования, подписания, утверждения электронных документов, передачи первичных (сводных) учетных документов для отражения в бухгалтерском учете;

5. Внести дополнения в график документооборота с учетом использования электронных документов, содержащих правила документооборота и технологию обработки учетной информации. Определить порядок и сроки передачи электронных документов для отражения в бухгалтерском учете в соответствии с порядком взаимодействия структурных подразделений и (или) лиц, ответственных за оформление фактов хозяйственной жизни, по предоставлению электронных документов для ведения бухгалтерского учета;

6. Обеспечить всех сотрудников, составляющих и подписывающих электронные документы, простой электронной подписью или квалифицированной электронной подписью, а должностных лиц, утверждающих и согласовывающих электронные документы – квалифицированной электронной подписью;

7. При централизации бухгалтерского учета, дополнить ролевое расписание новыми позициями и обеспечить доступ к информационной системе бухгалтерского учета для должностных лиц – членов комиссии, подписывающих электронные документы простой Электронной подписью (ЭП), и для председателя комиссии, подписывающего электронные документы Электронной цифровой подписью (ЭЦП);

8. Привести в соответствие с требованиями Приказа № 61н справочники, используемые при формировании электронных документов в автоматизированной информационной системе бухгалтерского учета;

9. Уточнить порядок определения лиц, ответственных за имущество учреждения (ответственных лиц)⁴.

При электронном документообороте к программе бухгалтерского учета, которую используют организации, должны быть подключены:

- сотрудники договорного и планового отделов;
- лица, ответственные за сохранность имущества;

- подотчетные лица;
- члены инвентаризационных комиссий;
- члены комиссий по поступлению и выбытию активов;
- руководители подразделений, согласующие и утверждающие документы;
- другие работники субъекта учета, ответственные за совершение факта хозяйственной жизни, за его оформление электронным первичным учетным документом, за соответствие содержащихся в электронном документе данных фактам хозяйственной жизни.

Например, для организации электронного бухгалтерского документооборота в небольших государственных учреждениях можно использовать возможности внутреннего электронного документооборота редакции 2 типовой конфигурации программы «1С: Бухгалтерия государственного учреждения 8». «1С: Бухгалтерия государственного учреждения 8 КОРП» рекомендуется использовать для организации внутреннего электронного бухгалтерского документооборота таким субъектам учета как:

- крупное государственное учреждение;
- головное учреждение с филиальной сетью;
- централизованная бухгалтерия и субъекты централизованного учета;
- а также при технологической централизации – оператор облака и группа учреждений, работающих в выделенных областях ведомственного облака.

Внутренний электронный документооборот – это инструмент программного продукта для подписания электронных документов. Предполагается, что к моменту начала подписания электронный документ должен быть полностью заполнен, и далее все ответственные лица подписывают одни и те же данные.

Возможности механизма внутреннего электронного документооборота:

- формирование и хранение электронных документов на основе печатных форм учетных документов;
- подписание электронных документов простой и усиленной электронными подписями;
- подписание документа несколькими должностными лицами согласно определенному маршруту подписания;
- использование формы «Внутренние документы пользователя» для контроля документов «на подпись» и подписания группы документов;
- отказ от подписи или аннулирование электронного документа, а также отмена указанных действий;

⁴ Письмо Минфина России от 01.12.2021 № 02-07-07/98091 «О Методических рекомендациях по переходу на применение в 2022 году унифицированных форм электронных первичных документов» // Консультант – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_402277/ (дата обращения: 14.09.2023).

– проверка подписанного электронного документа на актуальность с отображением отличий.

Для формирования электронных документов в программе «1С: Бухгалтерия государственного

учреждения» необходимо выполнить настройку и отметить печатные формы учетных документов, которые будут участвовать во внутреннем электронном документообороте, рисунок 1.

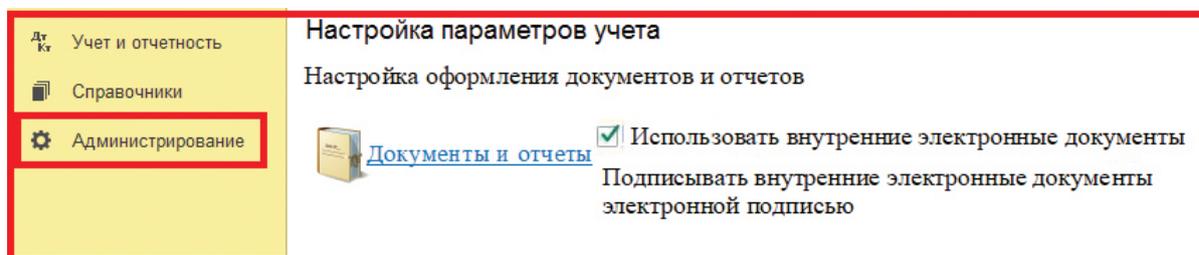


Рисунок 1. Настройка применения внутреннего электронного документооборота в программе «1С: Бухгалтерия государственного учреждения»

Источник: разработано автором на основе Письма Минфина России⁴

Двойная запись – специфический метод бухгалтерского учета

В России информация об объектах бухгалтерского наблюдения и изменение их состояния под влиянием фактов хозяйственной жизни формируется с применением счетов бухгалтерского учета. Применение счетов бухгалтерского учета и составление двойной записи для регистрации факта хозяйственной жизни закреплено в Законе «О бухгалтерском учете» и обязательно для исполнения. Кодирование счетов четко регламентировано. Для коммерческих организаций реального сектора и некоммерческих организаций реального и общественного сектора – федеральным стандартом, утвержденным Минфином России в 2000 году⁵. План счетов является федеральным стандартом в соответствии с пунктом 3 статьи 21 Закона «О бухгалтерском учете». В нем приве-

дены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Счет бухгалтерского учета это инструмент регистрации информации, с помощью которого можно получить необходимые полезные сведения. Регулятор не запрещает экономическим субъектам «уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов». Структура счета бухгалтерского учета для коммерческих организаций реального сектора выглядит следующим образом, рисунок 2.

Номер счета			
Название счета			
Синтетический номер (счет первого порядка)		Аналитический номер (субсчет, счет второго порядка)	
Разряды			
1	2	3	4

Рисунок 2. Структура счета бухгалтерского учета для коммерческих организаций реального сектора

Источник: разработано автором на основе Приказа Минфина РФ⁵

⁵ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Консультант – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 14.09.2023).

Для организаций бюджетной сферы предусмотрен План счетов, утвержденный Минфином России в 2010 году⁶. Государственные учреждения также применяют единые требования к регистрации фактов хозяйственной жизни в системе установленных счетов бюджетного (бухгалтерского) учета. В свою

очередь структура счета бюджетного (бухгалтерского) учета для них значительно сложнее, по сравнению с той, которую применяют коммерческие организации реального сектора. Представим структуру счета, применяемого в учете государственных учреждений, на рисунке 3.

Номер счета					
Название счета					
Код бюджетной классификации	Код финансового обеспечения деятельности	Синтетический номер (счет первого порядка)	Аналитический номер (субсчет, счет второго порядка)		КОСГУ
			наименование группы объекта учета	наименование вида объекта учета	
Разряды					
1–17	18	19–21	22	23	24–26

Рисунок 3. Структура счета бюджетного (бухгалтерского) учета для организаций бюджетной сферы
 Источник: разработано автором на основе Приказа Минфина России⁶

Приведенная на рисунке 3 структура счета бюджетного (бухгалтерского) учета для организаций бюджетной сферы принципиально отличается от структуры счета бухгалтерского учета для коммерческих организаций реального сектора, приведенной на рисунке 2. А именно, структура счета бюджетного (бухгалтерского) учета для организаций бюджетной сферы дополнена разрядами 1–17, содержащими указание кода бюджетной классификации (КБК) по функции органов власти и государственного учреждения. В 18 разряде отражается источник финансирования деятельности. Разряды 24–26 включают код операций сектора государственного управления (КОСГУ), который отражает экономическую сущность совершаемого факта хозяйственной жизни в деятельности учреждения.

По нашему мнению, целесообразно применять для учета результатов деятельности экономических

субъектов различных групп гармонизированный номер счета, который будет состоять из разрядов 18–26, приведенных на рисунке 3.

В автоматизированной среде ведения бухгалтерского учета всеми группами экономических субъектов применяются дополнительные аналитические возможности к счету учета. Понятие «субконто» в законодательстве отсутствует. На практике субконто является инструментом автоматизированного аналитического учета и открывается к любым объектам: основные средства, нематериальные активы, материалы, готовая продукция, организации, сотрудники, договоры и др.

Схема построения счета бухгалтерского учета с применением дополнительной аналитической информации в целях контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, выглядит следующим образом, как показано на рисунке 4.

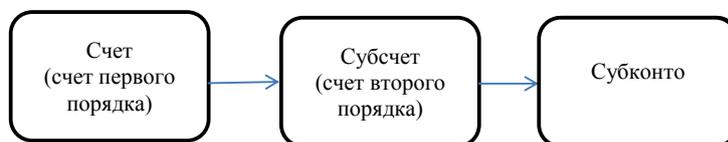


Рисунок 4. Схема построения счета бухгалтерского учета
 Источник: разработано автором

⁶ Приказ Минфина России от 01.12.2010 г. № 157н (ред. от 27.04.2023) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.12.2010 N 19452) //Консультант – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/ (дата обращения: 14.09.2023).

Виды субконто представляют собой совокупность однотипных объектов аналитического учета, приведем их примеры в таблице 1 с сопоставлением порядка их применения экономическими субъектами коммерческого сектора и организациями бюджетной сферы.

Таблица 1. Порядок применения видов субконто к счетам бухгалтерского учета

Счет/субсчет		Вид субконто	Примеры субконто
коммерческий сектор	бюджетная сфера		
20 «Основное производство»	109 «Затраты по производству продукции, работ, услуг»	1. Виды производства	Горно-подготовительные работы, добыча кварцитов, отбитая руда
		2. Виды затрат	Основные, накладные, косвенные
		3. Статьи затрат	Оплата труда, списание материалов, амортизация и т. д.
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	302.31 «Расчеты с поставщиками по приобретению основных средств»	1. Организации	ООО «Альфа», ООО «Бета» и др.
		2. Договоры	Дог №, дата, Дог №, дата и т. д.
		3. Документы расчетов	УПД, накладная и т. п.
70 «Расчеты по оплате труда»	302.11 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	1. Сотрудники	Астахов В.А., Бобылева Е.В., Соколов Д.В. и т. д.
		2. Виды начислений	Должностной оклад, премии, доплаты – по видам и т. д.
10 «Материалы»	105 «Материальные запасы»	1. Группы материалов	Основные, вспомогательные, прочие
		2. Склады	Склад 1, склад 2, склад 3 и т. д.
		3. Материально-ответственные лица	Михайлова Л.А., Смирнов Б.В., Репин Т.И. и др.

Источник: разработано автором

По приведенным в таблице 1 примерам виды субконто зависят от того, по какому счету (субсчету) необходима детализация информации. К одному счету (субсчету) может быть открыто одно или несколько видов субконто. Бухгалтерская программа позволяет создать любое количество видов субконто и вести учет одного и того же объекта, используя различный аналитический разрез.

Состав видов субконто определяется необходимостью получения информации в разрезе объектов аналитики для целей управления и составления отчетности.

В бухгалтерских программах виды субконто содержатся в справочниках, откуда их можно выбирать при настройке счетов. Справочники (в частности, «Организации», «Номенклатура», «Статьи затрат», «Сотрудники») предназначены для хранения информации об объектах учета.

Построение аналитического учета с использованием субконто позволяет:

- получить итоговые суммы с расшифровкой по субконто на одном счете (субсчете);
- проводить сквозной анализ объектов аналитического учета организации и операций с ними по всем счетам, на которых они учитываются;
- осуществлять контроль за подотчетными и материально-ответственными лицами. Это становится возможным, поскольку субконто позволяет получить данные о номенклатуре материалов (продукции, товаров), ее распределении по структурным подразделениям организации.

Возможности, которые предоставляет ведение аналитического учета на субсчетах и с использованием субконто, принципиально отличаются. Использование субконто позволяет получить максимально полную детализацию информации, содержащейся на конкретном счете (субсчете).

Субсчета – это иерархическая структура, подчиненная конкретному счету синтетического учета. При использовании субконто один и тот же вид субконто

(например, «Организации») прикрепляется ко всем счетам (субсчетам), на которых планируется вести аналитический учет по организациям. В таком случае объединение информации о расчетах с конкретной организацией с двух или нескольких синтетических счетов в бухгалтерской программе производится автоматически. И при сверке расчетов с контрагентами по каждому из них можно увидеть как дебиторскую, так и кредиторскую задолженность.

Таким образом, счета, субсчета и субконто необходимы для того, чтобы регистрировать информацию об объектах учета. Кодирование счета бухгалтерского учета принципиального значения не имеет. Таким образом, при гармонизации учета для различных групп экономических субъектов можно порекомендовать следующую структуру номера счета, рисунок 5.

Номер счета				
Название счета				
Код источника финансирования деятельности	Синтетический номер (счет первого порядка)	Аналитический номер (субсчет, счет второго порядка)		Аналитический код факта хозяйственной жизни
		наименование группы объекта учета	наименование вида объекта учета	
Разряды				
1	2–4	5	6	7–9
1 – средства соответствующего бюджета бюджетной системы РФ	101 «Основные средства» 102 «НМА» 103 «НПА» 104 «Амортизация»	10 – недвижимое имущество	1 – здания 2 – сооружения 3 – машины и оборудование и т. д.	310 «Увеличение стоимости основных средств» 410 «Уменьшение стоимости основных средств» и т. д.
2 – приносящая доход деятельность (самоокупаемость, собственные доходы учреждения)	105 «Материальные запасы» 106 «Вложения в НФА» 109 «Затраты на производство» и т. д.	20 – особо ценное движимое имущество	1 – здания 2 – сооружения 3 – машины и оборудование и т. д.	
3 – средства во временном распоряжении или целевое финансирование ... и т. д.		30 – иное движимое имущество и др. в зависимости от назначения счета	1 – здания 2 – сооружения 3 – машины и оборудование и т. д.	

Рисунок 5. Рекомендуемая структура номера счета бухгалтерского учета

Источник: разработано автором на основе Приказа Минфина РФ⁵, Приказа Минфина России⁶

Приведенная на рисунке 5 структура девятизначного номера счета рекомендуется к применению для целей гармонизации учетного процесса коммерческими организациями реального сектора, организациями бюджетной сферы, некоммерческими организациями реального и общественного сектора, повышая его информативность. Предлагаемое кодирование номера счета бухгалтерского учета будет эффективным для целей внешнего и внутреннего контроля итоговой информации об использовании государственных финансов организациями коммерческого сектора и не-

коммерческими организациями реального и общественного сектора. Применение гармонизированного кода позволит организовать ведение группового учета активов, для коммерческих и некоммерческих организаций, как этого требуют федеральные стандарты, в частности ФСБУ 6/2020⁷.

В таблице 2 приведем пример использования рекомендуемого номера счета для бухгалтерского учета экономическими субъектами различных групп по факту принятия к учету объекта основного средства.

⁷ Приказ Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» // Консультант – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/?ysclid=lpgq7aify0898304100 (дата обращения: 14.09.2023).

Таблица 2. Отражение фактов хозяйственной жизни экономических субъектов различных групп на гармонизированном номере счета бухгалтерского учета

Факт хозяйственной жизни	Группа экономического субъекта	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
Принят к учету объект основного средства	Организации бюджетной сферы	1.101.35.310	1.106.31.310
	Коммерческие организации реального сектора	2.101.35.310	2.106.31.310
	Некоммерческие организации реального и общественного сектора	3.101.35.310	3.106.31.310

Источник: разработано автором

Первый разряд предлагаемого кода номера счета бухгалтерского учета отражает источник финансирования деятельности, и позволяет сразу идентифицировать средства экономического субъекта, за счет которых он функционирует в национальной экономике.

Систематизация информации в регистрах бухгалтерского учета и отчетности экономических субъектов различных групп

Регистры бухгалтерского учета необходимы для группировки однородных фактов хозяйственной жизни в хронологическом и систематическом порядке. Их применение оправданно для целей внутреннего и внешнего контроля над совершаемыми фактами хозяйственной жизни, соответствия их требованиям действующего законодательства, а также осуществляемой деятельности. Любое контрольное мероприятие (финансовый аудит, ревизия, аудиторская проверка, экспертиза) начинается с изучения состояния документов и регистров бухгалтерского учета контролируемого субъекта.

Коммерческие организации реального сектора применяют в настоящее время регистры бухгалтерского учета, предусмотренные программами автоматизации. В частности, в программе «1С: Бухгалтерия» предусмотрены стандартные отчеты, которыми являются оборотно-сальдовая ведомость, оборотно-сальдовая ведомость по счету, анализ счета, карточка счета и др., они же и являются регистрами бухгалтерского учета, которые экономические субъекты должны закрепить в своей учетной политике. Универсальный отчет, предусмотренный в программе «1С: Бухгалтерия», предоставляет возможность пользователям сгруппировать списком однородные документы, однако его структура не удовлетворяет требованиям к обязательным реквизитам регистра бухгалтерского учета,

закрепленным в Законе «О бухгалтерском учете».

Основным недостатком в большинстве перечисленных регистров автоматизированной среды является отсутствие указания названия, номера и даты первичного документа, описывающего совершенный факт хозяйственной жизни. Федеральный стандарт бухгалтерского учета 27/2021⁸ регламентирует порядок ведения регистров бухгалтерского учета, однако не устанавливает их конкретный перечень для коммерческих организаций реального сектора, на которые он распространяет своё действие.

В связи с этим регламентация ведения регистров бухгалтерского учета, которая применяется в бюджетной сфере, более предпочтительна. Организации бюджетной сферы руководствуются требованиями бюджетного законодательства и составляются регистры, предусмотренные в приложении № 3 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2015 г. № 52н. Предусмотренный данным нормативным документом перечень регистров достаточно обширный, в рамках данного исследования обращаем внимание на составление журнала операций, применение которого считаем возможным гармонизировать для экономических субъектов различных групп. Журнал операций – регистр бухгалтерского учета, который формируется в автоматизированной среде и предназначен для систематизации документированной информации в рамках регламентированного документооборота.

Журнал операций имеет единую структуру, отличается номером и названием, применяется для формирования главной книги государственного учреждения и составления бюджетной (бухгалтерской) отчетности. Основное его назначение обобщить данные для синтетического учета и подтвердить санкционирование совершенных фактов хозяйственной жизни для целей контроля за рациональным и экономным расходованием

⁸ Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» // Консультант – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/ (дата обращения: 14.09.2023).

ем государственных финансов. Для целей контроля такой регистр необходим и для коммерческих организаций реального сектора и некоммерческих организаций реального и общественного сектора.

Приведем пример отражения информации в гармонизированном регистре бухгалтерского учета – журнале операций, для различных групп экономических субъектов, рисунок 6.

Журнал операций № 8											КОДЫ			
по прочим операциям											Форма по ОКУД	0504071		
за ноябрь 2023 г.											Дата	01.11.2023		
Наименование организации xxx											по ОКПО			
Структурное подразделение xxx														
Наименование учредителя xxx														
Источник финансирования деятельности xxx														
Единица измерения: руб.											по ОКЕИ			
											383			
Дата операции	Документ			Наименование показателя	Содержание операции	Остаток на начало периода		Номер счета		Сумма	Остаток на конец периода			
	дата	номер	наименование			по дебету	по кредиту	дебет	кредит		по дебету	по кредиту		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13		
Организации бюджетной сферы														
01.11.23	01.11.23	25	Акт приема-передачи НФА	Контрагент	Принят к учету ОС			1.101.35.310	1.106.31.310	1 250 000				
Коммерческие организации реального сектора														
01.11.23	01.11.23	25	Акт приема-передачи ОС	Контрагент	Принят к учету ОС			2.101.35.310	2.106.31.310	1 250 000				
Некоммерческие организации реального и общественного сектора														
01.11.23	01.11.23	25	Акт приема-передачи ОС	Контрагент	Принят к учету ОС			3.101.35.310	3.106.31.310	1 250 000				
Итого										x	x	1 250 000		

Рисунок 6. Пример отражения информации в предлагаемом гармонизированном регистре бухгалтерского учета – журнале операций

Источник: разработано автором на основе Приказа Минфина России²

Бюджетная (бухгалтерская) отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета, зафиксированных в регистрах бухгалтерского учета. Такой порядок формирования информации в отчетности обеспечивает её достоверность, полноту, объективность и сопоставимость. Наличие различных комплектов отчетных форм для разных групп экономических субъектов объективно оправдано. В данном вопросе гармонизация не применима в силу наличия различных источников финансового обеспечения деятельности и функционирования экономических субъектов в различных сферах национальной экономики.

Выводы

Подводя итоги проведенного исследования можно сделать следующие обобщающие выводы:

– первичные документы необходимы для фиксирования информации о происходящих процессах в деятельности экономического субъекта. Каждый первичный документ должен быть подписан лицами, ответственными за совершение фактов хозяйственной жизни. Наличие физической подписи или цифровой подписи придает документу юридическую силу и возможность контроля над действиями должностных лиц. Гармонизация форм первичных документов в на-

стоящее время не предполагается, что обусловлено спецификой деятельности экономических субъектов различных групп;

– счет бухгалтерского учета универсальный инструмент, который применяется для группировки информации о состоянии объектов бухгалтерского наблюдения. В силу наличия единых объектов бухгалтерского учета, установленных Законом «О бухгалтерском учете», возможно применение и единого кодирования счета для экономических субъектов различных групп. Предлагаемая в работе структура счета предназначена для гармонизации ведения учета для экономических субъектов различных групп, и позволяет обеспечить задачи финансового и управленческого учета одновременно. Кроме того рекомендуемая схема счета бухгалтерского учета будет эффективной для организации раздельного учета доходов и расходов коммерческих организаций реального сектора в случае получения и обоснования расходования средств государственного бюджета;

– регистры бухгалтерского учета необходимы для обобщения однородных фактов хозяйственной жизни, систематизации и контроля итоговой информации. Применение существующих журналов операций, предназначенных для организаций бюджетной

сферы возможно адаптировать для коммерческих и некоммерческих организаций. Гармонизация регистров бухгалтерского учета позволит экономическим субъектам более ответственно подходить к вопросам документационного оформления и подтверждения законности и экономической обоснованности фактов

хозяйственной жизни. В свою очередь, единый подход к итоговой группировке информации в регистрах бухгалтерского учета позволит контролирующим и финансово-надзорным органам придерживаться единой методики проведения проверки целевого использования выделенных из бюджета средств.

Литература

1. Агеева О. А. Трансформация методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2020. – Т. 10, № 2А. – С. 241–248. – <https://doi.org/10.34670/AR.2020.87.12.022>.
2. Гузов Ю. Н., Соболева Г. В. Цифровые технологии в учете: возможности и проблемы использования системы блокчейн // Аудит. – 2018. – № 4. – С. 22–25. – EDN: XMFZMT.
3. Дружиловская Т. Ю. Цифровизация и искусственный интеллект в бухгалтерском учете: достижения и перспективы // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 5 (503). – С. 500–521. – <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.500> – EDN: ZUSOMY.
4. Ивашкевич В. Б. Новые профессиональные компетенции в условиях цифровизации: исследования специалистов в области учета, анализа и аудита // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – Т. 25, № 3 (489). – С. 244–259. – <https://doi.org/10.24891/ia.25.3.244> – EDN: LHQLIU.
5. Каморджанова Н. А., Солоненко А. А. Тенденции развития бухгалтерской профессии в мире нестабильной экономики // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 1–2. – С. 120–133. – EDN: XVKRPX.
6. Колчугин С. В. Две ключевые задачи бухгалтерского учета // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5, № 3. – С. 30–39. – <http://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-3-30-39>. – EDN: UUBYJL.
7. Лapidус Л. В. Вызовы цифровой экономики как триггеры цифровой трансформации: эволюционная шкала и причинно-следственные связи // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2023. – № 3. – С. 11–27. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2023-3-11>. – EDN: MWMEMA.
8. Приображенская В. В. Влияние цифровой экономики на развитие компетенций в области бухгалтерского учета // Финансовый журнал. – 2019. – № 5 (51). – С. 50–63. – <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2019-5-50-63>. – EDN: AJDZV.
9. Соболева Г. В., Попова И. Н., Терентьева Т. О. Цифровая экономика и ее влияние на подготовку кадров в сфере бухгалтерского учета и аудита // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22, № 4 (454). – С. 464–480. – <http://doi.org/10.24891/ia.22.4.464>. – EDN: QSSEQH.
10. Филин С. А., Чайковская Л. А., Сатымбекова К. Б. Инновационные технологии в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22, № 4 (454). – С. 393–408. – <http://doi.org/10.24891/ia.22.4.393>. – EDN: ZBZQDR.
11. Хахонова Н. Н. Основные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях инновационной экономики // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2021. – № 3. – С. 10–26. – <http://doi.org/10.25198/2077-7175-2021-3-10>.
12. Якимова В. А. Аудит как инструмент снижения комплаенс-рисков участников цифровой инвестиционной экосистемы // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2023. – № 2. – С. 88–98. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2023-2-88>.
13. Guthrie J., Parker L. D. (2016) Whither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and Projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 29, Is. 1, pp. 2–10. – <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2015-2263>. (In Eng.).
14. Tapscott D. (1996) *The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence*. New York: McGraw-Hill, 342 p. (In Eng.).
15. Palumbo R., Cavallone M. (2022) Is Work Digitalization Without Risk? Unveiling the Psycho-Social Hazards of Digitalization in the Education and Healthcare Workplace. *Technology Analysis and Strategic Management*, Vol. 4, No. 3, pp. 285–302. – <https://doi.org/10.1080/09537325.2022.2075338>. (In Eng.).
16. Dethine B., Enjolras M., Monticolo D. (2020) Digitalization and SMEs' Export Management: Impacts on Resources and Capabilities. *Technology Innovation Management Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 18–34. – <http://doi.org/10.22215/timreview/1344>. (In Eng.).
17. Erkus H., Chiu V. (2014) On the Research Contribution of XBRL Literature – A Bibliometrics Analysis. *Eurasian Journal of Business and Economics*, Vol. 7, No. 13, pp. 173–188. (In Eng.).

References

1. Ageeva, O. A. (2020) [Transformation of accounting methods in the digital economy]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: yesterday, today, tomorrow]. Vol. 2A, pp. 241–248. – <https://doi.org/10.34670/AR.2020.87.12.022>. (In Russ.).
2. Guzov, Yu. N., Soboleva, G. V. (2018) [Digital technologies in accounting: opportunities and problems of using the blockchain system]. *Audit* [Audit]. Vol. 4, pp. 22–25. EDN: XMFZMT (In Russ.).
3. Druzhilovskaya, T. Yu. (2023) [Digitalization and artificial intelligence in accounting: achievements and prospects]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet* [International accounting]. Vol. 5, pp. 500–521. EDN: ZUSOMY (In Russ.).
4. Ivashkevich, V. B. (2022) [Novye professional'nye kompetencii v usloviyah cifrovizacii: issledovaniya specialistov v oblasti ucheta, analiza i audita]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*. [International accounting]. Vol. 3, pp. 244–259. – <https://doi.org/10.24891/ia.25.3.244> – EDN: LHQLIU (In Russ.).
5. Kamordzhanova, N. A., Solonenko, A. A. (2017) [Trends in the development of the accounting profession in the world of an unstable economy]. *Auditorskie vedomosti* [Audit statements]. Vol. 1–2, pp. 120–133. EDN: XVKRPX. (In Russ.).
6. Kolchugin, S. V. (2018) [Two key accounting tasks]. *Uchet. Analiz. Audit* [Accounting. Analysis. Audit]. Vol. 3, pp. 30–39. – <http://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-3-30-39>. – EDN: UUBYJL. (In Russ.).
7. Lapidus, L. V. (2023) [Challenges of the digital economy as triggers of digital transformation: evolutionary scale and cause-and-effect relationships]. *Intellekt. Innovacii. Investicii*. [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 3, pp. 11–27. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2023-3-11> – EDN: MWMEMA. (In Russ.).
8. Priobrazhenskaya, V. V. (2019) [The influence of the digital economy on the development of competencies in the field of accounting]. *Finansovyy zhurnal* [Financial magazine]. Vol. 5, pp. 50–63. – <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2019-5-50-63>. – EDN: AJDZV (In Russ.).
9. Soboleva, G. V., Popova, I. N., Terent'eva, T. O. (2019) [Digital economy and its influence on personnel training in the field of accounting and audit]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet* [International accounting]. Vol. 22. Vol. 4, pp. 464–480. – <http://doi.org/10.24891/ia.22.4.464>. – EDN: QSSEQH. (In Russ.).
10. Filin, S. A., Chajkovskaya, L. A., Satymbekova, K. B. (2019) [Innovative technologies in accounting]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet* [International accounting]. Vol. 22. Vol. 4, pp. 393–408. – <http://doi.org/10.24891/ia.22.4.393>. – EDN: ZBZQDR. (In Russ.).
11. Hahonova, N. N. (2021) [Main problems and prospects for the development of accounting in an innovative economy]. *Intellekt. Innovacii. Investicii*. [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 3, pp. 10–26. – <http://doi.org/10.25198/2077-7175-2021-3-10>. (In Russ.).
12. Yakimova, V. A. (2023) [Audit as a tool for reducing compliance risks of participants in the digital investment ecosystem]. *Intellekt. Innovacii. Investicii*. [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 2, pp. 88–98. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2023-2-88>. (In Russ.).
13. Guthrie, J., Parker, Lee D. (2016) Whither the Accounting Profession, Accountants and Accounting Researchers? Commentary and Projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 29, Iss. 1, pp. 2–10. – <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2015-2263>. (In Engl.).
14. Tapscott, D. (1996) The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence. *New York: McGraw-Hill*, 342 p. (In Engl.).
15. Palumbo, R., Cavallone, M. (2022) Is Work Digitalization Without Risk? Unveiling the Psycho-Social Hazards of Digitalization in the Education and Healthcare Workplace. *Technology Analysis and Strategic Management*, Vol. 4, No. 3, pp. 285–302. – <https://doi.org/10.1080/09537325.2022.2075338>. (In Engl.).
16. Dethine, B., Enjolras, M., Monticolo, D. (2020) Digitalization and SMEs' Export Management: Impacts on Resources and Capabilities. *Technology Innovation Management Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 18–34. – <http://doi.org/10.22215/timreview/1344>. (In Engl.).
17. Erkus, H., Chiu, V. (2014) On the Research Contribution of XBRL Literature – A Bibliometrics Analysis. *Eurasian Journal of Business and Economics*, Vol. 7, no. 13, pp. 173–188. (In Engl.).

Информация об авторе:

Лариса Александровна Свиридова, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

ORCID ID: 0000-0003-1164-5173

e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

Статья поступила в редакцию: 16.10.2023; принята в печать: 29.01.2024.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

Information about the author:

Larisa Aleksandrovna Sviridova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia

ORCID ID: 0000-0003-1164-5173

e-mail: lara.sviridova.1971@mail.ru

The paper was submitted: 16.10.2023.

Accepted for publication: 29.01.2024.

The author has read and approved the final manuscript.