DOI: http://dx.doi.org/10.21686/2413-2829-2024-3-134-141

(cc) BY

АКТУАЛИЗАЦИЯ СОДЕРЖАНИЯ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ РЕОРГАНИЗАЦИИ НОРМАТИВНОЙ БАЗЫ И РАЗВИВАЮЩЕЙСЯ ЦИФРОВИЗАЦИИ УЧЕТА В РОССИИ

С. В. Асриев
Филиал Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова
в г. Пятигорске Ставропольского края,
Пятигорск, Россия

В статье делается попытка обоснования расширения перечня тех способов ведения бухгалтерии, которые составляют метод современного бухгалтерского учета. Сделан акцент не на уточнении содержания существующих и веками утвердившихся в практике способов ведения учетной работы, а на включении в перечень элементов метода, которые способствуют реализации задач, стоящих перед современным учетом в рамках информационного обеспечения управления и внешнего контроля. Вместе с тем данные элементы метода не нашли должного отражения в нормативной базе. По мнению автора, расширение состава элементов метода бухгалтерского учета должно стать своего рода каркасом для формирования отечественной нормативной базы в области бухгалтерии. Реорганизация российских учетных правил (стандартов), которая прослеживается в последние годы, указывает на своевременность внедрения предлагаемых новых подходов к построению системы нормативных актов. Включение в число ключевых вопросов, подлежащих регламентации, вопросов методологии подчеркнет значимость принципа приоритета содержания над формой. Это также позволит упорядочить нормативную базу по процедурно-технологическому принципу. Автор предлагает методологию, которая применима к любому направлению пообъектной учетной работы.
Ключевые слова: метод бухгалтерского учета, нормативное регулирование учета, оценка, калькуляция, цифровизация учета.

UPDATING THE CONTENT OF BOOKKEEPING METHOD IN CONDITIONS OF REGULATORY FRAMEWORK REORGANIZATION AND ON-GOING DIGITALIZATION OF ACCOUNTING IN RUSSIA

Samvel V. Asriev
Branch of the Plekhanov Russian University of Economics
in Pyatigorsk, Stavropol Territory,
Pyatigorsk, Russia

The article tries to substantiate the extension of the list of accounting methods, which make up the method of current bookkeeping. Focus is not made on specifying content of the present and established in practice ways of accounting but on insertion in the list such elements of the method that foster realization of tasks facing the current accounting within the frames of informational support of management and outward control. At the same time these elements of the method were not taken into consideration in the regulatory framework. According to the author, extension of the list of elements of bookkeeping methods can build a frame for shaping the home regulatory framework in bookkeeping. Reorganization of Russian accounting rules (standards), which can be traced lately, demonstrates

timeliness of introduction of new approaches to elaborating the system of enactments. Insertion in the list of key issues liable to regulation of matters of methodology underlines the importance of the principle of content priority over form. It can help adjust regulatory framework in accordance with procedure and technological principle. The author put forward methodology, which can be applied to any type of objective accounting.
Keywords: bookkeeping method, accounting regulation, estimation, calculation, account ting digitalization.

Стандартизация правил учетной работы как форма ее регламентации является исторически принятым в России вариантом организации нормативного регулирования. Учетные стандарты, называемые положениями, относятся ко второму уровню нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

Всего Минфином России как главным регулятором учетной деятельности в стране разработано 24 положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые действуют и в настоящее время в своих актуальных редакциях после проводимых корректировок. Из числа действующих ныне ПБУ есть документы, датированные 1993, 1998, 1999, 2000 гг., таких положений 7. Другие ПБУ, разработанные в период с 2002 по 2011 г., насчитывают 17 документов. ПБУ не вводились в действие после 2011 г.

Новым форматом закрепления тематических правил организации и ведения учетно-отчетной работы стали федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ). Некоторые из них заменили действовавшие ПБУ, как, например, ФСБУ 5/2019 «Запасы», 6/2020 «Основные средства», 14/2022 «Нематериальные активы».

Другие ФСБУ – это новые стандарты, аналогов которым не было среди ПБУ. Это ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», 26/2020 «Капитальные вложения», 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», 28/2023 «Инвентаризация».

Разработка учетных стандартов, их утверждение и ввод в действие характеризуются такими особенностями, как:

– вовлечение большого количества профессионалов в процессы разработки и утверждения;

– многоступенчатый характер процедур разработки, обсуждения, согласования, одобрения, утверждения и введения в действие;

– учет мнения большого количества представителей заинтересованных сторон в части применимости, адекватности реалиям и жизнеспособности документа;

– императивный и диспозитивный характер норм, закрепленных в стандартах, с преобладанием первых;

– статус нормативного акта, обязательного к применению;

– наличие общих положений, включающих понятийный аппарат;

– наличие процедурных аспектов по ведению учета того или иного объекта;

– ссылки на иные нормативные документы, регулирующие учет и отчетность в России, в том числе и на приказы Минфина России, вводящие в действие конкретные МСФО на территории страны;

– открытый доступ к текстам на сайте Министерства финансов Российской Федерации и специализированных справочных систем правовой поддержки;

– наличие спорных аспектов практического применения, которые формулируются экспертами в виде научных публикаций, заявлений на публичных обсуждениях, открытых писем в адрес Минфина России и т. п., что способствует последующей корректировке с целью совершенствования правил, закрепленных в ПБУ и ФСБУ;

– наличие переходного периода до момента обязательного применения, что особенно актуально для ФСБУ после длительного отсутствия новых стандартов с 2011 по 2018 г.

В целом современные российские бухгалтеры адаптировались к условиям частой корректировки нормативных актов. Весьма важную функцию в данном кон-

тексте на себе замыкают разработчики специализированного программного обеспечения, которые обязуются актуализировать функционал и настройки программ по факту корректировок законодательства, а также поставщики доступа к специализированным правовым системам, которые актуализируют нормативную базу и сигнализируют об изменениях.

Также компетентные специалисты в области бухгалтерии, которые состоят в управленческом звене своих организаций, весьма действенным считают уровень нормативного регулирования – учетную политику и прочие локальные акты. Этот документ позволяет раскрыть нормативную базу до уровня практических примеров и пошаговых инструкций для исполнителей. Грамотная учетная политика становится основой настройки компьютерной программы учета. Она позволяет добиться понятности целей и задач ведения учетной работы по каждому ее участку.

Описанные выше условия функционирования хозяйственно-учетной деятельности в нашей стране позволяют говорить о системе ее регулирования, которая дает возможность обеспечить интересы государства в сочетании с интересами других категорий пользователей учетно-отчетной информации. Другие категории пользователей в контексте данной исследовательской работы в первую очередь ассоциируются с внешними инвесторами, кредиторами и партнерами бизнеса (действующими и потенциальными), которые должны точно понимать содержание всех стоимостных показателей отчетности. Здесь речь идет и о контрагентах – иностранных компаниях.

Таким пользователям финансовой отчетности нужна прозрачная, единая нормативная база, на основании которой специалисты компании, представляющей отчетность, определяют каждый стоимостный показатель.

Представляется, что такой нормативной базой должны быть соответствующие федеральные учетные стандарты и учетная политика. В данном случае мы рассматриваем внутристрановой уровень без участия тех субъектов, для которых необходима работа с отчетностью, составленной по МСФО, US GAAP или другим международным или зарубежным правилам.

В действующих учетных стандартах, посвященных порядку учета конкретного объекта (или группе однородных объектов) имущества, обязательств, операций, содержится раздел, посвященный оценке. Однако если проводить аналогию с уже утвержденными стандартами, такими как 1/2008 «Учетная политика организации», 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», 28/2023 «Инвентаризация», то становится понято, что они раскрывают содержание классических, фундаментальных элементов метода бухгалтерского учета.

Считаем обоснованным, целесообразным и своевременным предложить разработку и внедрение в нормативную базу по бухгалтерскому учету нового ФСБУ, который может называться:

– «Стоимостная оценка активов и обязательств», или «Оценка активов и обязательств»;

– «Оценка», или «Бухгалтерская оценка»;

– «Оценка и калькулирование», или «Оценка и калькуляция».

В каждом из предложенных вариантов наименований есть два, а может быть и больше вариаций, которые будут отражать содержание стандарта. Вернемся к пояснению сути данного тезиса после того, как определим обоснованность, целесообразность и своевременность разработки и внедрения предлагаемого стандарта.

Обосновать актуальность данной разработки следует с той точки зрения, что стандарт, посвященный бухгалтерской оценке как элементу метода бухгалтерского учета, отсутствует в системе нормативных актов в России. Вместе с тем вышеперечисленные ПБУ и ФСБУ, в которых кон-

кретно раскрываются другие элементы метода бухгалтерского учета, внедрены и применяются многие годы.

Оценка является не менее значимым способом обеспечения целостности учетной информационной системы, и посвящение ей отдельного стандарта будет вполне уместным и обоснованным. В поддержку данного предложения следует указать на весьма большой объем информации, которая определяет правила оценки отдельных видов активов и обязательств. Если новый учетный стандарт вберет в себя все правила бухгалтерских оценок (в соответствии со своим содержательным назначением), то пользователям (бухгалтерам, проверяющим и др.) будет более комфортно изучать, анализировать и применять его положения на практике. Кроме того, считаем, что каждый содержательный элемент стандарта должен сопровождаться универсальными цифровыми примерами. Это повысит его информативность и снизит количество вопросов по его применению.

Целесообразность внедрения нового стандарта объясняется его предметным назначением: раскрыть видение регулятора по одному из основных вопросов ведения бухгалтерии в каждой организации. Именно предметное посвящение нормативного документа данному элементу метода бухгалтерского учета по аналогии с другими является наиболее целесообразным. Сегодня для ответа на вопрос, по какой стоимости принять к учету нематериальные активы, бухгалтер опирается на требования ФСБУ 14/2022. Одновременно могут возникнуть вопросы по формированию стоимости того же объекта как части капитальных вложений или поисковых активов. Все эти вопросы, на наш взгляд, могут быть удобно сведены в один нормативный документ.

Своевременность может быть аргументирована и актуальностью закрепления методической основы бухгалтерского учета в нормативных документах уровня федеральных стандартов (утверждаемых приказом Минфина России). Речь идет о примерах последней трехлетки: принятие двух стандартов 27/2021 и 28/2023, посвященных, соответственно, документированию и инвентаризации. ФСБУ, посвященный оценке, весьма органично встроится в данную повестку и будет логическим продолжением процесса регламентации методических основ бухгалтерии. Это создаст дополнительное поле для дискуссии по однозначности толкования и применения классических приемов бухгалтерского учета, а также закрепит концептуальный подход регулятора к данному вопросу. Считаем, что от последнего во многом зависит наличие/отсутствие излишних толкований, трактовок и допускаемых ошибок (умышленных и неумышленных) в практической бухгалтерии, при подготовке кадров по учетной профессии в сфере среднего профессионального и высшего образования.

В продолжение данной идеи логично говорить и о стандартах, посвященных отдельно методике двойной записи по счетам бухгалтерского учета, а также балансовому обобщению. Это также становится очевидным, если следовать предлагаемому нами подходу, однако проработка структуры и тем более содержания таких нормативных документов выходит за рамки данной исследовательской работы.

Автор склонен считать, что само нормативное регулирование бухгалтерского учета следует рассматривать в качестве самостоятельного элемента метода бухгалтерского учета. Оно стало неотъемлемой частью системы организации бухгалтерского учета. Отсутствие должной нормативной базы создает сложности в управлении процессом учета и в его осуществлении на микро- и макроуровне. Этот тезис также нуждается в дальнейшем развитии и может стать предметом отдельного исследования.

Продолжая развитие мысли относительно содержания метода современного бухгалтерского учета, следует предложить включение в него автоматизации, а точнее

цифровизации учета и отчетности. Обоснованность, целесообразность и актуальность такого учетного стандарта может быть изложена относительно стандарта по оценке. Отметим, что без компьютерной обработки учетных данных с помощью специального программного обеспечения, без использования различных дополнительных программных продуктов и периферийных устройств ведение бухгалтерского учета не представляется актуальным и в целом реальным делом в современных условиях.

Начавшиеся еще в 1990-е гг. процессы и первые попытки перехода на компьютерное ведение учета, составление отчетности, выполнение расчетных процедур и пр.:

– во-первых, не снизили актуальности других элементов метода бухгалтерского учета;

– во-вторых, пройдя ряд этапных эволюционных периодов, в том числе этапы отторжения и непонимания, закрепились в практике и получили новое импульсивное развитие в связи с развитием технологий, а также характера, объемов экономических отношений и сопровождающих их информационных потоков;

– в-третьих, фактически создали основу и запрос на создание отечественной школы специализированного программирования;

– в-четвертых, внедрились в современную хозяйственную систему, позволяя сегодня при желании предприятия-заказчика синхронизировать работу главной компьютерной учетной программы с дополнительными, синхронизировать работу в специальных мобильных приложениях, работать с информацией удаленно, в том числе с облачными сервисами, и т. д.;

– в-пятых, проникли в инструктивную базу Минфина России, Банка России, ФНС России и других ведомств;

– в-шестых, по экспертным оценкам, охватывают на сегодняшний день деятельность более 90% хозяйствующих субъектов в России (организации и ИП), из этой массы около 50% хозяйствующих субъектов находятся на уровне цифровизации учета, близком к максимально возможному [3; 4; 7];

– в-седьмых, создали конкурентный рынок специального программного обеспечения;

– в-восьмых, создали целые учетные школы профессионалов, обученных работе в брендовом программном обеспечении;

– в-девятых, позволяют совмещать учетные, аналитические, планово-прогнозные, оценочные, контрольные функции управления, выводя такие цифровые системы на качественно иной уровень;

– в-десятых, обеспечивают реализацию всех классических элементов метода бухгалтерского учета в более оперативном и качественном исполнении.

Эти и другие характеристики цифровизации учета указывают, по нашему мнению, на обоснованность предложения по включению цифровизации в обновленный перечень элементов метода бухгалтерского учета.

Таким образом, помимо документирования, инвентаризации, оценки и калькулирования, счетов и двойной записи, балансового обобщения, отчетности, в число элементов метода бухгалтерского учета добавляются нормативное регулирование и цифровизация.

Вернемся к раскрытию содержательной части предлагаемого учетного стандарта, а точнее к его структурированию в зависимости от названия и закладываемого в него назначения. Сразу следует указать на то, что при использовании второго варианта («Оценка», или «Бухгалтерская оценка») требуемые изменения в других существующих ПБУ и ФСБУ будут минимальными. Два других варианта наименований нового стандарта бухгалтерского учета будут требовать более глубокой переработки действующих ПБУ и ФСБУ. Рассмотрим возможное содержание стандарта при различных вариантах его наименования.

В таблице представлены укрупненные содержательные элементы ФСБУ в зависимости от наименования. Регулятор будет

определять свой выбор степенью глубинности переработки действующей нормативной базы в связи с внедрением нового стандарта.

Содержание нового ФСБУ в зависимости от выбранного регулятором варианта

Варианты наименований ФСБУ	Назначение стандарта, содержательные элементы	Характер изменений в действующую нормативную базу	Плюсы и минусы
1.1. Стоимостная оценка активов и обязательств. 1.2. Оценка активов и обязательств	I. Основные понятия. II. Методы оценки. III. Виды оценок. IV. Оценка активов – укрупненный раздел, в котором будут подразделы, посвященные оценке конкретных видов активов, таких как капитальные вложения, основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, финансовые вложения, запасы и другие, соответствующие отдельным видам имущества. V. Оценка обязательств – имеет аналогичное назначение, что и предыдущий подраздел, но, соответственно, в отношении обязательств	Глубокая переработка ПБУ и ФСБУ, в которых уже раскрывается порядок оценки активов и обязательств: изъятие из них раздела «Оценка» и включение обновленного (при необходимости) порядка в новый ФСБУ. Цифровые условные примеры по каждой представленной в стандарте группе активов и обязательств либо в самом тексте стандарта, либо в качестве приложений	Плюсы: максимальная концентрация внимания на пообъектной оценке. Минусы: существенные изменения в действующей нормативной базе
2.1. Оценка. 2.2. Бухгалтерская оценка	I. Основные понятия. II. Методы оценки. III. Виды оценок	Дополнение действующих стандартов новым без глубокой переработки уже существующих ПБУ и ФСБУ. Его назначение в основном методическое, но раскрывающее примеры применения методов оценки. Конкретно описываются методы оценки, их соответствие конкретным объектам активов и пассивов, ситуации применения, практические примеры	Плюсы: актуализация внимания к методу оценки. Минусы: размытость описания и методик оценки в отношении отдельных объектов по разным нормативным документам
3.1. Оценка и калькулирование. 3.2. Оценка и калькуляция	I. Оценка. 1. Основные понятия. 2. Методы оценки. 3. Виды оценок. 4. Оценка активов (аналогично варианту 1, п. IV). 5. Оценка обязательств (аналогично варианту 1, п. V). II. Калькуляция. 1. Основные понятия. 2. Виды калькуляции и себестоимости. 3. Методы калькуляции себестоимости калькуляционной единицы	Глубокая переработка ПБУ и ФСБУ, затрагивающая, помимо нормативной базы при варианте 1, еще и документы, регулирующие порядок формирования себестоимости. Это прежде всего ПБУ 10/99	Плюсы: дополнительно к варианту 1 – отпадает необходимость внедрения еще одного стандарта «Калькуляция». Минусы: большой объем информации и более глубокая корректировка действующей нормативной базы

Достаточно сложный процесс реорганизации нормативно-методической базы может стать существенным препятствием на пути совершенствования нормативного регулирования. Однако это будет соответствовать логике отведения каждому элементу метода бухгалтерского учета самостоятельного нормативного акта.

Актуализация методических подходов, взятая в рамки нормативной базы, по нашему мнению, будет в большей степени раскрывать связь теории и практики, исключая излишние толкования и интерпретации конкретных методических подходов, определенных регулятором.

Выбор варианта модернизации действующей нормативной базы по бухгалтерскому учету будет во многом зависеть от выбора варианта из числа описанных в таблице.

Отдельного комментария требует третий вариант. Считаем его наиболее рациональным. Если решиться на коренную переработку нормативной базы, следуя по пути посвящения отдельного стандарта каждому элементу метода бухгалтерского учета, то именно на этом этапе целесообразно коренным образом осуществить ее приведение в соответствие с данной логикой. Возможна также перспектива разделения ФСБУ «Оценка и калькулирование» на два разных стандарта, один из которых будет посвящен оценке, а другой – калькулированию. Но несмотря на видимую громоздкость такого нормативного документа, он представляется более соответствующим природе метода бухгалтерского учета.

Автор осознает масштабность изменений при любом из предлагаемых вариантов, при этом эффект в виде большей степени упорядочения нормативной базы при заданной логике (ПБУ 1/2008, ПБУ 4/99, ПБУ 23/2011, ФСБУ 27/2021, ФСБУ 28/2023) должен преобладать в качестве фактора принятия столь масштабного решения.

Список литературы

1. *Будович Ю. И.* Есть ли у бухгалтерского учета и национального счетоводства общая теория? // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 23 (479). – С. 15–31.

2. *Дружиловская Э. С.* Оценка в современном бухгалтерском финансовом учете и отчетности // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2022. – № 18 (546). – С. 2–14.

3. *Жукова Н. В., Яровова В. В.* Актуальные вопросы бухгалтерского учета при переходе на новые ФСБУ // Вестник образовательного консорциума «Среднерусский университет». Серия: Экономика и управление. – 2021. – № 17. – С. 32–33.

4. *Криштелева Т. И., Алферова Е. Ю.* Формирование контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета : монография. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Дашков и К°, 2023.

5. *Макаренко Е. Н.* Профессиональная этика бухгалтера: современные тенденции и принципы // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 2 (476). – С. 128–141.

6. *Ненкина О. Н.* Гармонизация систем бухгалтерского и статистического учета: проблемы и решение // Научное обозрение: теория и практика. – 2019. – Т. 9. – № 4 (60). – С. 529–535.

7. *Хахонова Н. Н.* Основные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 5. – С. 19–29.

References

1. Budovich Yu. I. Est li u bukhgalterskogo ucheta i natsionalnogo schetovodstva obshchaya teoriya? [Is There any Common Theory for Bookkeeping and National Accounting?]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Bookkeeping in Budget and Non-Profit Making Organizations], 2019, No. 23 (479), pp. 15–31. (In Russ.).

2. Druzhilovskaya E. S. Otsenka v sovremennom bukhgalterskom finansovom uchete i otchetnosti [Appraisal in Current Finance Accounting and Reporting]. *Bukhgalterskiy uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Bookkeeping in Budget and Non-Profit Making Organizations], 2022, No. 18 (546), pp. 2–14. (In Russ.).

3. Zhukova N. V., Yarovova V. V. Aktualnye voprosy bukhgalterskogo ucheta pri perekhode na novye FSBU [Acute Problems of Accounting while Passing to New FSBU]. *Vestnik obrazovatelnogo konsortsiuma «Srednerusskiy universitet». Seriya: Ekonomika i upravlenie* [Bulletin of Education Consortium 'Middle-Russia University'. Series: Economics and Management], 2021, No. 17, pp. 32–33. (In Russ.).

4. Krishtaleva T. I., Alferova E. Yu. Formirovanie kontrolno-orientirovannoy sistemy bukhgalterskogo ucheta: monografiya [Building the Control-Oriented System of Accounting], 3th ed., revised and amended. Moscow, Dashkov i K°, 2023. (In Russ.).

5. Makarenko E. N. Professionalnaya etika bukhgaltera: sovremennye tendentsii i printsipy [Professional Ethics of the Bookkeeper: Current Trends and Principles]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet* [International Bookkeeping], 2021, Vol. 24, No. 2 (476), pp. 128–141. (In Russ.).

6. Nenkina O. N. Garmonizatsiya sistem bukhgalterskogo i statisticheskogo ucheta: problemy i reshenie [Harmonization of Systems of Bookkeeping and Statistic Accounting: Challenges and Solutions]. *Nauchnoe obozrenie: teoriya i praktika* [// Scientific Review: Theory and Practice], 2019, Vol. 9, No. 4 (60), pp. 529–535. (In Russ.).

7. Khakhonova N. N. Osnovnye problemy i perspektivy razvitiya bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh tsifrovoy ekonomiki [Key Challenges and Prospects of Developing Bookkeeping in Conditions of Digital Economy]. *Vestnik IPB (Vestnik professionalnykh bukhgalterov)* [Bulletin of Professional Bookkeepers], 2021, No. 5, pp. 19–29. (In Russ.).

Сведения об авторе

Самвел Владимирович Асриев
кандидат экономических наук,
доцент, заведующий кафедрой экономики,
финансов и бизнес-аналитики филиала
РЭУ им. Г. В. Плеханова в г. Пятигорске
Ставропольского края.
Адрес: филиал ФГБОУ ВО «Российский
экономический университет
имени Г. В. Плеханова» в г. Пятигорске
Ставропольского края, 357500,
Ставропольский край, г. Пятигорск,
ул. Кучуры, д. 8.
E-mail: asrievsv@yandex.ru

Information about the author

Samvel V. Asriev
PhD, Assistant Professor,
Head of the Department for Economics,
Finance and Business Analytics
of the Branch of the PRUE in Pyatigorsk,
Stavropol Territory.
Address: Branch of the Plekhanov Russian
University of Economics in Pyatigorsk,
Stavropol Territory,
8 Kuchury Str., Pyatigorsk,
Stavropol Territory, 357500,
Russian Federation.
E-mail: asrievsv@yandex.ru