

УДК 657.1

**У. Ю. Блинова**

ФГОБУ ВО Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва,  
e-mail: ublinova@fa.ru

**Н. И. Голышева**

ФГОБУ ВО Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва,  
e-mail: ngolysheva@fa.ru

## **СУБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ФОРМИРОВАНИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ**

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, субъект учета, объект учета, трудовая функция, профессиональный стандарт, автоматизация, цифровизация, цифровая трансформация, цифровая экономика, учетно-аналитическая система.

Создание цифровой экономики повлекло за собой появление разнообразных технологических решений, которые кардинальным образом изменили все аспекты деятельности хозяйствующего субъекта. Организация бухгалтерского учета также подверглась значительной трансформации. Применение компьютерной техники и специальных программ для ведения учета, развитие комплексных решений для автоматизации и цифровизации учета повлекло создание новых механизмов формирования учетно-аналитического обеспечения для принятия управленческих решений; необходимость изучения системы учета, ее компонентов и внутренних взаимосвязей между ними; создание новых концептуальных положений. Одним из элементов системы бухгалтерского учета является субъект учета, сущность которого, выполняемые функции и перспективы развития в условиях цифровизации требуют дополнительных исследований, поскольку несмотря на значительную критику профессии бухгалтера и причисление ее к разряду исчезающих, серьезных научных исследований этого важного элемента системы бухгалтерского учета не производится. В статье приводится описание подходов к сущности, функциональным обязанностям и командным ролям субъекта учета, который является одной из значимых элементов системы бухгалтерского учета. Производится выборочный анализ рынка труда; функций учетного работника в соответствии с утвержденными функциональными обязанностями и их внутренним наполнением. Показано влияние текущего внедрения массовых технологических решений на осуществление и изменение функций субъекта учета. Полученные выводы позволяют определить сущность, роль и задачи субъекта учета, его изменение в связи с развитием цифровой экономики; наметить пути дальнейшего исследования.

**U. Yu. Blinova**

Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow,  
e-mail: ublinova@fa.ru

**N. I. Golysheva**

Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow,  
e-mail: ngolysheva@fa.ru

## **ACCOUNTING SUBJECT IN THE CONDITIONS OF FORMATION OF THE DIGITAL ECONOMY**

**Keywords:** accounting, accounting subject, accounting object, labor function, professional standard, automation, digitalization, digital transformation, digital economy, accounting and analytical system.

The creation of the digital economy entailed the emergence of a variety of technological solutions that radically changed all aspects of the business entity's activities. The organization of accounting has also undergone a significant transformation. The use of computer technology and special programs for accounting, the development of complex solutions for automation and digitalization of accounting entailed the creation of new mechanisms for the formation of accounting and analytical support for making management decisions; the need to study the accounting system, its components and internal relationships between them; creation of new conceptual provisions. One of the elements of the accounting system is the subject of accounting, the essence of which, the functions performed and the prospects for development in the context of digitalization require additional research, since despite significant criticism of the accounting profession and its inclusion in the category of disappearing, serious scientific research of this important element of the accounting system is not carried out. The article describes the approaches to the essence, functional responsibilities and command roles of the accounting subject, which is one of the significant elements of the accounting system. A selective analysis of the labor market is carried out; functions of an accounting employee in accordance with the approved functional responsibilities and their internal content. The influence of the current implementation of mass technological solutions on the implementation and change of the functions of the accounting subject is shown. The findings make it possible to determine the essence, role and tasks of the accounting entity, its change in connection with the development of the digital economy; outline ways of further research.

### Введение

В условиях цифровизации бизнес-процессов, внедрении и развитии новых концепций ведения бизнеса меняются подходы не только к методологии бухгалтерского учета, но и усиливается необходимость создания новой концепции бухгалтерского учета в цифровой экономике. Трансформации подверглись все элементы системы учета, в т.ч. и такой элемент как субъект учета.

В настоящее время существенные характеристики субъекта учета изменяются; возникают различные подходы к развитию бухгалтерской профессии. Существует и подход, при котором трансформация представляется неизбежной, прогнозируется появление бухгалтера нового вида и новых профессий – бухгалтер-налоговый контролер; бухгалтер-аналитик, бухгалтер-программист, бухгалтер-маркетолог; методолог [1]; расширение сферы деятельности бухгалтера в сторону аналитики и методического обеспечения учета [2].

Также указывается, что происходит распределение ролей между человеком и технологическими решениями [3]; бухгалтерия будет занимать важное место в управлении деятельностью любого субъекта хозяйствования [4]; будет происходить сращивание управленческих и учетных функций и преобразование учетного работника в менеджера с функциями фиксации, оценки и интерпретации результатов деятельности [5].

Многие авторы подчеркивают, что велик спрос на грамотных, высококлассных специалистов [6]. Институт профессиональных бухгалтеров подчеркивает важность повышения квалификации современного бухгалтера (каждые три года бухгалтеры обязаны проходить повышение квалификации в объеме не менее 120 часов). Однако цель такого обучения – не приобретение или совершенствование цифровых навыков, а усиление информационной составляющей – постоянно меняющееся законодательство [7]. Важен не только практический опыт и навыки, но и постоянное повышение квалификации; отсутствие личной предвзятости и влияния заинтересованных сторон, что значимо в условиях внедрения цифровых технологий и концепций ведения бизнеса [8].

**Целью** статьи является исследование специфики функционирования субъекта учета в условиях автоматизации и цифровой трансформации, классификации и развития трудовых функций, командных ролей; и,

с учетом полученных результатов, наметить пути дальнейшего исследования.

Изучение текущего и будущего состояния субъекта учета рассматривается авторами с разных позиций. Ряд авторов изучает будущее бухгалтерской профессии во взаимосвязи с текущим ее состоянием. Например, изучается численность бухгалтеров; количество организаций России, на которых потенциально может существовать бухгалтерская служба; гендерный состав работников и их заработная плата. Указывается, что потребность в таких кадрах подтверждается высоким уровнем заработной платы, наличием большого количества вакансий, а также рядом глобальных факторов, таких как международная стандартизация учета и признание профессии, усиление стратегической направленности деятельности и потребность в контроле разных видов [1]. Значимость профессии переоценивается в связи с новыми технологиями и концепциями [9; 10].

Необходимо исследовать состояние рынка труда в области потребности в специалистах бухгалтерского учета, выполняемых ими функций и провести анализ в текущем моменте цифровой трансформации на основе существующих требований к субъекту учета.

### Материалы и методы исследования

Для исследования воспользуемся данными рынка труда; перечнем командных ролей в концепции Р.М. Белбина и модели коммуникативных связей «Колесо команды» Дж. Марджерисона и Д. МакКенна, организационно-кадровой модели Т.Ю. Базарова; функциональными обязанностями, предусмотренными профессиональным стандартом «Бухгалтер» и уровнем состоянием автоматизации и цифровизации области учетно-аналитического обеспечения в настоящее время [11, 12, 13].

### Результаты исследования и их обсуждение

По данным портала HeadHunter на 01.11.2021 г. общее количество вакансий в бухгалтерском учете составляет 36449 шт. При этом в РФ зарегистрировано около 3,3 млн юридических лиц, из них 2,6 млн – коммерческие организации [11; 14], которые должны составлять бухгалтерскую финансовую отчетность и вести учет самостоятельно или с привлечением аутсорсинговых компаний.

Что касается трансформации деятельности субъекта учета в цифровой экономике, то анализ показывает, что структура большинства вакансий по должностям традиционна и не отражает каких-либо значительных новых подходов к должностям, присущих цифровизации. Это такие должности как главный бухгалтер, бухгалтер, бухгалтер-кассир и т.п. По запросу «Цифровой учет» система показывает 310 вакансий, однако при их просмотре понятно, что либо требуется бухгалтер в организацию IT-сектора, либо указываются уверенный пользователь компьютера и владение одной или несколькими учетно-аналитическими системами. Данные навыки необходимы и при автоматизации учета, поскольку с 90-х годов прошлого века персональные компьютеры стали повсеместно использоваться в бизнесе, в т.ч. и в бухгалтерском учете.

Бухгалтерия является организационной структурой, коллективом людей, к которым применимы характеристики команды [15]. Это: наличие цели (ведение учета и составление финансовой отчетности; формирование учетно-аналитической информации); общее видение цели и способов ее достижения (создание учетных стандартов хозяйствующего субъекта, правил и приемов учета); роли и взаимодополняющие командные навыки (распределение по должностям; права и обязанности).

В обобщенном виде в команде также присутствуют функциональные области и ряд принципиально различных функциональных обязанностей. Из профессионального стандарта «Бухгалтер» видно, что все функции бухгалтера хозяйствующего субъекта разделены на две большие группы: ведение бухгалтерского учета; составление и предоставление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данное разделение коррелирует с определением учета, закрепленном в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» [16].

Разработчик профессионального стандарта «Бухгалтер» – Институт профессиональных бухгалтеров России позиционирует данный стандарт для работников четырех квалификационных уровней с разбивкой по функциональным обязанностям. Причем последние – седьмой и восьмой квалификационные уровни, позиционируются стандартом как требующие наибольшего профессионализма и повышенной ответственности от работников. Поэтому их предполагалось использовать в органи-

зациях, имеющих сложную организационную структуру, таких как холдинги и аутсорсинговые компании.

В 2016 году ИПБ РФ проводил опрос работодателей и 91 % опрошенных в тот момент времени подтвердили правильность описания трудовых функций [17]. Однако за шесть лет произошли значительные изменения, которые связаны с автоматизацией и цифровизацией всех уровней учета, управления и контроля [18].

По данным портала HeadHunter на 01 ноября 2021 г. [11] нами группированы основные направления учета (по классификации функций в профессиональном стандарте «Бухгалтер»), которые требуются работодателями (в привязке к количеству вакансий) (таблица).

Из таблицы видно, что ведение по объектам учета составляет наибольшую долю (57,7 %) в требованиях работодателей к соискателям; а учет задолженности и заработной платы имеет высокую долю среди требуемых объектов учета. Ведение налогового учета, анализ и бюджетирование также высокотребуемые работодателями профессиональные области. В вакансиях практически не встречается требование – уметь составлять финансовую отчетность. Предположим, что это связано с другой категорией – должностью работников, поскольку специалисты низшей категории финансовую отчетность обычно не составляют.

Выполняемые функции бухгалтера в настоящее время справедливо связывают с автоматизацией учета, под которой в узком смысле понимают процесс подбора и подготовки оборудования и программного обеспечения [12] (в части учета – для эффективной организации его процесса). Проанализируем функциональные обязанности субъекта учета, зафиксированные в профессиональном стандарте «Бухгалтер», с учетом внедрения современных технологий.

Все функции, предусмотренные в стандарте, разделим на три группы. Функции, которые: можно осуществить в автоматизированной системе, смешанные и требующие участия субъекта вне автоматизированной системы. Для анализа данных функций воспользуемся перечнем возможностей автоматизированной системы «1С: Предприятие 8» (которая имеет также облачное решение) [19], являющейся наиболее распространенной системой для бухгалтерского учета в различных хозяйствующих субъектах.

Анализ вакансий «бухгалтер» по трудовым функциям

Функция	Количество вакансий, шт	% к итогу
Ведение учета:		
- первичная документация	10422	28,6
- ведение по объектам учета:	21017	57,7
учет финансовых вложений	65	0,3
учет денежных средств	1370	6,5
учет основных средств	2084	9,9
учет запасов	3136	14,9
учет заработной платы	6914	32,9
учет задолженности	7448	35,4
Итого	31439	x
Составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности:		
- ведение налогового учета	2153	43,0
- анализ и бюджетирование	2284	45,6
- расчет себестоимости	573	11,4
Итого	5010	13,7
Всего	36449	x

Анализ трудовых функций показал, что ряд функций бухгалтера (согласно профессионального стандарта) на данный момент времени полностью автоматизирован. Это касается оформления первичных документов, составления итоговых учетных регистров (таких как оборотные, оборотно-сальдовые ведомости, главная книга, сличительные ведомости). Ряд учетных функций, таких как пересчет стоимости объектов в валюте, начисление амортизации, списание косвенных расходов, подготовка калькуляции и т.п., также реализуется в системе автоматически.

К смешанным функциям бухгалтера отнесем: прием первичных документов, создание их копий; создание сводных учетных документов (для разных целей); подготовка документов для инвентаризации, проведения внутреннего и внешнего контроля; составление бухгалтерских записей. Такие функции являются смешанными, поскольку работник пользуется автоматизированной системой для получения документов, производит распечатку, выборку и т.п.; осуществляет оприходование объектов с помощью функционала, предусмотренного в программе.

Функции, осуществляемые вне автоматизированной системы – это работа с поступающими в организацию первичными учетными документами (прием и проверка); сдача в архив первичных документов и регистров; контроль и информирование руководителей организации по движению доку-

ментов; отражение расхождений по данным инвентаризации и проверок.

По функциональным обязанностям высшего уровня ведения учета (старшего и главного бухгалтера) функции распределены следующим образом: выполняемые автоматизированным способом (формирование финансовой отчетности, включая подсчет строк, контроль правильности ее составления и представления); смешанное выполнение (составление пояснений к отчетности, обеспечение документами внешних и внутренних пользователей). Отдельным блоком в смешанном выполнении выделим организацию, координацию и контроль учетной и финансовой деятельности, анализ рисков, подготовку пояснений разного вида. Для выполнения данных значимых функций для хозяйствующего субъекта требуется разнообразная учетно-аналитическая информация, которая аккумулируется в автоматизированной системе.

Командные роли в функциональных подразделениях (даже в условиях применения хотя бы одной учетно-информационной системы) меняются в сторону их укрупнения; также усиливаются роли координатора и снижается роль исполнителя.

Отметим, что, не даже не рассматривая развитие цифровой трансформации учетных процессов, при использовании автоматизированных учетных систем:

- функция вывода итоговых регистров реализована многообразным отчетных форм

по множеству признаков. Пользователю не требуется проверка тождества данных синтетического и аналитического учета, подсчета итогов в регистрах;

- первичные документы и регистры создаются автоматически при совершении операции по форме, утвержденной организацией и в соответствии с требованиями законодательства, что требует от учетного работника их вывода из программы без ручного составления. Использование электронного документооборота (например, с использованием системы «1С: Документооборот 8») меняет трудовые функции по работе с первичными документами в сторону их полной автоматизации;

- при грамотном использовании и создании типовых операций, справочников и других подготовительных работ – формирование первичных документов, создание двойной записи, оценка объекта учета, аналитический учет и накопление информации автоматизировано;

- пообъектное ведение учета (основных средств и нематериальных активов, денежных средств, запасов и т.д.); подсчет итогов и регистров при электронном документообороте происходит автоматически;

функции анализа, бюджетирования и контроля могут эффективно реализовываться посредством ERP-систем, программ для этого вида деятельности.

### Заключение

Серьезных исследований востребованности профессии, трансформации субъекта учета в РФ не производилось. В научной литературе субъект учета рассматривается в большей степени как элемент системы учета и довольно поверхностно, во взаимосвязи с другими элементами системы. На основании классификации функций субъекта учета, командных ролей и влияния автоматизации и цифровизации сделано обобщение, позволяющее определить текущее состояние субъектов учета, следить за развитием функционала и принимать управленческие решения в области текущего формирования учетно-аналитической информации и трудовых ресурсов.

По данным о зарегистрированных организациях на территории РФ, количество субъектов учета значительно. При этом, изучение рынка трудовых вакансий в части учетных профессий показало, что вакансии,

связанные с бухгалтерским учетом и требуемые в них работодателями функции в связи с автоматизацией учета трансформировались несущественно; углубленных цифровых навыков в связи с развитием цифровой экономики в массовом порядке не предусматривается; новые комплексные по функционалу профессии находятся в стадии формирования.

Анализ функций субъекта учета, закрепленных в профессиональном стандарте «Бухгалтер» отражает влияние существующих и массово внедренных технологических решений. Функции субъекта учета можно разделить на три вида в зависимости от степени участия субъекта в учетном процессе. Рутинные функции в бухгалтерском учете автоматизированы; операции, которые являются смешанными при массовом использовании специальных систем (уже сейчас предлагаемых пользователям для внедрения) станут автоматизированными, а среди функций, требующих участия человека выделим те, которые связаны с профессиональным суждением. Остальные функции, выполняемые субъектом, не требуют специального образования и навыков.

В настоящее время наиболее распространенные технологические решения не позволяют вести учетные работы, требующие логического мышления и интеллектуального развития – такие как формирование системы финансовых планов по организации налогового планирования, бюджетирования, расчетов; логический контроль результатов; и роль субъекта учета в данных функциях пока высока. Тем не менее, прогнозируем дальнейшую трансформацию функций субъекта учета и передачу их автоматизированным системам; минимизацию участия человека в учетном процессе; значительное изменение командных ролей. Это предполагает формирование новых концептуальных положений и законодательных инициатив.

В исследовании не затрагивались вопросы будущей трансформации функций субъекта учета в связи с развитием искусственного интеллекта, систем распределенного реестра, что требует дополнительных исследований в области функциональных обязанностей субъекта учета, их трансформации и изменения; сущностной характеристики субъекта учета с учетом формирования новой концепции бухгалтерского учета в цифровой экономике.

*Библиографический список*

1. Коровина Л.Н., Баева Е.А. Перспективы профессии бухгалтера // Социально-экономические явления и процессы. 2017. № 6. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-professii-buhgaltera> (дата обращения: 04.11.2021).
2. Шевелева Е.А. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях перехода к цифровой экономике // Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент. 2020. № 2. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/professionalnoe-suzhdenie-buhgaltera-v-usloviyah-perehoda-k-tsifrovoy-ekonomike> (дата обращения: 04.11.2021).
3. Каргаполова М. Счетовод не нужен [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/a1/885565.html> (дата обращения: 28.10.2021).
4. Федорец М.С., Семенов Е.Г. Профессиональная деятельность бухгалтера: требования и роль в управлении предприятием // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2016. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/professionalnaya-deyatelnost-buhgaltera-trebovaniya-i-rol-v-upravlenii-predpriyatiem> (дата обращения: 04.11.2021).
5. Аверина О.И., Колесник Н.Ф., Свешникова О.Н. Подготовка бухгалтеров в системе современного отечественного высшего образования: состояние и перспективы // Интеграция образования. Т. 21. № 3. 2017.
6. Сиддиков А.М., Зайлиев А.А. Профессия бухгалтера в условиях рынка // Молодой ученый. 2017. № 23 (157). С. 64-66.
7. Оценка полноты и качества профстандарта «Бухгалтер»: итоги [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ipbr.org/news/ipar/2016/12/22/standard/> (дата обращения: 10.11.2021).
8. Sumar R.R. Automation of Accounting and The Future of the Accounting Profession // Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. 2021. Year 06. Ed. 06. Vol. 17. P. 167-181. URL: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/profissao-contabil>.
9. Nahavandi S. Industry 5.0 – A human-centric solution // Sustainability. 2019. Т. 11. №. 16. С. 4371.
10. Fukuda K. Science, technology and innovation ecosystem transformation toward society 5.0 // International journal of production economics. 2020. Т. 220. С. 107460.
11. Портал HeadHunter [Электронный ресурс]. URL: <https://hh.ru/> (дата обращения: 01.11.2021).
12. Профессиональный стандарт «Бухгалтер» [Электронный ресурс]. URL: <https://classinform.ru/profstandarty/08.002-bukhgalter.html> (дата обращения: 10.11.2021).
13. Сиротюк А.Л., Сиротюк А.С., Шиманский А.Е. Концептуальные основы моделирования ролевого взаимодействия в педагогической команде общеобразовательной школы // Вестник экспериментального образования. 2017. № 1 (10). [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualnye-osnovy-modelirovaniya-rolevogo-vzaimodeystviya-v-pedagogicheskoy-komande-obsheobrazovatelnoy-shkoly> (дата обращения: 10.11.2021).
14. Отчет по форме № 1-ЮП (2021 год) [Электронный ресурс]. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/10553558/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10553558/) (дата обращения: 10.11.2021).
15. Пак В.Д. Содержание понятия «Команда» // МНИЖ. 2015. №2-2 (33) [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/soderzhanie-ponyatiya-komanda> (дата обращения: 01.11.2021).
16. Федеральный закон от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (Принят Государственной Думой 22.11.2011 г.) [Электронный ресурс]. URL: Справочная правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.09.2021).
17. Оценка полноты и качества профстандарта «Бухгалтер»: итоги [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ipbr.org/news/ipar/2016/12/22/standard/> (дата обращения: 10.11.2021).
18. Rozhkova D., Rozhkova N., Blinova U. An overview of aspects of autonomous vehicles' development in digital era. Antipova T. (eds) Integrated Science in Digital Age 2020. ICIS 2020. Lecture Notes in Networks and Systems. 2021. Vol 136. Springer. Cham. P. 313-327.
19. «1С: Предприятие 8» [Электронный ресурс]. URL: <https://v8.1c.ru/> (дата обращения : 01.09.2021).