

ОТРАСЛЕВОЙ СЕКТОР КАК ОСНОВА ЭКОНОМИКИ РОССИИ / INDUSTRY SECTOR AS THE BASIS OF THE RUSSIAN ECONOMY

Оригинальные статьи / Original articles

DOI 10.24182/2073-6258-2024-23-2-40-49



Исследование влияния профессионального суждения и креативного подхода на состав бухгалтерской финансовой отчетности

Н. А. Лазарева

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Санкт-Петербургский государственный морской технический университет,
Санкт-Петербург, Россия
кафедра международных финансов и бухгалтерского учета,
Санкт-Петербургский университет технологий управления и экономики,
Санкт-Петербург, Россия
nataly.lazarev.1972@mail.ru

Аннотация: Развитие системы бухгалтерского учета и отчетности в России на разных исторических этапах в большинстве случаев соответствовало требованиям времени и состоянию экономики. В одни времена составленный в нашей стране баланс являлся образцом для подражания для остальных государств, в другие — нам требовался зарубежный опыт для составления актуальной и адекватной отчетности. Несмотря на различия между российскими (федеральными) стандартами бухгалтерского учёта и международными стандартами финансовой отчётности, необходимо отметить, что при формировании большинства показателей финансовых отчетов используются общие подходы. В связи с этим целью данной статьи является исследование обстоятельств, оказавших влияние на процесс эволюции бухгалтерского баланса как основного источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, состоящего из нескольких этапов, в результате которых основная форма отчетности модифицировалась и видоизменялась в стремлении отвечать требованиям, предъявляемым к нему различными пользователями. Поэтому основной целью исследования стало изучение важнейших изменений в подходах к ведению бухгалтерского учета и составлению отчётности в части появления новых видов активов, трансформации оценочных критериев имущества и обязательств. В связи с этим бухгалтеру требуется не только следовать требованиям нормативно-правовых актов, но применять профессиональное суждение и креативный подход в каждом конкретном случае, особенно в части формирования отчетности, которая должна быть достоверной, прозрачной и удовлетворять требованиям различных групп пользователей. В данной статье автор предпринял попытку критически оценить эволюционные преобразования основного отчетного документа — баланса и некоторые преимущества и недостатки профессионального суждения и креативного подхода применяемые при его составлении, уделено внимание последствиям недостоверного отражения показателей в финансовой отчетности на деловую репутацию компании и ее дальнейшее развитие.

Ключевые слова: Бухгалтерская отчетность, баланс, профессиональное суждение, креативный подход, пользователи отчетности, международные стандарты финансовой отчётности.

Для цитирования: Лазарева Н.А. Исследование влияния профессионального суждения и креативного подхода на состав бухгалтерской финансовой отчетности. Ученые записки Российской академии предпринимательства. 2024. Т. 23. № 2. С. 40–49. <https://doi.org/10.24182/2073-6258-2024-23-2-40-49>.

A study of the influence of professional judgment and creativity on the composition of financial reporting

N. A. Lazareva

*Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Assoc. Prof. of the Department
Department of Accounting and Audit,
St. Petersburg State Marine Technical University,
St. Petersburg, Russia*

*Department of International Finance and Accounting,
St. Petersburg University of Management Technologies and Economics,
St. Petersburg, Russia*

nataly.lazarev.1972@mail.ru

Abstract: *The development of the accounting and reporting system in Russia at different historical stages mostly corresponded to the requirements of the time and the state of the economy. At some times, the balance sheet compiled in our country was a role model for other countries, at others, we needed foreign experience to draw up relevant and adequate reporting. Despite the differences between Russian (federal) accounting standards and international financial reporting standards, it should be noted that common approaches are used in the formation of most financial reporting indicators. In this regard, the purpose of this article is to study the circumstances that influenced the process of evolution of the balance sheet as the main source of information about the financial and economic activities of the organization, consisting of several stages, as a result of which the main form of reporting was modified and changed into the desire to meet the requirements placed on it by various users. Therefore, the main goal of the study was to study the most important changes in approaches to accounting and reporting in terms of the emergence of new types of assets, the transformation of evaluation criteria for property and liabilities. In this regard, the accountant is required not only to follow the requirements of regulations, but to apply professional judgment and a creative approach in each specific case, especially in terms of generating reporting that must be reliable, transparent and meet the requirements of various user groups. In this article, the author made an attempt to critically evaluate the evolutionary transformations of the main reporting document — the balance sheet and some of the advantages and disadvantages of professional judgment and creative approach used in its preparation; attention was paid to the consequences of unreliable reflection of indicators in financial statements on the business reputation of the company and its further development.*

Keywords: *Accounting statements, balance sheet, professional judgment, creative approach, users of statements, international financial reporting standards*

For citation: *Lazareva N.A. A study of the influence of professional judgment and creativity on the composition of financial reporting. Scientific notes of the Russian academy of entrepreneurship. 2024. T. 23. № 2. P. 40–49. <https://doi.org/10.24182/2073-6258-2024-23-2-40-49>.*

Бухгалтерская отчетность, несомненно, является важнейшим источником получения информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности. И чем более подробно и прозрачно представлена информация в бухгалтерском балансе и других формах отчетности, тем более она будет информативна и тем детальнее будет анализ финансово-экономической деятельности. Понимание экономической сущности, принципов построения и постулатов составления бухгалтерского баланса и других отчетов, входящих в полный комплект отчетности, позволяет внутренним и внешним пользователям принимать правильные управленческие решения и проводить мониторинг важнейших направлений, формирующих определённый, таргетированный интерес.

Применяемые к Российской Федерации экономические санкции со стороны некоторых зарубежных стран, как показала практика, не способны полностью ликвидировать хозяйственные связи, установившиеся ранее и действующие достаточно длительное время. Поэтому глобализация экономики продолжается и растет необходимость формирования такой отчетности, которую могли бы «читать» различные пользователи.

Бухгалтерский учет имеет достаточно древнюю историю, его возникновение связано с необходимостью точного подсчета имеющегося имущества у какого-либо собственника. Баланс также является старейшим видом обобщения данных о финансово-экономической жизни компании. Точные данные о времени происхождения бухгалтерского баланса неизвестны, но первая научная систематизация информации о составе статей этой важнейшей формы отчетности принадлежит перу Луки Пачоли, который в 1494 году описал сущность бухгалтерского учета и порядок формирования баланса. Баланс составлялся на основе дебетовых и кредитовых сальдо всех счетов, участвующих в оформлении хозяйственных операций. В результате такого расположения в активы попали статьи убытков и расходов, а в пассив — помимо собственного капитала, была

включена информация о кредиторской задолженности. Сложный для восприятия баланс был подвергнут критике только спустя триста лет после его первоначального опубликования. В XIX веке в Европе стали появляться акционерные общества, которые начали публиковать балансы в газетах и стали являться доказательствами при рассмотрении дел в судах. На странную структуру баланса обратили внимание многие пользователи, которые и начали критиковать действующую форму баланса.¹

Первыми, кто отметили наличие фиктивных статей в балансе, были выдающиеся представители французской бухгалтерской школы Эжен Пьер Леоте и Адольф Гильбо, которые в своей работе «Общие руководящие начала счетоведения»², сделали вывод, что наряду с действительными активами в балансе есть и мнимые. Это также касалось и пассивов. Поэтому они предложили называть актив «дебетом», а пассив «кредитом». И действительно, в газетах стали публиковаться балансы акционерных обществ с названиями сторон баланса — дебет и кредит, но это все равно не решало проблему. Э.П. Леоте доказывал, что учет — это ведение счетов, с помощью которых достигаются регистрация, систематизация и координации фактов хозяйственной жизни. Баланс, с его точки зрения, в противоположность учению немецких авторов есть не что иное, как следствие двойной записи — «синтез незакрывшихся счетов», он задан счетами, но вместе с тем, он, конечно, выступает как квинтэссенция всего учета — синтез «реального и фиктивного актива и пассива собственника на определенный срок». При этом, под фиктивным активом он понимал убытки, а под фиктивным пассивом — объем собственных средств. Э.Ж. Леоте и А. Гильбо сформировали элементарную модель хозяйственной операции, которая выглядела следующим образом:

$$R = y \pm x, y = R \pm x,$$

где R — себестоимость,

y — выручка от продажи,

x — финансовый результат [Леоте].

В начале XX века Иоганн Фридрих Шер (1846–1924)³, выдающийся швейцарский ученый, который является общепризнанным классиком бухгалтерской мысли, предложил провести трансформацию процедуры составления баланса, включающая три этапа:

1. Перенос убытков из актива в пассив, в раздел «Капитал» со знаком минус.

2. Перенос кредиторской задолженности из пассива в актив, также со знаком минус

3. Переименование заголовков сторон: совокупность статей в активе баланса Шер предложил назвать «имущество» (имущественный актив и имущественный пассив). Правую сторону баланса — «Капитал».

Теория двух рядов счетов (теория Шера) позволяет ясно и просто определить дебет и кредит бухгалтерского счёта и является самой логичной теорией с экономической точки зрения.

Методология

В России в начале XX века появилась концепция, что бухгалтерию следует воспринимать исключительно посредством баланса. Автором этого исторического постулата явился Бахчисарайцев Георгий Авксентьевич (1875–1926) — один из ярчайших представителей московской школы русской бухгалтерской мысли⁴. Он утверждал: «Баланс есть единственный счетный фундамент предприятия. Балансом начинается жизнь всякого предприятия. Баланс существовал еще тогда, когда человечество, занимаясь хозяйственной, меновой деятельностью, еще не имело никакого представ-

¹ Романова С.А. Бухгалтерский баланс и его аналитические функции. Финансы и бизнес. 2005. № 4. С. 99–107.

² Общие руководящие начала счетоведения / Э.Ж. Леоте, проф. счетоведения, бухгалтер-консультант... и А. Гильбо, б. начальник Упр. Металлургич. о-ва Пер. Н.В. Богородского, под ред. А.П. Рудановского. — Москва: Моск. акад. изд-во, 1924. VIII, 403 с.: бланк.; 27 см. (Научная библиотека по счетоведению журнала «Вестник счетоводства»).

³ Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Перевод с 5-го немецкого издания С.И.Цедербаума. Редакция, дополнения и примечания проф. Н.С.Лунского. М.: Экономическая жизнь, 1925. XVI, 575 с.

⁴ Из истории русской национальной школы бухгалтерского учета и финансов России. Выпуск 16. Г.А. Бахчисарайцев — выдающийся ученый счетной науки дореволюционной России. Журнал ИПБ России. https://www.ipbr.org/assets/documents/projects/history_16.pdf.

ления о бухгалтерии»⁵. Точка зрения Бахчисарайцева нашла поддержку в России и за рубежом. К 1930 году в России балансовая теория стала общепринятой, а теория двух рядов счетов не использовалась. Но уже в начале XX века началась поэтапная реформация баланса в направлении, указанном Шером, и баланс становился понятнее.

Во второй половине XIX века в США и Великобритании наблюдается активизация развития банковской деятельности и функционирования фондовых рынков. Данное обстоятельство повлекло за собой необходимость формирования структурированной и прозрачной финансовой отчетности, отвечающей требованиям и интересам различных групп пользователей, особенно являющихся активными участниками финансово-кредитных и фондовых операций. Известен балансовый отчет, который был опубликован банком Wachovia National Bank (США) в 1906 году (рис.1).

STATEMENT —OF— WACHOVIA NATIONAL BANK, WINSTON, N. C. JANUARY 29TH, 1906. (CONDENSED FROM REPORT TO THE COMPTROLLER OF THE CURRENCY.)			
RESOURCES.		LIABILITIES.	
Loans, including Overdrafts \$	511,789.61	Capital.....\$	150,000.00
U. S. Bonds and Premiums	52,300.00	Surplus and Undivided Profits	171,167.89
Real Estate, Furniture and Fixtures.....	4,500.00	Circulation.....	50,000.00
Redemption fund with U. S. Treasurer.....	2,500.00		
Cash and Due from Banks...	268,231.30	DEPOSITS.....	468,153.02
	\$839,320.91		\$839,320.91
W. A. LEMLY, President.		JAS. A. GRAY, Cashier.	

Рис. 1. Отчет Wachovia National Bank за 1906 год.⁶

Как видно, отчет включает две части: Resources (Ресурсы), расположенные в левой (активной) части и Liabilities (Обязательства), размещенные в правой (пассивной) части документа. Кредиты (Loans, Including overdrafts) в том числе овердрафты, отражались в активе. В активе также расположены облигации США (US Bonds) и Премии (Premiums), Недвижимость (Real Estate), Мебель (Furniture) и Светильники (Fixtures). В составе ресурсов банка также отражается Фонд погашения задолженности казначейства Соединённых Штатов (Redemption found with United States Treasurer), Денежные средства и средства в банках (Cash and due from banks). В пассиве (обязательствах) расположены статьи «Капитал» (Capital), «Излишек и Нераспределенная прибыль» (Surplus and Undivided profits) и «Депозиты» (Deposits). По такому количеству статей очень сложно понять есть ли у банка задолженности по оплате труда, перед поставщиками, по налогам и прочее или они все были погашены перед составлением отчета.

В промышленных компаниях и коммерческих организациях в силу специфики деятельности балансы составлялись по общей схеме (табл. 1).

Таблица 1

Отчет (Баланс) компании (коммерческой организации)⁷

Активы	Пассивы
Денежные средства	Кредиторская задолженность
Дебиторская задолженность	Инвестиционный кредит
Запасы	Кредит на пополнение оборотных средств
Основные средства	Кредит на финансирование убытков
НДС	Уставный капитал и прибыль
Прочие активы	Прочие пассивы

⁵ Бахчисарайцев Г.А. (под псевдонимом Арсеньев Г.) Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и о Балансе. — М.: Тип. Сапрыкина П. Т., 1908.

⁶ Wachovia National Bank Report for 1906. URL: https://thetranslationcompany.com/wp-content/uploads/2010/12/Wachovia_National.jpg.

⁷ Составлено автором.

Такого формата бухгалтерский баланс составляли большинство зарубежных компаний в начале XIX века. Необходимо отметить, что баланс западных фирм и предприятий США отличается от российского тем, что активы в нем располагаются по мере уменьшения степени их ликвидности, а пассивы по мере сокращения срочности погашения обязательств. В российских балансах традиционно статьи располагались по другому принципу: в активе сначала располагались трудно реализуемые активы и только в самом конце денежные средства и дебиторская задолженность. Можно предположить, что это связано с тем, что исторически в зарубежных странах денежные средства стояли на первом месте по значимости среди всех активов.

В дальнейшем формы отчётности постоянно совершенствовались под влиянием экономических преобразований и научных исследований. В развитие финансовой отчетности большой вклад внесли Комитет по международным стандартам финансовой отчетности и Международная федерация бухгалтеров. С момента создания в 1972 году Комитета по международным стандартам финансовой были разработаны и совершенствованы более 58 стандартов, в числе которых, в настоящее время действуют 17 стандартов финансовой отчетности (МСФО/IFRS) и 41 стандарт бухгалтерского учета (МСБУ/IAS)⁸. Как известно, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) первоначально назывались IAS ((International Accounting Standards), что буквально означает Международные учетные стандарты, позже они стали «переформатироваться» в IFRS (International Financial Reporting Standard), что буквально значит: Международные стандарты по финансовой отчетности. То есть международная практика постепенно отходит от регламентации бухгалтерского учета к разработке и внедрению рекомендаций по составлению финансовой отчетности. Другими словами, неважно, как компания ведет текущий бухгалтерский учет, важно, как она составит финансовую отчетность. Таким образом, у бухгалтеров всех стран появляется возможность составлять финансовую отчетность на основе своих профессиональных суждений, предпочтений компании, традиций конкретной страны или в соответствии с запросами пользователей и контролирующих структур, то есть формируется так называемый креативный подход при составлении не только формата самой отчетности, но и формировании стоимости тех или иных показателей отчетности.

Международные стандарты разрабатывались с целью создавать финансовую отчетность на основе единых правил и требований, унификация которых способствовала бы более полному и точному пониманию отчетности всеми пользователями, независимо от того, являются ли они заинтересованными в финансовых результатах деятельности компании или нет.⁹

Таким образом, Комитет по МСФО стремился создать такую систему МСФО, которая позволила бы обеспечить сопоставимость финансовой отчетности между компаниями в общемировом масштабе, а также выполнить условия доступности отчетной информации для внешних пользователей различных уровней и степени заинтересованности в итоговых показателях деятельности компании, например, собственников, банков, финансовых фондов, инвесторов, владельцев бизнеса из различных юрисдикций¹⁰.

Бухгалтерские отчеты, как уже было отмечено ранее, постоянно совершенствуются и трансформируются под определенные потребности различных пользователей. К 2015 году балансы российских компаний структурно имели такой вид (табл. 2).

Примечательным моментом является то, что «Переоценка внеоборотных активов» вынесена из общей величины Добавочного капитала, поскольку является так называемым «мнимым капиталом», все остальные статьи, в целом отражают необходимые виды активов и пассивов, хотя, на наш взгляд, статью «Доходы будущих периодов» необходимо перенести в раздел III «Капитал и резервы». Данная необходимость обусловлена тем, что экономическая сущность и порядок бухгалтерс-

⁸ Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/16aab7ebcf435bb4d5f12f86c265b0641d8d4fe1/?ysclid=ltiy0yc17k957137534. (дата обращения 19.03.2024).

⁹ Годовая отчетность по МСФО: международные стандарты финансовой отчетности. URL: <https://45raz.ru/2109/godovaya-otchetnost-po-msfo-mezhdunarodnye-standarty-finansovoi/> (дата обращения 10.04.2024).

¹⁰ Терешко Т. Что такое МСФО и кому они нужны. Как Россия переходит на международные стандарты бухучета. URL: <https://sber-solutions.ru/blog/klerk/chto-takoe-msfo-i-komu-oni-nuzhny>. (дата обращения 19.03.2024).

Таблица 2

**Баланс российских организаций в соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 г.
(в ред. от 06.04.2015 № 57н) ¹¹**

Актив	Пассив
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6
Нематериальные активы	Уставный капитал (фонд, вклады товарищей)
Результаты исследований и разработок	Собственные акции, выкупленные у акционеров
Нематериальные поисковые активы	Переоценка внеоборотных активов
Материальные поисковые активы	Добавочный капитал (без переоценки)
Основные средства	Резервный капитал
Доходные вложения в материальные ценности	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Финансовые вложения	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
Отложенные налоговые активы	Заемные средства
Прочие внеоборотные активы	Отложенные налоговые обязательства
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	Оценочные обязательства
Запасы	Прочие обязательства
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
Дебиторская задолженность	Заемные средства
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	Кредиторская задолженность
Денежные средства и денежные эквиваленты	Доходы будущих периодов
Прочие оборотные активы	Оценочные обязательства
	Прочие обязательства
Баланс	Баланс

кого учета доходов будущих периодов предполагает отражать их в составе перманентного капитала. В журнале Главбух так говорится о Доходах будущих периодов: «Доходы будущих периодов — это поступления, которые компания получит в будущем на основании договоров и других документов. В балансе по строке «Доходы будущих периодов» отражают субсидии, средства техподдержки и другие подобные поступления ¹². То есть в будущем, а раздел V бухгалтерского баланса отражает текущие обязательства, таким образом, по классификации «Доходы будущих периодов» не могут являться текущей задолженностью. Так в данном выпуске журнала Главбух указывается следующее: «Данные активы (то есть доходы будущих периодов) учитывают на счете 86 «Целевое финансирование». Аналогично учитываются суммы полученных грантов, технической помощи (содействия) и т. д. Это предусмотрено пунктами 9 и 20 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».¹³ Но, как известно, доходы будущих периодов не являются активами, и в утверждении, приведенном в Главбухе, относительно Доходов будущих периодов наблюдается казуистика. Рассмотрим все возможные источники, формирующие доходы будущих периодов (табл. 3).

Так, например, справочная система Гарант.ru отражает на своем портале информацию, что доходы будущих периодов в бухгалтерской отчетности должны отражаться в бухгалтерской отчетности на основании ПБУ 4/99 (Бухгалтерская отчетность организации. Положение будет заменено на новое ФСБУ4/2023, которое утверждено и уже вышло в свет). В Гаранте указано, что этот

¹¹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н (в ред. Приказов Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 06.04.2015 № 57н, от 06.03.2018 № 41н, от 19.04.2019 № 61н).

¹² Как учитывать и отражать в балансе доходы будущих периодов. URL: <https://www.glavbukh.ru/art/81208-dohody-budushchih-periodov>. (дата обращения 10.04.2024).

¹³ <https://www.glavbukh.ru/art/81208-dohody-budushchih-periodov>.

Таблица 3

Раскрытие понятия «Доходы будущих периодов» в разных источниках¹⁴

№ п/п	Экономическое значение (определение) понятия	Источник, где приводится определение
1	Доходы будущих периодов – это поступления, которые компания получит в будущем на основании договоров и других документов. В балансе по строке «Доходы будущих периодов» отражают субсидии, средства техподдержки и другие подобные поступления	Главбух. https://www.glavbukh.ru/art/81208-dohody-budushchih-periodov
2	Доходы будущих периодов – это доходы, полученные до выполнения каких-либо работ, услуг, целевые финансирования, доходы безвозмездного поступления и кредитные средства, возмещения недостач, выявленных в ходе ревизий и инвентаризаций, и прочие поступления денежных средств, которые уже получены, но должны быть отражены в отчетах последующих периодов.	ИнфоСтат (база знаний) https://infostart.ru/1c/articles/1785951/
3	Доходы, относящиеся к будущим периодам – это доходы, которые получены или начислены в отчетном периоде, но относятся к периодам будущим, а также будущие поступления задолженностей в связи с недостачами, выявленными в отчетном периоде прошлых лет, и пр. К доходам будущих периодов относятся доходы: от арендной платы за оборудование, авто, помещение; от оплаты квартиры; от оплаты коммунальных услуг; от транспортных грузоперевозок; от грузоперевозок по билетам; абонентская плата за пользование услугами интернета и связи.	Клерк. Электронный бухгалтерский журнал https://www.klerk.ru/buh/articles/477714/
4	Доход будущих периодов (отложенный доход) – это получение актива или уменьшение обязательства, обусловленные транзакциями текущего учетного периода, но отражаемые в отчетности других периодов, которые на данный момент еще не наступили. Прибыль, получаемая «наперед», которая может быть отнесена к нескольким случаям поступления доходов.	Электронный журнал Ассистентус https://assistentus.ru/buhuchet/dohody-budushchih-periodov/
5	На счёте 98 учитываются доходы будущих периодов. Примеры проводок. Учтена сумма доходов, относящихся к будущим периодам, при получении оплаты: Дт 50, 51 Кт 98-1. Доход будущего периода признан доходом отчётного периода (при наступлении отчётного периода): Дт 98-1 Кт 90-1, 91-1. Также на счёте 98 отражаются предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы.	М. Белов. Доходы будущих периодов: достоверности отчетности скажем «нет»? https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a23/43394.html

показатель вписывают отдельной строкой в раздел «Краткосрочные обязательства» пассива баланса. В пункте 3 Приказа № 66н отмечено, что фирмы самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям своих отчетов. Поэтому, применяя принцип профессионального суждения и креативности учета, считаем целесообразным данную статью (Доходы будущих периодов)

¹⁴ Составлено автором.

отражать в составе собственного капитала. Это также еще обосновывается тем, что по данной строке отражаются средства целевого финансирования, которые, как известно, приравниваются к источникам собственных средств.

В отношении таких статей как «Основные средства» и «Нематериальные активы», на наш взгляд, целесообразным было бы отражение их величин не по остаточной стоимости, а по первоначальной, с указанием, соответственно, сумм амортизационных отчислений. В результате такого отражения прозрачность и аналитичность отчетности существенно повысится и любому лицу, проявляющему интерес к данной организации, можно будет сформировать более полное представление о состоянии имущества компании.

Если говорить о других статьях актива и пассива баланса, то каждый бухгалтер может найти для себя то, что необходимо детализировать или, наоборот, агрегировать, в этом и заключается смысл профессионального суждения и креативного подхода.

Первое упоминание о креативном учете принадлежит британскому журналисту и экономическому обозревателю Й.Гриффитсу¹⁵, который в 1986 году так описал это направление в профессиональной деятельности бухгалтера: «Творческий (креативный) учёт (англ. creative accounting) — это набор законных методов в арсенале творческого бухгалтера, который благодаря своим профессиональным знаниям повышает привлекательность финансовой отчётности для заинтересованных лиц и снижает налоговое бремя для компании, на которую работает». Его критические высказывания по поводу креативности учета связаны с тем, что компании стремятся приукрасить свои финансовые результаты, что вводит инвесторов и кредиторов в заблуждение и сравнивает креативный подход с Троянским конем.

Приемы и способы креативного учета разнообразны и постоянно меняются в зависимости от изменения нормативно-правовой базы и экономических условий. В зарубежной практике есть несколько подходов, позволяющих манипулировать цифрами. По мнению Дэниэля Либерто, это достаточно распространенные методы, как¹⁶:

1. Завышение выручки. Иногда это связано с преждевременным отражением выручки в учете и отчетности, которая может и не поступить в компанию.
2. Занижение амортизационных отчислений, что связано со стремлением компании «омолодить» свои основные фонды.
3. Отсрочка расходов. Перенос таких платежей как арендная плата или обязательства поставщикам на следующие периоды позволяют улучшить показатели доходов текущего отчетного периода.
4. Вуалирование условных обязательств, которые тоже при отдельных манипуляциях могут привести к завышению чистой прибыли или акционерного капитала.
5. Пенсионные обязательства Недооценкой пенсионных обязательств: можно легко манипулировать, поскольку обязательства возникают в будущем, и для их учета необходимо использовать оценки, сгенерированные компанией.
6. Манипулирование стоимостью запасов. Завышение или занижение стоимости запасов может привести к искусственному изменению размера чистой прибыли.

Креативный учет предполагает применение бухгалтерами законных способов и методов ведения учета в потенциале инструментария бухгалтера, который благодаря своему профессиональному суждению, сформированному на основе накопленного опыта, стремится повысить привлекательность финансовой отчетности, а в некоторых случаях и снизить налоговое бремя организации. В зарубежной практике принято считать, что креативный (творческий) учет способен до неузнаваемости изменить финансовые показатели и цифры, которые предъявляются инвесторами, и воспользоваться этими «преимуществами» с одной единственной целью — получить больше экономических выгод.

¹⁵ Бухгалтеры ведут креативный учет. Это как? <https://www.klerk.ru/buh/articles/503709/>.

¹⁶ Liberto, Daniel. Creative Accounting: Definition, Types, and Examples. URL: <https://www.investopedia.com/terms/c/creative-accounting.asp>. July 10, 2023.

Профессиональные финансовые аналитики, участники рынка ценных бумаг, а также другие контрагенты, умеющие «читать» баланс между строк, не всегда могут легко выявить сомнительные методы ведения бухгалтерского учета. Только проявление высокой степени скептицизма и более тщательное изучение бухгалтерской отчетности позволит сосредоточиться на нужной информации, выделить элементы «агрессивного» бухгалтерского учета и подозрительной деятельности. В итоге, эффективное (добросовестное, хорошее) корпоративное управление и соблюдение всех законных способов составления отчетности, в сочетании с высоким уровнем профессионализма может принести пользу инвесторам и другим заинтересованным сторонам, в то время как плохое управление и искажение данных отчетности может привести к скандалам и разорению компании.

Возможность и необходимость применения принципов профессионального суждения и креативного подхода необходимо изучать с точки зрения их полезности для управленческих целей, повышения качества ведения учета и формирования отчетности, не навредив компании и не навлекая внимания и штрафных санкций налоговых органов и других контролирующих организаций.

Список литературы

1. Романова С. А. Бухгалтерский баланс и его аналитические функции. Финансы и бизнес. 2005. № 4. С. 99–107.
2. Общие руководящие начала счетоведения / Э.Ж. Леоте, проф. счетоведения, бухгалтер-консультант... и А. Гильбо, б. начальник Упр. Металлургич. пр-ва Пер. Н.В. Богородского, под ред. А.П. Рудановского. — Москва: Моск. акад. изд-во, 1924. VIII, 403 с. Научная библиотека по счетоведению журнала «Вестник счетоводства».
3. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Перевод с 5-го немецкого издания С.И. Цедербаума. Редакция, дополнения и примечания проф. Н.С. Лунского. — М.: Экономическая жизнь, 1925. XVI, 575 с.
4. Из истории русской национальной школы бухгалтерского учета и финансов России. Выпуск 16. Г.А. Бахчисарайцев — выдающийся ученый счетной науки дореволюционной России. Журнал ИПБ России. https://www.ipbr.org/assets/documents/projects/history_16.pdf.
5. Бахчисарайцев Г.А. (под псевдонимом Арсеньев Г.) Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и о Балансе. — М.: Тип. Сапрыкина П.Т., 1908.
6. Wachovia National Bank Report for 1906. — URL: https://thetranslationcompany.com/wp-content/uploads/2010/12/Wachovia_National.jpg.
7. Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/16aab7ebcf435bb4d5f12f86c265b0641d8d4fe1/?ysclid=ltyi0yc17k957137534. (дата обращения 19.03.2024).
8. Годовая отчетность по МСФО. Международные стандарты финансовой отчетности. — URL: <https://45raz.ru/2109/godovaya-otchetnost-po-msfo-mezhdunarodnye-standarty-finansovoi/> (дата обращения 10.04.2024).
9. Терешко Т. Что такое МСФО и кому они нужны. Как Россия переходит на международные стандарты бухучета. — URL: <https://sber-solutions.ru/blog/klerk/chto-takoe-msfo-i-komu-oni-nuzhny>. (дата обращения 19.03.2024).
10. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н (в ред. Приказов Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 06.04.2015 № 57н, от 06.03.2018 № 41н, от 19.04.2019 № 61н).
11. Как учитывать и отражать в балансе доходы будущих периодов. — URL: <https://www.glavbukh.ru/art/81208-dohody-budushchih-periodov>. (дата обращения 10.04.2024).
12. Бухгалтеры ведут креативный учет. Это как? <https://www.klerk.ru/buh/articles/503709/>.
13. Liberto, Daniel. Creative Accounting: Definition, Types, and Examples. — URL: <https://www.investopedia.com/terms/c/creative-accounting.asp>. July 10, 2023.

References

1. Romanova S.A. Balance sheet and its analytical functions. Finance and business. 2005. № 4. S. 99–107.
2. General guidelines for counting / E.J. Leote, prof. accounts, accountant-consultant... and A. Guilbeau, b. chief of Upr. Metallurgic. pr-va Per. N.V. Bogorodsky, ed. A.P. Rudanovsky. — Moscow: Mosk. acad. publishing house, 1924. VIII, 403 p. Scientific library on bookkeeping of the journal «Bulletin of bookkeeping».
3. Sherr I.F. Accounting and Balance Sheet. Translated from the 5th German edition by S.I. Zederbaum. Edition, additions and notes prof. N.S. Lunsky. — M.: Economic life, 1925. XVI, 575 p.

4. From the history of the Russian national school of accounting and finance of Russia. Issue 16. G.A. Bakhchisaraytsev is an outstanding scientist of the counting science of pre-revolutionary Russia. IPB magazine of Russia. https://www.ipbr.org/assets/documents/projects/history_16.pdf.
5. Bakhchisaraytsev G.A. (under the pseudonym Arsenyev G.) How to study accounting? Thoughts on the law of double notation and on Balance. — М.: Type. Saprykina P.T., 1908.
6. Wachovia National Bank Report for 1906. — URL: https://thetranslationcompany.com/wp-content/uploads/2010/12/Wachovia_National.jpg.
7. International Financial Reporting Standards (IFRS). — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/16aab7ebcf435bb4d5f12f86c265b0641d8d4fe1/?ysclid=ltyi0yc_17k957137534. (date of application 19.03.2024).
8. Annual IFRS statements. International Financial Reporting Standards. — URL: <https://45raz.ru/2109/godovaya-otchetnost-po-msfo-mezhdunarodnye-standarty-finansovoi/> (access date 10.04.2024).
9. Tereshko T. What is IFRS and who needs them. How Russia is switching to international accounting standards. — URL: <https://sber-solutions.ru/blog/klerk/chto-takoe-msfo-i-komu-oni-nuzhny>. (date of application 19.03.2024).
10. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 02.07.2010 No. 66n (as amended by Orders of the Ministry of Finance of Russia dated 05.10.2011 No. 124n, dated 06.04.2015 No. 57n, dated 06.03.2018 No. 41n, dated 19.04.2019 No. 61n).
11. How to take into account and reflect deferred income in the balance sheet. — URL: <https://www.glavbukh.ru/art/81208-dohody-budushchih-periodov>. (date of application 10.04.2024).
12. Accountants keep creative records. How is that? <https://www.klerk.ru/buh/articles/503709/>.
13. Liberto, Daniel. Creative Accounting: Definition, Types, and Examples. — URL: <https://www.investopedia.com/terms/c/creative-accounting.asp>. July 10, 2023.