

**Ключевые слова:**

креативный бухгалтерский учет,  
нормативное регулирование, внедрение МСФО,  
вуалирование, фальсификация

**Е. Ю. Диркова**, к. п. н., ст. преподаватель  
Российского экономического университета  
им. Плеханова, консультант ООО «Аудиторская  
фирма «БИЗНЕС-СТУДИО», аудитор  
(e-mail: bus-acc@yandex.ru)

# Креативный бухгалтерский учет: от практики к теории

*Во всех сферах деятельности наряду с тенденциями стандартизации и унификации возрастающее значение приобретает креативный подход. Но в бухгалтерском учете, вразрез с общественной системой ценностей, к этому явлению сложилось неоднозначное отношение. До настоящего времени креативный бухгалтерский учет не подвергался систематическим исследованиям. Необходимо наполнить данное понятие позитивным содержанием и определить границы его применения. И вообще — допустим ли креатив в бухгалтерском деле или его следует искоренять в принципе?*

- Сегодня акционеры нуждаются в креативных топ-менеджерах?
- В креативных, но с хорошим интеллектом,  
потому что бывают такие креативные, что не дай бог.

Ольга Кныш, директор по персоналу компании ORACLE <sup>1</sup>

### **ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ СУЖДЕНИЯ В НЕСТАНДАРТНЫХ СИТУАЦИЯХ**

Экономическое образование формирует убеждение, что российский бухгалтерский учет является жестко регламентированной системой. У многих учетных работников и представителей бизнеса легальная бухгалтерия ассоциируется с формальным счетоводством по установленным правилам, не оставляющим места самостоятельным решениям. Даже учетная политика трактуется как комбинация из закрытого перечня разрешенных альтернатив. В итоге учетный работник воспринимается как ремесленник, догматически воплощающий указания регулирующих документов. Подобный стереотип порождает у бухгалтеров нерешительность и инертность, установку на поиск готовых шаблонов, снижает престиж профессии. Однако такие представления не соответствуют современным условиям и потребностям хозяйствования. Более того, нормативное регулирование не может предусмотреть все нюансы реальности, которая к тому же непрерывно генерирует новые типы взаимоотношений и ожиданий.

---

<sup>1</sup> Интервью: Сокращать нужно уметь // Управление персоналом. — 2009. — № 17.

«Белые пятна» в системе нормативного регулирования ставят бухгалтера перед необходимостью проявлять творческий подход к интерпретации фактов хозяйственной деятельности, разрабатывать и обосновывать учетные процедуры. Такой подход с полным основанием будет считаться креативным (англ. «create» — создавать). Потребность в нем может возникнуть также на стадии анализа и интерпретации бухгалтерской отчетности — ввиду неудовлетворенности отчетными показателями, сформированными по традиционным методикам. А исправление такой ситуации возможно уже ценой отказа от установленных правил. Но оговорим сразу, что сферу бюджетных финансов из рассмотрения мы принципиально исключаем, поскольку в ней отношения основаны на властном подчинении (п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ).

Выражение «креативный бухгалтерский учет» не имеет официального статуса, но получило устойчивое распространение в профессиональной среде, отражая растущий интерес к нестандартным бухгалтерским решениям и их востребованность. Предметом креативного учета выступает та или иная «проблемная» информация об имуществе, обязательствах организации и их движении; субъектом — учетный работник, выполняющий обработку и систематизацию этой информации; объектом — пользователь информации. При этом примененная бухгалтером интерпретация (модель) фактов хозяйственной деятельности и выбор учетных процедур оказывают непосредственное влияние на характеристики информации.

В итоге креативный бухгалтерский учет (КБУ) нужно признать специфической технологией (табл. 1), которая заслуживает научного исследования. Парадоксальность объекта исследования заключается в его эвристической природе. Тем не менее творческому поиску тоже присущи закономерности. Основу КБУ составляет профессиональное суждение бухгалтера в нестандартных ситуациях.

Таблица 1

**Бухгалтерский учет как технология**

Определение термина «технология»	Источник
Технология — совокупность взаимосвязанных методов, способов, приемов предметной деятельности	Стандарт Банка России «Обеспечение информационной безопасности организаций банковской системы Российской Федерации. Общие положения» СТО БР ИББС-1.0-2008 (принят и введен в действие Распоряжением ЦБ РФ от 25.12.2008 № Р-1674)
Технологией (от греч. «téchne» — искусство и «logos» — слово, учение) признается способ преобразования информации в процессе управления. Технология воплощает в себе методы, приемы, последовательность операций и процедур	Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. Современный экономический словарь. — М.: ИНФРА-М, 2006

**КРЕАТИВ И ВАУЛИРОВАНИЕ НЕСОВМЕСТИМЫ**

В вышеописанном понимании креативный учет является «вынужденным», призванным компенсировать отсутствие регулирования либо неадекватный результат его применения. Мы полагаем, что креативный подход не должен противопоставляться традиционному — по той очевидной причине, что он применяется в условиях, когда нормативных решений не существует. Креативное решение сопровождается проработкой вопросов:

- 1) Существует ли нормативное решение?
- 2) Какую проблему не позволяет решить (или порождает) нормативный подход?
- 3) Каковы неблагоприятные последствия ненормативного решения?

Очевидно, что решение, игнорирующее нормативный инструментарий, не должно считаться креативным.

В литературе креативный учет преимущественно рассматривается как инструмент приукрашивания истинного положения дел компании. Так, М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера отмечают, что граница между творческим подходом и откровенным мошенничеством, как правило, размыта. И. Р. Сухарев применяет это понятие исключительно в негативном значении: «С финансовой отчетностью связано явление, получившее наименование “window dressing”, что в буквальном переводе означает “украшение витрины”. Это то, что делает с финансовой отчетностью так называемый креативный учет (creative accounting). Если бы не было никаких ограничителей, то свобода творчества в приукрашивании неизбежно сделала бы финансовую отчетность недостоверной и, соответственно, бесполезной. Поэтому аналитики, действующие на стороне инвесторов, разрабатывают такие системы оценки деятельности организаций, с помощью которых возможности приукрашивания ситуации сводились бы к минимуму. На этой позиции строятся нормы бухгалтерских стандартов»<sup>2</sup>.

Между тем основными пользователями российской бухгалтерской отчетности являются налоговые органы, поэтому первейшим ограничителем «свободы творчества» выступает налоговый контроль (пп. 5 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ). Псевдокреатив пресекается установкой: «Приукрашивай сколько влезет, но заплатишь налоги». Она может быть реализована через предписание пользователям бухгалтерской отчетности направлять ее копии в налоговые органы. В противном случае пользователь будет лишен права ссылаться на отчетность при защите своих прав. Эта мера не только предотвратит злоупотребления доверием пользователей, но и усилит налоговый контроль. Дальнейшее развитие событий нетрудно вообразить на примере хотя бы справки 2-НДФЛ «Сведения о доходах физического лица», предоставляемой в банки для получения кредитов.

О. А. Заббарова и А. Н. Капустняк также акцентируют внимание на отрицательных сторонах КБУ: «С одной стороны, креативным может быть признан любой учетный метод, не соответствующий общепринятой практике, стандартам и принципам учета, а с другой — это процесс подготовки счетов предприятия, чтобы они представляли в более выгодном свете его деятельность в глазах инвесторов и прочих заинтересованных сторон»<sup>3</sup>. В развитие такой позиции возникает вопрос: допустим ли креатив в бухгалтерском учете в принципе или его вообще следует искоренять.

Однако вышеприведенные характеристики КБУ представляются нам морально устаревшими. Приемы недобросовестного учета имеют собственные наименования — «вуа-лирование» (от фр. «voiler» — окутывать дымкой, скрывать) и «фальсификация». В современном общественном сознании креатив не должен ассоциироваться с каким бы то ни было негативом, вызывать порицание. Показательно, что с 2007 г. выпускается журнал «Креативная экономика», посвященный использованию в бизнесе интеллектуально-креативных ресурсов человека и включенный ВАК РФ в перечень ведущих рецензируемых научных журналов. Получили официальное признание направление «креативная педагогика», должность «креативный директор» и т. п. И лишь в бухгалтерском деле креативность нередко отождествляется с экономическим криминалитетом.

В итоге как нельзя более актуально научное исследование по разработке системного подхода к креативному учету — от формирования понятийного аппарата (табл. 2) до выявления точек приложения этой технологии в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета. Одновременно необходимы инструменты для выявления тенденциозных искажений отчетности, вводящих в заблуждение пользователей бухгалтерской информации. Результаты таких исследований могут быть полезны всем участникам правоотношений в области бухучета — государственным органам, осуществляющим его регулирование, составителям и пользователям финансовой отчетности.

---

<sup>2</sup> Сухарев И. Р. *Возможности сближения налогового и бухгалтерского учетов // Бухгалтер и закон. — 2008. — № 9.*

<sup>3</sup> Заббарова О. А., Капустняк А. Н. *Влияние балансовой политики на достоверность бухгалтерской отчетности организации // Все для бухгалтера. — 2008. — № 10.*

**Характеристики креативного бухгалтерского учета  
в литературных источниках**

«Креативный учет — это...	Источник
... вид учета, при котором даже в случае соблюдения организацией всех правил ведения учета и составления отчетности результаты ее деятельности все-таки получают пристрастную оценку»	Официальная терминология СИМА — Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету <sup>4</sup>
...совокупность операций учетного характера, имеющих целью представление имущественного и финансового положения фирмы в желаемом или целесообразном ракурсе, причем подобное приукрашивание не обязательно находится в рамках действующих регулятивов»	Финансовый словарь [Электронный ресурс] <sup>5</sup>
... процесс, в ходе которого бухгалтеры используют свои знания правил ведения хозяйственного учета для управления (манипулирования) цифрами, отраженными на счетах по учету бизнес-процессов, с учетом приоритета интересов собственника»	Креативный учет в российской практике [Электронный ресурс] <sup>6</sup>
... трансформация бухгалтерской информации от ее действительного состояния к тому, которое желает видеть составитель отчетности, используя преимущества действующих правил или игнорируя все или некоторые из них»	
... самый замечательный трюк со времен Троянского коня, и при этом абсолютно легальный»	
... практикуемые наименее порядочной частью бухгалтерского сообщества действия по манипуляции, изъятиям из отчетности и представлению статей отчетности в искаженном виде»	

Каковы же методологические основания креативного учета?

**НЕНОРМАТИВНЫЕ АКТЫ В СИСТЕМЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ**

Выступая подсистемой общей дисциплины «бухгалтерский учет», креативный учет, несомненно, должен иметь методологические основания. Однако предстоит вести речь не о нормативно-правовой базе этого направления в обычном понимании, а скорее об отсутствии таковой.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета включает документы, обязательные к исполнению организациями на территории Российской Федерации:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету;
- другие нормативные правовые акты и методические указания по бухгалтерскому учету, разработанные и утвержденные Минфином России.

На основании ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» законодательство о бухгалтерском учете включает указы Президента Российской Федерации, а значит, и Указ Президента РФ от 23.05.1996 № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти». Под действие Указа попадают нормативные правовые акты Минфина России, который является

<sup>4</sup> Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. — М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г. В. Плеханова», 2009. — С. 180.

<sup>5</sup> <http://www.1-fin.ru/index.php?id=281&t=78&str>.

<sup>6</sup> <http://auditcon.narod.ru/page3.html>.

федеральным органом исполнительной власти. Из п. 10 Указа следует, что приказы Минфина России, не прошедшие государственную регистрацию, не влекут правовых последствий, как не вступившие в силу, и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. На указанные акты нельзя ссылаться при разрешении споров. Начало действия этой нормы — 05.06.1996 (по данным справочно-правовой системы «Консультант Плюс»).

Государственную регистрацию ведомственных актов (с обязательным присвоением регистрационного номера) осуществляет Минюст России. Приказы Минфина России, признанные Минюстом не нуждающимися в государственной регистрации, нормативными правовыми актами не считаются и носят рекомендательный характер<sup>7</sup>. Так вот, госрегистрацию не проходили традиционно воспринимаемые как нормативные приказы Минфина России:

- от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99)»;
- от 27.01.2000 № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Информация по сегментам” (ПБУ 12/2000)»;
- от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет государственной помощи” ПБУ 13/2000»;
- от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;
- от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- от 21.03.2000 № 29н «Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию»;
- от 30.12.1996 № 112 «О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности»;
- от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

По той же причине не имеют статуса нормативного правового акта Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденные Письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5, несмотря на указание в их тексте, что «рекомендации являются элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей в Российской Федерации».

Заметим, что ненормативный статус ПБУ 4/99 и Инструкции по применению Плана счетов может породить проблемы для применения ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» НК РФ. А именно: к грубым нарушениям относится систематическое (два раза и более в течение календарного года) неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета (изменение НК РФ с 02.09.2010) и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Как видно, объектная сторона данного правонарушения будет формироваться через ссылки на ПБУ 4/99 и Инструкцию.

Нормативные правовые акты, изданные в период между 14.05.1992 и 05.06.1996, также подлежали направлению на государственную регистрацию<sup>8</sup>. В частности, этому требованию не удовлетворяло Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное Письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160.

---

<sup>7</sup> Приказ Минюста России от 04.05.2007 № 88 «Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации».

<sup>8</sup> Разъяснения о применении Положения о порядке государственной регистрации ведомственных нормативных актов, направленные Письмом Минюста России от 03.06.1993 № 08-09/307.

Арбитражный суд может отклонить ссылку на акт Минфина России, признанный Минюстом России не нуждающимся в государственной регистрации<sup>9</sup>.

Помимо вышеперечисленных приказов, пробелы в нормативном регулировании порождают многочисленные неопределенности в бухгалтерской терминологии. Не идентифицированы даже такие фундаментальные понятия, как активы и капитал.

### КАК ДЕЙСТВОВАТЬ В НЕРЕГЛАМЕНТИРОВАННЫХ СИТУАЦИЯХ

Национальная система нормативного регулирования предлагает вполне определенные выходы из нестандартных ситуаций.

П. 7 ПБУ 1/2008 разъясняет: «Если по конкретному вопросу **в нормативных правовых актах** не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов».

Эта формулировка, во-первых, вводит в систему ПБУ способ аналогий, действующий в гражданском праве (ст. 6 ГК РФ), а во-вторых, предоставляет организациям право применять Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в нестандартных ситуациях. Сами же МСФО ввиду отсутствия официального перевода на русский язык имеют рекомендательный характер. Так, подготовленный Минфином России законопроект «О бухгалтерском учете»<sup>10</sup> характеризует международные стандарты как обычаи в международном деловом обороте. Тем самым регулирующий орган фактически очертил границы креативного бухгалтерского учета.

Позиции креативного учета находят поддержку в других документах системы нормативного регулирования. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» устанавливает:

- «если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящего Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил» (п. 6);
- «существенные отступления должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также результата, который данные отступления оказали на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении... должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений от действующих правил бухгалтерского учета и отчетности» (п. 25);
- «при отступлении от правил, предусмотренных в пунктах 32–35 настоящего Положения, существенные отступления должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эти отступления, и результата, который данные отступления оказали на понимание состояния о финансовом положении организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении» (п. 37).

---

<sup>9</sup> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 12.12.2008 по делу № А43-9495/2008-25-226.

<sup>10</sup> О бухгалтерском учете: электронная регистрационная карта на законопроект № 385329-5 (<http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28Spravka%29?OpenAgent&RN=385329-5&02>).

П. 4 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» прямо разрешает неприменение правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. Однако эти факты требуют обоснования в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства о бухгалтерском учете. Следовательно, в случае неприменения правил бухучета пояснительная записка обязательна, даже если организация освобождена от ее составления по иным основаниям (например является субъектом малого предпринимательства, не обязанным проводить аудиторскую проверку).

Из проекта федерального закона «О бухгалтерском учете» норма о возможности отступления от правил бухгалтерского учета исключена. Но это не значит, что она не будет представлена на подзаконном уровне (в национальных стандартах).

Ввиду ориентации на сближение ПБУ с МСФО важно прояснить, каким образом последние решают проблему отступлений от предписаний стандартов. В § 19 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» устанавливается следующее: «В тех **чрезвычайно редких** случаях, когда руководство организации приходит к заключению, что соблюдение какого-либо требования соответствующего МСФО может до такой степени вводить в заблуждение, что возникает **противоречие с целями финансовой отчетности**, изложенными в Принципах, организация обязана отказаться от данного требования, если соответствующими нормативными актами такой отказ требуется или **не запрещается**»<sup>11</sup>. Развитие этого подхода представлено в § 18, 20–24 МСФО (IAS) 1. Отступая от правил какого-либо МСФО в целях достижения добросовестного представления, организация обязана раскрыть финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовой отчетности. Подходы к выработке суждений руководства в таких ситуациях изложены в § 10–12 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки». Заимствование решений из других источников допустимо лишь в случае, если в них используется **сходная с МСФО концептуальная основа**.

В свете вышеизложенного сравнительный анализ МСФО и ПБУ приобретает особое значение. Он позволяет выявить ситуации, не урегулированные национальными стандартами, в представлении которых бухгалтеру предстоит опираться на МСФО. Но для обоснованного обращения к МСФО необходимо иметь уверенность в тождественности концептуальных походов этих систем. Принципиальное же отличие международных стандартов от российских — отсутствие допущения об имущественной обособленности отчитывающейся организации<sup>12</sup>. Поэтому вследствие расхождений в фундаментальных допущениях необходим отдельный анализ различий в правилах.

### ЧИСТЫЕ АКТИВЫ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Гражданское законодательство предусматривает обязанность контроля за стоимостью чистых активов коммерческих организаций. При этом порядок оценки чистых активов установлен только для акционерных обществ<sup>13</sup>.

Согласно п. 3 ст. 20 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним

---

<sup>11</sup> Международные стандарты финансовой отчетности — 2009: издание на русском языке / Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 1 марта 2009 г. — М.: Аскери-АССА, 2009.

<sup>12</sup> Чая В. Т., Чичерина Е. Н. Сравнительная оценка принципов РСБУ и МСФО // *Международный бухгалтерский учет*. — 2009. — № 5.

<sup>13</sup> Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утв. Приказом Минфина России № 10н, ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29.01.2003.

нормативными актами. Минфин России **рекомендовал** обществам с ограниченной ответственностью пользоваться порядком, установленным для акционерных обществ<sup>14</sup>. В данном случае ссылка на аналогию закона безусловна, поскольку она действует «по горизонтали» — на уровне федеральных законов (п. 1 ст. 6, п. 2 ст. 3 ГК РФ), в то время как стоимость чистых активов определена подзаконным актом. Алгоритм расчета не может считаться и обычаем делового оборота, поскольку последний трактуется как **правило поведения** в предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 5 ГК РФ). В такой ситуации допустимо и целесообразно устанавливать порядок оценки чистых активов в учредительных документах. Неурегулированность этого показателя является источником гражданско-правовых споров и уже была предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ<sup>15</sup>.

С позиций гражданского законодательства отрицательная величина чистых активов организации является чрезвычайным событием, порождающим сомнения в возможности продолжения ею финансово-хозяйственной деятельности. Для сглаживания негативных последствий этих правил системой нормативного регулирования бухгалтерского учета предусмотрен счет 97 «Расходы будущих периодов». Заметим, что отчет о финансовом положении, составленный в соответствии МСФО, подобной статьи не предусматривает. Как правило, объекты, отраженные на счете 97, не могут быть отчуждены (например, проданы третьим лицам). Они не являются имуществом либо нематериальными активами. Отказ от использования расходов будущих периодов в расчете чистых активов общества с ограниченной ответственностью вполне оправдан. Этот прием ведет к уменьшению стоимости чистых активов.

С другой стороны, если стандартные правила бухгалтерского учета влекут экономически неоправданное снижение чистых активов, катастрофичное для общества, от таких правил можно отказаться. Подобная ситуация возникает, когда на заемные средства приобретаются запасы «стратегического» характера, не предназначенные для немедленного использования. Эта политика хозяйствования имеет смысл, если удорожание запасов превышает стоимость привлеченных денежных средств.

В качестве иллюстрации креативного подхода рассмотрим порядок учета взноса в компенсационный фонд саморегулируемой организации строителей, установленный Градостроительным кодексом РФ (ГрК РФ). Этот взнос является обязательным условием осуществления работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства (ст. 55.8 ГрК РФ).

Взнос в компенсационный фонд является невозвратным и используется саморегулируемой организацией на осуществление выплат в результате наступления субсидиарной ответственности по обязательствам своих членов, возникшим вследствие причинения вреда из-за недостатков выполненных ими работ. В случае осуществления таких выплат член саморегулируемой организации или ее бывший член обязан пополнить компенсационный фонд (ст. 55.16 ГрК РФ). Величина взноса — 1 млн. руб. (пп. 2 п. 2 ст. 55.4 ГрК РФ), и ввиду значительности суммы единовременное признание его в расходах негативно отразится не только на показателе чистых активов, но и на чистой прибыли, подлежащей распределению. Отнесение взноса на счет 97 вызывает вопрос об определении периода, к которому этот расход относится<sup>16</sup>. В качестве такого периода организация может применить срок, в течение которого она предполагает окупить затраты на вступление в члены саморегулируемой организации, но оправдано и нежелание руководства списывать этот взнос в принципе, пусть даже постепенно. По экономической сущности данный взнос играет роль страхового депозита

---

<sup>14</sup> Письмо Минфина России от 07.12.2009 № 03-03-06/1/791.

<sup>15</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 18.07.2003 № 14-П.

<sup>16</sup> Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н; п. 65.



или обеспечительного платежа, его присутствие на балансе увеличивает деловой имидж компании. Он является внеоборотной характеристикой, не связанной с каким бы то ни было операционным циклом, в то время как расходы будущих периодов относятся к запасам (раздел «Оборотные активы» баланса) и по своей природе примыкают к незавершенному производству.

По нашему мнению, взнос в компенсационный фонд отвечает условиям признания нематериальных активов, перечисленным в п. 3 ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы организации». Сомнение вызывает лишь соблюдение условия «возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов». Однако оснований жестко трактовать это условие как возможность отчуждения НМА не имеется. В итоге организация вправе отразить взнос в компенсационный фонд в составе НМА с неопределенным сроком полезного использования<sup>17</sup>. По таким объектам амортизация не начисляется<sup>18</sup>. Взнос в компенсационный фонд подлежит единовременному списанию с баланса в случае прекращения строительной деятельности при истечении срока, в течение которого заказчики вправе предъявлять подрядчику претензии по возмещению вреда, причиненного недостатками его работ. Добавим, что перечень случаев выбытия НМА является открытым<sup>19</sup>.

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», в отличие от ПБУ 14/2007, раскрывает содержание идентифицируемости НМА. Согласно п. «b» § 12 IAS 38 критерию идентифицируемости удовлетворяет актив, который «возникает из договорных или других юридических прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации»<sup>20</sup>. Таким образом, предложенный нами способ учета взноса в компенсационный фонд соответствует МСФО.

## **БУХГАЛТЕР — ПРОФЕССИЯ ТВОРЧЕСКАЯ**

«Нештатные» ситуации в бухгалтерском учете могут решаться с помощью других отраслей права. Рассмотрим еще один распространенный пример из строительной деятельности: акт о приемке работ от субподрядчика подписан позднее, чем акт о передаче этих работ генеральным подрядчиком заказчику. Такой документооборот порождает проблему соответствия доходов и расходов (п. 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н), дает основания налоговым органам оспаривать субподрядный характер работ и не принимать соответствующие расходы в целях налогообложения. Тем не менее выйти из положения можно за счет норм гражданского права. Генподрядчик не вправе продавать результат работ, не переданный ему исполнителем. В противном случае возникает неосновательное обогащение (п. 1 ст. 1102 ГК РФ). Хотя это понятие характеризует сделки с имуществом и к работам не относится, здесь уместна аналогия закона (ст. 128, п. 1 ст. 6 ГК РФ). У генподрядчика для признания выручки не выполнено главное условие — отсутствует право на ее получение, оно не подтверждено актом с субподрядчиком (пп. «а» п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н). Следовательно, доход подлежит признанию по дате приемки результата выполненных работ. Эту позицию подкрепляет требование приоритета содержания перед формой<sup>21</sup>. В налоговом споре Арбитражный суд поддержал

---

<sup>17</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н; п. 25.

<sup>18</sup> Там же, п. 23.

<sup>19</sup> Там же, п. 34.

<sup>20</sup> Международные стандарты финансовой отчетности — 2009: издание на русском языке / Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 1 марта 2009 г. — М.: Аскери-АССА, 2009. — С. 502.

<sup>21</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; п. 6.

налогоплательщика и привел следующие аргументы в его поддержку: дата, проставленная на акте переданных работ, соответствует дате его составления и подтверждения сторонами надлежащего качества работ; генподрядчик принимал выполненные работы только после того, как их у него принимал заказчик, в противном случае у генподрядчика не было бы возможности предъявить претензии к субподрядчику (постановление ФАС Московского округа от 06.12.2007 № КА-А41/12768-07, поддержано определением ВАС РФ от 07.04.2008 № 3996/08).

Вне всякого сомнения, границы креатива в бухгалтерском учете очерчиваются законодательными и нормативными актами. Однако официальный бухгалтерский учет в настоящее время находится на пороге радикальных реформ. Как правило, процессы реформирования порождают многочисленные правовые коллизии и нестыковки норм. В переходный период креативные подходы приобретают особую актуальность.

Прежде всего, бухгалтерам некоторое время предстоит работать в условиях несоответствия между новым Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О бухгалтерском учете» и системой нормативного регулирования, созданной в период действия старого закона, — до принятия целостной системы национальных стандартов.

Кроме того, в связи с введением Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» готовится постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о порядке признания Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Разъяснений МСФО для применения на территории Российской Федерации»<sup>22</sup>. Из проекта этого нормативного документа можно сделать вывод, что действие Положения не ограничится сферой консолидированной финансовой отчетности. По-видимому, оно определит порядок признания МСФО для применения на территории РФ в любых целях, в том числе в сфере действия ПБУ. Но процесс легализации МСФО в России тоже будет постепенным.

В итоге бухгалтерская профессия уже сегодня предъявляет новые требования к специалистам и переходит в разряд действительно творческих профессий.

## Библиография

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.
3. Мэтьюз, М. Р., Перера, М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ., под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. — М.: ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
4. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. — М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г. В. Плеханова», 2009. — 428 с.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.
6. Письмо Минфина России от 07.12.2009 № 03-03-06/1/791.
7. О бухгалтерском учете: электронная регистрационная карта на законопроект № 385329-5 [Электронный ресурс] / Интернет-портал Государственной Думы РФ «Законодательная деятельность». — Режим доступа: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28Spravka%29?OpenAgent&RN=385329-5&02>.
8. Международные стандарты финансовой отчетности — 2009: издание на русском языке / Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, действующих в ЕС по состоянию на 1 марта 2009 г. — М.: Аскери-АССА, 2009. — 1047 с.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

---

<sup>22</sup> Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации ([http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects\\_norm\\_acts/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/projects/projects_norm_acts/)).