

УДК 336

**КОНЦЕПЦИЯ МОДЕЛИРОВАНИЯ:  
ВОЗМОЖНОСТИ ПРАКТИЧЕСКОЙ РЕАЛИЗАЦИИ  
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

**Я.И. Устинова**

Новосибирский государственный университет  
экономики и управления «НИНХ»  
E-mail: ustinova\_pr@mail.ru

Рассмотрены возможности практической реализации концепции моделирования как инструмента оценки степени и управления уровнем энтропии учетной системы, в учетной практике (через выработку профессионального суждения с целью формирования учетной политики и решения задач учетной практики) и в сфере нормативного регулирования (через создание конструкции регулятива, имеющего модульную структуру и предполагающего наличие набора модулей). Обоснована необходимость и целесообразность использования учетных моделей как для выбора решений учетных задач, так и для создания учетных стандартов.

*Ключевые слова:* концепция моделирования, учетные модели, энтропия учетной системы, концепция достоверного и добросовестного взгляда, профессиональное суждение бухгалтера, модульная конструкция регулятива.

**MODELLING CONCEPTION:  
POSSIBILITIES OF PRACTICE REALIZING  
IN ACCOUNTING**

**Ya.I. Ustinova**

Novosibirsk State University of Economics and Management  
E-mail: ustinova\_pr@mail.ru

This article considers possibilities of practice realizing model conception (as an instrument of degree estimation and rate management of the accounting system entropy) in the accounting practice (from the accounting judgment production in order to form the accounting police and to decide the accounting practice problems) and in norm regulation sphere (from the creation of regulative construction, which has a module structure and supposes a presence of module set). The author grounds necessity and expediency of use accounting models both for change of accounting problem decisions and for accounting standards creation.

*Keywords:* model conception, accounting model, accounting system entropy, true and fear view, account professional judgment, module construction of regulative.

Концепция моделирования имеет фундаментальное значение не только в отношении бухгалтерского учета как науки, но и как практики профессионального бухгалтера.

В теоретическом аспекте моделирование позволяет в любом факте хозяйственной жизни (или их динамической совокупности – хозяйственном процессе) выделить наиболее значимые общие основания и вариативные параметры, что обеспечивает возможность не только глубокого анализа полученной таким образом учетной модели, но и экстраполировать резуль-

таты ее анализа на иные рассматриваемые объекты. Причем множественность возможных учетных моделей напрямую зависит от множественности принятых учетных теорий, концепций, парадигм, принципов. А поскольку многообразии учетных моделей дает более богатую палитру для описания состояния учетной системы хозяйствующего субъекта в целом, то полнота методологического аппарата повышает уровень внутренней энтропии учетной системы. Следовательно, моделирование можно рассматривать как инструмент оценки степени (глубину и распространенность проявления) и управления уровнем (интенсивностью) энтропии учетной системы.

В практическом аспекте моделирование через построение и анализ учетных моделей позволяет спроектировать, исходя из принятых учетных принципов и концепций, множество потенциально возможных решений той или иной учетной задачи и выбрать оптимальный вариант, опираясь на заданные критерии. Значит, моделирование можно рассматривать как инструмент для выработки профессионального суждения бухгалтера. В то же время поскольку любой регулятив, по сути, представляет собой лишь один из возможных вариантов решения неких учетных задач, получивших одобрение и признание со стороны профессионального сообщества и (или) государства, можно рассматривать моделирование так же как инструмент построения нормативной конструкции бухгалтерского учета.

Таким образом, моделирование в бухгалтерском учете как инструмент оценки степени и управление уровнем энтропии учетной системы имеет два направления практической реализации: в учетной практике (через выработку профессионального суждения с целью формирования учетной политики и решения задач учетной практики) и в сфере нормативного регулирования (через создание конструкции регулятива, имеющего модульную структуру и предполагающего наличие набора модулей).

### **МОДЕЛИРОВАНИЕ КАК ОСНОВА ДЛЯ ВЫРАБОТКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА**

В качестве наиболее общего определения понятия профессионального суждения можно воспользоваться предложенным Л.З. Шнейдманом: «Профессиональное суждение (professional judgment) – это мнение, заключение определенного лица, являющееся основанием для принятия им решения в условиях неопределенности» [7, с. 18].

Таким образом, сущность профессионального суждения сводится к преодолению имеющей место неопределенности. Под неопределенностью, связанной с профессиональным суждением бухгалтера, предлагается понимать неполноту и неточность внутренней и внешней информации о хозяйственной операции, объекте учета или показателе отчетности, обуславливающей возможность возникновения непредсказуемых событий, вероятностные характеристики которых неизвестны [10].

Неопределенность ситуаций, с которыми на практике сталкивается специалист в области бухгалтерского учета, предопределена их зависимостью от множества переменных (изменений в бухгалтерском и налоговом законодательстве, арбитражной практике, стратегических и тактических направлениях развития компании), однозначное толкование которых не

всегда можно предпринять с приемлемой точностью. Отсутствие четкости в определении целей, критериев и показателей их оценки также отражается на характере и уровне неопределенности.

Неопределенность с позиции принятия решений о применимых правилах формирования отчетной информации, на основе работ С.А. Рассказовой-Николаевой и М.Л. Пятова, можно сгруппировать следующим образом:

1) принятие решения о применении либо отказе от применения действующего регулятива (учетного стандарта, положения по бухгалтерскому учету);

2) выбор одного из альтернативных вариантов формирования отчетной информации, предусмотренных действующими регулятивами;

3) детализация общей нормы, содержащейся в действующем регулятиве, применительно к конкретной практической задаче;

4) разрешение правовой коллизии в действующих регулятивах, с учетом юридической силы норм, приоритета специальных норм над общими и новых норм над ранее принятыми;

5) покрытие правового пробела (выработка учетного решения, не предусмотренного действующим регулятивом), с использованием норм-аналогов, учетных принципов, иных источников [2, с. 5–7; 11].

При этом следует признать, что международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) также не лишены известной степени неопределенности. Более того, сама идея МСФО предполагает фигуру бухгалтера – творца учетных правил, действующего исходя из собственного профессионального суждения. Эту идею блестяще сформулировал Я.В. Соколов: «В сущности, то, что называется международными стандартами финансовой отчетности, МСФО, есть некий набор бухгалтерских правил, которые следует применять не как директивные предписания, а каждый бухгалтер должен принимать на их основе решения, опираясь на свое профессиональное суждение... именно в профессиональном суждении скрывается вся сила правил ведения бухгалтерского учета» [4, с. 14].

При этом к профессиональному суждению бухгалтера предъявляется одно требование: на пути к преодолению неопределенности не допустить противоречий в учетной системе. Не случайно А.П. Рудановский, формулируя основное правило (*credo*) всякого счетовода, писал: «...каждый ответственный счетовод (бухгалтер) должен так вести учет хозяйства, чтобы никогда на всем протяжении этого учета не впасть в противоречие с самим собою... опытная рука счетовода должна обрабатывать сырой материал эмпирических оценок и сглаживать все противоречия – углы, чтобы рано или поздно хозяйственная деятельность на них не наткнулась и не разбилась... Бухгалтер должен быть готов нести ответственность за допущенные в балансе противоречия» [3, с. 19–21].

Профессиональное суждение бухгалтера в микроэкономическом масштабе выражается в формировании учетной политики хозяйствующего субъекта, а также в решении задач учетной практики (на основе принятой учетной политики).

Под учетной политикой организации, согласно п. 2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом МФ РФ от 06.10.2008 № 106н (далее – ПБУ 1/2008), понимается принятая ею совокупность спо-

собов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. При этом к способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

В силу норм п. 3 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», с учетом п. 4 ПБУ 1/2008, при принятии учетной политики утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008, при формировании учетной политики фирмы по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. 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 положения по бухгалтерскому учету (кроме ПБУ 1/2008) применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

Таким образом, разработка учетной политики предполагает анализ состояния нормативной базы по бухгалтерскому учету (а также МСФО) и формирование отношения фирмы к имеющимся нормам. Здесь решаются три задачи:

- 1) оценка положения нормативного акта по бухгалтерскому учету, возможности, порядка и последствий его применения (либо разработка альтернативного варианта, на случай невозможности применения);
- 2) выбор варианта учета из числа вариантов, предлагаемых в нормативном акте, либо анализ принципов разработки приемлемого варианта учета;
- 3) выявление фактов хозяйственной жизни организации, в отношении которых отсутствуют какие-либо нормативные положения (либо имеет

место коллизия нормативных положений, которая находит свое разрешение в учетной политике).

Если организация признает, что способ бухгалтерского учета, установленный нормативными документами, позволяет организации достоверно и полно отразить хозяйственные операции, то необходимо применять этот способ. Причем, если он достаточно четко регламентирован и не допускает вариативности, нет необходимости такой способ рассматривать в учетной политике. Он будет действовать «по умолчанию». Если имеются варианты его применения, необходимо выбрать один из них. В тех случаях, когда способ учета описан общей нормой, раскрыты лишь общие принципы его применения, следует его детализировать применительно к системе бухгалтерского учета, действующей в организации. Когда в действующих нормативных актах по бухгалтерскому учету имеются противоречия в вопросе регулирования некоторого факта хозяйственной жизни организации, организация вправе устранить это противоречие, закрепив принятое решение в учетной политике. Если же нормативно установленный способ по каким-либо причинам не позволяет организации адекватно отразить факты ее хозяйственной жизни, возникает необходимость отступить от требований нормативного документа, оценить сложившуюся ситуацию, выработать и обосновать способ учета, позволяющий достоверно и добросовестно отразить факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и финансовой отчетности (с обязательным раскрытием этого обстоятельства в пояснениях к финансовой отчетности). Необходимость выработать и обосновать способ учета возникает также и тогда, когда тот или иной факт хозяйственной жизни организации оказывается вне сферы российского нормативного регулирования бухгалтерского учета. В любом случае обязательным будет обращение к положениям МСФО и инструктивным материалам по их практическому применению.

Таким образом, приказ по учетной политике организации должен содержать конкретную информацию по следующим группам вопросов:

- способы бухгалтерского учета, выбранные организацией, вариантность которых предусмотрена нормативными документами по бухгалтерскому учету;
- способы бухгалтерского учета, в отношении которых нормативными документами определены лишь общие принципы их применения;
- способы бухгалтерского учета, выбранные организацией, вариантность которых обусловлена противоречиями и несовершенством действующего бухгалтерского законодательства;
- способы бухгалтерского учета, описание которых отсутствует в нормативных документах (устранение пробела в нормативном регулировании);
- способы бухгалтерского учета, которые установлены нормативными документами по бухгалтерскому учету, но не позволяют организации достоверно отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты, поэтому она применяет иные способы бухгалтерского учета.

Итак, в учетной политике должны быть закреплены решения по всем вопросам ведения бухгалтерского учета, по которым нормативные документы не предусматривают императивных норм, либо применение императивных норм негативно отразится на качестве финансовой информации.



Если реализация профессионального суждения при формировании учетной политики предполагает принятие учетных решений на перспективу, то преодоление практических учетных проблем сопряжено с принятием текущих решений и последующего контроля их обоснованности и целесообразности.

Анализ российских нормативных требований к бухгалтерскому учету в ряде случаев высвечивает спектр вопросов, которые в нормативных актах либо не урегулированы однозначно, либо урегулированы таким образом, что следование нормам может повлечь за собой формирование нереалистичной картины финансового положения компании в ее финансовой отчетности. Каждый из этих вопросов может иметь несколько вариантов решений, предопределяющих данные финансовой отчетности и восприятие содержащейся в ней финансовой информации ее пользователями. При этом профессиональное суждение бухгалтера, вынесенное при решении той или иной учетной задачи, оказывает непосредственное влияние на объем, форму, содержание и способ раскрытия финансовой информации.

Влияние профессионального суждения бухгалтера на бухгалтерский баланс отмечал и Дж.О. Мэй: «отчетная информация выражает лишь бухгалтерские представления» [5, с. 155]. При этом Дж. О. Мэй возражал против жесткого регламентирования бухгалтерского учета, настаивая на том, что гораздо целесообразнее, когда каждая фирма «в определенных, достаточно широких рамках располагает свободой выбора методов учета, но при этом раскрывает применяемые методы и следует им из года в год. Когда рамки выбора достаточно широки, для инвестора не имеет значения, каким правилам и соглашениям следует фирма при составлении отчета о прибылях и убытках, если известно, какой применяется метод и что он из года в год остается неизменным» [5, с. 155]

Проиллюстрируем влияние профессионального суждения бухгалтера на картину финансового положения фирмы на примере решения учетной задачи по идентификации нематериальных активов.

В соответствии с подп. «б» п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» одним из условий принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива является контроль над объектом, который определен следующим образом: «организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам». Иных разъяснений по данному вопросу ПБУ 14/2007 не содержит. В силу п. 7 ПБУ 1/2008 позаимствуем недостающие нормы из соответствующего МСФО.

Контроль в МСФО 38 «Нематериальные активы» трактуется как наличие права на получение будущих экономических выгод от актива и возможности запретить доступ других лиц к этому активу. При этом презюми-

руется, что контроль над экономическими выгодами обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке (компания может контролировать эти выгоды и иным способом, но демонстрация подконтрольности в этом случае затруднена), т.е. используется формально юридический подход (п. 13).

В то же время в п. 6 МСФО 38 указано, что НМА, полученный на условиях финансовой аренды, признается в порядке, предусмотренном МСФО 38. Следовательно, для признания НМА к компании должны перейти не только право на получение дохода, но и, согласно требованиям МСФО 17 «Аренда», практически все риски и вознаграждения, связанные с активом, т.е. необходимо использовать содержательно-экономический подход. При этом права по лицензионным соглашениям, относящиеся к таким статьям, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права, исключаются из сферы применения МСФО 17 и входят в сферу применения МСФО 38. Следовательно, для объектов авторского права критерий контроля признается соблюденным вне зависимости от того, на кого согласно лицензионному соглашению приходится большая часть рисков и вознаграждений, связанных с использованием объекта.

МСФО 38 достаточно широко трактует запрет на доступ к активу третьих лиц, признавая, что он может основываться как на юридических правах, так и на договорных ограничениях или юридической обязанности работников соблюдать конфиденциальность.

Очевидно, что толкование критерия контроля может дать несколько различных вариантов состава НМА. Дело в том, что в силу специфики объекта стандартный подход к пониманию контроля недостаточно эффективен. Любой законный доступ к объекту интеллектуальной собственности вытекает из договорных или иных юридических прав, которые могут быть осуществлены в судебном порядке, и дает право на получение экономических выгод от соответствующего способа и порядка его использования (по определению). В основе режима исключительных прав лежит запрет доступа к объекту третьим лицам. Однако активное правомочие запрета принадлежит только обладателю исключительного права (или иному уполномоченному лицу, в том числе лицензиату по договору исключительной лицензии, по общему правилу).

Таким образом, если трактовать контроль расширительно, то к числу НМА, при соблюдении прочих условий, мы должны относить все имущественные права на объекты интеллектуальной собственности. Если рассматривать контроль с учетом принадлежности рисков и выгод, связанных с активом, и активного правомочия запрета, руководствуясь принципом приоритета содержания над формой, к числу НМА можно относить только исключительные права, права из договора исключительной лицензии, а также права из любого лицензионного договора в отношении объектов авторских и смежных прав. Если же рассматривать контроль с учетом нахождения актива в чьей-либо хозяйственной сфере, руководствуясь принципом осторожности, то к числу НМА с полной уверенностью можно отнести только исключительные права.

Первый вариант приемлем лишь с позиций динамического подхода, требует детального раскрытия в финансовой отчетности и расходится с рос-

сийской концепцией формирования актива баланса, традиционным подходом к пониманию собственности и т.п. Второй вариант понимания критерия контроля изобилует субъективизмом, что также требует детального раскрытия в пояснениях к финансовой отчетности. Третий вариант справедлив лишь для статического подхода и не учитывает реального положения правообладателя с учетом принятых им на себя обременений при предоставлении прав пользователям. Это может нарушить сам принцип формирования активов баланса как имущества, которым фирма может свободно распорядиться, в том числе обратить в погашение долгов.

Таким образом, применительно к учету интеллектуальной собственности в статическом балансе нематериальные активы представляют собой исключительные права, которые могут быть отчуждены отдельно от других активов организации в погашение ее долгов без каких-либо ограничений, помимо предусмотренных законом, а потому имеют индивидуальную оценку, надлежащее правовое оформление и относительно невысокую степень ликвидности. Возможность активов обеспечить будущие денежные поступления и их величину необходимо регулярно оценивать. Их производственное использование не является обязательным. Права на объекты интеллектуальной собственности, не удовлетворяющие приведенным характеристикам, не могут быть включены в состав активов. Связанные с ними затраты должны рассматриваться как убытки.

В динамическом балансе к нематериальным активам относятся вложения капитала, обеспечивающие легальный доступ к объектам интеллектуальной собственности. Они должны обеспечивать возможность извлечения доходов в будущем в процессе производственного использования, без намерения их перепродажи. Принятые к учету активы продолжают оставаться ими до тех пор, пока некоторые события или обстоятельства не уничтожат будущую выгоду либо лишат фирму способности получить ее. Если активы не используются длительное время и отсутствуют какие-либо определенные перспективы в отношении их использования, они подлежат списанию. Вложения в интеллектуальные права, предполагаемые к перепродаже, могут рассматриваться в качестве товаров. Вложения, обеспечивающие доступ к объекту интеллектуальной собственности на срок менее 12 мес или одного операционного цикла, либо интеллектуальные права, предполагаемые к использованию в течение непродолжительного времени, могут рассматриваться как оборотные активы.

В то же время в основу идентификации прав на интеллектуальную собственность в качестве нематериального актива в ПБУ 14/2007 положен формально-юридический подход к пониманию критерия контроля, сводящийся к проверке наличия исключительных прав. Вследствие этого на счете 04 «Нематериальные активы» и в составе внеоборотных активов Бухгалтерского баланса отражаются только исключительные права, вне зависимости от фактической степени господства правообладателя над интеллектуальной собственностью, ее экономической характеристики, места и роли в коммерческой деятельности правообладателя. При таком подходе права использования интеллектуальной собственности, по сути, удовлетворяющие критерию контроля (как обеспечивающие право на получение экономических выгод от интеллектуальной собственности и наличие огра-



ничения доступа иных лиц к этим выгодам – подп. «б» п. 3 ПБУ 14/2007), могут быть отражены в составе расходов будущих периодов или на счетах учета затрат. Все это влечет искажение финансовых показателей организации, в том числе показателей платежеспособности, рентабельности и левериджа.

Однако с точки зрения коммерческой деятельности исключительное право и право использования интеллектуальной собственности могут быть чрезвычайно близкими. Действительно, право использования интеллектуальной собственности по лицензионному договору обеспечивает возможность не только применения интеллектуальной собственности в собственной деятельности лицензиата, но и возможность распоряжения интеллектуальной собственностью (уступка лицензии, сублицензия), удовлетворение финансовых интересов лицензиата (например, предоставление права в залог), а также удовлетворение интересов кредиторов (например, обращение взыскания в погашение обязательств). Кроме того, лицензии могут быть долгосрочными (и даже бессрочными), объем правомочий по использованию интеллектуальной собственности, указанный в лицензии, может практически полностью исключать возможность использования интеллектуальной собственности самим правообладателем.

Таким образом, экономический подход к пониманию критерия контроля позволяет рассматривать права использования интеллектуальной собственности, близкие с точки зрения коммерческой деятельности к исключительным правам как нематериальные активы организации. В результате статья «Нематериальные активы» Бухгалтерского баланса будет отражать будущие экономические выгоды от результата интеллектуальной деятельности, в существенной степени контролируемого организацией, вне зависимости от юридической формы закрепления этого контроля. При этом критерии оценки существенности контроля организации целесообразно разработать самостоятельно и закрепить в учетной политике. В качестве параметров оценки можно рекомендовать анализ срока лицензионного договора, объема правомочий лицензиата и содержания обременений для правообладателя, обеспечиваемого лицензионным договором положения лицензиата на рынке, распределения рисков и выгод от интеллектуальной собственности между лицензиатом и лицензиаром, условия возможной уступки лицензии, выдачи сублицензии, передачи прав по лицензии в обеспечение исполнения обязательств, значимость лицензии в деятельности организации и т.п. Экономический подход дает возможность компании отразить в финансовой отчетности собственную оценку своих активов, но в то же время надлежащее раскрытие информации об активах в пояснениях к финансовой отчетности даст пользователям некоторое представление и об объективной оценке этих активов.

### **МОДЕЛИРОВАНИЕ КАК БАЗИС ДЛЯ ПОСТРОЕНИЯ КОНСТРУКЦИИ РЕГУЛЯТИВА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Регулятив – общезначимое правило, объектом которого является поведение человека, а предметом – сообразование, гармонизация установок конкретного человека с другими людьми [8]. Иными словами, регулятивы –

это информационные «блоки», содержащие предписания («надо»), запреты («нельзя»), разрешения и рекомендации («можно»). Регулятивы относятся не к объектам, которыми человек оперирует, а к операциям, которые он осуществляет над объектами. При этом способ осуществления операций над объектом формулируется в виде правил. Соответственно правило – эксплицированный в вербальной форме регулятив.

Под регулятивом бухгалтерского учета принято понимать нормативно установленные правила бухгалтерского учета, регламентирующие порядок осуществления бухгалтером тех или иных действий с объектом бухгалтерского учета. Регулятивы подразделяются на организационно-методические документы (инструкции), служащие связующим звеном теоретико-методологических решений с практическим их осуществлением, и нормативно-технические документы (стандарты), устанавливающие комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации и утвержденные компетентным органом [6, с. 109–111].

Влияние регулятивов на порядок выполнения бухгалтерских процедур описывает А.А. Шапошников: «Бухгалтер, работая с информационным документом (первичным документом о хозяйственных операциях, стандартом), должен с определенной степенью точности восстановить необходимые ему характеристики реальной обстановки. Он непрерывно соотносит сведения, получаемые из первичных документов, требования стандартов (или инструкций), поставленную цель со своими прошлым опытом и реальными обстоятельствами. Именно на этой основе он выбирает определенное, наиболее эффективное, с его точки зрения, решение» [6, с. 113].

При этом высокий уровень внешней энтропии делает нормативные регулятивы более жесткими, правила формулируются в основном в императивной форме и в силу неизбежного отставания регулятивов от практики следование этим регулятивам неотвратимо искажает финансовую картину. Напротив, снижение внешней энтропии и повышение внутренней энтропии учетной системы приводит к тому, что правила бухгалтерского учета все больше уступают место принципам, признавая главенствующую роль профессионального суждения бухгалтера. Более того, снижение внешней энтропии учетной системы с неизбежностью влечет за собой использование учетных моделей в качестве основы для разработки регулятивов, поскольку именно множество значений вариативных параметров модели дает возможность сформировать картину финансового положения организации, наиболее полно соответствующую концепции достоверного и добро-совестного взгляда.

Следовательно, основная задача построения регулятива бухгалтерского учета будет состоять в том, чтобы переложить учетную модель на язык стандартов и инструкций.

Эту задачу А.А. Шапошников предлагает решать посредством типизации разрабатываемых решений на основе принципа модульности, с последующим формированием регулятива как набора модулей [6, с. 85–87]. При этом под модулем понимается типичный или стандартный элемент, содержащий стандартные средства связи с другими элементами, используемый для проектирования системы некоторого класса. Модули используются как составные части некоторого учетного предписания, представляющего

систему разделов, глав, параграфов и других элементов. Основой модуля служит содержание модели организации учета, при этом параметры модели определяют номенклатуру разделов модуля, а конкретизация параметров – содержательную часть разделов [6, с. 86]. В результате учетное предписание может состоять из одного или более учетных модулей с определенными дополнениями, учитывающими особенности конкретного учетного объекта [6, с. 87].

При этом А.А. Шапошников рекомендует на базе моделей организации учета для различных групп объектов (в зависимости от учетных задач) конструировать стандартные модули, в которых определяются основные стандартные решения по нескольким группам объектов [6, с. 125]. Впоследствии, согласно рекомендации, из этих стандартных модулей создаются обновленные стандарты по организации учета некоего объекта бухгалтерского учета, включающие в себя методiku и методологию (термины и определения, классификацию объектов учета, методы оценки), а также организацию и технологию (формы отчетности, порядок составления журналов-ордеров, схемы и график документооборота, порядок инвентаризации, приемы документальной ревизии, методы экономического анализа и т.д.). При этом основная идея такой стандартизации была сформулирована А.А. Шапошниковым следующим образом: «Требуется создание такой системы правовых норм, которая обеспечивала бы творческое решение проблем, возникающих в деятельности. При таком подходе расширяется и меняется роль правовых предписаний: они должны оставаться ограничителями и в то же время быть стимуляторами, программами целесообразного поведения, и, наконец, ими должны определяться цели деятельности» [6, с. 133].

В целом разработка системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, стандартов (инструкций) является чрезвычайно актуальной на сегодняшний день. Дело в том, что для негосударственного сектора все еще отсутствуют предусмотренные Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» федеральные стандарты бухгалтерского учета. Хотя, согласно Методическим материалам, подготовленным Минфином России в ноябре 2014 г. (Система регулирующих актов в сфере бухгалтерского учета), существующие в настоящее время положения по бухгалтерскому учету (негосударственного сектора) приравнены к федеральным стандартам, но в самих материалах говорится о том, что они не являются и не должны рассматриваться в качестве какого-либо официального документа. Следовательно, официально положения по бухгалтерскому учету не имеют статуса федеральных стандартов.

Значит, требуется выработка комплексного подхода к разработке системы учетных стандартов (инструкций), обеспечивающих принципиальную возможность стремления к реализации концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую отчетность. В этой связи представляется целесообразной разработка и обоснование конструкции регулятива, который мог бы послужить проектом для создания и утверждения федерального стандарта бухгалтерского учета.

В научной литературе предлагаются различные подходы к решению данной проблемы. В частности, по мнению З.Х. Шогенцуковой и И.Ю. Гедгафовой, стандартизация учета и отчетности в зависимости от глубины

унификации процедуры формирования информации может быть классифицирована по следующим уровням:

– унификация «жесткая», или полная (вариант, при котором унифицируется вся учетная система или большая часть элементов учета и отчетности, по которым в нормативных документах даны жесткие предписания или единые приемы и методы по формированию информации по ним. Объектом стандартизации выступает весь бухгалтерский учет как единая система);

– стандартизация (гибкая унификация) (вариант ограничения перечня подходов, приемов и методов формирования информации в бухгалтерском учете, но при этом допускается альтернатива, возможность выбора между установленными подходами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности по отдельным их элементам. Унификации подвергается большая часть приемов и процедур бухгалтерского учета);

– гармонизация, мягкая, или частичная, унификация (вариант выработки единых норм формирования информации по отдельным элементам учетной системы, которые закладывают фундаментальные основы или по которым необходимо более жесткое определение процедур формирования информации. Учетная система не рассматривается как единое целое, выработка единых подходов осуществляется путем вычленения элемента (объекта гармонизации) из общей системы);

– трансформация финансовой отчетности (вариант преобразования информации, сформированной по результатам деятельности по нормам национальных правовых актов, в формат отчетности по нормам МСФО или иных международно признанных стандартов. Каждый процесс трансформации для конкретного предприятия является индивидуальным (со своей методологией, которая зависит от цели формирования отчетности в новом формате; структуры и номенклатуры объектов учета, методов получения информации для планирования и проведения трансформации, этапов и объемов корректирующих записей; глубины преобразования и т.д.). Основной объект унификации – финансовая отчетность, а процедуры ведения бухгалтерского учета не унифицируются) [12].

В экономической литературе можно выделить различное толкование понятий, приведенных выше. Некоторые авторы (М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера [1, с. 162]) под термином «гармонизация» подразумевают унификацию или полную стандартизацию, тогда как другие (С. Ноубс и Р. Паркер) – процесс развития сопоставимости методов бухгалтерского учета. Л.Х. Радеба и С.Дж. Грей разграничили понятия «гармонизация» и «стандартизация», указав, что «для гармонизации характерен более гибкий подход, чем для стандартизации, которая в свою очередь тяготеет к унификации» [12].

К.С. Мост определяет эти понятия следующим образом: «Унификация (от лат. unus – один и... фикция) – это исключение альтернативных методов учета хозяйственных операции, событий и обстоятельств; стандартизация (от англ. Standard – норма, образец) – ограниченный набор альтернативных методов для поддержания гибкости бухгалтерского учета; гармонизация (от греч. Harmonia – связь, стройность, соразмерность) – увязка различных систем бухгалтерского учета и отчетности путем введения их в рамки общей классификации, т.е. стандартизация формы с сохранением существенных различий».

В.В. Ковалев [9] определяет «стандартизацию как процесс разработки и внедрения стандартов, применимых к любой ситуации в любой стране, а гармонизацию – допускающей существование множества национальных стандартов учета и отчетности, не противоречащих аналогичным стандартам других стран».

Как определяют З.Х. Шогенцукова и И.Ю. Гедгафова, с позиции мировой экономики выбор в пользу одного из указанных выше уровней (вариантов) стандартизации учета определяется целью и задачами, которые необходимо решить в ходе формирования и представления информации. В ряде случаев для компаний достаточным является применение трансформации финансовой отчетности для решения тактических краткосрочных задач, в частности для привлечения иностранных финансовых ресурсов, для совместной деятельности с зарубежными представителями и т.д. Для решения стратегических задач степень стандартизации должна быть глубже и охватывать большой объем приемов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности [12].

Однако предложенная классификация регламентирует скорее полноту охвата учетной системы процессом стандартизации, оставляя за рамками рассмотрения содержательные вопросы самих регулятивов.

Рациональной представляется именно модульная конструкция построения регулятивов. В то же время, используя учетные модели как инструмент управления уровнем энтропии и опираясь на идеи А.А. Шапошникова, принцип модульности в создании регулятивов можно рассматривать значительно шире, чем индуктивное обобщение имеющейся практики учетных стандартов и синтезирование на его основе обновленных учетных предписаний.

Широкая трактовка принципа модульности ориентирована на использование учетных моделей как базиса для построения конструкции регулятива. Такой подход предполагает, что единая учетная модель некоторого объекта учета будет разбиваться на необходимое количество учетных моделей, каждая из которых будет трансформироваться в модуль. При этом модуль должен отражать не только элементы бухгалтерской процедуры в отношении некоего объекта бухгалтерского учета, но и возможные варианты трактовки этих процедур, с учетом принятых учетных теорий, концепций, постулатов, принципов, а потому необходимо предусмотреть возможность вариативности (заменяемости) модулей. Выбор же необходимого варианта целесообразно предоставить практикующему бухгалтеру, отражающему оценки администрации компании в отношении использования ее ресурсов и возможностей исполнения ее обязательств. Таким образом, набор моделей в инварианте единой учетной модели будет предполагать условно конечное число модулей, но с вариативными параметрами и общими принципами их описания. На практике же бухгалтером будет реализовано конечное число модулей с фиксированными значениями параметров, определенными с учетом принятого учетного инструментария.

На примере учета интеллектуальной собственности данную идею можно проиллюстрировать следующим образом. Один из модулей – признание нематериальных активов в бухгалтерском учете. В рамках данного модуля будут рассматриваться критерии признания, например, критерий контроля



над нематериальными активами, варианты трактовки которого и различные следствия принятых трактовок, в том числе их влияние на показатели финансовой отчетности, были проанализированы ранее.

Именно такой методологический подход к построению нормативной конструкции учета (как набора модулей на основе совокупности учетных моделей) будет способствовать увеличению степени информативности бухгалтерской отчетности.

### Литература

1. *Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
2. *Николаева С.А.* Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 12. С. 4–9.
3. *Рудановский А.П.* Теория учета: Дебет и Кредит как метод учета баланса. М.: «Макиз», 1925. 299 с.
4. *Соколов Я.В.* Профессиональное суждение бухгалтера – весь смысл МСФО // Юрист и бухгалтер. 2004. № 2. С. 12–15.
5. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
6. *Шапошников А.А.* Классификационные модели в бухгалтерском учете. М.: Финансы и статистика, 1982. 144 с.
7. *Шнейдман Л.З.* При решении многих вопросов МСФО предлагают руководствоваться профессиональным суждением. Что это означает? // Финансовая газета. 2001. № 44. С. 18–19.
8. *Апресян Р.Г.* Генезис золотого правила. [Электронный ресурс] // Вопросы философии. Интернет-ресурс. URL: [http://vphil.ru/index.php?id=837&option=com\\_content&task=view](http://vphil.ru/index.php?id=837&option=com_content&task=view) (10.01.2016).
9. *Ковалев В.В.* Бухгалтерский учет: новая реальность и перспективы развития. [Электронный ресурс] // Правовая система «КонсультантПлюс». Бухгалтерский учет. 2003. № 9.
10. *Панкова С.В., Саталакина Е.В.* Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования. [Электронный ресурс] // Правовая система «КонсультантПлюс». Международный бухгалтерский учет. 2013. № 27.
11. *Пятов М.Л.* Достоверность бухгалтерской отчетности. [Электронный ресурс] // Бух.1С. Интернет-ресурс для бухгалтеров. URL: <http://buh.ru/articles/documents/13481> (10.01.2016).
12. *Шогенцукова З.Х., Гедгафова И.Ю.* Систематизация процесса стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности: масштабы и глубина ее осуществления. [Электронный ресурс] // Правовая система «КонсультантПлюс». Международный бухгалтерский учет. 2015. № 2.

### Bibliography

1. *Mjet'jus M.R., Perera M.H.B.* Teorija buhgalterskogo ucheta / per. s angl.; pod red. Ja.V. Sokolova, I.A. Smirnoj. M.: Audit, JuNITI, 1999. 663 p.
2. *Nikolaeva S.A.* Professional'noe suzhdenie v sisteme normativnogo regulirovanija buhgalterskogo ucheta // Buhgalterskij uchet. 2000. № 12. P. 4–9.
3. *Rudanovskij A.P.* Teorija ucheta: Debet i Kredit kak metod ucheta balansa. M.: «Makiz», 1925. 299 p.
4. *Sokolov Ja.V.* Professional'noe suzhdenie buhgaltera – ves' smysl MSFO // Jurist i buhgalter. 2004. № 2. P. 12–15.

