

КРЕАТИВНЫЙ УЧЕТ В КОНТЕКСТЕ КОНЦЕПЦИИ ДОСТОВЕРНОГО И ДОБРОСОВЕСТНОГО ВЗГЛЯДА: PRO ET CONTRA***Павел Петрович БАРАНОВ**

доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Российская Федерация
bpavel1974@yandex.ru

История статьи:

Принята 07.07.2016
Принята в доработанном виде 18.07.2016
Одобрена 26.07.2016
Доступна онлайн 16.01.2017

УДК 657.01

JEL: M40, M41

Аннотация

Предмет. Предметом исследования является набирающая обороты критика научных оснований бухгалтерского учета, получившая особый импульс после возникновения и распространения в современных экономических системах феномена креативного учета.

Цели. Целью исследования является демонстрация возможностей аргументации научной состоятельности бухгалтерского учета посредством применения науковедческих подходов для научно-практической квалификации дискуссионной и противоречивой категории креативного учета.

Методология. Методология исследования базируется на реализации принципа детерминизма, на основе которой раскрывается обусловленность концепции *Достоверного и добросовестного взгляда* (True and Fair View) философскими концепциями восприятия человеком окружающей реальности и ретрансляции результатов этого восприятия другим субъектам. Объяснение учетной концепции через призму концепций философии науки и позиционирование в ее рамках феномена креативного учета позволяет диалектически обосновать границы его позитивного использования и демаркировать креативный учет от аномалий бухгалтерского мошенничества.

Результаты. Основным результатом исследования является доказательство возможности и необходимости применения аппарата философии и методологии науки к решению проблемы формирования дисциплинарной структуры бухгалтерского учета как области научного знания.

Выводы. Возникновение феноменов бухгалтерской практики в современной экономике является неизбежным атрибутом ее трансформации, формирования, проявления и обострения ее противоречий. Полноценная критическая оценка новых явлений в учетной практике, новых теоретических и методологических конструкций в теории бухгалтерского учета невозможна без привлечения аппарата философии и методологии науки, а также исследования и развития связей счетоведения с другими науками.

Ключевые слова:

креативный учет, достоверный и добросовестный взгляд, поляризация научных представлений, науковедческие основания учета

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

На переломе тысячелетий научное сообщество экономистов становится не только пассивным наблюдателем, но и активным участником трансформации и содержательной реновации совокупности знаний, называемой экономической наукой. Происходящие в экономической науке процессы в полной мере могут быть квалифицированы в терминах теории Томаса Куна

[1] как завершение периода «нормальной» науки, за которым неизбежно следуют кризисная стадия и смена научных парадигм, или, иначе говоря, научная революция. В рамках протекающих процессов инвентаризации подвергается как сама архитектура экономической науки, так и содержание формирующих ее элементов, один из которых, именуемый бухгалтерским учетом, попал в фокус наиболее яростной критики со стороны отечественных реформаторов сложившейся научной парадигмы учета.

Признаки и попытки научной девальвации бухгалтерского учета подробнейшим образом охарактеризованы в работе доктора экономических

* Автор выражает благодарность и признательность доктору экономических наук, профессору кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления «НИНХ» Александру Арсеньевичу ШАПОШНИКОВУ за замечания и рекомендации, высказанные в процессе подготовки данной статьи.

наук, профессора В.В. Ковалёва [2]; он же неоднократно поднимал проблему защиты статуса бухгалтерии как науки на Международных конференциях «Соколовские чтения. Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее», посвященных памяти одного из ведущих теоретиков учета доктора экономических наук, профессора Я.В. Соколова. Вместе с тем следует констатировать, что инициативы В.В. Ковалёва практически остаются «гласом вопиющего в пустыне» научного и профессионального бухгалтерского сообщества: за последние пять лет в специализированных изданиях практически (за редкими исключениями¹ [3]) отсутствуют публикации по проблемам «кризиса теории бухгалтерского учета», а за прошедшее десятилетие (судя по данным официального сайта Высшей аттестационной комиссии при Минобрнауки РФ: www.vak.ed.gov.ru) в России защищено не более десятка диссертаций, предмет которых имеет отношение к методологии учетной науки.

На этом «печальном» фоне обращает на себя внимание и вызывает некоторое удивление обилие и интенсивность издания учебной литературы – учебников и учебных пособий по теории бухгалтерского учета. Противоречивость сложившейся вокруг бухгалтерского учета ситуации заключается в том, что период «коллекторства» в науке [4], соответствующий уровню ее зрелости, достаточному для формулирования обобщений и облечения их в форму учебных изданий, совместился в российском пространстве и времени с «замиранием» активности научного сообщества и нарастанием волны обвинений учета в «ненаучности», примитивности и чрезмерной «технологичности», выражающейся в явном превалировании описания процедурных аспектов учета над объяснительными теориями и концепциями.

Парадоксально то, что с формальных позиций значительная часть претензий, выдвигаемых в адрес бухгалтерской науки и ее носителей, далеко не обосновательна. Отделив редкие «зерна» – учебники, вышедшие из-под пера Я.В. Соколова, М.И. Кутера, М.Ю. Медведева, М.Л. Пятова, – от многочисленных «плевел» теории бухгалтерского учета, можно констатировать, что массовая учебная литература сформировала псевдообраз бухгалтерии как науки, и этот суррогат

бухгалтерского учета настолько прочно укоренился в образовательной среде, что породил ложный стереотип восприятия учета как вербального описания бухгалтерской процедуры, не нуждающегося в объяснении и не терпящего неопределенности.

По мнению автора, именно идея купирования имманентно присущих учету неопределенности, дискуссионных моментов и противоречий, довлеющая над авторами учебной литературы по теории бухгалтерского учета, существенно выхолостила в профессиональном сознании многогранный образ счетоведения, созданный усилиями лучших отечественных ученых в начале (А.П. Рудановский, А.М. Галаган, И.Р. Николаев и др.) и возрожденный в конце (В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, М.И. Кутер и др.) XX века.

Бухгалтерский учет в «зеркале» массового учебника предстает как свод правил, процедур и технологических схем обработки экономической информации, сформировавшихся «как бы» естественным образом в контексте исторического процесса развития учетного ремесла, в результате своеобразного естественного отбора «лучших учетных практик». Именно такое «плоское» представление бухгалтерского учета в большинстве учебных изданий, лишение их какой бы то ни было дискуссионности, многополярности конкурирующих взглядов на объяснение природы счетоводства низводят его научную теорию на уровень скучного и неинтересного догмата, базирующегося на некоем симбиозе элементарных арифметических операций, встроенных в жесткую систему искусственно созданных счетов и проводок.

В то же время и изучение научного наследия ученых прошлого, и анализ современного состояния научной мысли (к сожалению, преимущественно зарубежной), позволяют выделить целый ряд своеобразных «центров кристаллизации» теории бухгалтерского учета, вокруг которых необходима организация научного дискурса, ориентированного на конструктивное противостояние нарастающей критике в адрес бухгалтерской науки.

Одним из таких «узлов» дисциплинарной матрицы бухгалтерского учета является сопряжение так называемой концепции достоверного и добросовестного взгляда (True and Fair View Concept) и рожденной в ее контексте идеи креативного учета (Creative Accounting), исследованию которых и посвящен материал данной статьи.

¹ Санникова И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? // *Международный бухгалтерский учет*. 2008. № 4.

Полярные интерпретации креативного учета: сущность, причины и следствия

Широко распространено мнение [5] о том, что сам термин «креативный учет» (Creative Accounting) был придуман и введен в англоязычный лексикон редактором британской газеты *London Evening Standard* Иэном Гриффитсом (Ian Griffiths), опубликовавшим в 1986 г. книгу с одноименным названием. Однако, есть основания полагать, что эта версия не вполне корректна и понятие креативного учета возникло несколько раньше, ориентировочно в середине XX в., поскольку уже в 1968 г. словосочетание «creative accounting» начало звучать с киноэкранов, на которых демонстрировалась картина американского сценариста и режиссера Мела Брукса (Melvin James Kaminsky) «Продюсеры» (иногда она выходила в прокат с названием «Весна для Гитлера»), впоследствии получившая двух «Оскаров», два «Золотых глобуса» и включенная в Национальный американский реестр фильмов, имеющих культурное, историческое или эстетическое значение, и подлежащая вечному хранению в архиве Библиотеки Конгресса. Один из элементов фабулы фильма заключается в том, что «креативный» бухгалтер-консультант советует двум неудачливым продюсерам «поработать» с отчетностью для привлечения финансирования под постановку априори провальной пьесы с целью последующего списания затрат на убытки и поправки их личного финансового состояния.

Интересно, что в этот же период в 1968 г. начали появляться и научные публикации, посвященные феномену креативного учета, в числе которых особое место занимает работа Р. Коупленда (R. Copeland) «Сглаживание дохода» [6]. При этом пик публикационной активности зарубежных ученых по данной тематике приходится, как показывают исследования автора, на конец 1980-х–1990-е гг.

Следует отметить, что практически с момента начала своей популяризации после выхода в свет в 1986 г. работы Иэна Гриффитса [7] понятие «креативный учет» имело устойчивую негативную коннотацию, поскольку британский обозреватель сопроводил название книги подзаголовком «Как сделать ваши доходы такими, какими бы вы хотели». Представление о креативном учете как о «самой изысканной уловке со времен Троянского коня» нашло отражение и в ряде дефиниций и интерпретаций данного понятия, представленных автором в табл. 1.

Анализ определений и трактовок креативного учета, аккумулированных в табл. 1, позволяет установить ряд устойчивых характеристик, которыми наделяют данный феномен зарубежные ученые:

- во-первых, «питательной средой» для развития креативного учета являются пробелы и противоречия, а также вариативные и неоднозначные нормы, содержащиеся в бухгалтерских регулятивах, провоцирующие формирование профессионального суждения бухгалтера;
- во-вторых, креативный учет порождается волевым актом менеджмента или учетных работников организации;
- в-третьих, креативный учет предполагает аналитическую подготовку манипуляции учетными данными и отчетными показателями;
- в-четвертых, как общий методологический подход, так и конкретные процедуры, и методики манипулирования данными в контексте креативного учета ориентированы на предпочтения менеджмента в отношении создания желаемого финансового образа компании в восприятии ключевых стейкхолдеров – наиболее влиятельных пользователей ее бухгалтерской финансовой отчетности;
- в-пятых, нередко креативный учет используется как инструмент сглаживания нехарактерных для компании девиаций финансовых показателей, направленного на предотвращение «резких движений» и панических реакций стейкхолдеров.

Кроме того, практически во всех дефинициях имеет место откровенно негативный оттенок – от очевидного прямого акцентирования направленности креативного учета на введение пользователей отчетности в заблуждение до «легких намеков» на «нужды имиджа» и «приукрашивание» финансового состояния организации.

Таким образом, к концу двадцатого столетия креативный учет как явление приобрел устойчивую отрицательную репутацию, имидж «абсолютного зла», тенденции к усилению которого проявились после серии громких банкротств, спровоцировавших принятие знаменитого Закона Сарбейнса–Оксли (Sarbanes–Oxley Act of 2002).

Парадоксально, но одновременно с «похоронами» креативного учета на рубеже столетий в научной среде наблюдается робкое, точечное возникновение сомнений в однозначности и правомерности его сугубо негативной оценки. Эти сомнения, в частности, демонстрируются в работах [8–10] интернационального коллектива ученых Ориола Амата (Oriol Amat), Эстер Оливерас (Ester Oliveras), Джона Блэйка (John Blake) и Джека Доудса (Jack Dowds), представляющих научные круги Испании, Великобритании и Новой Зеландии. Пожалуй, наилучшим образом авторскую постановку проблемы отражает название одной из статей этого цикла – «Битва против креативного учета: чем является «Достоверный и Добросовестный Взгляд» – частью проблемы, или частью решения?» [9].

Акцентируя внимание на негативных оценках и представлениях о креативном учете, зарубежные авторы пытаются сформулировать и противопоставить им аргументы, раскрывающие возможности использования креативного учета как инструмента обеспечения достоверности отчетности, обусловленные, в первую очередь, развитием институций профессиональной этики. Проведенный анализ дает основания полагать, что заслуга упомянутого научного сообщества, по всей видимости, имеющего свое ядро в Барселоне в Университете Помпеу Фабра (Universitat Pompeu Fabra), заключается в комплексной, многосторонней характеристике бинарного отношения к креативному учету и возрождению дискуссии о его природе и роли в современной экономике.

Развитие этой дискуссии привело к тому, что уже в конце 2000-х начали возникать и озвучиваться альтернативные сложившейся точки зрения, трактующие креативный учет не просто как некий нейтральный, неизбежно возникающий и объективно существующий в рыночной экономике феномен, но – как «абсолютное благо», как инструмент управления финансовым состоянием организации, использование которого имеет колоссальный антикризисный потенциал и совершенно не противоречит этическим институциям бухгалтерской профессии.

Одними из первых исследователей, поднявших в России проблематику креативного учета и предпринявших попытку возвращения его «добраго имени», были ученые Новосибирского государственного университета экономики и управления доктор экономических наук, профессор А.А. Шапошников и кандидат

экономических наук, доцент Я.И. Устинова, опубликовавшие в 2009–2011 гг. серию статей [11–17], реанимировавших в поле научного дискурса тему учетной энтропии, впервые озвученную доктором экономических наук., профессором В.Ф. Палием в монографии, посвященной современным проблемам теории бухгалтерского учета [18]. Новосибирские ученые акцентировали внимание на творческой составляющей креативного учета и раскрыли его потенциал с точки зрения возможностей создания новых способов оценки, классификации, отражения и обобщения фактов хозяйственной жизни в условиях усложнения форм и методов ведения бизнеса в современной рыночной экономике. Выделив и охарактеризовав ряд ключевых факторов, способствующих развитию творческого подхода в учете, А.А. Шапошников и Я.И. Устинова пришли к выводу о том, что креативный учет «...уместен для определения основных тенденций в изменении стоимости бизнеса и для представления достоверной и добросовестной картины состояния дел компании» [12, С. 156]. Таким образом, во втором десятилетии текущего века в России появилась альтернативная традиционной система взглядов на креативный учет, что создало дополнительные предпосылки для полемики по вопросу позиционирования этого феномена в координатах науки о бухгалтерском учете.

Необходимо отметить, что совершенно независимо от описанного сдвига в оценках креативного учета, произошедшего в отечественном сообществе ученых-бухгалтеров, аналогичные явления начали происходить и получили довольно широкое распространение и в зарубежном научном мире. При этом обращает на себя внимание широчайшая география и интернационализация зарубежных исследований проблематики креативного учета (Франция, Испания, Турция, Малайзия, Пакистан, Бангладеш, Австралия и т. д.), что свидетельствует о ее метасистемном характере и закономерности появления креативного учета в любых национальных учетных системах, допускающих некоторый «коридор свободы» в принятии решений бухгалтером.

В числе довольно представительного количества публикаций, транслирующих позитивное отношение к креативному учету, обращает на себя внимание статья пакистанских ученых Саида Зульф리카ра Али Шаха (Syed Zulfiqar Ali Shah), Сафдара Бутта (Safdar Butt) и Ясира Бин Тарики (Yasir Bin Tariq) «Полезьа или умышленный вред креативного учета», опубликованная в 2011 г. в

International Journal of Trade, Economics and Finance [19]. Обобщая в своей статье ряд идей, высказанных десятилетием ранее американцами Чарлзом Малфордом (Charles Mulford) и Юджином Комиски (Eugene Comiskey) в нашумевшей работе «Игра финансовой цифирью. Выявляя практики креативного учета» [20], пакистанские исследователи выделяют четыре вида «практик изменения фактов в бухгалтерском учете», или «практик креативного учета», каждый из которых получает своеобразный понятийный ярлык:

- «агрессивный учет», представляющий собой целенаправленный намеренный выбор и применение принципов бухгалтерского учета, осуществляемые в попытке добиться желаемых результатов (как правило, более высоких текущих доходов) вне зависимости от того, согласуются ли эти принципы с GAAP или нет;
- «управление поступлениями», заключающееся в активной манипуляции размером дохода в стремлении к предопределенному целевому показателю, который может быть «задан» менеджментом, определен на основании прогноза, сделанного аналитиками, или ориентирован на представление в отчетности более «гладкого», более стабильного потока поступлений;
- «сглаживание доходов» – одна из форм «управления поступлениями», предназначенная для элиминирования пиковых и провальных отклонений от нормального поступления доходов, включая шаги по сокращению и «созданию запаса» доходов в удачные периоды для их использования в периоды низкой деловой активности;
- предоставление «мошеннической финансовой отчетности» – умышленное искажение, пропуск или сокрытие сумм в финансовой отчетности, совершенное с целью введения в заблуждение ее пользователей, что установлено административным, гражданским или криминальным следствием [19, С. 532].

Однако при этом авторы статьи подчеркивают: «Исследования показывают, что креативный учет – это инструмент, во многом похожий на оружие. При правильном применении он может принести субъекту, его использующему, огромную выгоду, однако, при бессознательном использовании или при попадании в руки отрицательного персонажа он может нанести колоссальный вред. Креативный учет помог выйти из кризиса гораздо большему числу компаний, нежели вверх в кризисную

ситуацию. Оружие само по себе всегда невинно – вина за нанесенный им ущерб лежит на том, кто им пользуется. Отталкиваясь от опыта развивающихся стран, где листинги фондовых бирж часто не отражают реального положения дел компаний, можно указать на множество кейсов, в которых компании существенно выиграли от использования техник креативного учета и остались на плаву в тяжелые времена» [19, С. 531]. В качестве достаточно убедительного доказательства своих тезисов ученые описывают ситуацию, происходившую в Пакистане в середине 1990-х в промышленном кластере компаний по производству цемента, когда использование инструментов креативного учета – оптимальной амортизационной политики и нормативных затрат, скалькулированных исходя из планового периода деятельности предприятия в целом – позволило вновь построенным цементным заводам не только избежать спровоцированного правительственными решениями затяжного отраслевого экономического кризиса, но и в кратчайшие сроки после ввода в эксплуатацию выйти на проектную мощность и продемонстрировать положительные финансовые результаты.

Весьма близкие к изложенной точке зрения транслируются в работах ученых, представляющих страны Юго-Восточной Азии: в частности, в статье «Практики косметического учета в развивающихся странах: перспективы Бангладеша» [21], опубликованной исследователями из Университета Стэмфорд (Stamford University) Азифом Махбубом Каримом (Asif Mahbub Karim), Реханой Фоузи (Rehana Fowzia) и Мохаммедом Мамунуром Рашидом (Md. Mamunur Rashid) в 2011 г. в *World Journal of Social Sciences*, авторы вводят новый понятийный ярлык – косметический учет (Cosmetic Accounting) – дополняя им представленный выше перечень способов «игры финансовой цифирью». При этом становится очевидно, что во втором десятилетии XXI в. формируются три географически ориентированных концепции «творческого» учета:

- американская, использующая «ярлыки», ассоциирующие учет, в первую очередь, с финансовой инженерией и управлением денежными потоками («сглаживание поступлений», «управление поступлениями» и т. д.);
- континентально-европейская, в рамках которой прочно закрепился термин «креативный учет», который увязывается, главным образом, с манипулированием балансовыми показателями;

– юго-восточно-азиатская, в контексте которой все большее распространение получает термин «косметический учет», предполагающий возможность использования как инструментов управления денежными потоками, так и потенциала «балансорегилирующих» методов учета.

Интересно, что бангладешские ученые попытались эмпирическим путем – в процессе проведения опросов и фокус-групп в среде сертифицированных бухгалтеров, а также внешних и внутренних аудиторов – установить факторы позитивного и негативного восприятия профессионалами феномена косметического учета, наиболее существенные причины использования его инструментов и характер эффекта, получаемого от их применения. Совершенно очевидно, что говорить о высокой репрезентативности выборки, в которую было включено по 36 специалистов из каждой упомянутой категории, не вполне корректно, и тем не менее полученные в результате исследования данные дают определенную пищу для рассуждений.

Первое, на что следует обратить внимание – это результаты опроса об отношении к косметическому учету как к «благодати» или «проклятию»: 61% респондентов считает, что творческий учет имеет одновременно и негативную, и положительную стороны, 29% относятся к нему резко отрицательно, а 10% (что весьма немало) считают его абсолютным благом.

В целях самого общего обзора довольно большого массива результатов исследований бангладешских ученых автором предложена сводная таблица (табл. 2), в которую в разрезе каждой из категорий респондентов включены лишь премиальные индикаторы, характеризующие отношение профессиональных сообществ к различным аспектам косметического учета.

При этом внутренние аудиторы на первое место в числе факторов, определяющих позитивное восприятие креативного учета, ставят возможность для предприятия удерживать сложившиеся позиции по отношению к лидерам отрасли, а внешние аудиторы и профессиональные бухгалтеры – возможность обеспечения стабильности цен на акции компании на фондовых биржах.

Внешние и внутренние аудиторы едины в понимании основных причин и характера эффекта получаемого от использования креативного

учета – они связывают упомянутые аспекты с получением налоговой экономии и минимизацией дивидендных выплат. По остальным позициям точки зрения опрошенных групп респондентов объяснимо расходятся, однако особый интерес, с позиций настоящего исследования, представляют кажущиеся различия в интерпретации аудиторами (и внутренними, и внешними) и бухгалтерами перспективных направлений развития и использования креативного учета.

Важно отметить то, что разница в позициях представителей различных категорий учетно-аудиторской профессии и на самом деле кажущаяся, поскольку каждая из этих позиций в конечном итоге сводится к ограничению использования именно мошеннических инструментов (*fraudulent instruments*) креативного учета, действительно по-разному аудиторы и бухгалтеры видят лишь способы ограничения этих возможностей: внутренние аудиторы видят их в развитии и укреплении институций профессиональной этики, внешние аудиторы – в ужесточении администрирования профессиональной практики, а бухгалтеры – в формировании единой методологии выработки профессионального суждения.

Аналогичной точки зрения придерживаются в своих исследованиях и турецкие ученые Туркер Сузмус (Turker Susmus) и Дилек Демирхан (Dilek Demirhan), дополняющие в своей работе [22] перечень «практик креативного учета» ярлыком «учет большой отмывки» (*big bath accounting*) и выделяющие три вида креативного учета с точки зрения его соотношения с требованиями общепринятых принципов бухгалтерии и стандартов финансовой отчетности:

- креативный учет, явным образом противоречащий GAAP;
- креативный учет, связь которого с общепринятыми принципами носит неявный или противоречивый характер;
- креативный учет, органически связанный с принципами GAAP и IFRS.

В этих трех видах креативного учета совершенно отчетливо просматривается характеризующая в настоящем исследовании трансформация представлений научного и профессионального сообществ о сущности креативного учета, а также сложившаяся поляризация мнений ученых и практиков, отражающая своеобразные «маятниковые» колебания их оценочных суждений

о роли креативного учета в рыночной экономике (рис. 1).

Однако констатация и характеристика описанной поляризации отношений к креативному учету сами по себе не предоставляют объяснительной гипотезы существования этого феномена и не позволяют оценить перспектив его развития. По мнению автора, решить эти вопросы и сформировать систему критериев и ограничений использования инструментов креативного учета невозможно без восхождения к философским началам бухгалтерского учета, в частности к уже упомянутой концепции Достоверного и добросовестного взгляда и ее проявлениям в современных учетных институтах.

Достоверный и добросовестный взгляд: философская основа бухгалтерской науки

Обширное исследование истории возникновения и развития концепции достоверности бухгалтерской финансовой отчетности было выполнено автором в 2011–2012 гг. и опубликовано в ряде статей [23–25], с которыми заинтересованная аудитория может познакомиться в открытом доступе.

Один из важных выводов, полученных в результате исследования, заключался в том, что современная общепринятая дескрипция, иначе говоря, вербальная формула концепции Достоверного и добросовестного взгляда (True and Fair View Concept) не сразу возникла в научном и профессиональном сообществе в известном сегодня виде, более того, возникла она далеко не стихийно и прошла за без малого двести лет (с 1844 г.) своего существования две серьезных формальных и смысловых трансформации (в 1899 и 1948 гг.). Изучение европейского законодательства позволяет установить существование в разные периоды времени трех видов вербальной формулы рассматриваемой концепции.

1. Полное и добросовестное отражение (Full and Fair View), 1844–1899 гг.
2. Достоверное и точное отражение (True and Correct View), 1900–1947 гг.
3. Достоверное и добросовестное отражение (True and Fair View), 1948–н.в.

В работах автора собрано представительное количество доказательств того, что демонстрируемая смена «вербальных кодов» концепции достоверности бухгалтерской финансовой отчетности не была случайной –

профессиональное сообщество, стейкхолдеры компаний и законодатели довольно долго и кропотливо занимались поиском такого словосочетания, которое было бы наиболее адекватно смыслу, вкладываемому в рассматриваемую концепцию как в общий философский фундамент, единую теоретическую основу бухгалтерского учета и аудита.

В конечном итоге наиболее устойчивый к воздействию научных веяний и экономико-политических турбуленций вариант был найден, и в британском Законе о компаниях 1948 г. появился термин True and Fair View, который начал активно использоваться научным сообществом бухгалтеров и аудиторов.

В опубликованных работах автора представлен довольно подробный анализ научных исследований и различных интерпретаций категории достоверного и добросовестного взгляда, нашедших отражение в трудах зарубежных и отечественных ученых XX–XXI вв., поэтому в настоящей статье предлагается собственное авторское видение данной категории (безусловно, сформировавшееся не без влияния изученных материалов), не предваряемое традиционной в таких случаях «оценкой степени разработанности проблемы».

В первую очередь, с авторской точки зрения, представляется важным подчеркнуть родовую связь концепции Достоверного и добросовестного взгляда с довольно протяженной цепью сугубо философских идей, в числе звеньев которой «Пещера Платона», «Теория отражения» К. Маркса и его последователей, «Линза» Э. Брунсвика, идея «Ориентационного экрана» А. Моля и другие концепты, сформировавшие и развившие в итоге философскую категорию апперцепции, через призму которой раскрываются как процессы восприятия человеком интересующих его объектов, так и процессы мысленного моделирования этих объектов и ретрансляции знания о них заинтересованным сторонам. В плоскости экономической науки отголоски перечисленных философских идей обнаруживают себя в кейнсианстве, «Теории вдохновленного доверия» Т. Лимперга, различных течениях институционализма, концепции информационной асимметрии Дж. Стиглица, бихейвиористике и многих других теоретических построениях, но самым очевидным образом идея субъективного восприятия человеком окружающего «экономического мира» воплощается в концепции Достоверного и добросовестного взгляда.

Отталкиваясь от известной британской идиомы о «наполовину пустом или наполовину полном стакане», форма, содержание и прочие характеристики которого объективно не меняются, но совершенно по-разному воспринимаются людьми с различными психотипами, можно сказать, что бухгалтер, следующий канону достоверности и добросовестности, будучи озадачен проблемой учетного моделирования этого объекта для передачи информации о нем широкому кругу пользователей, должен в терминах отчетных показателей сформулировать мысль о том, что стакан одновременно и наполовину пуст, и наполовину полон. Только в этом случае он не исказит реальности и не погрешит против профессиональной совести, не создав ни для одного из пользователей предпосылок неверного восприятия описываемой действительности.

Дальнейшее развитие логики в русле этого, пусть и небезупречного, примера приводит к некоторым принципиально важным базовым выводам.

1. Следуя требованию добросовестности, бухгалтер обязан, в первую очередь, ориентироваться на не вариабельные и слабо оспоримые факты хозяйственной жизни, сумма которых генерирует как бы первооснову, «скелет» бухгалтерской финансовой отчетности. К таким фактам можно отнести события, связанные с движением материальных и денежных потоков, возникновением и погашением обязательств, обусловленных юридическими отношениями и т. д. Ключевыми признаками таких фактов являются простота их идентификации (возможность визуального наблюдения и проверки свершения) и независимость от действий бухгалтера. Такие факты могут быть определены как факты хозяйственной жизни в самом прямом смысле, они не требуют реализации профессионального суждения, и их игнорирование бухгалтером может свидетельствовать исключительно либо о его халатности, либо о наличии у него злого умысла. Как первое, так и второе охватывает категория недобросовестности. Следует отметить, что указанные действия не требуют собственно бухгалтерского профессионализма, поскольку заключаются в совершении акта регистрации объективно свершившихся событий.

2. Практически все следующие за регистрацией фактов хозяйственной жизни шаги процедуры бухгалтерского учета носят субъективный характер и реализуются через призму субъективного профессионального восприятия

бухгалтера. При этом, условия решения профессиональных задач могут относиться к одной из выделенных доктором экономических наук, профессором С.А. Рассказовой-Николаевой [26] категорий:

- условия полной нормативной определенности;
- условия ограниченной нормативной определенности;
- условия полной нормативной неопределенности.

Необходимо обратить внимание на то, что указанные условия характеризуют степень жесткости системы ограничений в принятии решений бухгалтера.

В первом случае, когда бухгалтер принимает решение в условиях полной нормативной определенности, он фактически лишен возможности выбора – нормативные акты и регулятивы устанавливают единственно возможный в рамках законности вариант решения профессиональной задачи. Реализация этого варианта зиждется на добросовестности бухгалтера, которая, в свою очередь, может привести и к аномальной, исключительной ситуации, когда добросовестный бухгалтер, руководствуясь принципом приоритета экономического содержания факта хозяйственной жизни над его юридической формой, принимает решение об игнорировании нормативно установленного варианта решения как противоречащего экономическому содержанию факта и вырабатывает собственный вариант решения, обосновывая его в процессе формирования профессионального суждения. Таким образом добросовестность проявляет свою природу как необходимое условие обеспечения достоверности.

Второй и третий случаи характеризуются ограниченной и неограниченной неопределенностью условий принятия решений, то есть в их рамках необходимость выбора одного из установленных вариантов решения или формирование уникального собственного решения представляется не аномалией, как в первом случае, а нормой. Однако и в этих случаях следование требованию добросовестности обязывает бухгалтера при выборе или генерации решения руководствоваться критерием достоверности:

3. В случаях с ограниченной и полной нормативной неопределенностью, руководствуясь категорией добросовестности, бухгалтер должен изучать свою целевую аудиторию, ее

информационные предпочтения и особенности апперцепции показателей бухгалтерской отчетности характерными группами пользователей, эту аудиторию составляющих. Игнорирование данного требования априори делает невозможной подготовку отчетности в контексте «совестного акта», о котором в рамках своего научного направления неоднократно писал доктор экономических наук, профессор А.А. Шапошников [27–29]. Однако это необходимое, фундаментальное, но недостаточное условие обеспечения добросовестности в подготовке отчетных данных, поскольку знание информационных приоритетов их пользователей и специфики восприятия ими бухгалтерской информации неизбежно ставит перед бухгалтером проблему выбора – использовать свои знания о пользователях им во благо или же во вред? А эта проблема, очевидно, находится в плоскости профессиональной этики, институции которой формируются профессиональной культурой, а степень приверженности им – сочетанием культуры общечеловеческой и использованием рычагов принуждения (см. мнения респондентов по п. 5 в табл. 2).

4. Достоверность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, представляет собой комплексную характеристику, отражающую:

- а) степень удовлетворения требований пользователей отчетности составом и уровнем точности раскрываемых в отчетности данных;
- б) степень соответствия представляемой в отчетности информации реальному состоянию описываемого ей бизнеса.

Указанные составляющие тесно связаны с одним из важнейших принципов учета и аудита – принципом существенности, в соответствии с которым:

– обязательному раскрытию в бухгалтерской финансовой отчетности подлежит существенная информация, т.е. информация, задействованная пользователями отчетности в подготовке и принятии экономических и управленческих решений. Агрегация такой информации в комплексных статьях без детализации, а также ее упущение закономерно рассматриваются как признаки недостоверности отчетности;

– нижняя граница точности, с которой должны раскрываться в отчетности компании существенные сведения, определяется влиянием степени точности таких сведений на выбор пользователем бухгалтерской отчетности

варианта принимаемого экономического или управленческого решения.

Реализация принципа существенности предполагает существование бинарной модели принятия решений пользователями финансовой отчетности, в рамках которой (при соблюдении корректной методологии и методики принятия решения) отказ от верного варианта решения в пользу априори некорректного варианта определяется некой пороговой величиной – уровнем существенности искажения задействованных в подготовке решения отчетных данных. Однако определение этой величины представляет собой серьезную методологическую задачу, наиболее полная постановка которой представлена, в частности, в работе А.А. Шапошниковой и Д.С. Лутова [30].

Как показывают исследования автора [31–33], традиционные подходы к количественной оценке существенности характеризуются целым комплексом недостатков и противоречий, преодоление которых возможно лишь в случае выстраивания методологии и методики, увязывающих процедуру определения уровней существенности с аналитическими методиками подготовки и критериями принятия решений пользователями бухгалтерской финансовой отчетности. Вместе с тем, действующие стандарты в области учета и аудита относят вопросы оценки существенности к сфере реализации профессионального суждения бухгалтера и аудитора, практически не очерчивая предпосылок и подходов формирования такого суждения.

Таким образом, добросовестность и достоверность представляются тесно взаимосвязанными, но не равновеликими основаниями подготовки бухгалтерской финансовой отчетности: добросовестность первична по отношению к достоверности, поскольку именно следование ей обеспечивает реализацию этических профессиональных норм и научных основ профессии. Графическая интерпретация причинно-следственных отношений добросовестности и достоверности в контексте сформулированной логики представлена на рис. 2.

Выстроенная логика, безусловно, носит дискуссионный характер и нуждается в некоторых дополнительных комментариях.

В первую очередь, она, очевидно, должна вызвать вопрос о том, почему речь о добросовестности не ведется (как это принято в отечественной традиции) с приоритетом на увязку данной

категории с соблюдением требований законодательных и нормативно-правовых актов? Однако ответ на этот вопрос представляется лежащим на поверхности: законодательные и нормативно-правовые акты рассматриваются как отражение процессов и критериев принятия решений государственными органами и обществом (через представительную власть), выступающими в качестве пользователей бухгалтерской финансовой отчетности организации. Поэтому, как представляется автору, нарушение логики в данном случае отсутствует.

И второй, довольно важный момент, который необходимо подчеркнуть: суждение о существенности и учетная политика организации, выработанные на основе изучения информационных потребностей и процедур принятия решений пользователями отчетной информации, – это квинтэссенция, результат реализации принципа добросовестности, создающий основу для обеспечения достоверности формируемой отчетности.

В качестве ремарки в данном случае целесообразно привести довольно показательный кейс, когда организация в целях управления финансовым состоянием задействует такой инструмент, как внесение изменений в учетную политику (классика жанра в терминах креативного учета). Если о таких изменениях пользователь отчетности не ставится в известность, он априори вводится в заблуждение, поскольку считает, что изменения в бухгалтерской финансовой отчетности есть результат лишь позитивной (или негативной) динамики хозяйственной деятельности организации. Однако будучи поставлен в известность о произошедшем изменении, квалифицированный пользователь информации в состоянии оценить, могло ли повлиять внесенное в учетную политику изменение на отмеченные сдвиги в структуре и абсолютных значениях показателей отчетности. В данном случае принцип добросовестности, запуская механизм оценки существенности произведенных изменений, защищает бухгалтера от перехода тонкой грани между мошенничеством и креативным учетом, подвигает его к информированию пользователей о внесенных в учетную политику изменениях и ретроспективному пересмотру отчетности, основанному на реализации подходов и правил, предусмотренных обновленной учетной политикой, и тем самым обеспечивает достоверность формируемой бухгалтерской финансовой отчетности.

Таким образом, добросовестность в данном контексте представляется необходимым базовым условием обеспечения достоверности отчетности, а собственно достоверность выступает в качестве целевого критерия, достижение которого позволяет оценить полноценность реализации высокой миссии бухгалтера – ограждения общества и субъектов экономических отношений от информационного риска в принятии решений.

Заключение

Результаты проведенного исследования даже на одном, казалось бы, весьма «узком», «частном» примере – феномене креативного учета – показывают, насколько сложным, многогранным и многомерным является бухгалтерский учет, насколько глубока проблематика его научной теории, насколько разветвленными являются междисциплинарные связи, в которые она встроена.

Кроме того, исследование со всей ясностью позволило продемонстрировать как социальный характер бухгалтерской практики, культивировавшей широчайший спектр идей креативного учета, отражающий многовариантность целевой ориентации менеджмента и собственников организаций, так и социальный характер собственно бухгалтерской науки, проявляющийся через динамику поляризации восприятия креативного учета представителями различных научных школ и направлений.

Аргументация социального характера бухгалтерского учета как науки полностью соответствует науковедческим идеям Томаса Куна, впервые подчеркнувшего в своих работах необходимость интерпретации науки как социального института. Однако соответствие указанных положений исследования одному из канонических положений науковедения не есть главный результат: признание социального характера бухгалтерского учета подвигает исследователя к изучению его феномена через призму информационных интересов и предпочтений его субъектов и бенефициаров, что, в свою очередь, логически приводит к необходимости поиска оснований бухгалтерской науки.

Следует отметить, что завершающая часть статьи, посвященная концепции Достоверного и добросовестного взгляда, в значительной мере отражает как процесс, так и некоторые результаты такого поиска, важнейшим из которых является аргументация исследуемой концепции как одного

из фундаментальных оснований теорий бухгалтерского учета и аудита. При этом в терминах известного отечественного философа, президента Российского философского общества, академика В.С. Стёпина [34] концепция Достоверного и добросовестного взгляда является одним из оснований бухгалтерской науки, квалифицируемым как «идеалы и нормы науки», которое, в свою очередь, базируется на философских основаниях, – и это также было продемонстрировано в процессе исследования.

Кроме того, исследование показывает, что концепция Достоверного и добросовестного взгляда как идеал и норма бухгалтерского учета в

полной мере представляет собой «...эвристику научного поиска и средство адаптации научных знаний к господствующим в культуре мировоззренческим установкам...» [34, С. 23], позволяющее сформировать в обществе представление о креативном учете, адекватное его истинной природе, отражающее творческое, эвристическое начало креативной учетной практики как процесса поиска инструментов достоверного бухгалтерского моделирования экономической реальности, дающего возможность преодоления противоречий и достижения компромисса интересов участников экономических отношений.

Таблица 1

Дефиниции и интерпретации понятия «креативный учет» в работах зарубежных авторов

Table 1

The definition and interpretation of the concept of "creative accounting" in the works of foreign authors

Автор	Источник	Формулировка дефиниции
1. Copeland R.M.	<i>Income Smoothing. Journal of Accounting Research</i> , 1968, VVI, Supplement, pp. 101–116	Креативный учет предусматривает повторяющийся в каждом конкретном случае выбор правил бухгалтерской оценки и формирования отчетности, эффект от которого заключается в том, чтобы показать в отчетности поток поступлений с минимальным отклонением от сложившегося тренда
2. Barnea A., Ronen J., Sadan S.	<i>Classificatory Smoothing of Income with Extraordinary Items. The Accounting Review</i> , January 1976, pp. 110–122	Креативный учет – это преднамеренное подавление флуктуаций вокруг уровня доходов, считающегося нормальным для фирмы
3. Metcalf L.	<i>The Accounting Establishment, Staff Study as the Chairman of the State U.S. Senate Subcommittee. Washington, D.C., The United States Government Printing Office</i> , 1977	Термин «креативный учет» широко используется для описания избранных техник учета, позволяющих корпорациям раскрывать в отчетности финансовые результаты, не отражающие в полной мере сущности их деловой активности... Креативный учет можно признать синонимом обманчивого, вводящего в заблуждение учета... Методы креативного учета заслуживают внимания, поскольку они остаются в употреблении в качестве общепринятых принципов бухгалтерского учета, даже несмотря на то, что они представляются вводящими в заблуждение во множестве случаев
4. Simpson J., Weiner E.	<i>Oxford English Dictionary. Second edition. Ed. by John Simpson and Edmund Weiner. Clarendon Press</i> , 1989	Креативный учет представляет собой использование «лазеек» в бухгалтерских регулятивах с целью приукрашивания реального финансового состояния той или иной фирмы
5. Schipper K.	<i>Commentary on Creative Accounting. Accounting Horizons</i> , December 1989, pp. 91–102	Креативный учет может быть интерпретирован как «управление раскрытием информации» в духе целенаправленной интервенции в процессы подготовки отчетности
6. Naser K.	<i>Creative Financial Accounting: Its Nature and Use. London, Prentice Hall</i> , 1993	Креативный учет – это процесс манипулирования бухгалтерскими данными посредством использования преимуществ от прорех в правилах учета и предусмотренных в них возможностей выбора способов оценки и раскрытия информации с целью трансформации финансовой отчетности из ее надлежащего состояния в состояние, наиболее предпочтительное с точки зрения ее разработчиков
		Креативный учет – это процесс, посредством которого

		транзакции структурируются таким образом, чтобы получить требуемый бухгалтерский результат, отличный от результата, получаемого при нейтральном и последовательном подходе
7. Rojo L.A.	Tendencias de contabilidad y contabilidad creativa. <i>Boletín AECA</i> , 1993, no. 36, pp. 4–7	Креативный учет представляет собой систему, ориентированную на нужды имиджа компании и обусловленную краткосрочным спекулятивным мышлением
8. Shah A.K.	Exploring the Influences and Constraints on Creative Accounting in the United Kingdom. <i>The European Accounting Review</i> , 1998, vol. 7, no. 1, pp. 83–104	Креативный учет – это активная эксплуатация менеджментом пробелов и неоднозначных моментов в бухгалтерских правилах с целью изображения наиболее предпочтительной для него картины финансового положения
9. Amat O., Blake J., Dowds J.	Ethics of Creative Accounting. Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 1999	Креативный учет – это характерная черта англосаксонского подхода к бухгалтерии, с его склонностью к колебаниям и суждениям, в отличие от континентальной европейской модели, для которой более свойственны детальные предписания
10. Mulford C., Comiskey E.	The Financial Numbers Game. Detecting Creative Accounting Practices. New York, John Wiley & Sons, Inc., 2002	Креативный учет – это совокупность всех приемов игры финансовыми показателями как в рамках разрешенных бухгалтерскими регулятивами, так и за их пределами, с целью воздействия на принятие решений пользователями бухгалтерской информации
11. Riahi-Belkaoui A.	Accounting Theory. 5th ed. London, Thompson Learning, 2004	Креативный учет представляет собой средства, с помощью которых достигается отклонение между счетами, отличное от обычной аппроксимации данных об операциях, событиях и реальном положении дел

Источник: составлено автором на основе авторского перевода представленных в таблице публикаций

Source: Authoring, based on the author's translation of the publications in *Table 1*

Таблица 2

Индикаторы отношения профессиональных сообществ аудиторов и бухгалтеров Бангладеша к феномену косметического учета

Table 2

Indicators of attitude of professional auditors and accountants of Bangladesh to the phenomenon of cosmetic accounting

Исследуемый аспект	Количественная или качественная характеристика индикатора, в разрезе группы		
	внутренних аудиторов	внешних аудиторов	сертифицированных бухгалтеров
Наиболее важный фактор позитивного восприятия креативного учета	Возможность для предприятия удерживать сложившиеся позиции по отношению к лидерам отрасли	Возможность обеспечения стабильности цен на акции компании на фондовых биржах	
Главная причина использования косметического учета	Налоговая экономия и минимизация дивидендных выплат		Повышение цен на акции на фондовом рынке
Предпочтения в отношении учетных техник и процедур	Применение консервативных методов учета и последовательность применения учетной политики	Капитализация расходов в активах вместо их списания в текущем периоде	Применение консервативных методов учета и последовательность применения учетной политики
Предполагаемый эффект от применения техник косметического учета	Налоговая экономия и минимизация дивидендных выплат		Привлечение инвесторов посредством раскрытия информации об увеличении

Перспективные направления развития и использования креативного учета	Придание большей важности этическим кодексам учетных профессий	Ужесточение мер ответственности со стороны профессиональных бухгалтерских организаций, судебных и правительственных органов	прибыли Унификация в формировании и применении профессионального суждения бухгалтера
--	--	---	---

Источник: составлено автором по материалам [21] в авторском переводе

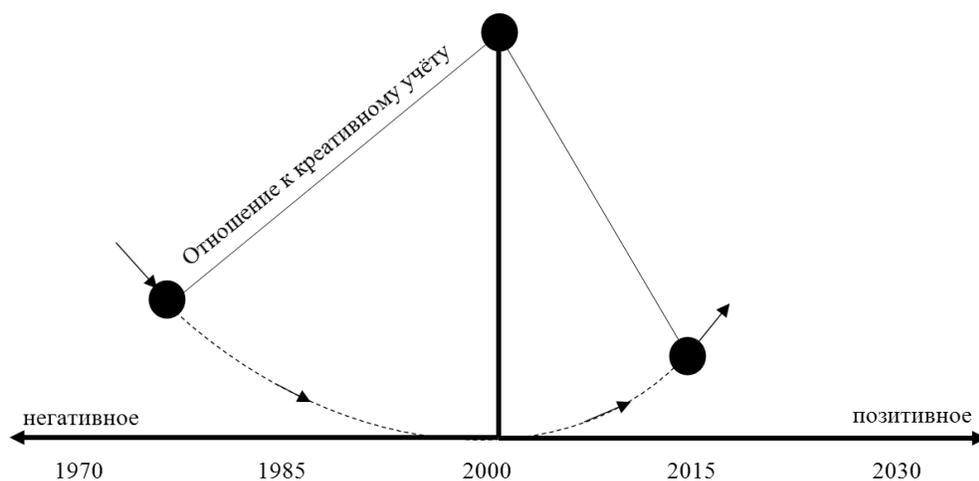
Source: Authoring, based on [21]

Рисунок 1

«Маятник» отношения к креативному учету в научном и профессиональном сообществе (1970–2030 г.)

Figure 1

'Pendulum' of attitude to creative accounting in the scientific and professional communities (1970–2030)



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2

Причинно-следственные отношения категорий добросовестности и достоверности в контексте концепции *True and Fair View*

Figure 2

Causal relationship of the categories of integrity and reliability in the context of the concept of *True and Fair View*



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Kuhn Th.S.* The Structure of Scientific Revolutions. Chicago, University of Chicago Press, 1962, 172 p.
2. *Ковалёв В.В.* Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестник СПбГУ. Серия 5 «Экономика». 2013. Выпуск 2. С. 90–112.
3. *Белова Е.Л.* Кризис теории бухгалтерского учета: пути решения // Современный бухгалтерский учет. 2009. № 10.
4. *Розов М.А.* К построению модели науки // Философия науки. 2004. Выпуск 10. С. 49–68.
5. *Соколова Н.А.* Креативный учет: причины возникновения и последствия // Финансы и бизнес. 2012. № 3. С. 143–151.
6. *Copeland R.M.* Income Smoothing. *Journal of Accounting Research*, 1968, VVI, Supplement, pp. 101–116.
7. *Griffiths I.* Creative Accounting: How to Make Your Profits What You Want Them to Be. London, Sidgwick & Jackson, 1986, 190 p.
8. *Amat O., Oliveras E.* Ethics and Creative Accounting: Some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain. *UPF Economics and Business Working Paper*, (732), 2003, 21 p. Available at: <http://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/806/732.pdf?sequence=1>.
9. *Amat O., Blake J., Oliveras E.* The Struggle Against Creative Accounting: Is 'True and Fair View' part of the problem or part of the solution? *UPF Economics Working Paper*, (363), 1999, 30 p. Available at: <http://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/776/363.pdf?sequence=1>.
10. *Amat O., Blake J., Dowds J.* The Ethics of Creative Accounting. *Economics Working Paper*, 1999, 17 p. Available at: <https://econ-papers.upf.edu/papers/349.pdf>.
11. *Шапошников А.А., Устинова Я.И.* Энтропия учетной системы: понятие, описание, анализ // Сибирская финансовая школа. 2009. № 6. С. 75–78.
12. *Шапошников А.А., Устинова Я.И.* Можно ли верить бухгалтерской отчетности? // ЭКО. 2010. № 7. С. 148–159.
13. *Шапошников А.А., Устинова Я.И.* Энтропия учетной системы: взгляд аудитора // Аудиторские ведомости. 2010. № 3. С. 3–7.
14. *Устинова Я.И.* Концепция достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию: российская теория и практика // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1. С. 32–40.
15. *Устинова Я.И.* Креативный учет: особенности развития в Российской Федерации // Формирование бухгалтерского суждения в посткризисном экономическом пространстве: Материалы IV Межрегиональной научно-практической конференции преподавателей вузов, ученых, специалистов и аспирантов. / Отв. ред. доцент М.В. Беллендир. Новосибирск: Изд-во НГУЭУ, 2011. С. 297–304.
16. *Устинова Я.И., Шапошников А.А.* Креативный учет: творческий подход или откровенное мошенничество? // ЭКО. 2011. № 11. С. 174–181.
17. *Шапошников А.А., Устинова Я.И.* Достоверность бухгалтерской отчетности: пять сюжетов на заданную тему // Перспективы развития теории и практики бухгалтерского учета в инновационной экономике: сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конференции / под ред. А.А. Шапошникова; Новосиб. гос. ун-т экономики и управления. Новосибирск: Изд-во НГУЭУ, 2013. С. 486–494.
18. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 86 с.
19. *Ali Shah S.Z., Butt S., Bin Tariq Y.* Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, December 2011, vol. 2, no. 6, pp. 531–536.

20. *Mulford Ch., Comiskey E.* The Financial Numbers Game: Identifying Creative Accounting Practices. New York, John Wiley & Sons, 2002, 408 p.
21. *Karim A.M., Fowzia R., Rashid Md.M.* Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries: Bangladesh Perspectives. *World Journal of Social Sciences*, July 2011, vol. 1, no. 3, pp. 1–15.
22. *Susmus T., Demirhan D.* Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework. Proceedings of 3rd Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History, June 19–22, 2013, 20 p.
23. *Баранов П.П.* Концепция достоверности финансовой отчетности: генезис и современное состояние // Вестник НГУЭУ. 2011. № 1. С. 155–168.
24. *Баранов П.П.* Концепция достоверности бухгалтерской отчетности: взгляд через призму теории отражения и парадигмы информационной асимметрии // Перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в креативной экономике: сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конференции / под ред. А.А. Шапошникова. Новосиб. гос. ун-т экономики и управления. Новосибирск: НГУЭУ, 2012. С. 26–35.
25. *Баранов П.П.* Генезис теории аудита: предпосылки зарождения, проблемы развития, современное состояние // Инновационное развитие экономики. 2013. № 2(14). С. 85–101.
26. *Рассказова-Николаева С.А.* Как научиться профессиональному суждению // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2008. № 4. С. 42–46.
27. *Шапошников А.А.* Пространство совести бухгалтера // Сибирская финансовая школа. Аваль. 2008. № 5. С. 10–12.
28. *Шапошников А.А.* Нравственные начала бухгалтерии // Известия ИГЭА. 2009. № 6. С. 27–30.
29. *Шапошников А.А.* Нравственные начала бухгалтерской профессии // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: материалы междунар. конф. студентов, аспирантов, преподавателей (Санкт-Петербург, 21–23 окт. 2014 г.). Санкт-Петербург: СПбГЭУ, 2015. С. 24–25.
30. *Шапошников А.А., Лутов Д.С.* Границы достоверности в аудите // Аудиторские ведомости. 2003. № 4. С. 63–71.
31. *Баранов П.П.* Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности: монография. Кемерово: Кузбассвузиздат, 2011. 257 с.
32. *Баранов П.П., Овчинников А.А.* Проблемы оценки уровня существенности в аудите и пути их решения // Аудитор. 2003. № 1. С. 11–17.
33. *Баранов П.П.* Аудит как инструмент снижения информационного риска в принятии управленческих решений // Аудитор. 2004. № 4. С. 20–25.
34. *Стёпин В.С.* Основания науки и их социокультурная размерность // Научные и вненаучные формы мышления. Симпозиум. Москва-Киль: 1996.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**CREATIVE ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF TRUE AND FAIR VIEW CONCEPT:
PRO ET CONTRA****Pavel P. BARANOV**

Novosibirsk State University of Economics and Management,
Novosibirsk, Russian Federation
bpavel1974@yandex.ru

Article history:

Received 7 July 2016
Received in revised form
18 July 2016
Accepted 26 July 2016
Available online
16 January 2017

JEL classification: M40,
M41

Keywords: creative
accounting, True and Fair
View, polarization, scientific
representation, accounting
studies

Abstract

Subject The subject of research is the criticism of the scientific basis of accounting, which gained a particular impetus after the occurrence of the phenomenon of creative accounting and its dissemination in modern economic systems.

Objectives The aim of the study is to demonstrate the accounting scientific soundness reasoning through the use of scientific approaches to scientific and practical qualification of the debatable and controversial category of creative accounting.

Methods The research methodology is based on the principle of determinism, and it shows the necessity of the concept of *True and Fair View* conditioned by philosophic concepts of perception of reality by a person and relaying the results of this perception of others.

Results The article proves the possibility and necessity of the use of philosophy and methodology of science to solve the problems of formation of the disciplinary structure of accounting as a field of scientific knowledge.

Conclusions The emergence of phenomena of accounting practice in the modern economy is the inevitable attribute of its transformation, formation, manifestation, and aggravation of its contradictions. Complete critical assessment of new developments in accounting practice, new theoretical and methodological designs in accounting theory is impossible without the aid of the philosophy and methodology of science, as well as research and development of the accounting theory relationships with other sciences.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

Acknowledgments

I express my deep gratitude and appreciation to Aleksandr A. SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economic Sciences, Professor of Accounting Department of the Novosibirsk State University of Economics and Management, for the valuable recommendations and comments during preparation of the article.

References

1. Kuhn Th.S. *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago, University of Chicago Press, 1962, 172 p.
2. Kovalev V.V. [Whether accounting is Science: a retrospective analysis of views and trends]. *Vestnik SPbGU = Bulletin of St. Petersburg State University. Ser. 5 Economics*, 2013, no. 2, pp. 90–112. (In Russ.)
3. Belova E.L. [Crisis of the theory of accounting: solutions]. *Sovremennyyi bukhgalterskii uchet = Modern Accounting*, 2009, no. 10. (In Russ.)
4. Rozov M.A. [To creation of a model of science]. *Filosofiya nauki = Philosophy of Sciences*, 2004, iss. 10, pp. 49–68. (In Russ.)
5. Sokolova N.A. [Creative accounting: causes and consequences]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2012, no. 3, pp. 143–151. (In Russ.)
6. Copeland R.M. Income Smoothing. *Journal of Accounting Research*, 1968, VVI, Supplement, pp. 101–116.
7. Griffiths I. *Creative Accounting: How to Make Your Profits What You Want Them to Be*. London, Sidgwick & Jackson, 1986, 190 p.

8. Amat O., Oliveras E. Ethics and Creative Accounting: Some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain. *UPF Economics and Business Working Paper*, (732), 2003, 21 p. Available at: <http://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/806/732.pdf?sequence=1>.
9. Amat O., Blake J., Oliveras E. The Struggle Against Creative Accounting: Is 'True and Fair View' part of the problem or part of the solution? *UPF Economics Working Paper*, (363), 1999, 30 p. Available at: <http://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/776/363.pdf?sequence=1>.
10. Amat O., Blake J., Dowds J. The Ethics of Creative Accounting. *Economics Working Paper*, 1999, 17 p. Available at: <https://econ-papers.upf.edu/papers/349.pdf>.
11. Shaposhnikov A.A., Ustinova Ya.I. [The entropy of accounting system: concept, description, analysis]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2009, no. 6, pp. 75–78. (In Russ.)
12. Shaposhnikov A.A., Ustinova Ya.I. [Can we trust accounting reports?]. *EKO = ECO*, 2010, no. 7, pp. 148–159. (In Russ.)
13. Shaposhnikov A.A., Ustinova Ya.I. [The entropy of accounting system: an auditor's view]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2010, no. 3, pp. 3–7. (In Russ.)
14. Ustinova Ya.I. [The concept of True and Fair View on accounting information: theory and practice in Russia]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2010, no. 1, pp. 32–40. (In Russ.)
15. Ustinova Ya.I. [Creative accounting: the main features of development in the Russian Federation]. *Formirovanie bukhgalterskogo suzheniya v postkrisisnom ekonomicheskom prostranstve: Materialy IV Mezhhregional'noi nauchno-prakticheskoi konferentsii prepodavatelei vuzov, uchenykh, spetsialistov i aspirantov* [Proc. 4th Interregional Sci. Conf. Formation of Accounting Judgment in post-Crisis Economic Space]. Novosibirsk, NSUEM Publ., 2011, pp. 297–304.
16. Ustinova Ya.I., Shaposhnikov A.A. [Creative accounting: creative approach or outright fraud?] *EKO = ECO*, 2011, no. 11, pp. 174–181. (In Russ.)
17. Shaposhnikov A.A., Ustinova Ya.I. [Reliability of accounting records: five stories on a given topic]. *Perspektivy razvitiya teorii i praktiki bukhgalterskogo ucheta v innovatsionnoi ekonomike: sb. nauch. tr. po mat-lam mezhdunar. nauch.-prakt. konferentsii* [Proc. Sci. Conf. Prospects for Development of the Theory and Practice of Accounting in Innovative Economy]. Novosibirsk, NSUEM Publ., 2013, pp. 486–494.
18. Palii V.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy* [The theory of accounting: modern problems]. Moscow, Bukhgalterskii ucheta Publ., 2007, 86 p.
19. Ali Shah S.Z., Butt S., Bin Tariq Y. Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, December 2011, vol. 2, no. 6, pp. 531–536.
20. Mulford Ch., Comiskey E. *The Financial Numbers Game: Identifying Creative Accounting Practices*. New York, John Wiley & Sons, 2002, 408 p.
21. Karim A.M., Fowzia R., Rashid Md.M. Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries: Bangladesh Perspectives. *World Journal of Social Sciences*, July 2011, vol. 1, no. 3, pp. 1–15.
22. Susmus T., Demirhan D. Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework. *Proceedings of 3rd Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History*, June 19–22, 2013, 20 p.
23. Baranov P.P. [The concept of reliability of financial statements: the genesis and modern state]. *Vestnik NGUEU = Bulletin of NSUEM*, 2011, no. 1, pp. 155–168. (In Russ.)
24. Baranov P.P. [The concept of reliability of financial statements: a view through the prism of reflection theory and paradigm of information asymmetry]. *Perspektivy razvitiya bukhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita v kreativnoi ekonomike: sb. nauch. tr. po mat-lam mezhdunar. nauch.-prakt. konferentsii* [Proc. Int. Sci. Conf. Prospects for Development of Accounting, Economic Analysis and Audit in Creative Economy]. Novosibirsk, NSUEM Publ., 2012, pp. 26–35.

25. Baranov P.P. [The genesis of auditing theory: prerequisites of origin, problems of development, modern state]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2013, no. 2(14), pp. 85–101. (In Russ.)
26. Rasskazova-Nikolaeva S.A. [How to learn professional judgment]. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Bulletin of Professional Accountants*, 2008, no. 4, pp. 42–46. (In Russ.)
27. Shaposhnikov A.A. [Space of conscience of the accountant]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2008, no. 5, pp. 10–12. (In Russ.)
28. Shaposhnikov A.A. [Moral fundamentals of accounting]. *Izvestiya IGEA = News of ISEA*, 2009, no. 6, pp. 27–30. (In Russ.)
29. Shaposhnikov A.A. [Moral principles of the accountant profession]. *Bukhgalterskii uchet, analiz i audit: istoriya, sovremennost' i perspektivy razvitiya: materialy mezhdunar. nauch. konf. studentov, aspirantov, prepodavatelei* [Proc. Int. Sci. Conf. Accounting, Analysis and Audit: History, Nowadays and Future Development]. St. Petersburg, Saint-Petersburg State Economic University Publ., 2015, pp. 24–25.
30. Shaposhnikov A.A., Lutov D.S. [The boundaries of authenticity in audit]. *Auditorskije vedomosti = Audit Journal*, 2003, no. 4, pp. 63–71. (In Russ.)
31. Baranov P.P. *Metodologiya i metodika formirovaniya professional'nogo suzhdeniya o sushchestvennosti: monografiya* [Methodology and methods of forming professional judgments about materiality: a monograph]. Kemerovo, Kuzbassvuzizdat Publ., 2011, 257 p.
32. Baranov P.P., Ovchinnikov A.A. [The problems of assessing the level of materiality in audit and their solutions]. *Auditor*, 2003, no. 1, pp. 11–17. (In Russ.)
33. Baranov P.P. [Audit as a tool for reducing information risk in management decisions]. *Auditor*, 2004, no. 4, pp. 20–25. (In Russ.)
34. Stepin V.S. [Foundations of Science and their socio-cultural dimension]. *Nauchnye i vnauchnye formy myshleniya: Simpozium* [Proc. Sci. Symposium Scientific and Extrascientific Forms of Thinking]. Moscow, Kiel, 1996.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.