

Мухаметзянов Ринат Ильдарович

ИСКАЖЕНИЕ ОТЧЁТНОСТИ: СИСТЕМА С ВХОДОМ/ВЫХОДОМ

Актуальность статьи обусловлена важностью вопроса достоверности отчётности именно на текущем этапе развития российского бухгалтерского учёта и экономики России в целом, которая переживает начало полномасштабного применения МСФО. В данной статье рассматриваются факторы, составляющие природу искажений отчетности, определяется роль искажений отчётности в жизни предприятия, а также пути решения проблемы искажений.

Адрес статьи: www.gramota.net/materials/1/2012/8/39.html

Статья опубликована в авторской редакции и отражает точку зрения автора(ов) по рассматриваемому вопросу.

Источник

Альманах современной науки и образования

Тамбов: Грамота, 2012. № 8 (63). С. 120-122. ISSN 1993-5552.

Адрес журнала: www.gramota.net/editions/1.html

Содержание данного номера журнала: www.gramota.net/materials/1/2012/8/

© Издательство "Грамота"

Информация о возможности публикации статей в журнале размещена на Интернет сайте издательства: www.gramota.net

Вопросы, связанные с публикациями научных материалов, редакция просит направлять на адрес: almanac@gramota.net

В колосьях всех видов формируются достаточно крупные зерновки. Средняя масса одной зерновки колебалась в урожае 2004 г. от 20 мг до 49 мг. Самые мелкие зерновки сформировались у растений *T. dicoccoides*. Самые крупные зерновки сформировались у растений *T. petropavlovskiy*.

Показатель «масса зерновок колоса» наиболее вариабельный показатель. В посеве видов масса зерновок колоса колебалась от 90 мг до 1450 мг.

Варьирование признаков структуры созревших колосьев наиболее значительно у окультуренных видов. У дикорастущих видов и особенно в подроде *Boeoticum* варьирование признаков структуры созревших колосьев намного меньше, чем в подроде *Triticum*.

Материалы четырехлетних исследований показывают: виды в пределах рода *Triticum* значительно различаются и по биоритмике и по уровню ростовых процессов, и, в конечном итоге, по количественным показателям структур созревших растений. Формирование количественных показателей структуры созревших колосьев безусловно видоспецифическое свойство морфогенеза. Определяется, на наш взгляд, генетически обусловленным уровнем ростовой функции вида, сбалансированностью коррелятивных систем формирования органов растений и соответствием факторов выращивания биологическим требованиям вида.

Наблюдения за реализацией морфогенеза у набора видов пшеницы, посеянных одновременно в 2004-2008 гг., как и наблюдения за сортами пшеницы в ранних исследованиях, показали следующее.

Все виды реагируют на факторы выращивания однопорядково - в хорошие годы у всех видов формируются более продуктивные растения, а в плохие - менее продуктивные, конечно, на фоне видовых различий.

Однопорядковость реакции всех видов на факторы выращивания представляет собою общевидовую адаптивную норму поведения пшеницы в конкретных условиях. На этом фоне проявляются видовые различия.

Четырехлетние одновременные посевы видов пшеницы при одинаковых климатических и агротехнических условиях выращивания показали, что у растений видов проявляются одинаковые адаптивные типы реализации морфогенеза. Коллекция видов при одновременном посеве ведет себя как единая общевидовая система.

Список литературы

1. **Куперман Ф. М.** Современное состояние и очередные задачи морфофизиологии растений Морфогенез растений. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1961. Т. 1. С. 9-16.
2. **Морозова З. А.** Основные закономерности морфогенеза пшеницы и их значение для селекции. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1986. 162 с.
3. **Морозова З. А., Мурашев В. В.** Род *Triticum L.* Морфогенез видов пшеницы. М., 2009. 229 с.
4. **Мурашев В. В., Морозова З. А.** Морфогенетический цикл апикальных меристем. Типы онтогенеза побегов: I. Вегетативная сфера побегов // Вестник Московского университета. Сер. 16. Биология. 2005. № 3. С. 12-17.
5. **Серебрякова Т. И.** Некоторые закономерности формирования почек и побегов у луговых злаков Бюллетень МОИП. Отдел. биол. 1961. Т. 66. № 4. С. 42-65.

УДК 657.631.6

Экономические науки

Актуальность статьи обусловлена важностью вопроса достоверности отчетности именно на текущем этапе развития российского бухгалтерского учёта и экономики России в целом, которая переживает начало полномасштабного применения МСФО. В данной статье рассматриваются факторы, составляющие природу искажений отчетности, определяется роль искажений отчетности в жизни предприятия, а также пути решения проблемы искажений.

Ключевые слова и фразы: искажения отчетности; субъективные факторы; объективные факторы; имущественное положение фирмы; требования нормативных актов; вуалирование; фальсификация; интенции администрации; интерпретация пользователя.

Ринат Ильдарович Мухаметзянов

*Институт экономики и финансов
Казанский федеральный университет
rinat.mukhametzyanov@gmail.com*

ИСКАЖЕНИЕ ОТЧЁТНОСТИ: СИСТЕМА С ВХОДОМ/ВЫХОДОМ[©]

В традиционном понимании достоверность отчетности является непреложным принципом бухгалтерского учёта, тогда как антиподом достоверности выступает искаженность отчетности. Но отражает ли такое понимание диалектические взаимосвязи данных понятий в реальной жизни?

Для наглядности рассмотрим искажение отчётности на примере нескольких смоделированных ситуаций. Согласно В. Я. Соколову, рассматривая достоверность отчётности, все ситуации можно разделить на четыре типа по критериям объективности отражения имущественного состояния и соответствия требованиям нормативных актов [4].

Однако, предваряя анализ ситуаций, необходимо отметить, что причины искажений могут быть объективными (фундаментальные недостатки и внутренние противоречия методологии учёта, законодательства в этой области) и субъективными (намерения, ожидания и интерпретационные способности внешних и внутренних пользователей информации).

В первой ситуации отчётность объективно отражает имущественное положение фирмы и отвечает требованиям нормативных актов. Ситуация носит идеальный характер, однако является показательной в плане развенчания мифа о функциональной взаимосвязи точности работы бухгалтера, соответствия требованиям нормативных актов и достоверности составляемой отчётности.

Несмотря на точное соблюдение всех требований закона, отчётность в любом случае получится необъективной. Виной тому противоречие, заложенное в связке взаимозависимых принципов ясности и дополнительности: чем более точно количественно измерен один показатель, тем менее точно исчислен другой, связанный с ним показатель. Действие данного противоречия легко прослеживается на противопоставлении статической и динамической теории баланса.

Еще предтеча статического баланса И. Ф. Шер признавал, что искажения неизбежны [5]. Статическая трактовка для адекватной оценки платёжеспособности требует постоянной переоценки активов, что искажает отражаемую величину прибыли.

Основоположник динамического баланса Э. Шмаленбах акцентировал важность исчисления финансового результата, отмечая, что итог баланса не может быть равен сумме складывающих его статей, из чего он делал вывод о фиктивности равенства итогов баланса и необъективности отражаемой в нем информации [6]. Из этого можно сделать вывод о том, что в статической трактовке остаётся больше пространства для искажений.

Также интересно рассмотреть проблему искажений с точки зрения органической теории баланса Ф. Шмидта. Выделяя в учёте натуральное и стоимостное измерения, Шмидт отмечал, что между ними нет функциональной взаимосвязи, из-за чего возникают неточности отражения показателей. Таким образом, органическая теория ярко иллюстрирует первопричину искажений - антиномичность учёта.

Показательной для анализа проблемы является критика двойной бухгалтерии Э. Джонсом. Так Э. Джонс подчёркивал излишнюю усложненность двойной записи, которая делает возможными фиктивные обороты и намеренно ошибочные записи, и невозможность оперативного выявления финансового результата, являющуюся эффективным средством вуалирования реального положения предприятия [2].

По мнению В. Я. Соколова, первая ситуация недостижима, причем автор заявляет, что она является идеальной и к ней необходимо стремиться [4]. Однако в реальности ни государство, ни хозяйствующие субъекты к ней не стремятся, она никому не выгодна. Чтобы заявленная ситуация была возможна, государству пришлось бы потратить бесконечное количество ресурсов для составления идеальных нормативных актов, так же, как и фирмам для организации учёта, обеспечивающего полную объективность информации. Таким образом, это еще одно обоснование объективной невозможности составления неискаженной отчётности.

В. Я. Соколов отмечает, что расширение границ учётной политики снижает вуалирование и фальсификацию [Там же]. Однако расширение границ учётной политики является лишь путём к уходу от фальсификаций, возможности для вуалирования при этом увеличиваются, что опять же демонстрирует антиномию ясность/дополнительность: чем шире границы учётной политики, тем ниже вероятность применения фальсификаций, однако становится больше возможностей для вуалирования.

Во второй ситуации отчетность объективно отражает имущественное положение фирмы, но не отвечает требованиям нормативных документов. Соколов отмечает, что: а) для объективного отражения финансового положения субъект может отклониться от норм действующих нормативных актов; б) отчетность считается фальсифицированной, если она составлена с нарушением требований нормативных документов, даже если она более точно отражает положение фирмы; в) пользователь, зная требования нормативных документов, будет исходить из нормативных правил, поэтому представленные данные станут для него неясными. Основной причиной такой усложненности Соколов считает несовершенство существующих нормативных актов.

Однако, сопоставляя утверждения а) и б), можно сделать вывод об ошибочности второго. Если законодательство предусматривает случаи, когда для объективного отражения данных требуются отступления от действующих норм, то такие случаи не будут считаться фальсификацией при условии, что отхождение от нормы является обоснованным (в случае применения принципа «true and fair view» это именно так). Ошибочный вывод б) ведёт к неверному выводу в). Пользователь, зная требования законодательства, должен подразумевать, что существуют случаи, когда несоответствие норм не является фальсификацией. Однако стоит согласиться, что это является недостатком действующих нормативных актов, которые усложняют интерпретацию информации пользователем.

Можно привести много примеров, иллюстрирующих абсурдность требований нормативных документов, которые часто связаны с мисинтерпретацией экономического и юридического аспектов учёта. На протяжении истории просматривается тенденция движения бухгалтерской мысли от юридического направления к экономическому. Однако законодательство не может придерживаться этой тенденции. У него только одна сущность - юридическая.

В третьей ситуации, затрагивающей субъективные факторы искажений, отчетность необъективно отражает имущественное положение фирмы, но отвечает требованиям нормативных документов.

В основе ситуации лежит неравноправие экономических субъектов. Имея рычаги принуждения, государство заставляет фирмы подстраиваться под требования законов. При этом требуется лишь формальное соответствие нормам, а не объективное отражение дел, что мотивирует фирмы к использованию вуалирования. Однако вуалирование ничуть не беспокоит государство, пока набор формальных требований удовлетворён. В целом на практике достигается определенное равновесие: предприятия достигают поставленных целей путём вуалирования информации, государство формально добивается отсутствия фальсификации отчётности. Сторонние фирмы подстраиваются к данной ситуации и оценивают отчётность, уже имея в виду, что в ней изначально заложен определенный уровень недоверности и что законодательная база несовершенна. В целом, именно при таком соотношении достигается минимизации совокупных учётных/контрольных издержек, из-за чего данная ситуация является наиболее распространённой в реальной жизни.

Важным субъективным фактором являются целевые установки администрации предприятия.

Уже упомянутый учёный Шер в своих исследованиях сделал важный вывод о неотделимости вуалирования от практики коммерческой деятельности. Это может быть связано с управленческой функцией учета, которая иначе не могла бы быть реализована. Это наводит на мысль о естественности и необходимости вуалирования для реализации управления предприятием, из-за чего оно не может рассматриваться как чисто негативное явление.

Наиболее ярко и полно важность интенций администрации как фактора искажений раскрыта в психологическом подходе в счетоведении, ярким выразителем которого являлся американский учёный Р. Антони. Антони отмечает, что на предприятии складывается сложная система интересов лиц, которые часто бывают противоположными, причем борьба интересов автоматически вызывает искажения отчётности [1].

В четвертой ситуации отчетность необъективно отражает имущественное положение фирмы и не отвечает требованиям нормативных документов. Соколов считает, что данная ситуация является самой распространённой на практике. Однако вряд ли такое возможно. Исходя из предпосылки о существовании равновесного уровня искажений отчётности данная ситуация становится невозможной в долгосрочной перспективе.

У субъективного фактора искажений есть и другая составляющая, отличная от интенций администраторов. Если представить себе процесс формирования искажений как систему с входом/выходом, то на входе данной системы располагаются упомянутые выше факторы: объективно заложенные противоречия методологии и целевые установки администраторов, которые и определяют искажения в первую очередь. Однако искажения формируются не только на входе. Искажения усиливаются на выходе, который представлен интерпретацией пользователей. Согласно выводам В. Я. Соколова и М. Л. Пятова, отчётность не несёт в себе смыслов сама по себе, а реализуется лишь в момент восприятия содержащейся информации пользователем [3]. Из этого и происходит одна из субъективных причин искажений: информация, заложенная администратором, не соответствует тому, как её воспринимает пользователь. Однако стоит заметить, что круг ожиданий пользователя вполне предсказуем, из-за чего администраторы, нащупав определенную функциональную взаимосвязь, могут воздействовать на интерпретацию (функция) через составление определенной отчётности (аргумент). При этом у самого пользователя появляется некоторая взаимосвязь между его ожиданиями и увиденной в отчётности информацией. Однако воспринятая пользователем информация часто не соответствует действительности, что является не недостатком методологии учета, а скорее проблемой инертности традиции интерпретации данных пользователем. Получается, что счетоведение ушло далеко вперед, а традиция восприятия осталась на уровне средневековья.

Невольно встает вопрос: как следует бороться с искажениями отчётности? Традиционно пытаются менять методологию учёта. Но в данном случае такой подход является неприемлемым. Методология как раз является сильным звеном данной системы, так как прошла серьезный путь развития на протяжении многих веков. Начинать стоит именно с самого отсталого фактора - традиций восприятия данных пользователями. Как повлиять на такое сложное явление, как интерпретация, - это вопрос специального исследования, однако определенно стоит начинать с этой точки.

Список литературы

1. Антони Р. Основы управленческого учета. Хоувуд, 1977.
2. Джонс Э. Английская система счетоводства с помощью простой или двойной записи. Бристоль, 1796.
3. Пятов М. Л. Бухгалтерская отчётность как стимул к «экономическому рефлексу» // Бухгалтерский учёт. 2012. № 3. С. 81-83.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М., 1996. 383 с.
5. Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь, 1925.
6. Шмаленбах Э. Динамический баланс. Лейпциг, 1926.