

pISSN 2073–5081
eISSN 2311–9381

Адаптация систем учета

РИСКИ НЕДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ЕГО РЕФОРМИРОВАНИЯ

Татьяна Юрьевна СЕРЕБРЯКОВА ^{a,*},
Лариса Владимировна МАРКИНА ^b

^a доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры экономики и информационных технологий,
Чебоксарский кооперативный институт –
филиал Российского университета кооперации (РУК),
Чебоксары, Российская Федерация
tserebryakova@ruc.su
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>
SPIN-код: 7546-5423

^b аспирантка кафедры экономики,
Чебоксарский кооперативный институт –
филиал Российского университета кооперации (РУК),
Чебоксары, Российская Федерация
laraform@inbox.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 225/2023
Получена 22.05.2023
Получена в
доработанном виде
29.05.2023
Одобрена 01.06.2023
Доступна онлайн
15.06.2023

Специальность 5.2.3

УДК 657.1
JEL: M41

Аннотация

Предмет. Проблемы обеспечения достоверности бухгалтерского учета как учетной системы, обобщающей все факты хозяйственной деятельности организации и отражающей истинные данные, основанные на документально подтвержденных значениях хозяйственных операций.

Цели. Обоснование ошибочности выстраивания современного официального бухгалтерского учета на основе совмещения нормативной и экономической учетных концепций, приводящего к недостоверности его данных для принятия управленческих решений.

Методология. В ходе исследования использовались общенаучные методы познания. Системный подход, анализ и логическое обобщение позволили систематизировать учетные концепции, их особенности и предназначение для управления различными процессами.

Результаты. Предлагается признать наличие неустранимой недостоверности в существующей учетной системе, обозначить два варианта учета и разграничить области применения каждого, сделав официальным бухгалтерский учет, основанный на нормативном подходе.

Область применения. Представленные результаты исследования предназначены для развития теоретических взглядов на учетные парадигмы и их применения при формировании практических методик бухгалтерского учета.

Ключевые слова:

бухгалтерский учет,
статическая
парадигма,
диалектическая
парадигма,
справедливая
стоимость, риски,
контроль

Выводы. Учет необходим для обеспечения руководителей различного уровня организации информацией в целях управления предприятием. Финансовый результат деятельности организации – единственный достоверный показатель, отражающий рост или уменьшение вложенного капитала. Его формирование должно базироваться на документах, закрепляющих хозяйственные действия и их стоимостные данные. Для управления конкурентной привлекательностью следует применять отдельные учетные системы, например, МСФО, GAAP и т.п., в основе которых лежат данные, полученные с использованием экономического, но не правового подхода. Задачи управления доходностью и конкурентной привлекательностью различны, невозможно в одной учетной системе сформировать данные, отражающие наилучший результат сразу для обеих целей управления. Получая достоверное значение прибыли на основе правового подхода не всегда можно составить истинное представление об организации, чему способствуют иные данные, подлежащие формированию в учете, использующем оценочные значения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю., Маркина Л.В. Риски недостоверности бухгалтерского учета в контексте его реформирования // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 6. – С. 692 – 710.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.6.692>

Бухгалтерский учет зарождался как хозяйственный учет, удовлетворяющий потребностям купечества. Его основная задача сводилась к учету имущества, денег и обязательств. Результат деятельности, как разница между выручкой и коммерческими расходами, определялся, в принципе, кассовым методом, исходя из остатка денег и прочего «добра» в сундуках [1, с. 483]. Именно в таком варианте, принимая во внимание указанные потребности, он был описан Лукой Пачоли в знаменитой книге «Трактат о счетах и записях» [2] и развивался в течение пяти веков.

В XIX в. на фоне научно-технического прогресса, вызвавшего резкий рост промышленного производства в небывалых до этого масштабах, бухгалтерский учет получил импульс к дальнейшему развитию, поскольку его методы нуждались в совершенствовании для обеспечения учетными данными уже не купечества, не кустарного фабричного производителя, а собственников и управленцев огромных промышленных предприятий, производящих широкий ассортимент готовой продукции, материало- и трудоемкой, а зачастую и сложной конструкции.

Конец XIX – начало XX вв. отличаются не только сильнейшим разделением труда, интенсификацией, концентрацией производства, но и появлением

нового товара – капитала (денег), столь необходимого для обеспечения деятельности огромных производств.

Российский ученый-экономист Я.В. Соколов отмечал, что экономическую интерпретацию теории бухгалтерского учета дал французский ученый Р.П. Коффи (1833), который считал, что подлинной природой счетоводства является ее вещный, материальный характер. Основное внимание этот ученый уделял правильному отражению материальных ценностей на определенных бухгалтерских счетах. Самым известным европейским бухгалтером конца XIX – начала XX в. был швейцарский ученый Иоганн Фридрих Шер (1846–1924), который утверждал, что бухгалтерия есть историография (история) хозяйственной жизни, изложенная по законам систематизации¹.

Существовал также взгляд на природу бухгалтерского учета, отражающий его правовые особенности – осуществление записей на счетах на основе и согласно сути документа, которым оформлена хозяйственная операция. Фактически обсуждалось, какова природа бухгалтерского учета – экономическая или правовая.

В конце XIX в. специалистами бухгалтерского учета изучались многие методические вопросы, касающиеся свойств балансового обобщения бухгалтерских данных, построения баланса, как отчетной таблицы и основополагающих (как сейчас мы это характеризуем) допущений и принципов бухгалтерского учета. Развернутая дискуссия в той или иной степени сводилась к обсуждению двух различных подходов к формированию баланса – статического и динамического. В тот период (конец XIX – начало XX в.) победила парадигма динамического баланса (основоположник – Эйген Шмаленбах), для которой характерной особенностью являлся учет имущества и обязательств по исторической стоимости, что обеспечивало достоверное выявление финансового результата. Сегодня понятно, что победа этого взгляда была вполне объяснима, во-первых, в связи с неподготовленностью технических и технологических счетных возможностей, во-вторых, главный потребитель подобной информации – финансовые рынки еще не были сформированы и столь развиты, как сейчас, и в-третьих, капитал не являлся настолько востребованным товаром.

Следует отметить, что подход к учету по исторической стоимости вполне соответствует многим хозяйственным потребностям, для которых

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие. М.: Аудит, 1996. С. 177.

изначально бухгалтерский учет и был создан и так долго просуществовал в неизменных принципах. Например, оценка по исторической стоимости обеспечивает возмещение затрат на покупку имущества при его продаже, порче, а также дает возможность понять, какой прирост капитала обеспечивается деятельностью предприятия за период, основываясь на самых субъективных данных – приросте денежной массы, учтенной на балансе.

Относительно статической парадигмы учета следует отметить, что ее современный сторонник Жак Ришар полагает, что на дату окончания отчетного периода следует отразить стоимость имущества в той оценке, по которой его можно продать на эту дату, что даст при балансовом обобщении результат деятельности в виде капитала, оцененного по рыночной стоимости. Таким образом, владельцы компании могли бы понять, каким капиталом они располагают в принципе, следовательно, капитал при динамическом балансе показывает, на сколько он возрос с момента функционирования предприятия, при статическом балансе мы видим, каким капиталом располагает собственник потенциально, в целом, включая реально заработанный (приращенный) на балансовую дату и виртуальный, который еще не превращен в деньги.

Естественно, в спорах о преимуществах того или иного подхода произошло разделение концепций, одновременно потребовалась выработка собственных учетных методик. Полагаем, что столь различные подходы ко всем основополагающим постулатам бухгалтерского учета, существенно разделяя единую систему учета на две различные, позволяют определить их парадигмами – динамической и статической.

Обсуждение преимуществ статической и динамической парадигм счетоводства привели, как отмечает в своей работе автор Т.Ю. Фокина, к обоснованию органической балансовой теории, основоположником которой стал профессор экономики университета им. И.В. Гете во Франкфурте-на-Майне Фриц Шмидт (1882–1950) [3]. Согласно его воззрениям бухгалтерский учет динамичен, отражает изменения имущества и обязательств, но балансовое обобщение – статично, поскольку показывает конкретные зафиксированные на определенную дату размеры имущества и результатов деятельности. При этом он полагал, что анализ баланса отражает сравнительную статику. Им признавался реальный факт, что деньги подвержены инфляционным процессам. В связи с этим он предлагал учитывать имущество по восстановительной стоимости для отнесения на себестоимость продукта рыночной величины, чтобы это обеспечивало через

цену готового продукта возмещение подорожавших от инфляции ингредиентов (сырья, материалов, основных средств). Тем самым предлагалось улавливать инфляционную составляющую в изменениях капитала организации в дополнение к его приросту от операционной деятельности.

«Органическая теория балансоведения действительно является компромиссом между статической и динамической теориями. Так, органический учет, согласно Шмидту, содержит одновременно две цели: определение размера имущества, как в статической концепции, и определение достоверного и сравнимого финансового результата, как в динамической концепции. Разница лишь в том, какими путями к этим целям идет бухгалтер»[4, с. 18].

Мы не можем согласиться с такой оценкой органической теории. На наш взгляд, это не столько теория, объединившая обе парадигмы, это технологическая модель организации учета в рамках статической парадигмы. По сути, это прообраз современного МСФО. На первый взгляд, автор пытается «примирить» обе парадигмы путем логического посыла – объяснения существующей особенности бухгалтерского учета как учетной системы, сформировавшейся к тому времени. Действительно, ей присущи статическое отражение наличия имущества, его состояния и величины богатства собственников организации на конкретную дату. Динамизм бухгалтерского учета проявляется в его непрерывности, которая обеспечивает возможность наблюдения за происходящими изменениями в «богатстве» владельцев (имуществе и обязательствах, а также приросте капитала). Это не более чем философский прием. И это утверждение одинаково верно и для баланса, сформированного исходя из статической парадигмы, и для баланса, сформированного исходя из динамической парадигмы. И в том и в другом случаях баланс фиксирует состояние активов и обязательств статично, а отчет о финансовых результатах – динамичен, поскольку показывает изменения. Суть же заключается в том, какими методами рассчитаны показатели в этих отчетных формах и, естественно, сформированы в самом бухгалтерском учете. Применение же способа амортизации от восстановительной стоимости основных средств, очевидно, является половинчатым решением для внедрения статической парадигмы, не учитывающим в полной мере рыночный механизм спроса и предложения. При нем может не получиться полного возмещения покупателями готового продукта предполагаемых расходов на готовый продукт с учетом инфляционных ожиданий, и тогда возмещение средств производства по новой, инфляционной стоимости не сможет произойти.

Кстати, в России наблюдался подобный эффект, как следствие роста курса валют, когда продавцы товара поднимали цену исходя из нового, более высокого курса, несмотря на то, что товар был куплен до его подъема. И, как правило, такой товар долго оставался непроданным.

Рассматриваемая теория – очевидная попытка оценить влияние инфляционного фактора на приращение капитала в системе счетов бухгалтерского учета, что похоже на методику современного управленческого учета, когда с их помощью обобщается определенная экономическая информация. Недостатком видится то, что фактор инфляции определяется не из фактически сложившейся инфляции, а из предполагаемой. Уловить в учетной системе динамические изменения инфляционных процессов и их влияние на стоимость активов организации в актуальном режиме – непростая задача даже для современных технологий. Сходства со статической парадигмой именно в этом, но сложность и трудоемкость методик определения восстановительной стоимости и некоторые условности, с этим связанные (например, как часто следует определять восстановительную стоимость активов? На какую дату? Что делать, если инфляция такова, что цена товара на рынке будет ниже себестоимости, учтенной исходя из затрат по восстановительной стоимости? и т.п.), сделали эту теорию труднореализуемой. Сама же идея о необходимости оценивать инфляционный фактор при оценке цены продажи и эффекта от продаж вполне понятна и необходима для управления как продажами, так и прибылью, но может быть реализована не бухгалтерскими, а аналитическими методами.

Автор теории динамического баланса Э. Шмаленбах (1873–1955) в процессе доказывания подходов своей концепции обосновал основные положения теории статического баланса. Необходимо подчеркнуть, что ему удалось доказать несовместимость учетных концепций – статической и динамической. Таким образом, наши мнения совпадают.

Некоторые исследователи справедливо полагают, что «цель учета – формирование информации о хозяйствующем субъекте в целях принятия управленческих решений»². Любой учет существует для обслуживания заинтересованных лиц. Бухгалтерский учет был создан для владельцев, но в то время владельцами и управленцами были одни и те же люди. Выделение так называемого «управленческого учета» – это очевидная дань разделению функций управления и владения. В таком случае возникает вопрос о целях и задачах бухгалтерского учета.

² Ареткина Е.И., Арзуманова Л.Л., Болтинова О.В. и др. Правовые основы бухгалтерского учета: учеб. пособие / под ред. Е.Ю. Грачевой, Е.И. Арепкиной. М.: Проспект, 2011. 312 с.

В целом все это согласуется с генезисом развития бухгалтерского учета. С учетом появления новых управленческих целей развитие бухгалтерского учета потребовало разработки новых методик, теорий, концепций и парадигм.

Управление собственностью и своей прибылью вызвало формирование учета, основным методом которого стали система счетов и двойная запись, документирование каждого факта хозяйственной деятельности в натуральном и денежном выражении с последующей регистрацией на соответствующих счетах, а также обобщение этих данных в оборотном балансе и затем в балансе, подразумевающем бухгалтерский отчет, то есть бухгалтерский учет. Для этих управленческих целей необходимо было применять оценку всех фактов хозяйственной деятельности по себестоимости приобретения, то есть по исторической, поскольку именно этот подход показывает в реальности прирост капитала в любом его выражении.

В XIX в., как уже отмечалось, произошли значительные изменения в промышленном производстве, которые способствовали появлению новых управленческих целей, но при этом старые задачи обеспечения сохранности и доходности не исчезли. Однако новые цели формулировались с трудом и не являлись однозначными, действительно востребованными и определенными, а самое главное, – понятными для промышленников. Следует признать, что на рубеже XIX–XX вв. ценность денег, как товара, еще не была определена, инфляция не стала экономической реальностью и проблемой, в связи с чем развитие новых парадигм и концепций в бухгалтерском учете не было подкреплено общественной и коммерческой необходимостью, и поэтому высказанные идеи по смене парадигмы бухгалтерского учета остались нереализованными в тот период.

Помимо названных парадигм, касающихся порядка определения финансового результата, обсуждались также вопросы первичности для учета юридического или экономического наполнения, права или финансового результата, технические особенности балансового уравнения и его сущности и смысла для бухгалтерского учета [5]. Несмотря на это, отечественный бухгалтерский учет развивался, как, впрочем, и во всей Европе на основе динамической парадигмы, игнорируя различия в формах собственности и политическом строе. Причина этого состоит в целях бухгалтерского учета – исторических, можно сказать, первородных, состоящих в формировании информации о составе и стоимости имущества

и размере прибыли за определенный период на основе договорных обязательств.

Возвращаясь к дискуссиям начала и середины XX в., хочется отметить, что некоторые исследователи, включая Э. Шмаленбаха, А. Мокстера, полагали, что не следует исключать учетные парадигмы из решения экономических задач, поскольку каждая из них позволяет получить необходимую информацию для различных управленческих задач. Например, Э. Шмаленбах указывал, что использование обоих типов балансов (динамического и статического) «позволит решить проблему оценки имущества и платежеспособности, где информационной базой являются показатели статического баланса, и исчислить финансовый результат с проведением оценки эффективности деятельности на основе данных динамического баланса» [5].

Похожие идеи пропагандировались А. Мокстером. Он считал полезным учет по обоим парадигмам, получая экономический и вероятностный финансовый результат. Такое же мнение высказывает Л.А. Чайковская, полагающая, что в зависимости от задач можно составлять отчетность и согласно статической, и согласно динамической парадигмам [6].

Между тем, как показывает сложившаяся практика, вопреки выводам ученых-теоретиков недалекого прошлого о несовместимости в едином формате учета на принципах обеих парадигм, отечественные регуляторы бухгалтерского учета решили пойти своим путем. Как полагает Н.В. Предеус, «осуществление этого процесса связано со стремлением бухгалтерского сообщества согласовать разнородные интересы пользователей экономической информации» [5]. С этим невозможно не согласиться, но нельзя совместить несовместимое, а также при этом отвергать диалектические и логические закономерности, вводя в хаотическое состояние некогда вполне стройную систему.

Таким образом, существуют две противоположные, не подлежащие смешиванию парадигмы (именно потому, что они являются парадигмами, они не могут быть интегрированы) – статическая и динамическая.

В методиках, основанных на динамической парадигме, невозможны вариации учета, в большой степени искажающие результат, чего нельзя сказать о статической парадигме, методы которой основаны на умозаключениях.

Да, для диалектической парадигмы возможна вариативность в определении момента признания дохода (начислением или кассовым методом), расхода (по оплате или по получении и списании) и т.д., но для унификации бухгалтерских записей на счетах приняты несколько условностей – допущений, которые помогают достичь единообразия в признании фактов хозяйственной деятельности, что позволяет однозначно понимать показатели отчетности на уровне страны, мира. Это и имущественная обособленность, и непрерывность деятельности, и последовательность применения учетной политики, и временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

В настоящее время мы подошли к ситуации, при которой в отечественном бухгалтерском учете наблюдается не столько переход от динамической парадигмы к статической, сколько их конвергенция. А они несовместимы. Влияние изменений в бухгалтерском учете на показатель прибыли в связи с этим значительное, если новации, предписанные новыми федеральными стандартами, исполнять в полном объеме.

Во-первых, имеет место игнорирование юридического и нормативного обоснования для принятия к учету объектов, то есть фактически от юридической концепции, лежащей в основе динамической парадигмы, мы переходим отчасти к экономической концепции, лежащей в основе статической парадигмы.

Во-вторых, использование оценок в отношении активов на основе расчетных и экспертных величин также отдаляет данные бухгалтерского учета некоторых его объектов от динамической парадигмы, поскольку оценки направлены на преждевременное признание убытков при их фактическом отсутствии, иногда доходов при их фактическом отсутствии, а также регулирование себестоимости готового продукта на основе оценочных значений для различных целей.

В-третьих, признание в учете активов и обязательств вне законных (документально обоснованных) оснований с применением расчетных оценочных данных для их регистрации на счетах однозначно искажает статический срез данных по многим параметрам, отличающимся от представления этих же сведений в динамической парадигме.

Цели управления, как пишет А.Д. Шеремет, «изначально состояли в обеспечении сохранности, затем в достижении эффективности, то есть максимальной прибыли» [1]. Полагаем, что последняя включает первую из

названных. Поэтому эффективность все же является более глобальной целью.

В связи с этим конкретные задачи не новы:

- 1) обеспечить отсутствие воровства;
- 2) обеспечить возмещение расходов в связи с деятельностью;
- 3) обеспечить рост капитала за счет превышения доходов над расходами (достижение эффективности).

Для их решения необходимо опираться на правовой подход к регистрации фактов хозяйственной деятельности организации, что предполагает использование диалектической парадигмы.

Следует отметить, что для управления выполнением этих задач могут быть использованы различные принципы, но они должны опираться на логическую общность аксиом нормативного подхода к бухгалтерскому учету в рамках диалектической парадигмы. Когда нарушаются указанные условия, не соблюдается нормативно-правовое подтверждение хозяйственных операций (записей в бухгалтерском учете), достоверность данных бухгалтерского учета с точки зрения реализации управленческих задач по наращиванию реальной прибыли вызывает сомнения.

Современное состояние бухгалтерского учета в нашей стране в данном контексте характеризуется следующим.

Рассмотрим задачу 1. Обеспечение сохранности.

Для обеспечения сохранности необходимо своевременно оприходовать ценности, отразить задолженность за отгруженные товары на основе правоустанавливающих документов в той цене, которая за них оплачена. При нарушении обязательств покупателя по оплате взысканию подлежит именно то, что указано в договоре и отгрузочных документах. Говоря о сохранности на складах, в местах использования (в отношении оборудования и основных средств) различных активов, необходимо также иметь документы, доказывающие право и стоимость. Это необходимо для взыскания при необходимости ущерба с виновника хищения. Ущерб же в данном случае представляет собой понесенный организацией убыток в связи с пропажей вещи, приобретенной за деньги, то есть в связи с невозможностью возмещения через продажу готового продукта. Возмещать следует реально потраченные на пропавшую вещь деньги.

Если учет ведется в иной оценке, то тогда трудно установить эту величину, ее нужно брать из документов. Если их несколько, например, при формировании первоначальной или фактической стоимости, в учете могут быть аккумулированы многие расходы, тогда возникает больше сложностей.

Другой пример. Предположим, что учет активов ведется по переоцененной стоимости, например, инвестиционной недвижимости. Управлять сохранностью можно, поскольку она физически не исчезнет. Однако взыскать порчу, причинение вреда в рамках обеспечения сохранности будет также трудно. В лучшем случае для ее оценки потребуется расчетная величина, которая не всегда будет соответствовать учетной. В итоге, с трудом, но обеспечить взыскание возможно. Аналогично и для случая постановки на баланс объектов, принятых в аренду. Отражение в учете таких объектов с точки зрения обеспечения их сохранности минимизирует риски потери. Однако при сдаче в аренду, признаваемой не операционной у арендодателя, риски потери возрастают. С баланса такие активы, как объекты основных средств, списываются и отражаются в расчетной величине, отдаленно не соответствующей их первоначальной стоимости.

Таким образом, подводя итог по первому направлению, можно констатировать, что количественный контроль может быть обеспечен, при этом возмещение понесенных расходов при взыскании ущерба будет сопряжено с трудностями.

Рассмотрим задачу 2. Обеспечение возмещения расходов через продажу готового продукта.

На первый взгляд, новые ФСБУ направлены на отражение в балансе стоимости активов по цене, не выше той, которая может быть возмещена при продаже готового продукта. За исключением случаев, когда активы не относятся к запасам и средствам производства, используется справедливая (рыночная) стоимость на момент представления сведений о них в отчетности с отнесением и убыточных, и доходных разниц на финансовый результат. Таким образом, на балансе отражается наименьшая величина стоимостной оценки по активам, используемым в производстве, и наибольшая по активам инвестиционного характера.

На практике это означает, что как только рыночная стоимость материалов падает ниже учетной, считается, что это потенциальный убыток, который подлежит признанию в учете сразу, то есть тогда, когда это обнаружено. Игнорируются документальные обоснования убытка, которые могут быть получены только после факта списания актива в производство,

формирования себестоимости исходя из учетной цены и итоговой продажи. Налицо экономический подход, характерный для статической парадигмы.

Казалось бы, действуя осмотрительно (вспомним о принципе осмотрительности), признаем убыток сразу, тем самым, во-первых, предупреждая руководство о возникших сложностях (рисках), текущих и потенциальных, и во-вторых, предупреждаем заинтересованных пользователей, отражая убыток, способствуем ухудшению показателей экономического и финансового состояния. Ухудшается привлекательность организации для инвесторов и заимодавцев. На этом фоне снижается деловая активность. Таким образом, указанный принцип формирования величины запасов в балансе способствует уничтожению предприятия заранее, вне оценки влияния на ситуацию иных факторов, которые могут привести к выравниванию стоимости впоследствии.

В следующем периоде, возможно, ситуация изменится, что приведет к росту доходности на фоне дешевизны запасов из-за списанных ранее в убыток разниц в их оценке. Кроме того, доходность продукта может и не пострадать, поскольку цена готового продукта на рынке может измениться. При динамическом подходе конечный эффект превышения учетных цен запасов над справедливыми (рыночными) отразится в момент продажи. Результат будет неопровержимый, поскольку он будет подтвержден юридически через сравнение полученных доходов и произведенных расходов, через сравнение, по сути, поступившей и выбывшей денежной массы.

Кроме того, возникает и налоговый эффект для предприятий, которые уплачивают налог на прибыль. Согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»³ при исчислении чистой прибыли учитывается текущий налог на прибыль и отложенный налог, в совокупности они дают величину, равную налогу на прибыль от бухгалтерской прибыли. Этот прием отражает принцип осмотрительности в ущерб принципу временной определенности фактов, поскольку заставляет вычитать из заработанной прибыли не действительный уплаченный налог, а возможный к уплате в будущем.

Как правило, бухгалтерская прибыль больше налоговой в силу различных налоговых преференций. Однако если выполнять предписания ФСБУ 5/2019 «Запасы»⁴, то при списании в бухгалтерском учете убытка от обесценения активов текущий налог на прибыль будет значительно выше

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/2010d850e808cca6d7525a2aec2cb1aceffec643/

расчетной величины налога, то есть возникнут вычитаемые разницы, которые в последующем приведут к росту чистой прибыли именно в тех периодах, когда произойдет реализация готового продукта из сырья, по которому убыток от обесценения был уже списан.

Таким образом, указанный принцип способствует усилению негативного эффекта в одном периоде и излишне оптимистичному результату – в другом.

В случае, если предположения о снижении рыночной оценки запасов были ложными (цена быстро восстановилась), то будет наблюдаться, помимо завышения финансового результата в будущем, еще и искажение себестоимости готового продукта, поскольку ее материальный элемент был частично списан на убытки прошлых периодов. Не рассматривая содержащиеся в ФСБУ 5/2019 «Запасы» способы формирования себестоимости, исходя из нормативов при нормальной загрузке, отметим только, что с бухгалтерской точки зрения, неполная загрузка приводит к удорожанию готового продукта и его себестоимости, следовательно, продажная цена должна быть выше. Списание на текущий финансовый результат затрат на содержание неиспользуемых мощностей, опять же, заставляет преждевременно отражать предполагаемые риски без учета их вероятности, не разрешает исследовать возможности возмещения всех затрат за счет продажной цены. Последствия этого описаны в данном пункте ранее.

Помимо описанных угроз достоверности экономическому представлению об организации, следует отметить и отсутствие точности в подобных действиях, основанных на эмпирических, а не законных данных. Оценка – субъективна. И возможность возмещения затрат всегда спорна и определяется только путем сравнения выручки и затрат на изготовление проданного в конечном итоге продукта.

Говоря о применении рыночных оценок к иным активам, например, к инвестиционной недвижимости, финансовым вложениям, отметим, что здесь кроется возможность как приукрасить, так и ухудшить представление об организации ввиду наличия спекулятивной составляющей в процедурах определения цены и оценки в целом. В данном случае речь о возмещении стоимости не идет, поэтому он рассмотрен в следующем пункте.

⁴ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...»); приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н.
URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/

Отдельно следует рассмотреть ситуацию с возмещением затрат на приобретение основных средств производственного назначения. При выборе способа последующей оценки по переоцененной стоимости возникает слишком много вариантов манипуляции себестоимостью и прибылью, что само по себе является риском:

- 1) ликвидационная стоимость – от ее величины зависит амортизация, перенесенная на готовый продукт как в конкретных периодах (поскольку ее можно изменять ежегодно), так и в целом за период эксплуатации;
- 2) срок полезного использования – от его величины зависит амортизация, перенесенная на готовый продукт как в конкретных периодах (поскольку его можно изменять ежегодно), так и в целом за период эксплуатации;
- 3) обесценение, наличие которого предписывает создать резерв с отнесением на убыток текущего периода.

Последствия этих процедур аналогичны описанным, с той лишь разницей, что возмещение растягивается или сжимается в периоде, чем можно регулировать операционный результат. В целом, перенос стоимости основных средств на готовый продукт и раньше был достаточно условным, но обилие современных условностей вносит еще больше вариаций в оценочных значениях.

В качестве вывода по второму пункту необходимо отметить, что правила последующих оценок, предписываемых отечественными новыми стандартами к активам, используемым в производстве, способствует информированию широкого круга внешних заинтересованных сторон о рисках невозможности возместить стоимость готового продукта. С одной стороны, это ухудшает представление об организации, с другой стороны, – вуалирует истинную себестоимость, приукрашивая ее, поскольку риски отражены как текущий убыток от внеоперационной деятельности. Фактически, этот прием был бы уместен в управленческом учете, не для широкого круга заинтересованных лиц, что позволило бы руководству и менеджерам, действительно заинтересованным лицам, почерпнув информацию об идентифицированных таким образом рисках, предпринять адекватные действия.

Рассмотрим задачу 3. Обеспечение роста капитала за счет превышения доходов над расходами (достижение эффективности).

Из-за несопоставимости доходов и расходов при продаже продуктов нельзя понять, какова доходность конкретного вида готовых изделий. В связи с этим невозможно управлять приростом капитала на основе динамического

подхода, опираясь на документально подтвержденные операции (оформленные договорами).

В этой связи необходимо обратить внимание на два примера.

Арендные отношения. Арендованное средство, независимо от правовой принадлежности, может быть учтено у арендатора на балансе. Важнейшим в смысле завышения валюты баланса, следовательно, размеров компании, является определение его стоимости для отражения у арендатора – вся сумма арендных платежей на весь период аренды. К тому же эта сумма путем дисконтирования делится на операционную и финансовую составляющие, и последняя отражается как процентный расход.

Эти расчеты от начала и до конца основаны на предположениях, и здесь неважно, что учитывались тренды. Суть состоит в том, что юридических оснований для балансового учета нет. Себестоимость готового продукта занижается за счет завышения процентных расходов, очевидно, чтобы показать доходность операционной деятельности в приукрашенном варианте. Это элемент статической парадигмы, направленный для оценки стоимости капитала организации. С точки зрения рисков недостоверности учетных данных, можно отметить, что они здесь присутствуют во всем. Заинтересованный пользователь вводится в заблуждение относительно операционного дохода (он завышается) и эффективности производства (завышается), наличия активов и их принадлежности (завышается), наличия собственных средств в обороте (занижается), EBITDA (завышена), эффективности (завышена) и т.д., и перечень всех «парадоксов» в связи с этим можно продолжить.

Таким образом, статическая парадигма и даже ее элементы, внедренные в диалектическую парадигму, несет угрозы бизнесу, поскольку не дает истинного представления о финансовом результате и способствует росту потерь от хищений в связи с невозможностью в судебном порядке обосновать подлежащий взысканию ущерб.

Цели контроля за истинной эффективностью обеспечиваются только динамической парадигмой, ведь в итоге все сводится к элементарному: денежное поступление минус денежный расход – отражение наличия прироста капитала.

Статическая парадигма обслуживает достижение целей конкурентной привлекательности компании и очень актуальна для тех организаций, которые продают свои акции, иные ценные бумаги на биржах. Их главная цель – показать, какова их стоимость в конкретный момент, и таким образом побудить потенциального покупателя к покупке их ценных бумаг.

Среди конкретных задач можно назвать:

- 1) обеспечение прироста стоимости компании (бизнеса);
- 2) обеспечение роста компании – валюты баланса;
- 3) обеспечение финансовых показателей в необходимых значениях;
- 4) создание имиджа (нефинансовая отчетность).

Именно эти цели и обслуживают стандарты МСФО, GAAP, а теперь и РСБУ.

Очевидно, что отечественный регулятор в лице Министерства финансов РФ «заблудился» в новомодных веяниях, не вполне разобравшись в предназначении бухгалтерского учета и отчетности.

Очевидно также и то, что следует разделить отчетность на бухгалтерскую, составляемую обычными бизнес-субъектами, и финансовую, формируемую по принципам статической доктрины, для тех организаций, которые хотят предстать конкурентоспособными на фондовых рынках. При этом, конечно, следует задуматься, а нужна ли на отечественных фондовых рынках отчетность, построенная на трендах, а не на фактах.

Как видим из этого весьма фрагментарного обзора, современная бухгалтерская (финансовая) отчетность, как она официально сейчас называется, просто не в состоянии дать достоверное представление о финансовом положении и финансовых результатах ни исходя из диалектической доктрины, потому что ее в большей части пытаются разрушить, ни исходя из статической доктрины, потому что в большей части ее невозможно реализовать значительному количеству отечественных организаций.

Тридцатилетнее реформирование бухгалтерского учета не дало адекватного результата: от одной системы ушли, но в другую не удалось вникнуть до конца, и главное, как оказалось, не удалось сформулировать цель этой реформы и чего, в конечном итоге, хотели добиться. Мы присоединяемся к выводу профессоров С.В. Козменковой и Р.А. Алборова о том, что «требуется пересмотр основных направлений реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности» [7]. Добавим, *кардинальный* пересмотр, включая внесение определенных коррективов в закон о бухгалтерском учете.

Список литературы

1. *Шеремет А.Д.* Бухгалтерский учет / От зарождения экономической мысли до первых теоретических систем политической экономии. Т. I. Всемирная история экономической мысли: в 6 томах / Гл. ред. В.Н. Черковец. М.: Мысль, 1987–1997. С. 478–484.
2. *Пачоли Лука.* Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994. 317 с.
3. *Фокина Т.Ю.* Основные балансовые теории // Молодой ученый. 2017. № 51. С. 191–193. URL: <https://moluch.ru/archive/185/47241/>
4. *Бетге Йорг.* Балансоведение: монография. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 420 с.
5. *Предеус Н.В.* Теоретический анализ концепций статического и динамического учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. Т. 15. Вып. 15. С. 13–25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskiy-analiz-kontseptsiy-staticheskogo-i-dinamicheskogo-ucheta>
6. *Панков В.В.* Институциональный подход и теория учета // Бухгалтерский учет. 2008. № 1. С. 51–55.
7. *Козменкова С.В., Алборов Р.А.* Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.) // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. Вып. 11. С. 1261–1282. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем 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.

pISSN 2073–5081
eISSN 2311–9381

Accounting Systems Adapting

ACCOUNTING UNRELIABILITY RISKS IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING REFORM

Tat'yana Yu. SEREBRYAKOVA ^{a,*},
Larisa V. MARKINA ^b

^a Cheboksary Cooperative Institute, Branch of Russian University of Cooperation,
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
tserebryakova@ruc.su
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

^b Cheboksary Cooperative Institute, Branch of Russian University of Cooperation,
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
laraform@inbox.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 225/2023
Received 22 May 2023
Received in revised
form 29 May 2023
Accepted 1 June 2023
Available online
15 June 2023

JEL classification:
M41

Keywords: accounting,
static paradigm,
dialectical paradigm,
fair value, risk, control

Abstract

Subject. This article examines the problems of ensuring the reliability of accounting as an accounting system that summarizes all the economic events of the organization's activity and reflects the true data based on documented values of business transactions.

Objectives. The article aims to substantiate the fallacy of the modern official accounting formation on the basis of a combination of regulatory and economic accounting concepts, leading to the unreliability of its data for making management decisions.

Methods. For the study, we used analysis, systems approach, and logical generalization.

Results. The article proposes to recognize there might be unavoidable unreliability in the existing accounting system, identify two accounting options, and distinguish between the areas of application of each of them, making official accounting based on a normative approach.

Conclusions and Relevance. Accounting is necessary to provide managers at the organization's various levels with information in order to manage the enterprise. The financial result of the organization's activities is the only reliable indicator reflecting the growth or decrease in invested capital. Its formation should be based on documents fixing economic actions and their cost data. The presented results of the study are intended for the development of theoretical views on accounting paradigms and their application in the formation of practical accounting methods.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

Please cite this article as: Serebryakova T.Yu., Markina L.V. Accounting Unreliability Risks in the Context of Accounting Reform. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 6, pp. 692–710. <https://doi.org/10.24891/ia.26.6.692>

References

1. Sheremet A.D. *Bukhgalterskii uchet. V kn.: Ot zarozhdeniya ekonomicheskoi mysli do pervykh teoreticheskikh sistem politicheskoi ekonomii. T. I. Vsemirnaya istoriya ekonomicheskoi mysli: v 6 tomakh* [Accounting. In: From the Origin of Economic Thought to the First Theoretical Systems of Political Economy. Vol. 1. The World History of Economic Thought: In 6 Volumes]. Moscow, Mysl' Publ., 1987–1997, pp. 478–484.
2. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Treatise on the Accounts and Records]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1994, 317 p.
3. Fokina T.Yu. [Basic balance theories]. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*, 2017, no. 51, pp. 191–193.
URL: <https://moluch.ru/archive/185/47241/> (In Russ.)
4. Betge J. *Balansovedenie: monografiya* [Bilanzen: a monograph]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2000, 420 p.
5. Predeus N.V. [A theoretical analysis of the concepts of static and dynamic accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 15, pp. 13–25.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskiy-analiz-kontseptsiy-staticheskogo-i-dinamicheskogo-ucheta> (In Russ.)
6. Pankov V.V. [Institutional approach and the accounting theory]. *Bukhgalterskii uchet*, 2008, no. 1, pp. 51–55. (In Russ.)
7. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. [Development of accounting in Russia (1991–2021): The results and prospects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 11, pp. 1261–1282. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>

Conflict-of-interest notification

We, the authors 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.