

На правах рукописи

ГОРДЕЕВА АЛЕКСАНДРА АЛЕКСАНДРОВНА

**МЕТОДИКА ВЫЯВЛЕНИЯ ИСКАЖЕНИЙ
В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2013

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации»

Научный руководитель -

Кузнецова Елена Ивановна

доктор экономических наук,
профессор кафедры финансов и
экономического анализа ФГКОУ ВПО
«Московский университет Министерства
внутренних дел Российской Федерации»

Официальные оппоненты:

Кеворкова Жанна Аракеловна

доктор экономических наук, профессор
кафедры «Аудит и контроль» ФГОБУ ВПО
«Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»

Белякова Эльвира Ирековна – кандидат
экономических наук, доцент кафедры
анализа хозяйственной деятельности и
аудита ФГБОУ ВПО «Российский
экономический университет имени
Г.В. Плеханова»

Ведущая организация -

ФГБОУ ВПО «Российский государственный
аграрный заочный университет»

Защита состоится «26» декабря 2013 года в 16-00 часов на заседании диссертационного совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская обл., г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д.12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235)

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации».

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ referat_vak@mon.gov.ru, а также на официальном сайте Российского университета кооперации www.ruc.su.

Автореферат разослан «26» ноября 2013 года.

Ученый секретарь совета по защите
докторских и кандидатских диссертаций
Д 513.002.03, кандидат экономических наук,
доцент

К.В. Абрамова

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Выход многих российских организаций на международные инвестиционные рынки все в большей степени способствуют становлению бухгалтерской (финансовой) отчетности как инструмента для принятия решений собственниками организации, и как основы анализа внешними пользователями, в частности инвесторами.

В практике последнего времени все возрастающее значение для субъектов хозяйствования, включая соответствующие правительственные органы, начинает иметь фактор достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Участникам рынка, включающим акционеров, инвесторов и банкиров, нужна уверенность в адекватности соответствующей финансовой информации, поступающей от организаций. Они должны доверять качеству, полноте и достоверности публикуемой отчетности, прошедшей аудит.

Тем не менее, вопреки наличию скрупулезно разработанных аудиторских процедур контроля за достоверностью существующей отчетности, поставленная проблема корректной оценки финансовой отчетной информации полностью так и не решена. Вдобавок само отсутствие должного внимания со стороны законодательных органов, как и членов бизнес-сообщества, ежедневно принимающих соответствующие управленческие решения, может приводить к серьезным ошибкам, включая крупные финансовые потери как для самой организации, так и для внешних пользователей ее отчетности, избежать которые можно на основе достаточной степени ее разработки в теоретическом и методическом аспектах.

Не случайно в последних выступлениях первых лиц государства на международных экономических форумах подчеркивалась значимость реформирования всего комплекса бухгалтерского учета и аудита в масштабах мирового сообщества для избавления экономики от манипуляций с финансовыми отчетами. Проблему усугубляет тот факт, что в российской практике пока нет ни разработанного комплексного подхода к обнаружению искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности крупных организаций, ни соответствующих детально прописанных аналитических процедур для выявления искажений в отчетности.

В связи с этим, по нашему мнению, имеет место насущная необходимость теоретико-методического изучения процесса возникновения искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также механизма их выявления с целью устранения как фактического наличия, так и самих предпосылок ошибок при составлении отчетности российскими хозяйствующими субъектами. Эти задачи требуют не только совершенствования соответствующих российских и зарубежных стандартов и методик учета и отчетности, но, главным образом, исследования и критического анализа существующих в крупных организациях систем внутреннего контроля, а на их основе – разработки и научного обоснования методики обнаружения такого рода искажений.

Актуальность оценки и обеспечения достоверности отчетных показателей деятельности организаций с целью использования их как информационной базы поддержки и обоснования принимаемых управленческих решений в области финансов и инвестиций заинтересованными пользователями, необходимость новых подходов для оценки правильности отражения хозяйственных операций в экономической науке, а также востребованность практикой совершенствования методического аппарата оценочных процедур обусловили выбор темы диссертационного исследования, определили перечень исследуемых в нем вопросов, его содержание и структуру.

Степень разработанности научной проблемы. Значительное место в процессе становления и развития теоретических основ формирования и оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, занимают научные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, среди которых работы: М.В. Мельник, Е.Н. Домбровской, У.Ю. Рошкетовой, Я.В. Соколова, М.Л. Пятова, П.С. Безруких, С.М. Бычковой, О.В. Рожковой, А.Н. Хорина, Е.В. Зубаревой, Л.В. Поповой, О.В. Ситниковой, Б.Т. Жарылгасовой, А.В. Брызгалина, Е.А. Кондрабаева, З.В. Богинской, И.П. Василевич, Э.Н. Борисовой, А.С. Бакаев, М.Р. Мэтьюса, М.Х.Б. Переры и др. Разработке аналитических процедур выявления искажений и ошибок, способов их обнаружения посвящены научные труды: А.Д. Шеремета, А.Е. Суглобова, М.Ф. Овсийчук, С.В. Банк, Е.И. Кузнецовой, О.Н. Филатовой, Д.А. Ендовицкого, Н.Д. Бровкиной, И.В. Уртенковой, Ж.А. Кеворковой, А.В. Яновского, Н.В. Бондарчук, В.И. Петрова, С.А. Звягина, Ю.В. Швир, Э.И. Беляковой, Р.Т. Мухаметшина,

Тем не менее, в этой отрасли науки пока отсутствуют комплексные, охватывающие всю совокупность общеэкономических, правовых, учетных и контрольных аспектов, исследования проблемы искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Необходимость системного исследования проблемы формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, неполная степень ее исследованности, обусловленная, очевидно, во многом, отсутствием опыта подобных исследований в России, определили данный выбор темы диссертационной работы и позволили сформулировать цель и основные задачи.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в комплексном исследовании развития методики выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, совершенствовании научно обоснованных методик, направленных на оперативное формирование достоверной и надежной информации, как базы для принятия экономических решений заинтересованными пользователями.

Для достижения вышеуказанной цели автор поставил перед собой следующий комплекс необходимых для этого задач:

– дать критическую оценку системы нормативного регулирования понятия достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и за рубежом;

– уточнить сущность и значение искажений и ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе сравнительного анализа МСФО, МСА и российских стандартов аудиторской деятельности, положений по бухгалтерскому учету, регламентирующих вопросы, связанные с искажениями и ошибками в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– систематизировать и дать определение видам искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрыть источник их возникновения и влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– выявить и обобщить наиболее типичные виды нарушений в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, методы обнаружения, последствия необнаружения и профилактические приемы;

– выработать комплекс практических рекомендаций по определению существенности ошибок, способствующих увеличению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– разработать методические подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля в организациях для целей обнаружения нарушений и искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– сформировать авторскую методику использования аналитических процедур при выявлении искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Область исследования. Диссертация выполнена в соответствии с п.1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», п. 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальностей ВАК России.

Предметом диссертационного исследования является комплекс теоретических и методических проблем, связанных с использованием инструментария для выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе применения процедур оценки ее достоверности.

Объектом исследования выступает существующая в Российской Федерации система бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствующие данные расположенных в Центральном и Центрально-Черноземном регионах организаций - с точки зрения оценки их достоверности при принятии управленческих решений в сфере финансов и инвестиций.

Теоретической базой исследования выступили труды известных ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов, работающих в области экономической статистики, бухгалтерского (финансового и управленческого) учета, анализа финансово-хозяйственной деятельности. В процессе исследования были проанализированы нормативные акты Российской Федерации, бухгалтерские стандарты, регулирующие составление хозяйствующими субъектами финансовой отчетности, соответствующие отраслевые инструкции.

Методологическая база диссертационного исследования включала в себя совокупность современных исследовательских методов, как общенаучных (анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия, научное абстрагирование, экономическое моделирование), так и специальных (функциональный, системный, сравнительный) методов.

Информационную базу исследования составили российские законодательные и нормативные акты, международные стандарты финансовой отчетности, публикации по проблематике диссертационного исследования в периодической печати, на официальных интернет-сайтах международных организаций и профессиональных экспертных и аудиторских сообществ, мнения аудиторов, экспертов в области бухгалтерского учета и специалистов государственного финансового контроля, данные бухгалтерской отчетности организаций, разнообразные справочные материалы и данные Госкомстата.

Научная новизна исследования заключается в развитии существующих теоретических положений, методических и практических рекомендаций по обнаружению искажений и ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности, обеспечивающих повышение её достоверности и качества.

В результате проведенного исследования автором были получены следующие выносимые на защиту наиболее значимые научные результаты:

– дана содержательная оценка современного состояния нормативно-методической базы, регуливающей достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, выявившая отсутствие пригодного для практики определения понятия достоверности, в результате чего, с целью уточнения важных элементов понятийного аппарата, предложена авторская дефиниция понятия достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– разработана модель отнесения известных видов преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, названная как «древо умышленного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», отличительной особенностью которой является ее комплексный характер, учитывающий правовой, бухгалтерский и налоговый аспекты;

– расширена и детализирована классификация основных видов искажений и ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе разработанного дополнительного классификационного признака, что позволит раскрыть механизм совершения ошибок и определить место и период возникновения деструктивного фактора в учетных регистрах, установить ответственных за проведение конкретных фактов хозяйственной деятельности, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– систематизированы и раскрыты наиболее типичные виды ошибок и нарушений в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, методы обнаружения и профилактические приемы, что позволит предотвратить преднамеренные искажения отчетности как надзорными органами, в части поиска доказательств факта намеренности, так и внешними пользователями, в части выражения мнения о ее достоверности;

– предложен алгоритм определения существенности ошибки в бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющий, в отличие от существующей практики, определить существенность ошибки для каждого конкретного объекта учета, а также пределы базы для расчета существенной ошибки;

– сформированы методические подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля, как инструмента повышения качества учетного процесса;

– разработана методика использования аналитических процедур, как инструмент выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая является универсальной для организаций разных сфер деятельности.

Теоретическая значимость проведенного автором исследования состоит в приращении научных знаний в области достоверности экономического содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее методологии, обеспечивающего на этой основе возможность дальнейшего развития и совершенствования профессиональной деятельности в области учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Основные положения работы и полученные результаты исследования были отражены в опубликованных работах автора, обсуждались на международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы развития финансов, учета, анализа и аудита в условиях кризиса» (г. Харьков, 2009 г.), на научно-практических конференциях, проводившихся на базе Центра развития научного сотрудничества (г. Новосибирск, 2010 г.) и Пензенской государственной технологической академии (г. Пенза, 2010 г.).

Практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что применение ее результатов позволит уменьшить риски бухгалтерских ошибок и искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, повысит ее роль в принятии оптимальных управленческих решений. Основные положения диссертационной работы используются в деятельности крупных организаций.

Апробация результатов диссертационного исследования. Апробация экспериментальных расчетов автора была выполнена на фактических материалах ОАО «Белагромаш-сервис имени В.М. Рязанова».

Отдельные результаты диссертационного исследования внедрены и апробированы различными организациями, такими, как Белгородский завод технологического оборудования ООО «Луч» (справка № 119 от 17.09.2013 г.), ОАО «Белагромаш-сервис имени В.М. Рязанова» (справка № 1027/13 от 17.07.2013 г.).

Выводы и положения диссертационного исследования используются в преподавании курсов «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» в учебном процессе экономического факультета Белгородского университета кооперации, экономики и права.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в монографии (16,3 печ.л.) и в 15 статьях в научных журналах

и сборниках общим объемом 4,31 печ.л. (из них авторского текста 3 печ.л.), в том числе 4 работы (1,15 печ.л.) в журналах, рекомендованных ВАК России.

Структура и объем диссертационного исследования. Поставленные цели и задачи исследования определили структуру работы, которая состоит из введения, трёх глав, заключения, библиографического списка литературы, включающий 108 источников и 9 приложений. Содержание работы изложено на 200 страницах машинописного текста, включает 22 таблицы, 5 рисунков, 4 схемы и 1 диаграмму.

Во введении сформулированы научная новизна и актуальность, теоретическая и практическая значимость исследовательской работы; определены задачи и цель исследования.

В первой главе - «Теоретический аспект выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности» - проведен анализ нормативного регулирования системного понятия достоверности, применяющегося к оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности, и существующих подходов к его определению, обобщен теоретический опыт и предложена авторская интерпретация понятия «достоверности» бухгалтерской (финансовой) отчетности, дано описание и сущность дефиниции с точки зрения российского и зарубежного законодательства, представлена детальная классификация видов преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, выявлены и систематизированы факторы, способствующие преднамеренному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Во второй главе «Установление особенностей искажения экономической информации по элементам бухгалтерской (финансовой) отчетности» определены особенности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, варианты искажений в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах и других формах отчетности. Определены основные области потенциального риска, требующие особого внимания и соответствующих корректировок, названные в целях исследования «узкими местами» бухгалтерской (финансовой) отчетности, на основе систематизации которых выделены наиболее типичные виды искажений и ошибок в отчетности, разработана модель выявления и предотвращения искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В третьей главе «Развитие аналитических процедур, ориентированных на оценку достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и выявление признаков ее искажения» разработаны основные рекомендации по применению аналитических процедур, установленных ФСАД № 20 «Аналитические процедуры», с целью оценки финансового положения хозяйствующего субъекта национальной экономики и прогноза непрерывности его деятельности, а также выявления случаев искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и определения вероятности ошибок в ней.

В заключении оценены основные результаты и суммированы выводы из проделанной исследовательской диссертационной работы.

II. Основные положения диссертации, выносимые на защиту

Дана содержательная оценка современного состояния нормативно-методической базы, регулирующей достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, выявившая отсутствие пригодного для практики определения понятия достоверности, в результате чего, с целью уточнения важных элементов понятийного аппарата, предложена авторская дефиниция понятия достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информация бухгалтерской (финансовой) отчетности РФ занимает особое место лишь в силу основного, предъявляемого к ней, требования достоверности. Если при отражении экономической деятельности бухгалтерская отчетность соответствует реальному положению вещей, то она может считаться достоверной. В противном случае, когда такого соответствия нет, информация либо является предвзятой, либо неполной.

Критический анализ положений российского бухгалтерского законодательства показал, что в российских нормативных документах не содержится прямого определения понятия «достоверность» и нет четкой и однозначной регламентации свойства достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, однако в отечественной нормативной базе можно найти некоторые косвенные указания на уместность его использования в деятельности российских предприятий.

Далее нами систематизированы и представлены в табличном виде основные тезисы подходов к определению в различных обстоятельствах понятия достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (таблица 1).

Таблица 1

Подходы к определению достоверности финансовой отчетности

Классификационный признак	Два различных подхода к определению свойства достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	
	Нормативно-регулируемый	По принципу «true and faire view»
1. Сфера использования	Страны с континентальной системой учета	Страны англо-американской системы
2. Метод регулирования	Бухгалтерский финансовый учет, при котором формы отчетности жёстко регламентированы и унифицированы государством	Бухгалтерский учет без жёстких правил, регулируемый профессиональными организациями
3. Категория пользователей	В первую очередь - фискальные органы государства, в последнюю - собственники организаций	Реальные и потенциальные инвесторы
4. Предмет учета	Реальная оценка активов	Реальный финансовый результат
5. Содержание определения достоверности	Соответствие нормативным документам	Соответствие объективной реальности

Основываясь на данных исследования категории достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности проведенного с позиций анализа фундаментальных принципов разнообразных школ учета, а также на основе сравнения Международных стандартов финансовой отчетности и отечественных стандартов, мы считаем возможным делать вывод о том, что

требования достоверности данных которые применяются при формировании финансовой отчетности, а также требования к достоверности информационной базы применяемой для принятия рациональных управленческих решений являются очень неточными в толковании.

Сравнив и сопоставив определения в нормативных документах, а также мнения теоретиков в области бухгалтерского учета (Домбровская Е.Н., Рощектаева У.Ю., Соколов Я.В., Пятов М.Л., Безруких П.С., Рожкова О.В. и т.д.), автор предлагает сформулировать понятие достоверности отчетности как сформированной по установленным нормативными актами правилам бухгалтерского учета, позволяющая ее пользователям с достаточной степенью точности, на основе ее заведомо не вводящих в заблуждение данных, делать правильные выводы обо всех финансовых аспектах данной организации, руководствуясь которыми получать возможность принимать обоснованные управленческие решения.

Считаем, что содержание предложенного определения соответствует требованиям действующего законодательства Российской Федерации в области бухгалтерского учета и отчетности.

Разработана модель отнесения известных видов преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, названная как «древо умышленного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», отличительной особенностью которой является ее комплексный характер, учитывающий правовой, бухгалтерский и налоговый аспекты.

Нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет в России, предусматривают способы исправления ошибок и искажений в БФО, и логичнее будет предположить, что данные нормативные документы будут содержать и определения двух указанных понятий.

В связи с чем, автор обратился к зарубежным источникам и провел сравнительный анализ МСФО № 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки» и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», а также МСА № 240, который имеет свой аналог, адаптированный к отечественной практике в виде ПСАД № 13.

Продолжив исследование, автор проанализировал как одно и то же понятие охарактеризовано в полном перечне терминов и определений, используемых в ФСАД, которые подготовлены на базе МСА 110, носящего название «Глоссарий терминов» (ISA 110 «Glossary of Terms» of ISAs).

По результатам анализа видно, что одной из причин, которая может привести к искажению отчетности является мошенничество или недобросовестные действия (актуальный термин, взятый из отечественной практики налогового контроля вместо термина мошенничества, используемого в МСФО). При этом, само определение «недобросовестные действия» или «мошенничество» в МСФО 8 и в ПБУ 22/2010 отсутствует. Отметим что, источником искажений финансовой отчетности и в том и в другом стандарте является только ошибка.

Но возникающие в отчетности искажения могут являться следствием как ошибок, так и недобросовестных действий, так как ошибка отличается от последнего отсутствием умысла, лежащего в основе действия, которое привело к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Благодаря сравнительному анализу международного стандарта аудита с российским положением аудиторской деятельности мы видим, что в действующей версии ПСАД № 13 наряду с ошибками одной из причин существенного искажения финансовой (бухгалтерской) информации рассматриваются и недобросовестные действия. Признаком, разграничивающим искажения вследствие недобросовестных действий и ошибки, является преднамеренный (в случае недобросовестных действиях) или непреднамеренный (в случае ошибки) характер возникновения этих искажений. В МСА 240 вместо термина «недобросовестные действия» используется термин «мошенничество». Но, с точки зрения сущности искажений смысл понятий «мошенничество» и «недобросовестные действия» одинаков как для МСА, так и для ПСАД.

Следовательно, зарубежные нормативные акты применяют термин «мошенничество в финансовой отчетности», оговаривая при этом, безосновательность определения аудитором факта мошенничества. По нашему мнению, использование термина «мошенничество» имеет смысл, поскольку, во-первых, он не меняет сущности недобросовестного действия, а во-вторых, оберегает аудитора от определения факта мошенничества.

На основании эмпирических данных разработана авторская модель отнесения известных видов преднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности по категориям, названная, как «древо умышленного искажения отчетности» (рис. 1).

Основными категориями искажения отчетности согласно этой модели являются: искажение в финансовой отчетности и незаконное присвоение активов. Каждая из этих категорий обладает уникальными характеристиками, отличающими ее от других категорий. Это важно, так как исчерпывающее знание о категориях и их специфических характеристиках – ключевой момент для успешной разработки методов, направленных на предотвращение и обнаружение преднамеренных искажений отчетности.

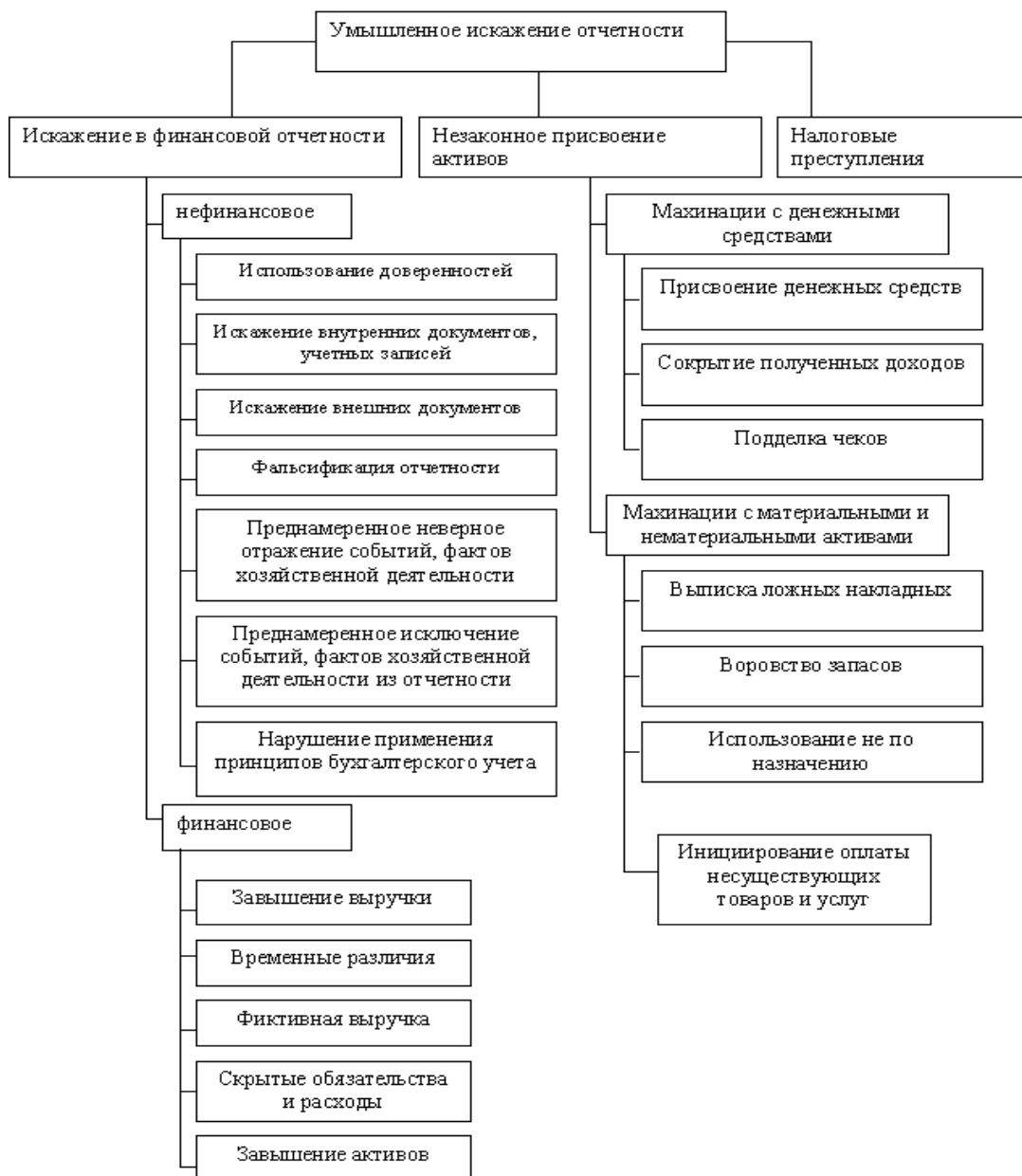


Рис. 1. Дерево умышленного искажения отчетности

Учитывая сказанное, категории преднамеренного искажения отчетности были охарактеризованы авторами по 7 признакам (таблица 2).

Таблица 2
Характеристики категорий умышленного искажения отчетности
(составлено соискателем)

Признаки	Категории умышленного искажения		
	Искажение в финансовой отчетности	Незаконное присвоение активов	Налоговые преступления
Субъект искажения	исполнительное высшее руководство	персонал (работники)	Исполнительное высшее руководство
Величина искажения	наибольшая	наименьшая	наибольшая
Частота искажения	не часто	очень часто	часто
Мотивация	курсы акций, вознаграждения	личная нажива	снижение налогового бремени
Значимость	вероятно	маловероятно	вероятно
На благо кого/чего направлено	на благо мошенника и компании	на благо мошенника, против компании	на благо компании, личная нажива

Расширена и детализирована классификация основных видов искажений и ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе разработанного дополнительного классификационного признака, что позволит раскрыть механизм совершения ошибок и определить место и период возникновения деструктивного фактора в учетных регистрах, установить ответственных за проведение конкретных фактов хозяйственной деятельности, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При анализе бухгалтерской отчетности, составленной с ошибками, должны быть квалифицированы признаки искажений. Обзор экономической литературы, трудов ответственных ученых (Я.В. Соколова, М.Ю. Брюханова, С.М. Бычковой) и собственные исследования автора позволяют выделить и дополнить классификацию искажений отчетности, возникающих в процессе составления финансовой отчетности, и предлагает дополнительный классификационный признак:

- по объекту искажений (схема 1);



Схема 1. Искажения бухгалтерской отчетности

Систематизированы и раскрыты наиболее типичные виды ошибок и нарушений в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, методы обнаружения и профилактические приемы, что позволит предотвратить преднамеренные искажения отчетности как надзорными органами, в части поиска доказательств факта намеренности, так и внешними пользователями, в части выражения мнения о ее достоверности.

Одними из широко используемых в современной отечественной литературе терминов являются термины «вуалирование» и «фальсификация» данных бухгалтерского баланса.

С точки зрения исследования нами предлагается следующая формулировка определения вуалирования – методика непреднамеренного

искажения достоверности конкретно взятых отдельных статей баланса, которая не оказывает влияние на значение валюты баланса, вследствие незнания методологии бухгалтерского учета и правил составления бухгалтерской отчетности, либо в связи с преобладанием требований законодательства с целью скрыть реальное финансовое положение предприятия.

Наиболее приемлемым определением фальсификации отчетных данных нами может быть предложено следующее: методика умышленного искажения данных статей баланса с целью завышения финансового результата или активов, а также увеличения уровня рентабельности с целью создать у пользователя отчетности неверное представление о финансовом состоянии организации, а в особых случаях повлиять на решение, принимаемое на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Достоверность информации предоставляемой в статьях отчетности может быть потеряна из-за влияния искажающих факторов. Такие статьи целесообразно назвать в целях диссертационного исследования «узкими местами» отчетности с целью обобщения данных теоретического анализа искажений финансовой отчетности для облегчения формализации возможностей устранения искажений.

В ходе исследования было установлено, что на практике при составлении баланса, умышленным искажениям подвергаются следующие статьи:

1. Дебиторская задолженность, величина которой также является объектом искажения, причем часто это связано с искажением величины выручки и материальных запасов:

- из-за связи с искажениями выручки; применение схем с фиктивной дебиторской задолженностью широко применяется на предприятиях, которые имеют денежные затруднения или в организациях у руководства которых вознаграждение напрямую зависит от объемов выручки;

- из-за несвоевременного списания задолженности с истекшим сроком исковой давности; благодаря этому увеличиваются показатели прибыли за отчетный период, а это является умышленным нарушением положений стандартов финансовой отчетности;

- из-за завышения сальдо по счету, так как не был проведен зачет по субсчетам;

- из-за отсутствия определенности в технологии расчетов резервов по сомнительным долгам, занижение его величины.

2. Расходы будущих периодов – статья, возможная для их капитализации, в связи с нечеткостью нормативных актов, которые регламентируют перечень таких расходов.

3. Материально-производственные запасы – ввиду привычной практики «необязательности» формирования резерва под снижение их стоимости, а также:

- из-за отсутствия отражения в отчетности запасов, находящихся в пути, в то время как право собственности перешло к организации еще до поступления запасов на склад;

- из-за отсутствия отражения в отчетности запасов на складах, товарно-сопроводительные документы по которым еще не оформлены.

4. Финансовые вложения – так как отсутствуют четкие механизмы по оценке обесценения финансовых вложений, по которым невозможно определить рыночную стоимость;

5. Кредиторская задолженность – из-за фальсификаций ее отражения в дочерних и подконтрольных организациях, что не является сложностью для головной организации, так как на данный момент не существует определенных механизмов по формированию консолидированных форм отчетности.

В отчете о финансовых результатах умышленное искажение присутствует на следующих направлениях:

1. Выручка (доходы по обычным видам деятельности) – самый искажаемый показатель в зарубежной практике. РСБУ предполагает применять профессиональные суждения при признании выручки.

2. Себестоимость и прочие расходы – по концепции РСБУ расходы должны признаваться посредством профессиональных суждений, что позволяет сохранить возможность такие расходы не признать.

3. Классификация доходов и расходов организации – применение неверных классификаций для умышленного искажения отчетности обусловлено открытостью списка прочих доходов/расходов.

Предложен алгоритм определения существенности ошибки в бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющий, в отличие от существующей практики, определить существенность ошибки для каждого конкретного объекта учета, а также пределы базы для расчета существенной ошибки.

Анализируя стандарт, определяющий порядок корректировки допущенных при ведении учета и составлении отчетности ошибок ПБУ 22/2010, мы видим, что положение вводит понятие существенности ошибки. Следует обратить внимание на еще одно чрезвычайно важное положение пункта 3 ПБУ 22/2010. Стандарт устанавливает, что по каждой статье бухгалтерской отчетности можно установить свой уровень существенности. Однако, в ПБУ 22/2010 нет рекомендаций по процентному ориентиру как признаку существенности.

В связи с этим, порядок определения существенной ошибки в бухгалтерской отчетности нами взят из приложения к утратившему силу правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск». Помимо данного способа определения существенности ошибки авторы также считают, что планируемое значение существенности ошибки отчетности можно определить как суммарное значение границ существенности, установленных к базовым статьям бухгалтерского баланса, в связи с чем целесообразнее применить принцип «аналогии права».

На основе эмпирического исследования авторами сделан вывод, что оптимальное значение уровня существенности непреднамеренной ошибки находится в границах 5 - 10%. Для определения более точного значения уровня существенности, по нашему мнению, следует использовать среднее арифметическое значение границ этого интервала, т.е. 7,5%.

Сформированы методические подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля, как инструмента повышения качества учетного процесса.

Автор считает, что организации, преследующие цель дальнейшего успешного существования и развития на рынке услуг, должны ежедневно контролировать рациональное использование собственных ресурсов, эффективную организацию бухгалтерского и налогового учета и отчетности, а также их достоверность. Для реализации этой проблемы целесообразно создать службу внутривозвратного контроля.

Объектом исследования стало ОАО «Белагромаш-сервис им. В.М. Рязанова». В ходе анализа системы внутреннего контроля нами были сформированы новые подразделения: служба внутреннего аудита при совете директоров, комитет по аудиту (рис. 2).

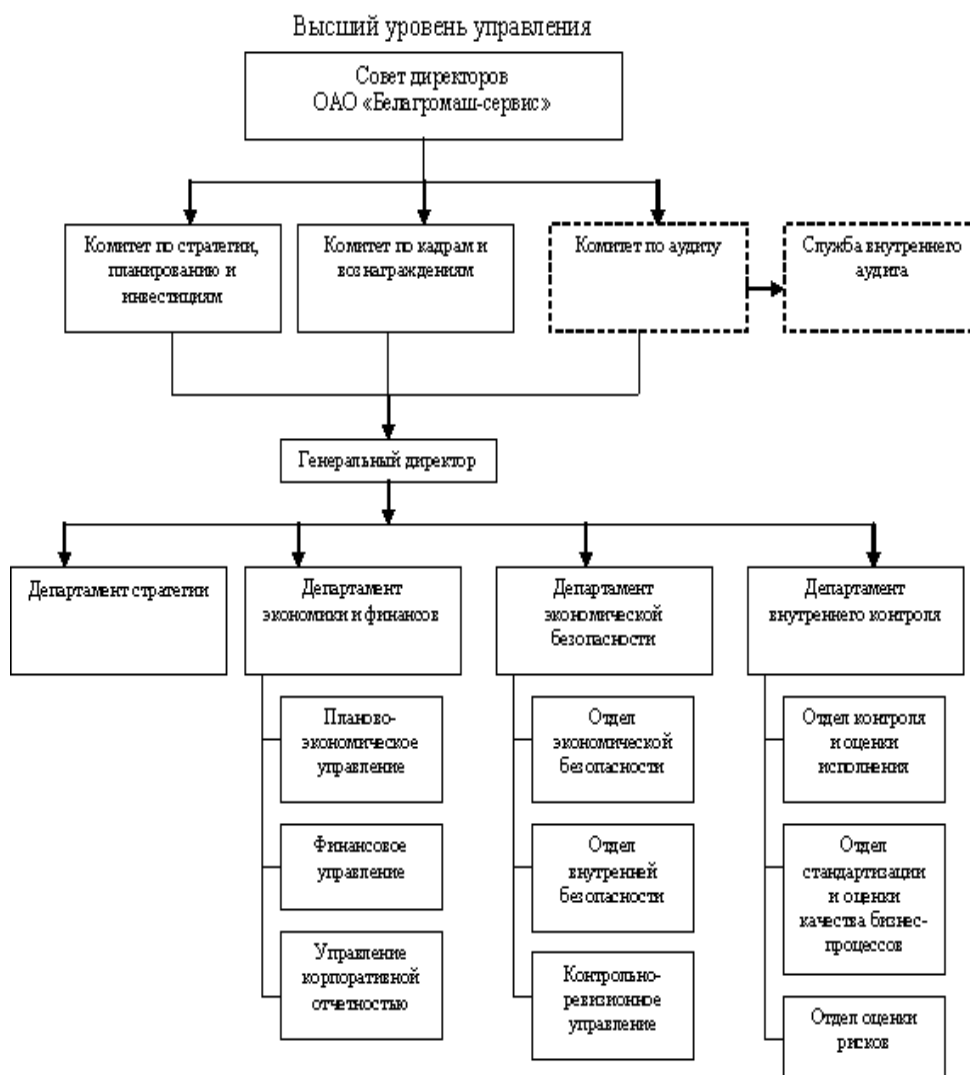


Рис. 2. Организационная структура ОАО «Белагромаш-сервис им. В.М. Рязанова»

Авторами разработаны регламенты для указанных подразделений:

- Положение о комитете по аудиту ОАО «Белагромаш-сервис им. В.М. Рязанова»;

- Положение о службе внутреннего аудита ОАО «Белагромаш-сервис им. В.М. Рязанова».

Автор рекомендует внедрять СВК в организации силами собственных специалистов, обладающих соответствующими практическими навыками и знанием методов организации бизнеса лучше, чем привлеченных консультантов.

Реализация приведенных рекомендаций по организации СВК в ОАО «Белагромаш-сервис им. В.М. Рязанова» позволило существенно повысить эффективность деятельности хозяйствующего субъекта.

Разработана методика использования аналитических процедур, как инструмент выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая является универсальной для организаций разных сфер деятельности.

ПСАД № 20 «Аналитические процедуры» установил обязательность аналитических процедур при осуществлении аудита, который предусматривает подготовку официального заключения, кроме положений, носящих рекомендательный характер.

Аналитические процедуры, целью которых является выявить наличие или отсутствие неверно отраженных фактов хозяйственной деятельности, включают в себя выявление, оценку и анализ финансово-экономических показателей деятельности проверяемого экономического субъекта, находящихся области возможного риска и требующих внимания.

Таким образом, необходимо разделять два объекта анализа:

1. Финансовую отчетность, в результате анализа которой может быть идентифицировано необоснованное отклонение финансовых показателей по сравнению с другими сопоставимыми данными и предыдущими периодами или; увеличение доходной части при уменьшении денежных поступлений и материально-производственных запасов; увеличение запасов при уменьшении задолженности перед кредиторами; излишние закупки.

2. Нефинансовую информацию, позволяющую сделать вывод о нарушении.

Таблица 3

Анализ нефинансовой информации

№ п/п	Источники информации	Аналитические симптомы искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности
1	Юристы:	- крупные судебные процессы; - систематическая смена юристов.
2	Аудиторы:	- непредставление требуемой аудиторами информации; - отсутствие внутреннего аудита; - отказ аудитора давать заключение о финансовом положении организации; - систематическая смена внешнего аудитора.

3	Члены Совета директоров:	- увольнения по собственной инициативе членов Совета директоров без уважительных причин; - систематическая ротация членов Совета директоров.
4	Контролирующие органы и налоговая служба:	- отзыв лицензий; - частые проверки вышестоящими контролирующими органами; - систематические нарушения налогового законодательства, конфликты с контролирующими органами;
5	Менеджеры:	- систематическая смена руководства; - высокая текучесть кадров среди менеджеров.
6	Банки и другие финансовыми организациями:	- значительные суммы задолженностей; - неспособность компании получить займы и кредиты и пополнить оборотные средства.
7	Компании группы:	- нетипичные сделки между родственными компаниями группы, с целью фиксирования цен на продукцию группы.
8	Конкуренты:	- изменение структуры отношений между партнерами; - жесткая конкуренция, потенциальные поглощения.
9	Заказчики и поставщики:	- новые заказчики или поставщики; - отсутствие налаженной системы проверки контрагентов службой безопасности.

По мнению автора, в процессе проведения аналитических процедур с целью выявления фактов искажения в отчетности следует пользоваться такими показателями, как оборачиваемость активов, темп снижения доли маржинального дохода и т. д., названных авторами, как таблица отклонений индикаторов искажения от нормы.

Опишем более детально как с помощью каждого индикатора выявить искажение и ошибки в бухгалтерской отчетности организаций.

1. Темп роста выручки от продаж. В отдельности рост объема выручки еще не говорит о наличии искаженной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Хотя, организации, показывающие в отчетности увеличение выручки, должны подпадать под усиленный контроль, поскольку увеличивая объем продаж руководству требуется пополнять оборотные средства и привлекать дополнительное финансирование, тем самым испытывая сложности в достижении плановых показателей роста выручки. Поэтому, если организация на протяжении нескольких лет демонстрирует высокий темп роста продаж, то она приложит максимум усилий, чтобы сохранить, но и увеличить заданные темпы роста. В особенности риск искажения данных увеличивается, если организация, показывающая неизменно высокие темпы роста выручки на протяжении продолжительного периода времени, сталкивается с экономическим кризисом. Как следствие, организации с темпом роста продаж выше, чем среднеотраслевой, должны подпадать под пристальное внимание из-за возможности присутствия данных, которые подверглись искажению.

2. Темп снижения доли маржинального дохода в выручке показывает снижение ее качества и свидетельствует об ухудшении положения организации на рынках. Данный показатель анализируют вместе с

показателем выручки от продаж, так как если доля маржинального дохода в выручке снижается, а сама выручка растет, то можно судить об искажении данных.

3. Темп роста качества активов характеризуется как доля внеоборотных активов, кроме основных средств, в общем составе активов. Считается, что качество активов характеризует способность актива аккумулировать денежные потоки. Значит, рассчитывая данный коэффициент найдем долю внеоборотных активов, которые не способны эти потоки аккумулировать. Организация, скорее всего, завышает долю внеоборотных активов в их общем составе, если темп роста качества активов больше единицы. Если организация завышает долю внеоборотных активов в общем составе активов, не относящуюся к росту основных средств, это указывает на необоснованность капитализации расходов, что в итоге приводит к искажению прибыли.

4. Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности в днях. При условии стабильного роста или устойчивости деловой активности коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности должен оставаться относительно постоянным. При условии значительного расширения бизнеса темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности будет снижаться предположительно из-за мягкой кредитной политики организации в отношении покупателей. При резком увеличении оборачиваемости дебиторской задолженности вероятность искажения показатель выручки достаточно велика. Так и наоборот, возможно завышение показателя дебиторской задолженности при относительно стабильном уровне продаж в случае резкого снижения оборачиваемости этого показателя.

5. Темп роста доли расходов в выручке от продаж. При росте объемов продаж также увеличатся себестоимость и коммерческие расходы, так как они, в свою очередь, зависят от объема этих продаж и не должны сильно отличаться от их темпов роста. Если темп роста доли расходов в выручке от продаж, значительно отличается от единицы, следует предположить, что искажается либо величина себестоимости продаж и коммерческих расходов, либо показатель выручки.

6. Темп роста доли амортизационных отчислений в обычных условиях приблизительно равен единице. Значение данного показателя будет отклоняться от единицы в том случае, если руководство организации с целью увеличения прибыли снижает величину амортизационных расходов. Следовательно, при резком изменении данного показателя можно судить о вероятности наличия в финансовой отчетности искаженных данных.

7. Темп роста финансового рычага, показывает величину кредитного риска, которому подвергается организация. Для того, чтобы повысить рыночную стоимость акций руководство организации может искусственно занижать уровень финансового рычага благодаря включению кредиторской задолженности в состав прибыли. Значит, резкие изменения темпов роста финансового рычага указывают на возможность искажения отчетности.

По мнению авторов, модель можно усовершенствовать, используя темпы изменения традиционных коэффициентов финансового анализа, тем более, исторически сложилось так, что для выявления искажений данных бухгалтерской отчетной информации, обращаются к методикам и приемам финансово-экономического анализа.

8. Темп изменения коэффициента общей ликвидности оценивает, способна ли организация покрыть текущие обязательства или нет, что свидетельствует о ее платежеспособности. В случае если руководство организации прибегнет к искажению в бухгалтерской (финансовой) отчетности путем занижения обязательств, то это приведет к резкому изменению общей ликвидности организации.

9. Темп изменения коэффициента быстрой ликвидности характеризуется способностью организации покрыть обязательства за короткий период времени. Коэффициент быстрой ликвидности (в отличие от изменений коэффициента общей ликвидности) более восприимчив к манипуляциям с показателем дебиторской задолженности. Коэффициент быстрой ликвидности значительно снизится, если руководство организации будет пытаться исказить бухгалтерскую (финансовую) отчетность путем завышения выручки от продаж и дебиторской задолженности.

10. Темп изменения оборачиваемости материальных запасов в днях показывает количество раз использования материальных запасов в процессе продаж. С целью снизить прибыль руководство организации может применять разные способы по завышению себестоимости продаж. Коэффициент оборачиваемости материальных запасов увеличится, если себестоимость продаж была завышена, а объем материальных запасов не исказился, и наоборот. Следовательно, существенное колебание темпа изменения оборачиваемости материальных запасов от единицы может быть расценено как сигнал об искажении в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отмечено, что в результате применения модели финансовых индикаторов искажения можно обнаружить искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в половине случаев от их общего числа. Однако, для решения проблемы искажений отчетности необходима поддержка не только законодательное регулирование, но и общественный контроль.

По мнению автора работы, таблицу отклонений индикаторов искажения от нормы можно дополнить анализом реального финансово-экономического состояния организации с помощью построения агрегированного бухгалтерского баланса.

На завершающем этапе аналитических процедур целесообразно произвести расчет чистых активов и выявить признаки неплатежеспособности, что будет являться окончательной проверкой на предмет наличия в бухгалтерской (финансовой) отчетности существенных искажений, позволяющей, также установить обоснованность сомнений в применении принципа непрерывности деятельности для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Автор считает, что положительным моментом рассматриваемых показателей является то, что наибольший интерес они представляют при проверке фактов и получения дополнительных доказательств преднамеренных искажений хозяйствующих субъектов.

Однако мы считаем возможным предложить, помимо представленных показателей в практике применения аналитических процедур при выявлении ошибок и искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности использовать Z-модель Э. Альтмана также с использованием бухгалтерского и аналитического баланса.

Проанализировав ситуацию, автор пришел к выводу, что плюсом использования аналитических приемов в выявлении искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности является помощь внешним пользователям, инвесторам, кредитным организациям распознать ее недостоверность. Применения аналитических процедур положительно не только потому что они позволяют дать оценку финансового состояния организации на конкретную дату и за прошлые периоды, но и помогают акцентировать внимание на «узких местах» в бухгалтерской (финансовой) отчетности, что сокращает сроки и объем проверок, а также дают возможность проверить взаимосвязку показателей.

III. Общие выводы и предложения

По результатам исследования теоретических и практических аспектов выявления ошибок и искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности установлено, что:

1. Бухгалтерская отчетность является объектом пристального внимания не только фискальных органов, но и инвесторов организации, поэтому, необходимо обеспечить единую терминологию для всех участников процесса формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности как источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций. В этой связи сформулировано авторское определение достоверности отчетности, соответствующее требованиям норм нормативного законодательства в области бухгалтерского учета.

2. Основным отличием между ошибкой и недобросовестным действием (иначе мошенничеством) является наличие или отсутствие умысла в действии, которое привело к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для понимания различий между двумя этими понятиями автором предлагается использовать модель отнесения известных видов умышленного искажения отчетности по категориям («древо умышленного искажения отчетности»). Приведенные в исследовании доводы позволили говорить о целесообразности внесения поправок в существующие стандарты и в определение недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Анализ научных представлений о мотивах искажения бухгалтерского учета и отчетности позволил предложить в диссертации классификацию искажений бухгалтерской отчетности. В этой связи необходимо отметить,

что выделенные нами классификационные признаки способствуют определить место и период возникновения искажающего фактора и установить ответственных за проведение отдельных фактов хозяйственной деятельности, отраженных в бухгалтерской отчетности.

4. Исследование показало, что добиться точного отражения хозяйственной деятельности в отчетности невозможно. В этой связи в работе представлена разработка систематизированной группировки приемов искажения информации в основных формах отчетности, с целью показать результаты искажения финансовых результатов и имущественного положения организации, а также методов, имеющихся в распоряжении пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, для выявления потенциальных искажений финансового положения и финансовых результатов.

5. В рамках диссертационного исследования выявлено, что под влиянием определенных условий и искажающих факторов, статьи отчетности лишаются свойств достоверности и, как следствие, пользователь теряет возможности делать приемлемые выводы на основании этих статей, описываемых хозяйственные ситуации. В работе представлена авторская интерпретация таких статей отчетности, с целью обобщения данных теоретического анализа искажений финансовой отчетности для облегчения формализации возможностей устранения искажений.

6. Анализ ПБУ 22/2010 позволил обосновать необходимость дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета, как основы информационного обеспечения внешних пользователей отчетности. С целью упрощения процедуры определения существенной ошибки предложен алгоритм установления уровня существенности ошибки по каждой статье бухгалтерской отчетности.

7. Возросшие требования к достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности изменили подход к диагностике системы внутреннего контроля в организации, как одного из способов выявления и предотвращения существенных искажений в бухгалтерской отчетности. С целью мониторинга эффективности организации службы в диссертации предложена методика оценки качества СВК, правовой статус которой целесообразно закрепить в разработанных положениях «О внутреннем контроле» и «По управлению рисками».

8. Исследование показало, что для активной работы по достижению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности требуется использование разнообразных средств, среди которых отдельное место занимает организованный подход к аналитическим процедурам. Полагаем, что аналитическая работа, играющая важную роль в выявлении и предупреждении искажения отчетности, должна занимать ведущее место не только в учетной работе, но и в работе аудитора, а также в работе экспертов в области бухгалтерской экспертизы. Предложена методика использования аналитических процедур с целью проверки фактов

и получения дополнительных доказательств искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

IV. Основные публикации по теме диссертационного исследования

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК России:

1. Гордеева А.А., Шиленко С.И. Классификация искажений и ошибок в бухгалтерской финансовой отчетности // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2010. № 1 (33). – С. 122 – 129. – (авторских 0,27 п.л.).

2. Гордеева А.А., Шиленко С.И. Искажения и ошибки в бухгалтерской (финансовой) отчетности: понятия и отличия // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2010. № 2 (34). – С. 155 – 161. – (авторских 0,21 п.л.).

3. Гордеева А.А. Методика обнаружения существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2010. № 4 (36). – С. 308 – 312. – (авторских 0,32 п.л.).

4. Гордеева А.А., Кузнецова Е.И. Принцип прозрачности бухгалтерской финансовой отчетности для различных групп пользователей с учетом их информационных потребностей // Международный бухгалтерский учет. – 2013. № 32 (278). – С. 19 – 24. – (авторских 0,35 п.л.).

Монографии:

1. Гордеева А.А., Шиленко С.И. Система внутреннего контроля как инструмент мониторинга достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности: Монография. – Белгород: Кооперативное образование, 2011. – 300 с. – (авторских 8,15 п.л.).

Статьи, опубликованные в других изданиях:

1. Гордеева А.А. Искажения и ошибки в бухгалтерской (финансовой) отчетности: проблемы терминологии // Социально-экономическое развитие национальной экономики в контексте европейской интеграции и глобального финансового кризиса. – Харьков: КНТЕУ, 2009. – С. 184-185. – (авторских 0,12 п.л.).

2. Гордеева А.А., Шиленко С.И. Система внутреннего контроля, как средство борьбы с недобросовестными действиями в финансовом секторе организации: оценка эффективности // Актуальные проблемы экономики, менеджмента, маркетинга: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Белгород, 17-19 нояб. 2009 г.): в 2 ч./ отв. Ред. Г.И.Ткаченко. – Белгород: Изд-во БелГУ, 2009. – Ч.1. – С. 312-317. – (авторских 0,17 п.л.).

3. Гордеева А.А. Внутренний контроль: организация, эффективность и оценка качества // Международные и национальные особенности прикладной экономики: сборник статей III Международной научно-практической конференции. – Пенза: Приволжский Дом знаний, 2009. – С. 111-113. – (авторских 0,14 п.л.).

4. Гордеева А.А. Оценка риска искажения бухгалтерской финансовой отчетности на этапе планирования аудита // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: сборник материалов III Международной научно-практической конференции: в 2-х частях. Часть 1 / Под общ.ред. С.С.Чернова. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2010. – С. 219-223. – (авторских 0,25 п.л.).

5. Гордеева А.А. Основные способы искажения финансовой отчетности // Актуальные проблемы экономического развития: сб. докл. Междунар. науч.-практ. конф. – Белгород: Изд-во БГТУ им. В.Г.Шухова, 2010. – Ч.1. – С. 159-162. – (авторских 0,20 п.л.).

6. Гордеева А.А. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности // Социально-экономические аспекты современного развития России: сборник статей VII Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза: Приволжский дом знаний, 2010. – С. 15-17. – (авторских 0,14 п.л.).

7. Гордеева А.А. Креативная бухгалтерия // Актуальные вопросы финансов, бухгалтерского учета и корпоративного управления: Материалы международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, студентов, аспирантов и молодых ученых. / Ростовский государственный экономический университет (РИНХ) – Ростов-на-Дону, 2010. – С. 284-287. – (авторских 0,25 п.л.).

8. Гордеева А.А., Шиленко С.И. Особенности раскрытия информации в балансе. Различия в форме представления отчетности между ПБУ и МСФО // Теория и практика инновационного развития кооперативного образования и науки: Материалы международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава и аспирантов. – Белгород: Изд-во БУПК, 2010. – Ч.3. – С. 20-25. – (авторских 0,16 п.л.).

9. Гордеева А.А. Искажение и манипулирование показателями финансовой отчетности: мотивы, схемы, способы обнаружения // Актуальные вопросы технических, экономических и гуманитарных наук: Материалы III международной заочной научно-практической конференции, г. Георгиевск, 15-17 июня 2010 г. – Георгиевск: Георгиевский технологический институт (филиал) ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет», 2010. – С. 116-119. – (авторских 0,12 п.л.).

10. Гордеева А.А. Методика проверки достоверности бухгалтерской отчетности с целью распознавания неточностей в учете // Реформирование экономики, социальной сферы образования России: направления, проблемы, перспективы: сборник статей V Всероссийской научно-практической конференции. – Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010. – С. 111-113. – (авторских 0,15 п.л.).

11. Гордеева А.А. Особенности влияния приоритетной группы пользователей финансовой отчетности на ее достоверность // Наука и современность – 2010: сборник материалов IV Международной научно-практической конференции: в 2-х частях. Часть 2 / Под общ.ред.

С.С.Чернова. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2010. – С. 262-266. – (авторских 0,31 п.л.).