

ОШИБКИ И ФАЛЬСИФИКАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ: ПОНЯТИЕ И ПРИЕМЫ ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ

ГРИНАВЦЕВА ЕЛЕНА ВАЛЕРИЕВНА

Липецкий государственный технический университет,
г. Липецк, Российская Федерация, e-mail: alenagrnavceva@mail.ru

ШАРОВА ТАТЬЯНА АНАТОЛЬЕВНА

Липецкий государственный технический университет,
г. Липецк, Российская Федерация, e-mail: tanyushkasharova@gmail.com

В статье авторы отмечают, что пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности заинтересованы в получении неискаженной информации, из данных содержащихся в отчетности организаций, для принятия своих управленческих решений. Анализ финансового состояния организаций, который проводится на основе искаженных данных, которые содержатся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть не только бесполезным, но в большинстве случаев, вредным для принятия экономических или управленческих решений пользователями такой отчетности. В статье выделены следующие виды искажений, которые встречаются при составлении отчетности: 1) преднамеренное искажение (фальсификация) отчетности; 2) непреднамеренное искажение отчетности (отчетность с ошибками). Указывается, что отчетность, составленная с ошибками или отчетность, которая была сфальсифицирована, нельзя рассматривать, как достоверную отчетность организации. Авторы подробно рассмотрели и дали свое определение таким понятиям, как: «достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности», «ошибка в бухгалтерской отчетности» и «фальсификация бухгалтерской (финансовой) отчетности». Отмечено, что ошибки в бухгалтерской (финансовой) отчетности выявить значительно легче, чем определить, какие статьи в отчетности были сфальсифицированы. В статье указаны причины, которые не дают возможности быстро выявить фальсификацию бухгалтерской отчетности. Авторы указывают, на какие статьи в отчетности чаще всего направлен механизм фальсификации бухгалтерской отчетности, а также указывают признаки сфальсифицированной отчетности, предлагают воспользоваться методикой для обнаружения признаков фальсификации отчетности, которая была разработана М. Бенеишем. В статье приводятся показатели, которые были разработаны М. Бенеишем для установления возможной фальсификации отчетности и приведена их характеристика. Также авторы указывают на то, что применять методику М. Бенеиша следует наравне со стандартными приемами экономического анализа для подтверждения возможной фальсификации отчетности. Предложенная методика выявления возможной фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть использована внутренними и внешними аудиторами, а также другими пользователями отчетности организаций.

Ключевые слова: ошибка, фальсификация, финансовая отчетность, организация, исследования, методология, достоверность

Бухгалтерская отчетность представляет ценность для принятия соответствующих управленческих решений только в том случае, если в ней содержится достоверная информация о деятельности организации за отчетный период. Если же в бухгалтерской отчетности содержится искаженная информация об активах и обязательствах организации, она становится бесполезной для принятия таких решений. Исходя из этого, бухгалтерская отчетность должна содержать в себе достоверную информацию о деятельности организации за отчетный период, т. е. быть достоверной.

Но возникает вопрос, что следует понимать под таким понятием, как «достоверная бухгалтерская отчетность»? В п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) зафиксировано, что: «Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету» [1]. В своей работе Т. Ю. Дружиловская

дает следующее определение понятию «достоверность бухгалтерской финансовой отчетности»: «Под достоверностью финансовой отчетности следует понимать истинность представленной в ней информации, которая отражает реальное финансовое положение и результаты деятельности организации и позволяет пользователям отчетности принять правильное экономическое решение относительно организации» [2]. О. В. Рожнова также придерживается такой же точки зрения: «Основное назначение финансовой отчетности (а также и бухгалтерского/финансового учета в целом) – представить реальное финансовое положение хозяйствующих субъектов и результаты их деятельности, т. е. раскрыть их экономическую ситуацию в максимально точной степени» [3]. Ю. А. Иноземцева дает следующее определение понятию «достоверность отчетности»: «Достоверная отчетность – это отчетность, которая адекватно отражает финансовое состояние бизнеса. Для этого активы и обязательства компании должны быть отражены в их реальной оценке, а все расходы – признаны своевременно» [4].

На основе анализа приведенных определений можно утверждать, что бухгалтерская отчетность признается достоверной только в том случае, если при ее составлении организация выполнила все требования, установленные действующим законодательством и стандартами бухгалтерского учета в части порядка оценки, признания и отражения объектов учета на счетах бухгалтерского учета и в статьях бухгалтерской отчетности. При этом отчетность должна содержать в себе информацию о реальном финансовом положении организации и результатах ее деятельности за отчетный период. Бухгалтер при составлении отчетности не должен допускать ее искажения.

В процессе выполнения своих профессиональных обязанностей бухгалтер может допустить появление ошибок, в результате фиксации фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета и при составлении отчетности. Но данные бухгалтерской (финансовой) могут быть искажены не только из-за ошибок в учете, но и за счет фальсификации этих данных. Любое искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности может стать большой проблемой для инвесторов и других пользователей такой отчетности, так как значительно увеличивает их риски.

Искажение бухгалтерской отчетности может быть двух видов:

1. Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности, т. е. ее фальсификация (результат преднамеренных действий или бездействия учет-

ного персонала организации). Такое искажение может возникнуть только, если составители отчетности преследуют корыстные цели и хотят ввести в заблуждение пользователей отчетности.

2. Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности как результат непреднамеренных действий или бездействия учетного персонала организации. Такое искажение является следствием арифметических и логических ошибок в учетных записях без злого умысла.

Проблему фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности исследовали как зарубежные, так отечественные специалисты в области учета и аудита.

Представителями отечественной научной школы, которые в своих работах уделили максимальное внимание исследованию проблемы фальсификации – это Н. С. Аринушкин, И. Р. Николаев, Н. Р. Вейцман. Н. С. Аринушкин исследовал фальсификацию баланса через призму фальсификации и искажении оценок статей баланса. В свою очередь, М. Р. Николаев особое внимание уделял возможности существования «двуединой истины» при отражении в статьях баланса стоимости имущества организации вследствие применения различных подходов к оценке имущества. В своих научных работах Н. Р. Вейцман, при изучении проблемы фальсификации отчетности, особое внимание уделил вуалированию бухгалтерского баланса. Н. Р. Вейцман отмечал в своих работах, что организации иногда «вуалируют» бухгалтерский баланс, если стремятся сокрыть важную коммерческую информацию с целью получения конкретных преимуществ, но при этом соблюдая требования стандартов по бухгалтерскому учету.

Среди зарубежных ученых, которые занимались проблемой фальсификации отчетности, особое место занимает И. Ф. Шер. Именно профессор И. Ф. Шер проанализировал и классифицировал методы искажения бухгалтерского баланса. По его мнению, к этим методам, можно отнести соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием, неправильное начисление амортизационных сумм, включение фиктивных дебиторов и кредиторов, манипуляции с переоценкой средств, создание фиктивных фондов и резервов. В своей работе, И. Ф. Шер указал на необходимость: «бросить свет на тайны балансовых мастеров, ставящих себе задачу, конечно, в силу самых различных мотивов, представить в лучшем или худшем свете положение, состояние и размеры имущества предприятия и доходность последнего» [5].

Особое внимание изучению проблемы фальсификации бухгалтерской отчетности уделялось

со стороны американских экономистов и финансистов. Так, В. Торхилл и Д. Вэллс в своих работах рассматривают фальсификацию отчетности как действие, совершаемое руководством фирмы, которое посредством искажения отчетов приводит к значительному увеличению прибыли или активов фирмы за отчетный период. Р. Эллиотт, Д. Виллингхем и Д. Робертсон идентифицируют фальсификацию отчетности с управленческой фальсификацией, утверждая, что предметом фальсификации финансовой отчетности обычно выступает руководство фирмы. Далее Р. Эллиотт и Д. Виллингхем отмечают, что фальсификация отчетности наносит ущерб инвесторам и кредиторам за счет существенного искажения финансовой отчетности, а Д. Робертсон, в свою очередь, выделяет только инвесторов в качестве лиц, против которых направлена фальсификация финансовой отчетности.

Возникающие в отчетности искажения, как уже отмечалось выше, могут быть следствием как ошибок в учете при формировании отчетности, так и фальсификации, т. е. недобросовестных действий со стороны руководства фирмы. Проведенный краткий анализ взглядов отечественных и зарубежных исследователей на проблему фальсификации бухгалтерских отчетов фирм показывает на необходимость четкого разделения таких понятий, как «ошибка» и «фальсификация».

В связи с этим в статье ставится цель провести сравнения понятий «ошибка» и «фальсификация» по отношению к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности и изучить подходы по выявлению фальсификации бухгалтерской отчетности.

В таблице 1 приведено сравнение понятий «ошибка» и «фальсификация» по отношению к бухгалтерскому учету и по отношению к составлению бухгалтерской отчетности.

Таблица 1

Сравнение понятий «ошибка» и «фальсификация»

Термин	Характеристика
Ошибка	1) расхождение между вычисленным, наблюдаемым или измеренным значением или условием и истинным, заданным или теоретически правильным значением или условием; 2) действие человека, повлекшее за собой непредусмотренный результат [6]
Ошибка в бухгалтерском учете и отчетности	непреднамеренное нарушение верности данных учета и отчетности, совершенное в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов [7]
Ошибка	ошибкой называют непреднамеренное ошибочное действие при подготовке финансовой отчетности [7]
Ошибка	Неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации [8]
Фальсификация	(позднелат. <i>falsificatio</i> – от <i>falsifico</i> подделываю) 1) злостное, преднамеренное искажение каких-либо данных; 2) изменение с корыстной целью вида или свойства предметов; подделка [9]
Фальсификация	1) подделка товаров, продуктов; 2) искажение фактов, событий; 3) уменьшение количества благородного металла, содержащегося в стандартной денежной единице [10]
Фальсификация финансовой отчетности	(<i>falsification of accounts</i>) Мошенническая запись в бухгалтерских счетах фирмы, сделанная ее служащим с целью сокрытия хищения у фирмы товаров или денежных средств [11]
Фальсификация финансовой отчетности	Мошенническая запись в бухгалтерских счетах фирмы, сделанная ее служащим с целью сокрытия хищения у фирмы товаров или денежных средств [12]
Подтасовка (фальсификация) бухгалтерских данных	Фальсификация финансовой отчетности, сделанная умышленно фирмой, испытывающей финансовые трудности, чтобы предупредить сброс своих акций инвесторами, который может привести к падению цен на акции. Фирма также может фальсифицировать бухгалтерские данные для снижения своих обязательств по уплате налогов. Независимо от причин, подобная практика считается незаконной по правилам Комиссии по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC), Службы внутренних доходов (Internal Revenue Service, IRS) и фондовых бирж, а также кодекса этики профессиональных бухгалтеров [13]

Проведя анализ терминов в таблице 1, можно сделать следующий вывод, что под ошибкой подразумевается непреднамеренное действие учетного

персонала организации, которое приводит к искажению данных отраженных на счетах и в регистрах бухгалтерского учета и приводящее к искаже-

нию данных, бухгалтерской финансовой отчетности, которая была составлена на основе этих данных. Фальсификация данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, это, прежде всего преднамеренное действие учетного персонала или администрации организации, с целью ведения в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, касательно реального финансового положения организации. Следует, также отметить, что выявить и исправить ошибку всегда легче, чем выявить фальсификацию данных бухгалтерского учета и, соответственно, бухгалтерской финансовой отчетности.

Исправление выявленных ошибок в бухгалтерском учете, а также порядок их раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируется следующими нормативными актами: Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности (ПБУ 22/2010)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 28.06.10 № 63н (далее, ПБУ 22/2010), Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н) и Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023). Основным нормативным документом, который регулирует порядок исправления ошибок в учете и отчетности является ПБУ 22/2010. В п. 2 ПБУ 22/2010 приведены причины возникновения ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. В соответствии с п.4 ПБУ 22/2010, если были выявлены ошибки в учете их последствия необходимо, исправить. Исправление ошибки в учете, и, соответственно, в отчетности, будет зависеть от следующих факторов:

- периода обнаружения ошибки;
- порядка исправления ошибки в бухгалтерском учете;
- даты исправления ошибки в учете;
- вида ошибки (существенная или несущественная ошибка).

С принятием ПБУ 22/2010 в практику бухгалтерского учета была введено такое понятие, как «существенная ошибка». Определение данному понятию приведено в п. 3 данного положения по бухгалтерскому учету: «ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки орга-

низация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности» [8]. В данном стандарте четко прописан порядок исправления выявленных ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Порядок исправления ошибки в бухгалтерском учете, будет зависеть от того, где были выявлены ошибки. В учетной документации и регистрах бухгалтерского учета исправление ошибок будут осуществляться, при помощи следующих способов: способ «красное сторно», способ дополнительной записи, корректурный способ.

За неисправленную ошибку в учете и отчетности Кодексом административных правонарушений РФ предусмотрена административная ответственность, в соответствии со ст. 15.11, п. 1 и п. 2: «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, – влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей. Повторное совершение административного правонарушения влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти тысяч до двадцати тысяч рублей или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет» [14]. В данной статье также говорится, что под грубым нарушением правил ведения учета и составления отчетности подразумевается занижение налога не меньше чем на десять процентов, а также искажение любой статьи или строки бухгалтерской отчетности на те же десять процентов.

Фальсификация бухгалтерского баланса – это ложное представление об имущественном состоянии и об обязательствах организации, которое стало результатом искажений в учете и отчетности в нарушение действующих стандартов и законодательства по бухгалтерскому учету. Следы фальсификации можно найти в документах, на основании которых составлялась бухгалтерская отчетность. Выявленные отклонения возникают как результат внесения в учетные регистры ложной и недостоверной информации об активах, обязательствах, доходах и расходах организации.

Мотивами, которые стали причиной искажения отчетности, могут быть различны. Составитель бухгалтерского баланса может попытаться представить финансовое положение фирмы в более стабильной положении или, наоборот, в кризисном положении.

Чаще всего, механизм фальсификации данных бухгалтерского баланса будет направлен на увеличение кредиторской задолженности или выведением из под контроля организации принадлежащих

ей активов. Также, если организация решит обратиться в кредитное учреждение за кредитом, организация может, наоборот, сократить свои обязательства и увеличить стоимость активов. В этом случае фальсификация баланса будет использоваться для повышения инвестиционной привлекательности организации.

Несмотря на разнообразие схем фальсификации данных в отчетности, они все в той или иной мере направлены на увеличение доходов (выручки), чистой прибыли и валюты балансов, а также уменьшения расходов. Даже если пользователь отчетности будет использовать только общедоступную информацию, то он может выявить признаки фальсификации в отчетности и сформировать свое собственное мнение о достоверности, представленной в бухгалтерской отчетности информации.

Признаками возможной фальсификации отчетности может выступать:

- частая смена руководства организации высшего уровня;
- родственные и дружеские отношения между руководством организации высшего уровня;
- отрицательная деловая репутация руководства организации;
- значительное снижение доли выручки от продаж в общей выручке организации, которая остается стабильной;
- значительная сумма непокрытого убытка;
- значительное увеличение дебиторской задолженности;
- большая прибыль, при наличии дефицита собственных средств;
- частая смена внешних аудиторов;
- отсутствие отдела внутренних аудиторов в организации.

Бухгалтерский баланс потенциальные инвесторы используют для оценки платежеспособности и имущественного положения организации. Для того чтобы получить объективные результаты, необходимо дать оценку и устранить влияние искажений (фальсификаций) отдельных статей бухгалтерского баланса.

Как уже отмечалось ранее, под понятием «фальсификация бухгалтерской отчетности» подразумевается преднамеренное искажение данных, представленных в ней, со стороны как учетного персонала, так и со стороны менеджмента. Потенциальные инвесторы, а также другие заинтересованные пользователи отчетности в первую очередь обращают свое внимание на три основных показателя, которые характеризуют деятельность органи-

зации: выручка, чистая прибыль и величина совокупных активов организации. Для того чтобы удовлетворить ожидание пользователей отчетности, менеджмент может исказить данные в основных формах отчетности и приложениях к ним. В связи с этим фальсификацию бухгалтерской отчетности, можно сравнить с управленческим мошенничеством, так как в этом принимает участие администрация организации. Термин «управленческое мошенничество» можно признать в какой-то степени справедливым, так как ответственность за подготовку отчетности несет руководство организации, и именно оно отвечает за достоверность данных, представленных в данной отчетности и ее качество. Выгоды от фальсификации отчетности довольно велики и вероятность обнаружения фальсифицированных данных в отчетности невелика. О фальсификации финансовой отчетности чаще становится известно из сообщений средств массовой информации. Но, не смотря на это, пользователь финансовой отчетности может, благодаря определенным аналитическим процедурам, получить информацию о возможных фальсификациях данных, отраженных в финансовой отчетности организации. Одна из самых распространенных методик для обнаружения признаков фальсификации отчетности, была разработана профессором университета Индианы Мессодом Бенеишем. Разработанная М. Бенеишем методика получила название «карта нормативных отклонений финансовых индикаторов». Данная методика содержит восемь показателей, которые рассчитываются на основе данных финансовой отчетности организации. Показатели, которые рассчитывают в соответствии с данной методикой, приведены в таблице 2.

На основе приведенных показателей (табл. 2), М. Бенеиш вывел общий показатель M , на основании которого можно охарактеризовать вероятность фальсификации финансовой отчетности:

$$PROBM = -6,065 + 0,823 \times DSRI + 0,906 \times GMI + 0,593 \times AQI + 0,717 \times SGI + 0,107 \times DEPI.$$

Критическое значение данного показателя равно -2,22. Если в организации данный показатель был получен больше указанного показателя, то можно утверждать, что финансовая отчетность была искажена на 76 %. Таким образом, используя методику, разработанную М. Бенеишем, можно получить информацию о возможной фальсификации отчетности со стороны учетного персонала или менеджмента. Вероятность таких искажений будет составлять 76 %. Но, не смотря на довольно высокий процент вероятности наличия

Таблица 2

Показатели, в соответствии с картой нормативных отклонений финансовых индикаторов

Наименование показателя	Формула	Характеристика
Динамика оборачиваемости дебиторской задолженности (DSRI – Days Sales in Receivables Index)	$DSPI = [ARt / St] / [ARt-1 / St-1]$, где AR – дебиторская задолженность; S – выручка от продаж; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	Среднее значение у добросовестных организаций – 1,031, в организациях с фальсифицированной отчетностью – 1,465. Показатель отражает, сохраняется ли соотношение между дебиторской задолженностью и выручкой в двух последовательных отчетных периодах [15]
Динамика доли маржинальной прибыли в выручке (GMI – Gross Margin Index)	$GMI = [(St-1 - COGS_{St-1}) / St-1] / [(St - COGS_t) / St]$, где COGS – себестоимость реализованной продукции; S – выручка от продаж; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	Среднее значение данного показателя у добросовестных организаций – 1,014, в организациях с фальсифицированной отчетностью – 1,193. Отражает, сохраняется ли доля валовой прибыли в выручке от реализации [15]
Динамика качества активов (AQI – Asset Quality Index)	$AQI = [1 - ((CA_t + PPE_t) / TA_t)] / [1 - ((CA_{t-1} + PPE_{t-1}) / TA_{t-1})]$, где CA – оборотные активы; PPE – основные средства; TA – активы; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	среднее значение данного показателя у добросовестных организаций – 1,039 в организациях с фальсифицированной отчетностью – 1,254. Показатель характеризует динамику внеоборотных активов за исключением основных средств, вероятность получения доходов от которых ниже, чем от основных средств [15]
Динамика выручки (SGI – Sales Growth Index)	$SGI = St / St-1$, где S – выручка от продаж; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	в организациях, уличенных в фальсификации отчетности, среднее значение данного показателя – 1,607. Сильный рост формирует завышенные ожидания будущего роста у пользователей отчетности [15]
Динамика амортизационных начислений (индекс DEPI – Depreciation Index)	$DEPI = [(Dt-1 / (Dt-1 + PPE_{t-1}))] / [(Dt / (Dt + PPE_t))]$, где D – амортизация; PPE – основные средства; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	среднее значение данного показателя у добросовестных организаций – 0,018, в организациях, уличенных в фальсификации отчетности, среднее значение данного показателя – 0,031. Показатель представляет собой отношение норм амортизации [15]
Динамика доли расходов на продажу к выручке (SGAI – Sales General and Administrative Expenses Index)	$SGAI = (SGAt / St) / (SGAt-1 / St-1)$, где SGA – расходы на продажу; S – выручка от продаж; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	Значение показателя в общем случае должно сохраняться постоянным: резкие колебания могут свидетельствовать об искажении показателя. Показатель отражает динамику соотношения расходов на продажу и объема продаж [15]
Динамика финансового левериджа (LVGI – Leverage Index)	$LI = [(LTD_t + CL_t) / TA_t] / [(LTD_{t-1} + CL_{t-1}) / TA_{t-1}]$, где LTD – долгосрочные обязательства; CL – текущие обязательства; TA – активы; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	Значение показателя в общем случае должно сохраняться постоянным или иметь незначительные колебания: резкие колебания могут свидетельствовать об искажении данного показателя. Показатель отражает динамику соотношения всех обязательств к совокупным активам [15]
Изменение оборотного капитала (TATA – Accruals To Total Assets)	$TATA = [\Delta CA - \Delta Cash - (\Delta CL - \Delta CPLTD - \Delta DT) - D\&A] / TA_t$, где Cash – денежные средства; CPLTL – текущая доля долгосрочных обязательств; D&A – амортизация основных средств и нематериальных активов; CL – текущие обязательства; TA – активы; t – номер года, в котором обнаружено искажение отчетности	Показатель отражает изменение оборотного капитала за вычетом изменения денежных средств и амортизации в соотношении с совокупными активами и помогает выявить манипуляции с доходами или расходами в рамках принципа начисления [15]

фальсификаций в отчетности организации, тем не менее, это не стопроцентная уверенность и поэтому пользователям отчетности рекомендуется

применять стандартные приемы экономического анализа, с целью подтверждения возможных фальсификаций отчетности организации. Прове-

денный анализ финансовой отчетности на предмет ее фальсификации позволит выявить риски средств контроля и сконцентрировать внимание аудитора при проведении аудиторской проверке на наиболее уязвимых моментах.

Итак, на основе проведенного исследования можно сделать вывод: бухгалтерскую (финансовую) отчетность можно рассматривать как достоверную, только в том случае, если она составлена с соблюдением всех требований законодательно-нормативных актов в части порядка отражения фактов хозяйственной жизни организации на счетах бухгалтерского учета и в статьях бухгалтерской отчетности, а также отчетность отражает в себе информацию о реальном финансово-имущественном положении организации за отчетный период. Под ошибкой подразумевается непреднамеренное действие учетного персонала организации, которое привело к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это отличает ее от фальсификации финансовой отчетности. Фальсификация финансовой отчетности – это преднамеренное искажение данных, предоставленных в ней, со стороны, как учетного персонала, так и со стороны менеджмента. Именно поэтому выявить ошибку в отчетности значительно проще, чем ее фальсификацию. В соответствии со ст. 19 ФЗ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, чтобы не допустить ошибок необходимо в течение года проводить инвентаризацию имущества организации, сверку расчетов и осуществлять самоконтроль при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности и другие мероприятия внутреннего контроля. Фальсификацию бухгалтерской отчетности выявить значительно сложнее. В связи с этим пользователям отчетности необходимо прибегать к аудиторской проверке финансовой отчетности, а также использовать аналитические приемы выявления возможных фальсификаций.

Литература

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010). URL: <http://www.consultant.ru>
2. Дружиловская Т. Ю., Коршунова Т. Н., Ходырев А. А. Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 24. С. 2-16.
3. Рожнова О. В. Виртуальная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 14. С. 11-17.
4. Иноземцева Ю. А. Есть ли в бухучете исключения из правил // Главная книга. 2011. № 17. С. 74-77.
5. Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономика и жизнь, 1926.

6. Большой экономический словарь. М.: Институт новой экономики. А. Н. Азрилиян. 1997. URL: http://big_economic_dictionary.academic.ru/10077

7. Словарь аудитора и бухгалтера / Л. Ш. Лозовский, М. В. Мельник, М. Е. Грачева [и др.] М.: ЗАО «Издательство «Экономика». 2003.

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010): приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н (ред. от 06.04.2015) (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 № 18008). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>

9. Большой Энциклопедический словарь. 2000. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/305222>

10. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М. 1999. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/20043

11. Бизнес. Толковый словарь. М.: «ИНФРА-М», Издательство «Весь Мир». Г. Бетс, Б. Брайндли, С. Уильямс [и др.] Общ. Ред.: д. э. н. Осадчая И. М. 1998. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/16569>

12. Большой бухгалтерский словарь. М.: Институт новой экономики / под ред. А. Н. Азрилияна. 1999. URL: http://bukhgalterskiy_slovar.academic.ru/9062/

13. Финансово-инвестиционный толковый словарь. 2002. URL: http://finance_investment.academic.ru/2692/подтасовка_бухгалтерских_данных

14. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 06.07.2016). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>

15. Резяпова Н. Р. Аналитические методы выявления недобросовестных действий при проведении аудиторской проверки // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2014. Вып. 2. С. 117-119.

References

1. Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Bukhgalterskaya otchetnost' organizatsii» (PBU 4/99): prikaz Minfina RF ot 06.07.1999 № 43n (red. ot 08.11.2010) [About the adoption of the Accounting regulation «Accounting Reports of the Organization» (AR 4/99): order of the Ministry of Finance of the Russian Federation on 06.07.1999 № 43n (edition on 08.11.2010)]. URL: <http://www.consultant.ru>
2. Druzhilovskaya T. Yu., Korshunova T. N., Khodyrev A. A. Printsipy uchetnoy politiki i dostovernost' otchetnoy informatsii kak ee tsel' [Principles of accounting policies and reliability of reporting information as its purpose] // Mezhdunarodnyj bukhgalterskiy uchet. 2013. № 24. S. 2-16.
3. Rozhnova O. V. Virtual'naya otchetnost' [Virtual reporting] // Mezhdunarodnyj bukhgalterskiy uchet. 2014. № 14. S. 11-17.
4. Inozemtseva Yu. A. Est' li v bukhchete iskluycheniya iz pravil [Whether exceptions to the rules are in accounting] // Glavnaya kniga. 2011. № 17. S. 74-77.

5. Sher I. F. Bukhgalteriya i balans [Accounts department and balance]. M.: Ekonomika i zhizn', 1926.
6. Bol'shoj ekonomicheskij slovar' [Big economic dictionary]. M.: Institut novoj ekonomiki. A. N. Azriliyan. 1997. URL: http://big_economic_dictionary.academic.ru/10077
7. Slovar' auditora i bukhgaltera [Dictionary of the auditor and accountant] / L. Sh. Lozovskij, M. V. Mel'nik, M. E. Gracheva i dr. M.: ZAO «Izdatel'stvo «Ekonomika». 2003.
8. Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Ispravleniye oshibok v bukhgalterskom uchete i otchetnosti» (PBU 22/2010): prikaz Minfina Rossii ot 28.06.2010 № 63n (red. ot 06.04.2015) (Zaregistrovano v Minyuste Rossii 30.07.2010 № 18008) [About the adoption of the Accounting regulation «Correction of Mistakes in Accounting and the Reporting» (AR 22/2010): the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation on 28.06.2010 № 63n (an edition on 06.04.2015) (registered in the Ministry of Justice of the Russian Federation on 30.07.2010 № 18008)]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>
9. Bol'shoj Entsiklopedicheskij slovar' [Big Encyclopaedic dictionary]. 2000. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/305222>
10. Rajzberg B. A., Lozovskij L. Sh., Starodubtseva E. B. Sovremenniy ekonomicheskij slovar' [Modern economic dictionary]. 2-ye izd., ispr. M.: INFRA-M. 1999. URL: http://dic.academic.ru/~dic.nsf/econ_dict/20043
11. Biznes. Tolkovyj slovar' [Business. Explanatory dictionary]. M.: «INFRA-M», Izdatel'stvo «Ves' Mir». G. Bets, B. Brajndli, S. Uil'yams [i dr.] Obsh. red. d. e. n. Osadchaya I. M. 1998. URL: <http://dic.academic.ru/~dic.nsf/business/16569>
12. Bol'shoj bukhgalterskij slovar' [Big accounting dictionary]. M.: Institut novoj ekonomiki / pod red. A. N. Azriliyana. 1999. URL: http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/9062/
13. Finansovo-investitsionnyj tolkovyj slovar' [Financial and investment explanatory dictionary]. 2002. URL: http://finance_investment.academic.ru/2692/podtasovka_bukhgalterskikh_dannykh
14. Kodeks Rossijskoj Federatsii ob administrativnykh pravonarusheniyakh ot 30.12.2001 № 195-FZ (red. ot 06.07.2016) [Russian Federation Code of Administrative Offences on 30.12.2001 № 195-FZ (edition on 06.07.2016)]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>
15. Rezyapova N. R. Analiticheskiye metody vyyavleniya nedobrosovestnykh dejstvij pri provedenii auditorskoj proverki [Analytical methods of identification of unfair actions when carrying out the audit inspection] // Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta. 2014. Vyp. 2. S. 117-119.

* * *

MISTAKES AND FALSIFICATIONS IN ACCOUNTING (FINANCIAL) REPORTS: CONCEPT AND METHODS OF THEIR IDENTIFICATION

GRINAVTSEVA ELENA VALERIEVNA

Lipetsk State Technical University,
Lipetsk, the Russian Federation, e-mail: alenagrnavceva@mail.ru

SHAROVA TATYANA ANATOLYEVNA

Lipetsk State Technical University,
Lipetsk, the Russian Federation, e-mail: tanyushkasharova@gmail.com

In article authors noted that users of accounting (financial) reports are not interested in obtaining distorted information, from data of the organizations contained in the reporting, for adoption of the administrative decisions. The analysis of a financial condition of the organizations carried out on the basis of the distorted data which are in accounting (financial) reports can be not only useless, but in most cases, harmful to adoption of economic or administrative decisions by users of such reporting. Authors allocated the following types of distortions which meet by drawing up the reporting: 1) deliberate distortion (falsification) of the reporting; 2) not deliberate distortion of the reporting (the reporting with mistakes). Authors specified that the reporting made with mistakes or the reporting forged cannot be considered as the authentic reporting of the organization. In article authors in detail considered and gave the definition to such concepts as: «reliability of accounting (financial) reports», «mistake in accounting reports» and «falsification of accounting (financial) reports». In article authors also noted that it is much easier to reveal mistakes in accounting (financial) reports, than to define what articles in the reporting were forged. Authors also specified the reasons which do not give the chance quickly to reveal falsification of accounting reports and specified to what articles in the reporting, most often, the mechanism of falsification of accounting reports directs and also specified signs of the forged reporting. In article authors suggested to use a technique for detection of signs of book cooking developed by M. Beneish. Authors provided indicators developed by M. Beneish for establishment of possible book cooking and their characteristic. Authors also pointed that it is necessary to apply M. Beneish's technique on an equal basis with standard receptions of the economic analysis to confirmation of possible book cooking. The technique of identification of possible falsification of accounting (financial) reports

suggested by authors to be useful for internal and external auditors and also other users of the reporting of the organizations.

Key words: mistake, falsification, financial statements, organization, researches, methodology, reliability

Об авторах:

Гринавцева Елена Валериевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, налогообложения и бухгалтерского учета Липецкого государственного технического университета, г. Липецк

Шарова Татьяна Анатольевна, магистрант кафедры финансов, налогообложения и бухгалтерского учета Липецкого государственного технического университета, г. Липецк

About the authors:

Grinavtseva Elena Valerievna, Candidate of Economics, Associate Professor of the Finance, Taxation and Accounting Department, Lipetsk State Technical University, Lipetsk

Sharova Tatyana Anatolyevna, Applicant for Master's Degree of the Finance, Taxation and Accounting Department, Lipetsk State Technical University, Lipetsk