

Санкт-Петербургский государственный университет

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

по направлению Экономика

ФАЛЬСИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ:  
ПРИЧИНЫ И ПОСЛЕДСТВИЯ

Выполнил:

Обучающийся 4 курса, 13.Б09-э группы  
Морозова Евгения Игоревна

\_\_\_\_\_ /Подпись/

Научный руководитель:

доцент, к.э.н

Карельская Светлана Николаевна

\_\_\_\_\_ /Подпись/

Санкт-Петербург

2017

## Оглавление

Оглавление .....	2
Введение .....	3
Глава 1. Вуалирование и фальсификация как составные части креативного учета, и их влияние на достоверность финансовой отчетности.....	6
1.1. Фальсификация и вуалирование в историческом аспекте .....	6
1.2. Достоверность финансовой отчетности и креативный учет .....	10
Глава 2 Мошенничество как главная причина фальсификации бухгалтерской отчетности	17
2.1. Ошибка в учете и мошенничество: различия и классификация.....	17
2.2. Классификация методов вуалирования и фальсификации .....	21
Глава 3 Обзор случаев фальсификации в существующей практике.....	27
3.1 Манипулирование данными финансовой отчетности в теории и на практике	27
3.2. Приемы фальсификации финансовой отчетности, применяемые на практике ..	36
3.3 Налоговая выгода как основная причина фальсификации финансовой отчетности на практике .....	41
Заключение.....	47
Список использованных источников.....	50
Приложение.....	53
Динамика количества статей в федеральных и региональных СМИ на тему манипулирования данными финансовой отчетности компаний в период с 1993 по 2016 год	53
Динамика количества статей в федеральных и региональных СМИ на тему манипулирования данными финансовой отчетности компаний в период с 1993 по 2016 год (продолжение)54	

## Введение

Проблема фальсификации финансовой отчетности обсуждается уже давно, но менее актуальной не становится. При принятии решений о возможном сотрудничестве и оценке деятельности компании внешние пользователи опираются, в первую очередь, на данные бухгалтерской отчетности. Поэтому она должна давать полное и правдивое представление о финансовом положении компании.

Однако достигнуть максимально достоверного представления фактов хозяйственной деятельности предприятия не всегда просто по ряду вполне объективных причин. Это связано с возможностью выбора способа учета, оценки и наличием ситуаций, в которых подразумевается использование профессионального суждения. Кроме того, данные отчетности можно интерпретировать по-разному.

Проблема искажения финансовой отчетности обсуждалась давно. В 1922 году швейцарский ученый - И.Ф. Шерр (Schär Johann Friedrich, 1846-1924) отмечал, что зачастую при юридическом соответствии баланса принципам ясности и открытости, его можно и нужно признать вуалированным с точки зрения достоверности отражения реальных хозяйственных операций.<sup>1</sup> Об этом писали и отечественные ученые-экономисты. Например, И.Р. Николаев (1877—1942) в тот же период отмечал, что может иметь место «двуединная истина» отражения имущества компании, что происходит из-за применения различных подходов к его оценке.<sup>2</sup>

Помимо объективных искажений отчетности имеют место сознательные искажения с целью уклонения от налогов, сокрытия реального положения дел компании или сохранения коммерческой тайны. Компании применяют все новые способы скрыть реальное положение дел, регулирующие и надзорные органы по всему миру вводят новые стандарты учета. Реформирование системы бухгалтерского учета, переход на новые стандарты также способствуют повышению числа фальсификаций. Одновременно придумываются новые способы выявления манипуляций как со стороны внешних пользователей, так и со стороны внутренних контролеров компании, что обуславливает актуальность настоящего исследования.

---

<sup>1</sup> Шерр, И.Ф. Бухгалтерия и баланс/ И. Ф. Шерр .- М.: Экономическая жизнь, 1925.-С.456-457

<sup>2</sup> Николаев, И.Р. Проблема реальности баланса/ И. Р. - Ленинград.: Экономическое образование, 1926.-

Целью работы является определение причин и последствий фальсификации финансовой отчетности

Для достижения сформулированной цели были поставлены следующие исследовательские задачи:

1. сравнительный анализ подходов различных авторов к определению понятий фальсификация и вуалирование бухгалтерской отчетности;
2. рассмотрение особенностей понимания достоверности и качества бухгалтерской отчетности и их взаимосвязи с наличием искажений в финансовой отчетности;
3. выявление основных существенных различий понятий ошибка и мошенничество;
4. выделение основных методов фальсификации и вуалирования путем сравнения классификаций, предложенных разными авторами;
5. анализ динамики заинтересованности научного сообщества и средств массовой информации к вопросу мошенничества с финансовой отчетностью;
6. рассмотрение случаев фальсификации отчетности, встречающихся на практике.

Объект исследования: манипулирование данными финансовой отчетности

Предмет исследования: случаи фальсификации финансовой отчетности и факторы, способствующие их появлению на практике

Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации по бухгалтерскому учету и аудиту, российское гражданское законодательство, научные труды таких отечественных и зарубежных ученых как Л.В. Сотникова, И.Ф. Шерр, Я.В. Соколов, Я.М. Гальперин, С.М. Бычкова, занимающихся проблемами фальсификации отчетности, периодические отечественные издания по рассматриваемой проблеме, а также данные картотеки арбитражных судов.

При анализе материалов, использованных в работе, были использованы такие методы исследования, как классификация, библиографический анализ литературы и сравнительный анализ полученных результатов, индукция, дедукция, обобщение, а также выделение и синтез главных компонентов. Научная новизна проведенного исследования заключается в следующих результатах:

1. проведено сопоставление видов мошенничества, определяемых в специализированных исследованиях и научных работах, определены общие черты и различия в предложенных классификациях и выделена

- роль фальсификации финансовой отчетности как нарушения, сопровождающего большинство финансовых мошенничеств;
2. проведена попытка выделения основных признаков, характеризующих понятие достоверность финансовой отчетности, путем систематизации научных подходов к определению качества отчетности;
  3. на основе анализа различных подходов к выделению методов фальсификации разработана классификация приемов фальсификации в зависимости от видов искажений;
  4. выделены методы фальсификации отчетности, применявшиеся в крупнейших делах 2000- 2014 года;
  5. по итогам анализа арбитражной практики с налоговыми органами определены причины фальсификации отчетности, встречающиеся на практике и носящие массовый характер, а также основные последствия подобных искажений.

Описание структуры работы: Цель и задачи курсовой работы предопределили ее структуру. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложения. Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяется его цель и задачи. В первой главе рассматривается история изучения вопроса искажения финансовой отчетности, подходы к определению понятий фальсификация и вуалирование, качество и достоверность отчетности. Во второй главе выявляются различия между ошибками и мошенничеством, определяются основные их виды и рассматриваются основные методы вуалирования и фальсификации. В третьей главе анализируются случаи фальсификации, выявленные в практике, их основные признаки, причины появления и последствия. В заключение подводятся итоги и формулируются выводы.

## **Глава 1. Вуалирование и фальсификация как составные части креативного учета, и их влияние на достоверность финансовой отчетности**

### **1.1. Фальсификация и вуалирование в историческом аспекте**

Вопросы, связанные с фальсификацией отчетности компаний волновали научное сообщество уже давно. Одним из первых ученых, обратившимся к этому вопросу был И.Ф. Шерр (Schär Johann Friedrich, 1846-1924).<sup>3</sup> Он писал о реальности баланса, обосновывая, что центральным моментом в этом вопросе является оценка. По его мнению, максимально правдиво передать реальное положение дел может оценка по минимальным ценам, но при этом с учетом необходимости создания различных резервов в определенный момент возможно возникновение разного рода фальсификаций.<sup>4</sup> И.Ф. Шерр первый попытался классифицировать и изучить основные методы нарушения правдивости баланса. Он выделял следующие их виды:

1. соединение разнородных статей под одним названием;
2. неправильное начисление амортизации;
3. наличие фиктивных дебиторов и кредиторов;
4. манипуляции при переоценке;
5. наличие фиктивных фондов и резервов.

Работали над пониманием правильности и достоверности баланса и отечественные авторы. В начале 20 века профессор Н.С. Аринушкин (1869 —) разделял понятия ясность и правдивость баланса. Под ясностью понималась наглядность, понятность и правильная группировка статей в соответствии с их экономическим и юридическим смыслом, под правдивостью- отсутствие умышленных фальсификаций, полноту отражения операций и оценку активов в соответствии с их реальной стоимостью на дату составления баланса.<sup>5</sup> Он выделял следующие виды неправдивости баланса:

1. отражение мнимых операций путем перемещения ценностей по статьям;

<sup>3</sup> Шерр, И.Ф. Бухгалтерия и баланс/ И. Ф. Шерр .- М.: Экономическая жизнь, 1925.-С.456-457

<sup>4</sup>Соколов Я.В. История бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов, В.Я. Соколов- М.: Финансы и статистика, 2004.- С. 99-100

<sup>5</sup> Аринушкин, Н.С. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса, в связи с нормами русского финансово-податного обложения. С приложением таблиц исчисления чистой прибыли, подлежащей обложению, в предприятиях, обязанных публичной отчетностью/ Н.С. Аринушкин.- М.: Правоведение И.К. Голубева, 1912.- С.47-50

2. неполное отражение данных;
3. нарушение принципов имущественной оценки.

Вопросом значимости баланса и правильности отражения финансового положения компании в нем также занимался английский автор Л.Р.Дикси (Dicksee Lawrence Robert, 1864-1932). Он отмечал, что чёткое распределение финансовых результатов в течение времени осуществления компанией своей деятельности и отражение финансового положения компании являются основными целями составления и существования бухгалтерского баланса. В своих работах Л.Р. Дикси также упоминал аудит, как способ проверки правильности и правдивости отчетности, а также измерения величины риска фальсификации. В 1892 году он выделил 3 основные цели аудита:

1. выявление мошенничества;
2. обнаружение случайных ошибок;
3. выделение неверной методологии учета.

При этом Л.Р. Дикси указывал, что если при выявлении случайных ошибок, неверной методологии учета возможно исправление в отчетности и дальнейшее подтверждение ее аудитором, то при осознанных манипуляциях зачастую даже само обнаружение затруднительно, так как мошенничество всячески скрывается.<sup>6</sup>

В целях понимания того, как менялся подход к определению понятий фальсификация и вуалирование были рассмотрены работы авторов с 1925 по 2012 года. Результаты сравнения представлены в таблице 1.

Таблица 1. Подходы к определению понятий фальсификация и вуалирование.

Автор (год публикации)	Вуалирование	Фальсификация
Гальперин Я.М. (1925) <sup>7</sup>	<b>Качественное</b> нарушение формальных правил построения баланса, приводящее к <b>непрозрачности и неточности</b> наименования статей, а также их группировки с целью нераскрытия реального положения дел в компании	<b>Количественные</b> нарушения. Фальсификация, по сути, <b>неправильное построение баланса</b> путем отражения некорректной оценки и содержания его элементов
Шерр И.В. (1925)	Представление баланса, при котором факты <b>хозяйственной деятельности становятся неясными,</b>	Не определено автором

<sup>6</sup> Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета/Я.В. Соколов, В.Я. Соколов- М.: Финансы и статистика, 2004.- С. 105-107

<sup>7</sup> Гальперин Я. М. Основы балансоведения (общие положения теории учета). Тифлис: Издание практического института счетоведения им. Г. Зиновьева, 1925. С. 156

	несоответствующими действительности	
Бычкова С.М. Филатова О.Н. (2001) <sup>8</sup>	<b>Непреднамеренное, непротиворечащее закону размывание баланса</b> , которое не дает возможности составить верное представление о деятельности	<b>Заведомо ложное представление</b> процесса и результата деятельности компании с целью привлечения инвестиций
Соколов Я.В. Пятов М.Л. (2003) <sup>9</sup>	<b>Формальное соответствие</b> требованиям нормативных документов <b>при неточном представлении</b> истинного положения	<b>Нарушение определенных границ</b> , оговариваемых в нормативных документах
Сотникова Л.В (2011) <sup>10</sup>	<b>Неумышленное недостоверное отображение</b> реального положения дел в компании, искажение результатов его деятельности	<b>Умышленные нарушения</b> , связанные с подменой одних показателей другими, применяемых для создания «необходимого» впечатления от деятельности компании, которое носит качественный характер

Источник таблицы 1: составлено автором

Как видно из таблицы 1, у авторов нет согласия относительно трактовки определения понятий вуалирование и фальсификация, они выделяют различные, наиболее важные, по их мнению, признаки этих типов искажения. Различия состоят в определении основного критерия, позволяющий отличить факт вуалирования от фальсификации. Если С.М. Бычкова, О.Н. Филатова и Л.В. Сотникова придерживаются мнения, что грань между этими понятиями можно провести, основываясь на непредмеренности или, наоборот, осознанности искажения, то Я.М. Гальперин, И.В. Шерр, Я.В. Соколов и М.Л. Пятов считают, что основным классификационным фактором должно служить формальное соответствие или несоответствие требованиям регулирующих нормативных документов при условии наличия искажения реального положения дел компании. Однако, можно выделить основные признаки, выделенные выбранной совокупностью авторов. Под вуалированием понимается качественное искажение финансовой отчетности, которое приводит к неясности фактов хозяйственной жизни. Авторы также выделяют неумышленность такого типа искажения. Фальсификация же, по мнению выбранных авторов, отличается от вуалирования умышленным характером совершаемых

<sup>8</sup> Бычкова, С.М., Филатова О.Н. Виды искажений в бухгалтерской отчетности/ С.М. Бычкова, О.Н. Филатова // Аудиторские ведомости.-2001. N 4.- С. 15 - 21.

<sup>9</sup> Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов - М.: Финансы и статистика, 2003. - С.383-389 (Глава написана совместно с Пятовым М.Л.)

<sup>10</sup> Сотникова, Л.В Мошенничества с финансовой отчетностью/ Л.В. Сотникова.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2011.- С.34-35



количественных изменений показателей отчетности с осознанным и значительным искажением правил ведения учета.

Если более ранние работы касаются в основном требований к достоверности и полноте данных финансового учета, то современные авторы обращают внимание на способы манипуляции отчетностью, вероятность возникновения риска искажений и, одновременно, индикаторы обнаружения уже возникших нарушений. К таким работам можно отнести труды С.М. Бычковой и Е.Ю. Итыгиловой, которые выделяют понятие «заинтересованных лиц» и объясняя, насколько важно соответствие данных учета реальному положению компании, подробно рассматривают различные подходы к определению качества отчетности. Под качеством авторы понимают соответствие реальных характеристик отчетности ожиданиям пользователей. Таким образом, критерием оценки отчетности являются ее полезность и доверие внешних пользователей, как субъективных характеристик. И соответствие требованиям объективной и независимой аудиторской проверки. То есть, как в более ранних, так и в современных работах отмечается важность проведения тщательного внешнего аудита, как способа минимизации количества искажений бухгалтерской отчетности.<sup>11</sup> Важную роль внутреннего аудита выделяют, в частности, специалисты, одной из крупнейших аудиторских компаний «PwC», которые отмечают, что современная тенденция к усилению роли внутреннего аудита и усовершенствование систем, выявляющих нарушения, оказывают положительное влияние на состояние финансовой отчетности и способствуют снижению числа экономических преступлений.<sup>12</sup> Качественная система внутреннего контроля и работа внешних аудиторов имеет своей целью выявление и минимизацию числа мошенничеств менеджментом компании, случайно допущенных ошибок, а также неправильное применение методологии учета, что в конечном счете, преднамеренно или непреднамеренно приводит к искажению учетных данных, снижению качества отчетности и, в частности, ее достоверности.

Таким образом, в результате анализа подходов к определению терминов вуалирование и фальсификация разных авторов были выделены два основных признака, по которым можно разделить эти понятия. Во-первых, это непреднамеренность действий при вуалировании, случайный характер искажения, в отличие от фальсификаций, носящих осознанный характер. Во-вторых, это формальное соответствие отчетности правилам ведения бухгалтерского учета при фальсификации и нарушение требований учета при фальсификации, тогда как оба типа нарушений приводят к искажению впечатления о

---

<sup>11</sup> Бычкова, С.М. Качество в бухгалтерском учете и отчетности/С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // Аудитор.-2014, №4.- С. 33-45

<sup>12</sup> Российский обзор экономических преступлений за 2016 год, PricewaterhouseCoopers(PwC).- С. 4

финансовом состоянии компании. Под искажением данных учета большинство авторов подразумевает нарушение отражения полноты и оценки финансовых операций. Однако в ранних работах основное внимание уделялось искажению показателей бухгалтерского баланса, путем относительно простого манипулирования его статьями, тогда как современные авторы под фальсификацией и вуалированием подразумевают более сложные «схемы», позволяющие скрыть реальное положение дел в компании. Таким образом, можно сказать, что фальсификация и вуалирования связаны со снижением достоверности отчетности компаний.

## **1.2. Достоверность финансовой отчетности и креативный учет**

Качественная отчетность необходима для принятия правильных управленческих решений. Она дает представление о реальном положении дел в компании, её финансовом состоянии и позволяет прогнозировать ее деятельность. Это важно, как для внутренних пользователей отчетности, менеджмента, так и для внешних инвесторов и контрагентов. Понятие качества финансовой отчетности не является однозначным. В соответствии пунктом 6 ПБУ 4/99 «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».<sup>13</sup> Таким образом, в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета достоверной должна быть признана отчетность, составленная в соответствии со всеми нормативными документами. Но в некоторых ситуациях возможно применение разных правил, по усмотрению составителя, в положениях разрешается выбор способа оценки и отражения фактов хозяйственной жизни компании. В связи с этим возникает вопрос о реальной возможности достоверного отражения фактов хозяйственной деятельности, а также о том, что подразумевается под понятием достоверность.

Понятие достоверность упоминается в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (IAS 1 «Presentation of financial statements»)<sup>14</sup>. В стандарте написано, что «финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение,

---

<sup>13</sup> Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99) , п.6// СПС КонсультантПлюс (дата обращения 13.11.2016)

<sup>14</sup> Приложение N 1 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности"»//СПС КонсультантПлюс (дата обращения 15.11.2016)

финансовые результаты и движение денежных средств предприятия».<sup>15</sup> При этом под достоверностью в МСФО понимается «правдивое отображение последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов».<sup>16</sup> То есть, как в российских, так и в международных правилах бухгалтерского учета, правильное применение всех качественных характеристик, принципов и стандартов можно считать критерием достоверности отчетности. Но при этом, нельзя считать, что, если отчетность составлена в четком соответствии со всеми стандартами, в частности с МСФО, она отражает реальное положение дел. Как справедливо отмечает Н.В. Генералова, это частично связано с тем, что финансовая отчетность, по сути, - лишь модель хозяйственной жизни, а, следовательно, в ней имеется некоторое упрощение относительно реальной деятельности предприятия.<sup>17</sup> Таким образом возникает ситуация, когда может существовать несколько различных вариантов «достоверной отчетности» одного и того же предприятия, лишь из-за того, что имеет место многообразие методологии бухгалтерского учета, появившееся вследствие в некоторой степени упрощения реальной и полной деятельности компании.

Несмотря на то, что и в российских нормативных документах, и в международных стандартах финансовой отчетности представлена практически одинаковая формулировка понятия «достоверность» единое понимания этого термина на данный момент нет. Многообразие концепций определения понятия достоверность подробно рассматривалось Я.В. Соколовым (1938-2010) и Е.В. Казанниковой. Авторы, рассмотрев различные определения зарубежных авторов, выделили несколько направлений понимания доктрины достоверности финансовой отчетности. Зарубежные авторы понимают ее как:

- 1) Грамотную и качественную работу бухгалтера. Этой точки зрения придерживаются П.Рутман (Rutteman, P), Р. Кэттл (Kettle, R).
- 2) Способ преодоления неопределенности нормативных документов.
- 3) Процедуру аудиторского подтверждения отчетности (К.Ноубз (Nobes,S.W.), Р.Паркер (Parker, R.H.)).
- 4) Точное следование требованием стандартов и положений.<sup>18</sup>

Также Я.В.Соколовым и Е.В. Казанниковой были проанализированы концепции понимания достоверности, которых придерживаются российские ученые. Результаты

---

<sup>15</sup> Там же

<sup>16</sup> Генералова, Н.В. МСФО и достоверность бухгалтерской отчетности/Н.В. Генералова// Финансы и бизнес.-2010. № 2.- С.142-148

<sup>17</sup> Там же

<sup>18</sup> Соколов, Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд/ Я.В. Соколов, Е.В. Казанникова// Финансы и бизнес.-2005. № 4.- С. 88-89

представлены в статье «Достоверный и добросовестный взгляд». По итогам исследования Я.В. Соколова и Е.В. Казанниковой были выделены 3 группы трактовок:

- 1) Достоверность наступает при полном соответствии требованиям стандартов, причем большинство ученых сходится к тому, что отражение фактов в соответствии с МСФО будет более достоверным.
- 2) Достоверность по сути-существенность. Проверка на достоверность проводится при аудиторской проверке.
- 3) Достоверность соблюдается при раскрытии реального положения дел в компании.

Итак, понятие достоверность имеет неопределённый характер. В связи с этим особенно осложняется предоставление компаниями качественно составленной отчетности, соответствующей всем принципам бухгалтерского учета.

В последнее время возможность получения достоверной отчетности часто связывается с появлением креативного учета. Это понятие впервые было употреблено в 1986 году британским журналистом Й.Гриффитсом (I. Griffiths). Под креативным учетом он понимал представление данных публичной отчетности в «приукрашенном свете»<sup>19</sup>. Затем термин стал активно использоваться в экономике, однако однозначного определения на данный момент не существует. Например, в оксфордском словаре под креативным учетом понимается использование «лазеек» в бухгалтерских стандартах с целью представления результатов в максимально выгодном свете.<sup>20</sup> О таком манипулировании данными публичной отчетности писали давно, однако вместо термина «креативный учет» употребляли понятие «балансовая политика». В 1925 году И.Ф. Шерр понимал под балансовой политикой «сознательное воздействие на форму и содержание публикуемых балансов». При этом он рассматривал проблему вуалирования баланса и связывал понятия «балансовая политика» и «вуалирование», говоря, что манипуляции такого типа «относятся не к балансовому искусству, а к недозволенным балансовым ухищрениям».<sup>21</sup> Креативный учет подробно рассмотрела в своей работе Н.А. Соколова. Она определяет это понятие, как «осознанное воздействие на форму и содержание бухгалтерского баланса с целью формирования показателей, соответствующих заранее заданным стратегическим целям развития организации».<sup>22</sup> При этом автором были рассмотрены различные подходы к

---

<sup>19</sup> Соколова, Н.А. Креативный учет: причины возникновения и последствия/ Н.А. Соколова// Финансы и бизнес. 2012.№ 3.-С.143-151

<sup>20</sup> Oxford English Dictionary - creative accountancy

<sup>21</sup> Шерр, И.Ф. Бухгалтерия и баланс/И.Ф. Шерр,- М.: Экономическая жизнь, 1925.- С.293

<sup>22</sup> Соколова, Н.А. Креативный учет: причины возникновения и последствия/ Н.А. Соколова// Финансы и бизнес. 2012.№ 3.-С.143-151

применению способов вуалирования и фальсификации, изученными такими балансоведами как Н.А. Блатов (1875-1942), Н.Р. Вейцман (1894-1981) и П. Гернснер (-). В результате, было выяснено, что эти проявления креативного учета воспринимаются как негативные факторы, которые затрудняют процесс принятия правильного решения. Более того, происходит отождествление манипулирования данными финансовой отчетности с понятием «креативный учет» и соответствующее перенесение негативного отношения с искажения данных на креативный, творческий процесс к составлению отчетности в целом. Хотя, безусловно, в таком творческом процессе построения баланса могут иметь место и положительные моменты, способствующие повышению качества отчетности, если использовать креативный подход в качестве способа обхождения недоработок существующих методов учета и приближения данных публикуемой отчетности к реальному положению дел в компании.

Преднамеренные и непреднамеренные искажения финансовой отчетности снижают реальный уровень ее достоверности и качество финансовой информации в целом. Понятие качества финансовой информации подробно рассматривалось С.М. Бычковой и Е.Ю. Итыгиловой.<sup>23</sup> Они выделяют объективную сторону отчетности, связанную с формальным соблюдением стандартов, и субъективную, оцениваемую каждым пользователем индивидуально. Таким образом, отмечается двойственная природа понимания качества финансовой отчетности, что лишь подтверждает сложность ее оценки. При оценке качества финансовой отчетности должны учитываться ожидания ее пользователей. Разрыв этих ожиданий и фактических данных учета должен уменьшаться путем профессионализма бухгалтеров при максимизации полезности данных для пользователей. В Концептуальных основах финансовой отчетности 2010<sup>24</sup> об этом сказано, что одним из принципов финансовой отчетности является: «представление финансовой информации об отчитываемом предприятии, полезной для существующих и потенциальных инвесторов, работодателей и других кредиторов в принятии ими решений о выделении ресурсов для предприятия» (ОВ 2). В соответствии с концептуальными основами МСФО, а также требованиями МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»<sup>25</sup> полезность финансовой информации должна оцениваться с точки зрения соответствия основным требованиям,

---

<sup>23</sup> Бычкова, С.М. О критериях качества бухгалтерской финансовой. Информации в контексте аудита/С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова// Аудиторские ведомости.- 2014. №6.- С.71-79

<sup>24</sup> «Концептуальные основы финансовой отчетности» ред. от 2010 года, ОВ 2, раздел официальные документы, сайт Министерства Финансов России [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=33958&order\\_4=M\\_DATE&dir\\_4=DESC&page\\_4=862](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=33958&order_4=M_DATE&dir_4=DESC&page_4=862), Дата обращения: 17.11.2016

<sup>25</sup> Приложение N 1 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности"», п.119//СПС КонсультантПлюс//Дата обращения: 18.11.2016

предъявляемых пользователями отчетности, что на самом деле, может быть достаточно расплывчатым понятием.

Таким образом, не существует однозначного подхода к понятиям достоверность, полезность и качество бухгалтерской отчетности. А, следовательно, даже при условии соблюдения требований к качеству отчетности не всегда можно говорить о точном отражении хозяйственной деятельности предприятия и отсутствии искажений. Это отмечал и Я.В. Соколов, говоря о невозможности точного отражения деятельности предприятия и обязательном присутствии различных видов искажения отчетности.<sup>26</sup>

Кроме неоднозначности понятия достоверность финансовой отчетности существует еще ряд ограничений, которые также снижают качество предоставляемой информации и ее соответствие деятельности предприятия. Так, зачастую сами компании недостаточно серьезно подходят к составлению отчетности, сводя этот процесс лишь к простому заполнению обязательных форм, и чисто формальному соблюдению требований нормативных документов. Особенно проявляются проблемы при переходе на новые принципы учета, стандарты. Переходный период всегда сложный, а при определенной доле неоднозначности и возможности множественных трактовок могут происходить достаточно серьезные и массовые искажения реального положения дел целого ряда компаний. Кроме проблемы с определением понятия достоверность финансовой отчетности, необходимо понимать относительность этого принципа при ретроспективном отражении фактов и задержке при публикации как годовой, так и промежуточной отчетности. Профессиональное суждение также добавляет субъективизма и способствует возможной манипуляции данными. Существует проблема прозрачности финансовой отчетности, которая выражается в излишней укрупненности или свернутости статей, более того, компании могут использовать этот способ сознательно искажая показатели, при формальном соблюдении нормативных требований.

Так или иначе, внешним пользователям достаточно сложно обнаружить нарушения в финансовой отчетности. Обычно при попытке анализе финансовой отчетности внешние пользователи обращают внимание на показатели выручки, чистой прибыли и совокупных активов компании. По мнению Г.Б. Полисюк и Л.М. Корчагина, именно эти показатели чаще всего подвергаются искажениям, как умышленным, так и непреднамеренным.<sup>27</sup> Эти

---

<sup>26</sup> Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета/Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2000.- С. 383

<sup>27</sup> Полисюк, Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации/ Г.Б. Полисюк, Л.М. Корчагина// Финансы и кредит.- 2012. №46.- С. 24-33

показатели являются определяющими не только при выявлении мошенничества, но и при других операциях компании, поэтому именно их значениями чаще всего и манипулируют. Так, искусственное завышение активов может иметь место при необходимости соответствия формальным требованиям третьих лиц, например, банков или арендодателей. Подобные способы создания «правильного» впечатления используются при желании получить внешнее финансирование (субсидирование, инвестирование). Манипуляции могут совершаться также в целях противодействия «недружественному поглощению» или просто в целях формально законной налоговой оптимизации. Часто искажение отчетности становится следствием преступных действий сотрудников компаний с целью «вывода» активов, личного обогащения и т.д.

Современным пользователям данных отчетности – заинтересованным лицам – недостаточно просто заполненных в соответствии с действующими стандартами бухгалтерских форм, им требуется достоверная информация, отражающая реальное положение дел в компании. При всей многогранности и неопределенности этих понятий большинство авторов сходится к тому, что достоверная отчетность должна максимально реалистично отражать хозяйственную деятельность компании, при этом значительно не нарушая правила ведения бухгалтерского учета, но такое возможно только при наличии высокого уровня профессионализма составителей отчетности. В максимально полезной для пользователей отчетности должна присутствовать определенная доля творчества, креативного учета. И хотя на данный момент существование креативного учета часто называют негативным фактором, повышающим количество искажений в отчетности, зачастую творческий подход приводит к обратному результату. Он может стать способом устранения неточностей применяемых методов учета.

Проведенное исследование позволило выявить, что одной из характеристик качества отчетности является ее достоверность. Понятие достоверность отчетности неоднозначно трактуется учеными. Но в целом, все сходятся во мнении, что достоверной признается отчетность грамотно составленная с соблюдением всех правил бухгалтерского учета и одновременно раскрывающая те факты хозяйственной жизни компании, способы отражения которых недостаточно однозначно прописаны в нормативно правовых документах, и подтвержденная внешними аудиторами. Отклонение от правил ведения учета, с целью повышения достоверности отражения финансового положения компании, возможно в рамках креативного учета, который подразумевает осознанное воздействие на показатели отчетности. Несмотря на то, что исторически сложилось негативное отношение к

креативному учету, как способу манипуляции данными с целью их приукрашивания, его использование позволяет исправить недоработки стандартов отчетности.

Рассмотрение вопросов соответствия данных финансовой отчетности требованиям ее пользователей тесно связано с рассмотрением преднамеренных и непреднамеренных искажений, которые в некоторых случаях, могут являться результатами мошенничества или просто ошибками.



## Глава 2 Мошенничество как главная причина фальсификации бухгалтерской отчетности

### 2.1. Ошибка в учете и мошенничество: различия и классификация

Искажение финансовой отчетности связано с наличием в ней ошибок. Однако в отдельных случаях составители отчетности вносят ошибки в учет преднамеренно и это уже является мошенничеством. Для того, чтобы разобраться в том, что является ошибками и мошенничеством прежде всего необходимо обратиться к тексту нормативных актов.

В соответствии с Международным стандартом аудита 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» (МСА 240) под ошибкой понимается неумышленные искажения, допущенные в финансовой отчетности (например, пропуск сумм или нераскрытие информации).<sup>28</sup> В Положении по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) под ошибкой подразумевается неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухучете и (или) в бухгалтерской отчетности.<sup>29</sup> В целом можно сказать, что важным признаком ошибки, выделенным в обоих документах, является непреднамеренность искажения, хотя в МСА 240 этот признак выделен более явно.

Под мошенничеством в МСА 240 подразумевается преднамеренное действие, которое совершено одним или несколькими лицами с целью обмана для извлечения несправедливых или незаконных выгод. В тексте документа сказано: «Мошенническая финансовая отчетность предусматривает намеренное искажение, включая упущение сумм или раскрытий в финансовой отчетности с целью введения в заблуждение пользователей.» Она сопровождается фальсификацией бухгалтерских записей и первичных документов, неправильной интерпретацией событий отчетного периода или преднамеренным неправильным применением бухгалтерских принципов. Понятие мошенничества также упоминается в статье 159 Уголовного кодекса Российской Федерации и звучит как: «хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана

---

<sup>28</sup> Международный стандарт аудита 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» от 2006 года. Дата обращения: 29.11.2016.

<sup>29</sup> Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)"//СПС КонсультантПлюс

или злоупотребления доверием».<sup>30</sup> Оба нормативных документа выделяют преступность действий и незаконное извлечение выгод.

Несмотря на наличие определений понятий в различных правовых источниках на практике отличить умышленное искажение от непреднамеренной ошибки достаточно сложно. Для их разделения необходимо рассмотреть существующие виды экономических преступлений. Подробному анализу этого вопроса посвящено несколько работ. Во-первых, это - книга Л.В. Сотниковой «Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение»<sup>31</sup> Во-вторых, это - Российский обзор экономических преступлений за 2016 год<sup>32</sup>, составленный PwC, международной компанией, специалисты которой кроме оказания профессиональных услуг в области аудита и консалтинга проводят исследования, регулярно публикующиеся на сайте компании. С 1999 года PwC публикует результаты обзора экономических преступлений, последний из которых вышел в 2016 году и основан на результатах опроса руководителей и сотрудников компаний разных отраслей, размеров и стран. В-третьих, это исследование Ассоциации сертифицированных специалистов по расследованию хищений (ACFE)<sup>33</sup>, проведенное в 2012 году на основе 1388 преступлений с целью определения основных тенденций в сфере финансовых мошенничеств<sup>34</sup>.

Л.В. Сотникова выделила следующие виды экономических преступлений:

1. хищение активов;
2. коррупция и взяточничество;
3. налоговые преступления;
4. манипуляции с финансовой отчетностью.

В исследовании компании PwC, определены такие же типы мошенничеств, однако их перечень был несколько расширен другими типами преступлений:

1. мошенничества при закупках товаров и услуг;
2. киберпреступления;
3. легализация доходов, полученных преступным путем;
4. нарушение прав интеллектуальной собственности.

<sup>30</sup> "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 06.07.2016), Статья 159. Мошенничество//СПС КонсультантПлюс

<sup>31</sup> Сотникова, Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение/ Л.В. Сотникова. - М.:Бухгалтерский учет, 2011.- С.78)

<sup>32</sup> Российский обзор экономических преступлений за 2016 год, PricewaterhouseCoopers(PwC).-С.8

<sup>33</sup> ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) – крупнейшая международная организация, объединяющая более 55000 профессионалов в области безопасности бизнеса (от внутреннего контроля, риск –менеджмента и компаний до подразделений экономической и информационной безопасности), работающих в частных компаниях. Организация основана в 1988 году, на сегодня имеет 130 отделений в 35 странах мира

<sup>34</sup> The ACFE's Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012.- С.6

Интересно отметить, что Ассоциация сертифицированных специалистов по расследованию хищений / мошенничества (ACFE) выделяет только три основных типа мошенничества:

- 1) незаконное присвоение активов;
- 2) коррупция;
- 3) мошенническая фальсификация финансовой отчетности.

Причем Ассоциацией ACFE, указывается, что при относительно незначительной доле мошенничеств, связанных с фальсификацией, ущерб от подобных действий в разы больше других финансовых преступлений (2011 год: фальсификация финансовой отчетности – 4100 тыс. долл., присвоение активов – 135 тыс. долл.).<sup>35</sup>

Сопоставление выделенных типов преступлений, выделенных PwC и Ассоциацией ACFE представлены в таблице 2.

Таблица 2. Сопоставление классификаций экономических преступлений PwC и ассоциации ACFE

Виды экономических преступлений, выделенных ACFE	Виды экономических преступлений, выделенных PwC
Незаконное присвоение активов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Хищение активов</li> <li>• Легализация доходов, полученных преступным путем</li> <li>• Нарушение прав интеллектуальной собственности</li> <li>• Мошенничество при закупке товаров и услуг</li> <li>• Киберпреступления</li> </ul>
Коррупция	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Коррупция и взяточничество</li> </ul>
Мошенническая фальсификация финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Налоговые преступления</li> <li>• Манипуляция с финансовой отчетностью</li> </ul>

Источник таблицы 2: составлено автором

В таблице 2 наглядно показано, что в обеих классификациях исследователи выделили одинаковые группы финансовых мошенничеств, однако компанией PwC представлен более детальный перечень видов экономических преступлений, .

Используя более полный перечень видов экономических преступлений, представленный PwC, назовем направления искажений финансовой отчетности, которое

<sup>35</sup> The ACFE's Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012.- С.6

будут связаны с их совершением. Результаты этого сопоставления представлены в таблице 3.

Таблица 3 Взаимосвязь экономических преступлений и искажений финансовой отчетности

Виды экономических преступлений	Виды искажений финансовой отчетности
1. Хищение активов	отражение в отчетности либо продажи активов, либо из списания в расходы
2. Легализация доходов, полученных преступным путем	завышенной выручки
3. Нарушение прав интеллектуальной собственности	прямо не связано с финансовой отчетностью
4. Мошенничество при закупке товаров и услуг	искажения цен, объемов закупки и времени их совершения
5. Киберпреступления	прямо не связано с финансовой отчетностью
6. Коррупция и взяточничество	прямо не связано с финансовой отчетностью
7. Налоговые преступления	в основном искажение показателей доходов и расходов организации, и как следствие завышение или занижение стоимости активов и пассивов
8. Манипуляция с финансовой отчетностью	целенаправленное искажение показателей финансовой отчетности с целью получения намеченного результата, например, получение кредита, требует увеличения показателей ликвидности, соответственно возникнут искажения по искажению кредиторской задолженности или оценкой оборотных активов; привлечение инвестиций, потребует увеличения рентабельности, соответственно манипуляции будут связаны с искажением доходов и расходов

Источник таблицы 3: составлено автором.

В таблице 3 мы перечислили какие виды искажений финансовой отчетности станут следствием названных PwC видов экономических преступлений. Из всего перечня, состоящего из 8-ми видов преступлений, только 3 мы не смогли напрямую связать с искажениями показателей отчетности. Соответственно, можно сделать вывод о том, что большинство экономических преступлений будет сопровождаться искажениями в финансовой отчетности организации.

Анализ подходов к пониманию терминов ошибка и мошенничество, позволяет выделить признак, отличающий эти понятия. Основным критерием мошенничества является его незаконность и осознанное нарушение нормативных документов с целью извлечения собственной выгоды, тогда как ошибка носит непреднамеренный и некритичный характер и каких-то более или менее определенных преимуществ не приносит.

Таким образом, общим выводом по итогам проведенного исследования можно назвать установление того факта, что несмотря на то, что большинство экономических преступлений приводит к искажению финансовой отчетности, само искажение отчетности не всегда является экономическим преступлением.

В связи с этим, далее в работе рассматриваются нарушения, связанные с манипулированием данными финансовой отчетности, которые, как было определено выше, являются в большинстве случаев результатом других преступлений. Как было отмечено в первой главе в научной литературе искажения отчетности обычно называют вуалированием и фальсификацией. Далее рассматриваются приемы фальсификации и вуалирования.

## **2.2. Классификация методов вуалирования и фальсификации**

Фальсификация финансовой отчетности, как вид преднамеренного искажения отчетности, тщательно анализируется контролирующими органами, аудиторами и группами по обнаружению и расследованию финансовых мошенничеств. При проведении проверок важно выделять не только субъект мошенничества и причины совершения манипуляций, но и комплексно представлять всю картину мошенничества, включая способ его осуществления, а также последствия.

Одним из способов оценки основных факторов фальсификации финансовой отчетности является метод CRIME, предложенных зарубежными авторами. Первые буквы основных компонентов метода составляют само название способа. Выделены 5 составляющих преступления:

- 1) субъект мошенничества (cooks);
- 2) методы (recipes);
- 3) мотивы, цели (incentives);
- 4) степень контроля (monitoring);
- 5) результаты фальсификации (end results).

В предыдущей главе были рассмотрены различия между понятиями вуалирование и фальсификация. Однако, имеет смысл более подробно рассмотреть приемы фальсификации

финансовой отчетности. Как было отмечено в первой главе, среди ученых нет согласия в трактовке этих понятий, также нет его и в определении методов их реализации. В таблице 4 представлен результат сравнительного анализа существующих подходов к этим вопросам.

Таблица 4 Подходы к выделению приемов вуалирования и фальсификации

Автор (год публикации)	Приемы вуалирования	Приемы фальсификации
Гальперин Я.М. (1925) <sup>36</sup>	- объединение неоднородных статей баланса - неточное, неоднозначное наименование счетов - дублирование сумм - сальдирование статей актива и пассива	- превращение актива в убыток - неправильные начисления - неправильная переоценка - мнимые операции
И.В.Шерр (1925) <sup>37</sup>	<b>Формальные:</b> - неточное обозначение - неясное расчленение - объединение статей - взаимозачет статей <b>Материальные:</b> Различные способы завышения прибыли	Термин «подделка баланса», без подробного раскрытия автором
Бычкова С.М. Филатова О.Н. (2001) <sup>38</sup>	Не определены автором	Искусственное завышение доходов компании, а также показателей, используемых для расчета основных показателей платежеспособности и ликвидности.
Соколов Я.В. Пятов М.Л. (2003) <sup>39</sup>	излишнее агрегирование, сальдирование или наоборот, дробление статей	Не определены автором
Сотникова Л.В (2011) <sup>40</sup>	1) Отражения активов не в тех статьях, в которых реально нужно их показывать 2) Взаимозачет статей кредиторской и дебиторской задолженностей 3) Пополнение недостач одних статей избытком из других 4) Манипулирование резервами для управления размером финансового результата 5) Включение в баланс ценностей, на которые предприятие не обладает правом собственности 6) Составление отчетности на основе фальшивых документов	1) внесение изменений в правильно заполненные бухгалтерские формы 2) отражение нерекондуемых бухгалтерских записей при документальном оформлении сделок со связанными сторонами 3) агрессивное применение бухгалтерских стандартов 4) налоговая оптимизация путем искажения данных налогового учета 5) пропуск, неуказание показателей финансовой отчетности 6) совершение ничтожных и притворных сделок

<sup>36</sup> Гальперин Я. М. Основы балансоведения (общие положения теории учета). Тифлис: Издание практического института счетоведения им. Г. Зиновьева, 1925. С. 156

<sup>37</sup> Шерр, И.Ф. Бухгалтерия и баланс/ И. Ф. Шерр .- М.: Экономическая жизнь, 1925.-С.456-457

<sup>38</sup> Бычкова, С.М., Филатова О.Н. Виды искажений в бухгалтерской отчетности/ С.М. Бычкова, О.Н. Филатова // Аудиторские ведомости.-2001. N 4.- С. 15 - 21.

<sup>39</sup> Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов - М.: Финансы и статистика, 2003. - С.383-389 (Глава написана совместно с Пятовым М.Л)

<sup>40</sup> Сотникова, Л.В Мошенничества с финансовой отчетностью/ Л.В. Сотникова.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2011.- С.34-35

	7)Незаконная декомпозиция статей баланса	
--	--	--

Источник таблицы 4: составлена автором

Сравнительный анализ подходов, представленный в таблице 3, позволяет выявить следующее. Все авторы под методами вуалирования подразумевают в основном манипуляции с формами отчетности, когда данные о реальных, документально подтвержденных операциях при отражении в отчётности искажаются путем взаимозачета, отражения в неправильных статьях. Однако можно проследить динамику к расширению перечня приемов вуалирования, выделяемых авторами с годами. Если в 20 веке И.В. Шерр и Я.М. Гальперин указывали на манипуляции с самими бухгалтерскими формами, то, например, Л.В. Сотникова в дополнение к этому выделяет в качестве приемов вуалирования и несколько другой род нарушений: использование фальшивых документов и отражение объектов, на которые у предприятия нет права собственности.

Похожая тенденция наблюдается и в подходах к выделению приемов фальсификации. В общем, все авторы в качестве методов искусственного завышения или занижение доходов и расходов организации выделяют неправильную переоценку активов, проведение мнимых операций. Но в современных работах (Л.В. Сотникова) происходит выделение методов искажения налоговой отчетности, а также проведение и отражение в учете nereкомендуемых сделок со связанными сторонами, а С.М. Бычкова и О.Н. Филатова выделяют группу методов фальсификации, применяемую с целью доведения показателей ликвидности и финансового состояния компании до необходимого уровня.

Рассматривая приемы фальсификации и вуалирования можно заметить, что они очень схожи и могут использоваться одновременно. Так, Я.В. Соколов и М.Л. Пятов придерживаются мнения, что точное отражение хозяйственной деятельности предприятия в принципе невозможно. В любой отчетности, по их мнению, присутствует искажения двух типов: фальсификация и вуалирование.<sup>41</sup> В своей книге Я.В. Соколов и М.Л. Пятов рассматривают 4 возможных сочетания искажения имущественного положения фирмы и нарушения требований нормативных документов. В результате, авторы отмечают, что наиболее часто встречающийся вариант - фальсификация отчётности, сопровождающаяся вуалированием, которая проявляется в неадекватном отражении реальных дел компании и одновременном нарушении правил учета, установленных в документах.

<sup>41</sup> Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов - М.: Финансы и статистика, 2003. - С.383-389(Глава написана совместно с Пятовым М.Л.)

Дж. Уеллс (Joseph T. Wells) – основатель ACFE, выделяет 3 основных способа фальсификации отчетности<sup>42</sup> :

1) Манипуляция с системой бухгалтерского учета. Примерами могут служить:

- манипуляции с положениями, регулирующими величину начисления резервов по дебиторской задолженности или устаревание материалов, амортизационных начислений;
- несвоевременное отражение выставленных счетов;
- неправильная классификация операций и их отражение в неверных статьях отчетности.

Основной особенностью такого способа фальсификации является то, что в отчетности отражаются факты, которые действительно имели место быть, они имеют документальное подтверждение и должны быть отражены в учете. Однако их отражение происходит с нарушением правил, искажением допущений, на основе которых произошло отражение суммы в учете. Наиболее часто такие способы используются для завышения прибыли или доведения ее до нужной величины.

2) Фальсификация системы бухгалтерского учета. Сущность этого метода в том, что в систему вносится неверная или фиктивная информация. Например:

- В учете проводятся сделки с фиктивным клиентом.
- Величина дебиторской задолженности и материальных запасов не соответствует реальности и подтверждена поддельными документами.
- Резервы на покрытие безнадежных долгов устанавливаются без специальных расчетов, формул, учета методов вычисления их величины.
- Маскировка мошеннических сделок под обыкновенные для данного бизнеса и разделение крупной незаконно выведенной сумм на более мелкие.
- Подготовка исправленных, мошеннических документов, скрывающих незаконные сделки.

3) Действия вне рамок бухгалтерского учета, ситуация, когда даже формально не соблюдаются какие-либо принцип бухгалтерского учета и финансовая информация не отражает фактического состояния дел. В

---

<sup>42</sup> Соловьева О.В. Соколова И.В. Фальсификация финансовой отчетности как способ финансового мошенничества/ Аудит и финансовый анализ// №5, 2014, С. 177



таких компаниях либо не существует подтверждающей документации, либо она фиктивная.

Приведенная Дж. Т. Уеллсом классификация подходит к выделению типов фальсификации отчетности с точки зрения влияния на систему бухгалтерского учета. Производится градация методов искажения от искажения отдельных допущений и положений до полного несоблюдения требований стандартов и отражению в учете фиктивных операций и несуществующих, неподтвержденных документально сумм.

В качестве обобщения рассмотренных приемов фальсификации, выделяемых различными авторами, можно классифицировать всю совокупность методов по принципу их воздействия на элементы финансовой отчетности. Такой классификационный принцип был использован в работе М.Ю. Брюханова<sup>43</sup>, на основе этого же принципа разработан перечень приемов, упоминаемых в научной литературе и представленный в таблице 5.

Таблица 5 Приемы фальсификации отчетности по принципу воздействия на элементы финансовой отчетности

Элемент отчетности, на которое оказывается воздействие	Приемы фальсификации отчетности
Завышение/ занижение выручки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отражение мнимых операций, ничтожных и притворных сделок</li> <li>• Несвоевременное отражение выставленных счетов и не в соответствии с требованиями учета</li> <li>• Маскировка мошеннических сделок путем деления на более мелкие по сумме</li> </ul>
Завышение/ занижение расходов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отражение мнимых операций, ничтожных и притворных сделок</li> <li>• Создание резервов и иных показателей без использования специальных формул, методов вычисления их величины или с нарушением таких правил</li> </ul>
Завышение/ занижение активов и обязательств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Неправильная переоценка</li> <li>• Манипуляции с начислением резервов по дебиторской задолженности, амортизационным начислениям</li> <li>• Включение в состав активов имущества, на которое у компании нет права собственности</li> </ul>
Реклассификация между элементами финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Неправильная классификация операций и отражение их в неверных статьях отчётности</li> </ul>

Источник таблицы 5: составлено автором

<sup>43</sup> Брюханов М.Ю. Фальсификация финансовой отчетности: обнаружение и предотвращение/ диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук 2009, 120 с.

Итак, выделенные рассмотренными авторами приемы фальсификации можно систематизировать и рассмотреть с точки зрения влияния на элементы финансовой отчетности так, как это представлено в таблице 5.

На практике в большинстве случаев наблюдается сразу несколько способов фальсификации данных, когда серьезные искажения данных бухгалтерского учета сопровождаются искажениями, формально соответствующим требованиям законодательства, но не отражающим реального хозяйственного положения компании. В третьей главе будут рассмотрены приемы фальсификации и вуалирования отчетности, выявленные в практике компаний.

## Глава 3 Обзор случаев фальсификации в существующей практике

### 3.1 Манипулирование данными финансовой отчетности в теории и на практике

Заинтересованность научного сообщества вопросом фальсификации отчетности и ее вуалирования подтверждается данными научной электронной библиотеки E-library., представленной в таблице 6

Таблица 6 Динамика количества публикаций российских авторов по вопросам фальсификации и вуалировании бухгалтерской отчетности в период с 2007 по 2016 год

Год публикации	Количество публикаций российских авторов, шт	Прирост числа статей, %	Доля в общем кол-ве, %
2016	24	-41%	18%
2015	41	<b>141%</b>	30%
2014	17	31%	12%
2013	13	-13%	9%
2012	15	67%	11%
2011	9	50%	7%
2010	6	20%	4%
2009	5	25%	4%
2008	4	33%	3%
2007	3	-	2%
Итого:	<b>137</b>		

Источник таблицы 5: составлено автором по данным E-library<sup>44</sup>

Данные таблицы 6 наглядно демонстрируют повышение внимания ученых к рассматриваемым вопросам начиная с 2012. Показатели последующих лет обосновано доказывают, что тема манипуляций с финансовой отчетностью остается неизменно актуальной и с каждым годом все более обсуждаемой. В период с 2007 по 2015 году количество написанных статей о проблемах искажения бухгалтерской отчетности возросло в 13,7 раза (3 до 41 шт. в год). Первые опубликованные статьи были посвящены риску возникновения искажений и способам анализа данных для выявления подобных

<sup>44</sup> В выборку включались публикации, содержащие термины «фальсификация финансовой отчетности» и «вуалирование финансовой отчетности». Поиск осуществлялся в разделах «Экономика и экономические науки»

нарушений.<sup>45,46</sup> Позднее, основное содержание публикаций стало касаться причин и последствий фальсификаций как для самих предприятий, так и для внешних пользователей ее отчетностью. К таким работам, например, относятся статьи о последствиях применения креативного бухгалтерского учета Н.А. Соколовой<sup>47</sup> и Г.В. Костиной, которые пишут о возможном возникновении неточностей в отчетности в связи с переходом на Международные стандарты учета.<sup>48</sup> Публикации последних лет в основном освещают возможные способы обнаружения фальсификаций показателей и рассматривают вероятность возникновения нарушений при наличии определенных условий. Например, Г.В. Соболева выделяет наличие определенного влияния состава Совета директоров на величину риска возникновения фальсификаций.<sup>49</sup> Существуют также работы, в которых рассматриваются риски мошенничеств со стороны контролирующих лиц, в частности, банков, сопровождающиеся фальсификациями.<sup>50</sup>

Следует отметить, что при анализе среза публикаций по географическому признаку, было выяснено, что большая часть публикаций (34) создана авторами из Москвы, тогда как Санкт-Петербург значительно отстает от столицы с показателем 7, по аналогичным параметрам.

Исследования на тему манипуляции данными финансовой отчетности проводят не только ученые, но и, например, крупная аудиторская компания PwC. Результаты одного из последних таких исследований рассматривались в этой работе ранее. По данным PwC за 2015-2016 год, 48% компаний и организаций России столкнулись с экономическими преступлениями, причем этот показатель выше среднемирового, составившего 36%. О манипулировании данными бухгалтерской отчетности 2016 году упоминает 23% российских респондентов. В мире этот показатель составляет 18%.<sup>51</sup> С учетом того, что большинство финансовых преступлений сопровождаются искажением данных учета - проблема становится очевидно серьезной и массовой. Подтверждают важность проблемы и данные, представленные Министерством Внутренних Дел России по итогам первого

---

<sup>45</sup> Брюханов, М.Ю. Риск фальсификации финансовой отчетности: классификация и описание факторов и моделирование// М.Ю. Брюханов// Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. -2007. №11(55).- С.30-38

<sup>46</sup> Терентьева, Т.В. Проблемы оценки инвестиционной привлекательности предприятий, вуалирующих финансовую отчетность/ Т.В. Терентьева, В.И. Шитова// Экономические науки. -2008, №44.- С.341-348

<sup>47</sup> Соколова, Н.А. Креативный учет: причины возникновения и последствия/ Н.А. Соколова// Финансы и бизнес.-2012. №3.- С.143-151

<sup>48</sup> Костина, Г.В. Проблемы вуалирования и фальсификации бухгалтерской финансовой отчетности в контексте перехода на МСФО/ Г.В. Костина// Актуальные вопросы экономических наук.- 2012 №88.- С.83-87

<sup>49</sup> Соболева, Г.В. Анализ взаимосвязи состава Совета директоров компании и риска фальсификации финансовой отчетности/ Г.В. Соболева// Аудиторские ведомости.- 2016 №6.- С.57-65

<sup>50</sup> Егорова, О.Ю. Выявление риска мошенничества контролирующих лиц банков/ О.Ю. Егорова// Учёт. Анализ. Аудит.-2015.№6-С.102-110

<sup>51</sup> Российский обзор экономических преступлений за 2016 год, PricewaterhouseCoopers(PwC).- С. 6-8

полугодия 2016 года. По подсчетам министерства несмотря на то, что экономических преступлений стало меньше на 4,7%, материальный ущерб, нанесенный ими, возрос почти на 50%. Адвокат Дмитрий Ицков отмечает, что одновременно со снижением количества преступлений, они становятся все более изощренными. Более того, уменьшение количества мошенничеств он объясняет вступлением в силу Федерального закона "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации по вопросам совершенствования оснований и порядка освобождения от уголовной ответственности" (323-ФЗ)<sup>52</sup>, в соответствии с которым, теперь, гражданин, впервые совершивший преступление небольшой или средней тяжести не привлекается к уголовной ответственности. Сумма задолженности по налогам, которая не является основанием для привлечения к уголовной ответственности, также была увеличена с 600 до 900 тысяч рублей<sup>53</sup>

Необходимость повышенного внимания к финансовым мошенничествам подтверждает сумма ущерба, нанесенного ими. М.К. Ценжарик отмечает, что она может быть сравнима с расходами на здравоохранение и образование государственного бюджета некоторых стран.<sup>54</sup>

Тот факт, что последствия фальсификации могут негативно сказываться не только на впечатлении внешних пользователей, но и непосредственно на деятельности самих компаний подтверждают ситуации, с которыми столкнулись как российские, так и зарубежные компании, которые признавались лидерами в своих отраслях.

Так, банкротство ОАО «Авиакомпания Трансаэро» сопровождалось фальсификацией, основной целью которой было сокрытие значительных убытков компании.

В качестве примера более давних подобных дел можно привести мошенничество руководства крупнейшей фармацевтической компании Rite Aid, которая в 2003 году объявила о снижении прибыли на 16 млрд. долл. Выяснилось, что менеджеры компании завышали величину прибыли, а также подделывали данные о расходах, кредиторской задолженности. В результате аудиторская компания отозвала свои положительные

<sup>52</sup> Федеральный закон "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации по вопросам совершенствования оснований и порядка освобождения от уголовной ответственности" от 03.07.2016 N 323-ФЗ // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_200696/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200696/) Дата обращения: 31.10.2016

<sup>53</sup> Известия, URL: <http://izvestia.ru/news/644124> Дата обращения: 13.11.16 - исправьте – у Вас упоминается авторская публикация с точным названием!!! Бершвили Н . Воровать стали больше // Известия. 2016. 11 ноября 2016 / URL: <http://izvestia.ru/news/644124> Дата обращения: 13.11.16

<sup>54</sup> Tsenzharic M. Benford's Law as a Tool for Detecting of Financial Statements Falsification/ M. Tsenzharic - C.2

заклучения за несколько лет и вице-президенту было предъявлено обвинение в 36 мошеннических фальсификациях.<sup>55</sup>

Подобные ситуации подтверждают актуальность проблемы манипулирования отчетностью и ее влияние на реальную деятельность компании.

Миллер Грегори (Miller Gregory S.) считает, что в качестве индикатора интереса общества к проблемам фальсификации финансовой отчетности можно выделить средства массовой информации (СМИ), которые зачастую выступают в роли раннего информационного посредника при обнаружении и распознавании финансовых преступлений.<sup>56</sup> Пресса выполняет роль ретранслятора информации из других информационных источников, таких как результаты работы аналитиков, аудиторов и итоги судебных разбирательств, также проводя собственные исследования и анализ. Уникальные исследования проводят в основном серьезные бизнес-ориентированные издания, в то время как непрофильные источники занимаются по большей части ретрансляцией.

Степень доверия к материалам СМИ должна быть совершенно разной. С одной стороны, основной целью прессы является не углубленное изучение темы, а поиск в ней элемента сенсации. С другой стороны, есть доказательства того, что активность средств массовой информации связана с экономическим ростом в стране. И опубликованная в публикациях информация, может играть важную роль в представлении целостной картины управления компаниями. Однако грань между статьей, основной целью которой является сенсация и, той, которая отражает конкретную ситуацию, без присущих прессе преувеличений, достаточно сложно определить. Например, журналисты Джемисон (Jamieson, Kay Redfield) и Кэмпбелл (Campbell, Bonnie K.) определяют «заслуживающим освещения в прессе» событие, отвечающее пяти критериям:

- 1) может быть персонифицированным;
- 2) присутствует драма, насилие, конфликт;
- 3) актуальность и конкретность;
- 4) оригинальность и нарушение правил;
- 5) стабильно интересующий массы вопрос.<sup>57</sup>

Финансовые мошенничества являются одной из немногих сфер бизнеса, отвечающей всем пяти критериям. Так, по результатам исследования Г. Миллера (Gregory S. Miller), в выборке компаний, руководство которых по данным исследования Комиссии по ценным

<sup>55</sup> Килман С. Догнать и перегнать Елгон/ Известия, URL: <https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2002/06/25/dognat-i-peregnat-enron> Дата обращения: 23.11.16

<sup>56</sup> Miller Gregory S. The Press as a Watchdog for Accounting Fraud// U.S.A. Journal of Accounting Research Vol. 44 No. 5, December, 2006.- P.1002

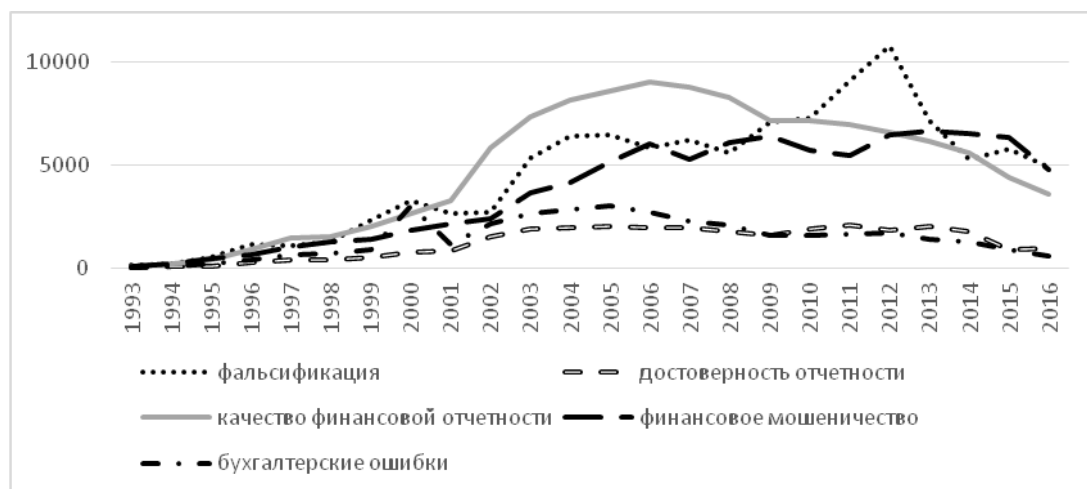
<sup>57</sup> Jamieson K.,Campbell K. The Interplay of Influence, Fifth edition. Belmont, CA:Wadsworth, 2001.- С. 41-

бумагам и биржам США (the Securities and Exchange Commission (SEC)) было обвинено в финансовых мошенничествах, 29% ситуаций активно освещались в прессе.

Таким образом, можно сказать, что СМИ выступают индикатором наличия и всплеска интереса к конкретным сюжетам совершаемым экономическим преступлениям в деятельности фирм. Основываясь на положениях работы Г. Миллера, выделявшего СМИ в качестве раннего информационного посредника при обнаружении экономических преступлений, было проведено исследование публикаций в базе Integrum, в которой предоставляется доступ к полным текстам публикаций более 1000 газет и журналов, как регионального, так и федерального уровня. Для объективного анализа всплеска активности СМИ на тему искажения финансовой отчетности необходима база, содержащая большое количество источников разного масштаба и специализации за продолжительный период. База Integrum соответствует этим критериям и позволяет провести анализ числа активности публикаций в динамике. Было рассмотрено количество публикаций в региональных и федеральных средствах массовой информации в период с 1993 по 2016. Целью этого было выяснение основных трендов в количестве публикаций по годам, наиболее часто встречающихся ключевых слов и сравнение активности публикаций в СМИ с количеством научных работ в журналах. Результаты исследования совокупности региональных и федеральных источников представлены на диаграммах ниже. Более подробно с полученными данными можно ознакомиться в приложении 1.

Поиск производился по девяти ключевым словам, наиболее близко связанным с темой настоящей работы. Выборка включала в себя как достаточно «широкие» понятия, употребляющиеся не только в рамках финансового анализа, так и «узкие», на основании анализа количества упоминаний о которых можно судить об интересе журналистов к теме манипулирования данными финансовой отчетности. Из-за большого разрыва в активности публикаций результаты разделены на две диаграммы.

Диаграмма 1 Динамика количества публикаций в российских региональных и федеральных СМИ на тему манипулирования данными финансовой отчетности период с 2007 по 2016 г. (наиболее часто упоминающиеся ключевые слова).



Источник диаграммы 1: составлено автором по данным базы Integrum

Наибольшее количество статей выявлено на темы фальсификации (в целом), качество финансовой отчетности и ее достоверность. Если большое количество работ на тему фальсификации вполне логично, в силу возможности применения термина не только в по отношению к бухгалтерским документам (это подтверждается значительно меньшим числом публикаций с ключевым словом: фальсификация отчетности), то статьи о качестве финансовой отчетности и ее достоверности лишь подтверждают наличие рассматриваемой нами проблемы и ее обсуждаемость. Однако схожие колебания числа статей с употреблением терминов «фальсификация отчётности» и «фальсификация» дают основание полагать, что большая часть работ с ключевым словом более широкого свойства также подразумевают под собой освещение проблем манипуляции данными именно финансовой отчетностью. Учитывая рост количества публикаций с 2002 году, стабилизацию их числа на достаточно высоком уровне, а также максимально быструю реакцию средств массовой информации на реальные события и проблемы, и такими образом, рассматривая СМИ как индикатор уровня финансовых мошенничеств в стране, можно говорить о стабильном и одновременно высоком уровне преступлений, которые были связаны с искажением финансовой отчетности или данными бухгалтерского (финансового) учета.

Также выявлен схожий тренд в количестве публикаций с ключевыми словами «качество финансовой отчетности» и «достоверность отчетности», причем в абсолютном выражении число статей на тему качества больше, что подтверждает наличие связи между этими понятиями и необходимости рассматривать достоверность как одну из характеристик



качества отчетности. Так же видна корреляция между публикациями на тему финансовых мошенничеств и качества финансовой отчетности, что демонстрирует влияние незаконных действий в финансовой сфере на уровень качества отчетности и повышение интереса к одной теме при появлении необычных, интересных для журналистов фактов в другой.

Диаграмма 2 Динамика количества публикаций в российских региональных и федеральных СМИ на тему манипулирования данными финансовой отчетности период с 2007 по 2016 г. (менее упоминающиеся ключевые слова)



Источник диаграммы 2: составлено автором по данным базы Integrum

На диаграмме 2 видна прямая корреляционная связь между понятиями манипулирование отчетностью и ее фальсификация, что позволяет говорить о синонимичности данных терминов, по крайней мере, в публикациях в средствах массовой информации.

Количество статей, с употреблением терминов вуалирование и неумышленное искажение на протяжении всего рассматриваемого периода практически равно нулю, корреляционная связь между публикациями с этими двумя понятиями и ключевыми словами фальсификация и вуалирование не прослеживается. Возможно, это связано со сложностью выявления фактов вуалирования, а также с необходимостью наличия «сенсационности» и масштаба преступления, для обеспечения появления публикации в СМИ, которое при единичных фактах скрытых нарушений учета не наблюдается. В периодических изданиях в основном освещаются «громкие» дела, в которых чаще всего имеют место серьезные мошеннические финансовые схемы с нарушением основных предписаний ведения учета и крупными финансовыми потерями. Проведенный анализ выявил, что термин фальсификация финансовой отчетности употребляется гораздо чаще, чем вуалирование. Вероятно, это объясняется тем, что факты вуалирования имеют более законный и одновременно скрытый

характер, и поэтому гораздо менее интересны журналистам, чем мошенническая фальсификация, и тем, что происходит определенная «путаница», неопределенность в различиях понятий фальсификация и вуалирование.

Кроме того, нами было проведено сравнение публикаций в региональных и федеральных средствах массовой информации.<sup>58</sup> Ключевые слова были также поделены на две группы. В первую попали термины, статьи с которыми публиковались от 0 до 5600 раз в год, во вторую – от 0 до 250 раз. В результате исследования было выяснено, что в целом тенденции и колебания количества как по первой, так и по второй группе достаточно похожи.

Однако, если говорить о группе с более активно употребляемыми терминами, зачастую можно наблюдать отставание повышения интереса к какой-либо тематике со стороны региональной прессы на 1 период. Также была замечена большая стабильность федеральных изданий. Под стабильностью подразумевается то, что рост количества публикаций сопровождался относительным сохранением количества публикаций в год, что отражает более продолжительный интерес к проблеме.

Говоря о конкретных ключевых словах, встречающихся в прессе нельзя не отметить повышенный интерес к тематике качества бухгалтерской отчетности в федеральных источниках, возможно, это связано с тем, что большинство профессиональных бизнес изданий являются федеральными, а сам термин «качество бухгалтерской отчетности» является более научным, нечасто используемым в непрофильной прессе.

Рассматривая группу ключевых слов, содержащимися в статьях, количество которых колеблется от 0 до 250 штук в год, можно сделать вывод, что в основном они употребляются в федеральной прессе. В региональных издание их упоминание носит эпизодический характер. Тем не менее, все соотношения сохраняются и наиболее часто встречающимися терминами являются «фальсификация отчетности» и «манипуляция» ей.

Резкие скачки в 2003 и 2011-2013 годах, при соблюдении тренда к снижению количества публикаций по сравнению с пиковым 2003 годом. Вероятно, повышенный интерес к теме фальсификации связан с так называемым «делом Юкоса», судебные процессы по которому начались в 2003 году.

Сравнение результатов анализа базы научных публикаций в E-library и итогов отбора статей по базе Integrum, позволяет установить некоторые различия. Было выяснено, что рост числа научных работ становится заметен с 2012 года, причем пик активности приходится на 2015 год. В СМИ же основной рост пришелся на 2005-2008 года, тогда как в 2012 и 2015 года такого значительного роста количества работ, как по источнику научных статей не

---

<sup>58</sup> Соответствующие графики представлены в приложении 1

наблюдалось, более того, анализ результатов поиска по некоторым ключевым словам показывает снижение интереса журналистов к этой тематике. Это может быть связано с тем, что СМИ являются более оперативно реагирующим источником, чем научное сообщество. Более того, для написания статьи требуется накопление фактов, изучение данных статистики и официальное опубликование каких-то итогов сложившейся ситуации, тогда как основной целью СМИ является максимально быстрое реагирование на изменяющуюся обстановку и обнаружение новых сенсационных фактов, что и объясняет определенный разрыв в активности журналистских и научных публикаций.

В большинстве случаев как ученых, так и журналистов интересует именно мошенническая фальсификация. В основном это связано со значительным ущербом от сознательных искажений финансовой отчетности и тем, что с их помощью осуществляется попытка скрыть иные финансовые преступления, например, вывод активов и взяточничество.

Тем не менее, научное сообщество интересуют не только признаки, свидетельствующие о наличии преступного мошенничества или случайной ошибки, и критерии, в соответствии с которыми нарушение можно отнести в ту или иную категорию, но и классификация видов искажения учетных данных, под которой подразумевается разделение манипуляций на вуалирование и фальсификацию. На протяжении многих лет изучения этой тематики учеными разных стран и не учитывая индивидуальные особенные критерии и более «узкие» области, рассматриваемые авторами, большинство из них сходятся на том, что под вуалированием необходимо понимать формальное соответствие отчетности требованиям правил учета и одновременное снижение степени её ясности и достоверности, достигаемое путем излишнего агрегирования или сальдирования статей. Под фальсификацией в большинстве случаев понимается заведомо ложное представление фактов хозяйственной жизни компании путем незаконного искусственного искажения основных показателей компании, способствующего сокрытию фактов мошеннических действий или созданию необходимого впечатления внешних пользователей отчетности.

В ходе работы было выяснено, что, начиная с 2012 года, проявляется особая активность авторов статей в научных журналах, что, вероятно, связано с увеличением числа финансовых преступлений в последние годы. Также отмечается повышенный интерес СМИ к теме фальсификации и качества финансовой отчетности. При этом, необходимо отметить, что повышение внимания прессы связано в основном с конкретными фактами раскрытия мошеннических действий и носит нестабильный скачкообразный характер. Также нельзя забывать, что целью прессы является освещение актуальных событий, тогда как для написания научной статьи необходимо время и накопление материала для исследования. С

этим связан относительно более поздний рост активности профессионального сообщества. Если интерес ученых связан с выделением признаков мошенничества и ошибки, фальсификации и вуалирования, то целью СМИ- основного ретранслятора событий бизнес среды, в большинстве случаев является освещение событий и их сенсационный аспект. С этим связано наиболее частое употребление терминов фальсификация, мошенничество и, соответственно, качество отчетности компаний, причем региональные СМИ обычно реагируют чуть позже, чем федеральные.

### **3.2. Приемы фальсификации финансовой отчетности, применяемые на практике**

Для того, чтобы понять, как применяются выделенные в теории и обозначенные во второй первых главе работы методы фальсификации, а также провести сравнение и сделать выводы о том, что на практике подразумевается под манипулированием данными учета, были рассмотрены самые известные дела, сопровождающиеся искажением отчетности, которые привели к банкротству компании.

Одним из самых значительных дел, связанных с фальсификацией финансовой отчетности стало «дело Энрона». Крупная американская энергетическая корпорация стала банкротом в 2001 году, когда стало известно, что фальсификация бухгалтерской отчетности компании сопровождалась целым рядом финансовых преступлений.<sup>59</sup> Суть мошенничества заключалась в том, что руководством компании было создано огромное количество компаний на территории офшоров, с помощью которых происходило сокрытие убытков, путем перевода части долгов на офшоры, а также завышение себестоимости и продажной цены электроэнергии, в результате проведения фиктивных операций с этими компаниями. Система оценки работы менеджеров компании, заключавшаяся в получении бонусов в процентах от прибыли компании, заставляла руководителей завышать получаемые финансовые результаты через проведение фиктивных операций и списание долгов на взаимозависимые компании, тем самым фальсифицируя отчетность и вводя в заблуждение ее пользователей и, в первую очередь, владельцев ценных бумаг компании. Кроме того, «Дело Энрона» привело к распаду аудиторской компании Arthur Andersen, которая входила в «большую пятерку» аудиторский компаний мира, являлась аудитором обанкротившейся компании «Энрон» и не отразила в своих заключениях факт наличия мошеннических действий руководства и недостоверности отчетности.

---

<sup>59</sup> Рютов И., Никомаров А. Мошенничество с финансовой отчетностью/ МСФО на практике, 2011, №5, С.39.

Еще одним примером фальсификации отчетных данных является «Дело Юкоса». 1 августа 2004 года российская компания «Юкос» была объявлена банкротом. В процессе судебных разбирательств был обнаружен целый ряд экономических мошенничеств, каждое из которых приводило к искажению данных бухгалтерской отчетности, при их отражении в учете, а также занижению налогов, уплачиваемых компанией в бюджет. В качестве основных мошенничеств компании выделяются, продажа нефти и нефтепродуктов взаимозависимым организациям по заниженным ценам, минимизация налогов путем организации цепочки посредников, неправомерное использование налоговых льгот, расчеты фиктивными векселями и отсутствие первичных документов.<sup>60</sup> Схемы, с использованием фиктивных посредников, векселей и взаимозависимых компаний, и созданные ради систематического занижения суммы выручки компании и уклонения от уплаты налогов, приводили к искажению показателей бухгалтерской отчетности и тому, что отчетность не отражала реального положения дел компании, суммы ее активов и обязательств.

Еще одной компанией, при банкротстве которой были выявлены фальсификации финансовой отчетности является компания Трансаэро. Долгое время компания являлась лидером отрасли. В 2014 году она была второй в стране по показателю годового пассажиропотока после «Аэрофлота».<sup>61</sup> Однако в связи с увеличением размера выплат по лизинговым платежам, вызванным увеличением парка самолетов, курсовой нестабильностью значительно выросли долги компании. Снижение цен на билеты также не привело к положительному результату, а лишь увеличило убыток компании. Основные коэффициенты платежеспособности в период 2007 по 2014 год подтверждали высокий уровень закредитованности компании и высокие риски неплатежеспособности.

Ю.В. Терешина в статье, освещающей банкротство «Трансаэро» и приемы фальсификации отчетности, использованные менеджментом компании, отмечает, что депутат Госдумы от партии Справедливая Россия Дмитрий Ушаков направил запрос в Следственный комитет о проверке гипотезы о том, что руководство компании «Трансаэро» намерено вводило в заблуждение банки, предоставляя им искаженную отчетность, не отражающую реальное финансовое положение компании, с целью получения крупных кредитов.<sup>62</sup> Также депутат выделил три основных признака, сигнализирующих о наличии

---

<sup>60</sup> Дополнительный меморандум по жалобе № 14902/04 "Открытое акционерное общество "Нефтяная компания "ЮКОС" против Российской Федерации" от 10.07.2006

<sup>61</sup> Ивасенко А.Г., Мироненко М.А. К вопросу о вероятности предвидения и предотвращения банкротства АК «Трансаэро» / Научный журнал «Апробация», 2016(№4), С 140-142

<sup>62</sup> Терешина Ю.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : проблемы выявления и искажения информации на примере ОАО «Трансаэро»/Сборник 3-ей международной научно-практической конференции: «Научно-технический прогресс: Актуальные и перспективные направления будущего», Том 2, 2016, с. 333-335

мошеннических действий в компании «Трансаэро». Во-первых, это постоянная переоценка бренда. В период с 2010 по 2014 год стоимость бренда «Трансаэро» увеличилась с 650 млн рублей до 61,3 млрд рублей (в 94 раза). Во-вторых, вопреки требованиям МСФО и российских правил ведения бухгалтерской отчетности все валютные статьи пересчитывались по курсу не на дату на конец отчетного периода, а на дату совершения операций, что являлось нарушением правил ведения бухгалтерского учета и привело к уменьшению курсовой разницы по итогам 2014 года (9,5 млрд руб. вместо 19 млрд). В-третьих, компанией «Трансаэро» производился пересчет показателей предыдущих периодов. Так, в результате корректировок, проведенных через 2 года, непокрытый убыток 2013 года увеличился на 15 млрд руб.<sup>63</sup>

В ходе проверки действительно выяснилось, что при заключении договоров, компанией была предоставлена несоответствующая действительности бухгалтерская отчетность, с завышенной стоимостью самых ликвидных оборотных активов.<sup>64</sup> Итогового решения имело ли место фальсификация данных бухгалтерского учета и преднамеренным ли было банкротство «Трансаэро» пока не вынесено, однако гипотеза о наличии заведомого искажения была заявлена в связи с тем, что на протяжении нескольких периодов задним числом вносились изменения в отчетность компании без очевидных причин для ошибок, происходила переоценка стоимости нематериальных активов и завышение стоимости оборотных средств с целью получения кредитования и введение в заблуждение руководства банков.

Таким образом, происходила попытка скрыть реальные убытки компании с помощью агрессивной политики применения правил ведения бухгалтерского учета, пользуясь правом на переоценку нематериальных активов и внесением исправлений в финансовую отчетность предприятия в следующем отчетном периоде. В качестве обоснования недостоверности отчетности приводится тот факт, что аудиторская компания не смогла найти доказательств того, что стоимость дооценки бренда определялась исходя из рыночных цен.

В двух из трех рассмотренных случаев фальсификации искажение финансовых показателей происходило за счет создания цепочки фиктивных поставщиков и дочерних компаний в офшорных зонах, основной целью существования которых было принятие на себя убытков головной организации и завышение себестоимости ее продукции (Энрон), а

---

<sup>63</sup> Терешина Ю.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблемы выявления и искажения информации на примере ОАО «Трансаэро»/Сборник 3-ей международной научно-практической конференции: «Научно-технический прогресс: Актуальные и перспективные направления будущего», Том 2, 2016, с. 333-335

<sup>64</sup> Рубникович О., Мордюшенко О. Кредит Трансаэро улетел к следствию. Коммерсант. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3242804/> Дата обращения: 16.04.17

также занижение выручки основной компании с целью снижения налоговой нагрузки (Трансаэро). Использование в сделках фиктивных посредников и взаимозависимых лиц в оффшорных зонах дополнялось предоставлением недостоверных первичных документов и расчетами фиктивными векселями взаимозависимых банков (Юкос). В случае с компанией «Трансаэро» фальсификация отчетности происходила в основном не за счет проведения фиктивных операций, а за счет завышения или занижения показателей отчетности в результате манипулирования правилами ведения бухгалтерского учета. Основными способами искажения отчетности были нерыночная цена бренда, полученная в результате переоценки, пересчет валютных статей не в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета, искажение суммы основных средств, а также ретроспективный пересчет основных показателей прошлых отчетных периодов.

Обобщая рассмотрение описанных случаев, можно выделить следующие виды, искажений отчетности, которые в публикациях, рассматривающих их, были названы авторами:

- 1) уменьшение кредиторской задолженности;
- 2) завышение расходов (себестоимости);
- 3) искажение (завышение/ занижение) выручки;
- 4) занижение прочих доходов (отражение курсовых разниц не в соответствии с требованиями бухгалтерского учета)
- 5) завышение стоимости долгосрочных и краткосрочных активов (агрессивное применение правил бухгалтерского учета)

Данные искажения отчетности проводились с целью создания ложного впечатления о финансовом положении компании и, одновременно, как в случае с компанией Юкос, для снижения налоговой нагрузки. Можно заметить, что приемы фальсификации, выделенные авторами и рассмотренные во второй главе работы, совпадают с методами, реально применяемыми компаниями на практике. Кроме того, подтверждено высказанное ранее предположение о том, что при искажении данных отчетности, одновременно используется несколько методов фальсификации. Для подтверждения и наглядного представления того, что приемы фальсификации, применяемые компаниями на практике, совпадают с приемами, выделенными в теории, было проведено сопоставление методов фальсификации, результаты которого представлены в таблице 7.

Таблица 7. Сопоставление приемов фальсификации, использованных в крупных мошеннических схемах и выделенных в теории

Элемент отчетности, на которое оказывается воздействие	Приемы фальсификации отчетности, выделенные в теории	Приемы фальсификации отчетности, применённые на практике
Завышение/занижение выручки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отражение мнимых операций, ничтожных и притворных сделок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Искажение (завышение/занижение) выручки (продажа взаимозависимым компаниям по заниженным ценам)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Несвоевременное отражение выставленных счетов и не в соответствии с требованиями учета</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Занижение прочих доходов (отражение курсовых разниц не в соответствии с требованиями бухгалтерского учета)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Маскировка мошеннических сделок путем деления на более мелкие по сумме</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•</li> </ul>
Завышение/занижение расходов	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отражение мнимых операций, ничтожных и притворных сделок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Завышение расходов (в части себестоимости, путем проведения фиктивных посреднических операций)</li> <li>• Проведение и отражение фиктивных операций</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Расчет резервов и иных показателей без использования специальных формул, методов вычисления их величины или с нарушением таких правил</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Прочие</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Уменьшение кредиторской задолженности</li> <li>• Перенесение убытков на взаимозависимые компании</li> </ul>
Завышение/занижение активов и обязательств	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Неправильная переоценка</li> <li>• Манипуляции с начислением резервов по дебиторской задолженности, амортизационным начислениям</li> <li>• Включение в состав активов имущества, на которое у компании нет права собственности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Завышение стоимости долгосрочных и краткосрочных активов (агрессивное применение правил бухгалтерского учета)</li> </ul>
Реклассификация между элементами финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Неправильная классификация операций и отражение их в неверных статьях отчётности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•</li> </ul>

Источник таблицы 7: составлено автором



Таким образом, все примененные на практике в рассмотренных делах приемы фальсификации финансовой отчетности были описаны и выделены в качестве отдельных методов в теории. Те практические методы, которые не нашли отражения в теоретических приемах фальсификации, тем не менее попали в группы манипуляций учетными данными в соответствии с элементом финансовой отчетности, искажение которой происходило на практике.

Фальсификация данных финансовой отчетности в рассмотренных случаях имела своей целью создание ложно положительного отношения инвесторов, держателей акций, как в «деле Энрона» или банков, при выдаче ими компании крупных кредитов, как в ситуации с «Трансаэро». Еще одной целью искажения данных бухгалтерского учета, являлось снижение налоговой нагрузки компании, путем искусственного занижения ее доходов, как, например, в «Деле Юкоса» или «Энрон». И ведение фиктивных операций или пересчет, переоценка показателей бухгалтерской отчетности привели к искажению информации о финансовом состоянии, доначислению сумм неуплаченных налогов и в конечном счете к «банкротству компаний».

### **3.3 Налоговая выгода как основная причина фальсификации финансовой отчетности на практике**

В результате рассмотрения значимых судебных разбирательств, связанных с фальсификацией отчетности компаний было выяснено, что экономические преступления, зачастую имеют своей целью манипулирование величиной доходов и расходов предприятия.

Однако, необходимо заметить, что аналогичные обвинения в необоснованном завышении расходов или занижении доходов предъявляют налоговые органы налогоплательщикам налога на прибыль организаций или НДС. В ходе обычной деятельности компаний, не всегда приводящей к банкротству и значимым, «громким» судебным «делам» компании отражают сделки с фиктивными поставщиками и покупателями, включают в состав расходов суммы, которые, не подтверждены соответствующими документами, неправильно классифицируют активы и обязательства, искусственно завышают или занижают их величину. В публикациях, освещающих арбитражную практику, результаты подобных манипуляций с показателями финансовой отчетности обычно связывают с получением необоснованной выгоды.

Понятие необоснованной выгоды было введено постановлением Пленума ВАС Российской Федерации 2006 году.<sup>65</sup> В этом документе под необоснованной выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Можно предположить, что любые претензии налоговой службы относительно искажения сумм начисленных налогов, отраженных в налоговой декларации, связаны также и с искажением данных бухгалтерского учета, а, следовательно, претензии налоговых органов, связанные с необоснованно полученной компанией выгодой и методы, которые используются при этом компанией можно классифицировать как методы фальсификации финансовой отчетности, используемые компаниями. В целом искажение налогового учета происходит в рамках налоговой оптимизации, когда налогоплательщики искажают данные налогового учета, например, завышая сумму расходов. Но, в большинстве случаев, манипулирование данными налогового учета не может происходить без фальсификации данных бухгалтерского учета. В таблице 8 представлен результат сопоставления содержания правонарушений, описанных в документах судебных разбирательств между налоговой службой и компаниями, с приемами фальсификаций, описанными в работе ранее.

Таблица 8. Выделение методов фальсификации, встречающихся в судебной практике разбирательств с Федеральной налоговой службой

Содержание судебного дела в части искажения отчетных данных	Прием фальсификации	Цель фальсификации	Источник
Фальсификация документов, подтверждающих налоговые вычеты, (подписи неустановленных лиц, контрагент фактически не осуществляет заявленной деятельности)	Завышение расходов	Занижение НДС	Постановление ФАС Московского округа от 18.03.2011 N КА-А40/1560-11 по делу N А40-87683/10-116-333, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.01.2010 по делу N А56-22708/2009
Включение в состав расходов	Завышение	Завышение	Постановление

<sup>65</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"//СПС КонсультантПлюс

затрат на оплату субподрядных работ организации	расходов	расходов для расчета для занижения налога на прибыль организаций	ФАС Северо-Западного округа от 27.10.2008 по делу N А66-7604/2007
Документы, подтверждающие способ доставки товара и счета на транспортировку со всеми необходимыми реквизитами, отсутствуют. В учете поставщика операции не отражены и налоги не уплачены	Завышение расходов	Занижение доходов поставщика путем неотражения операций с целью занижения налога на прибыль	Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.02.2010 по делу N А32-18452/2008-3/362-09-59/115
Неправильная классификация операций, отражение их в неверных статьях отчетности, пропуск операций, нарушение правил бухгалтерского учета: 1) невключение доходов, полученных при ликвидации общества; 2) включение в расходы взноса в уставный капитал; 3) занижением доходов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности	1) Занижение внереализационных доходов; 2) завышение расходов; 3) занижение доходов, относящихся к отдельному виду деятельности	Занижение налога на прибыль и НДС	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.07.2016 N Ф05-9616/2016 по делу N А41-56172/2015
Искажение остаточной стоимости амортизируемого актива	Искажение стоимости активов	Занижение налога на имущество	Постановление ФАС Московского округа от 11.02.2011 N КА-А40/18293-10 по делу N А40-26201/10-75-126
Осуществление мнимых экспортных сделок, завышение цены контракта	Завышение доходов	Уплата НДС по нулевой ставке	Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15 мая 2003 г. N КА-А40/2659-03
Включение суммы кредиторской задолженности в доходы, когда компания узнала о банкротстве контрагента, вместо включения в состав внереализационных доходов	Реклассификация между элементами финансовой отчетности	Занижение НДС и налога на прибыль	Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 января 2008 г. N Ф04-122/2007(142-

			A27-37) (извлечение)
Неправомерная переоценка стоимости объекта основных средств восстановительной стоимости оцененных объектов ниже показателя рыночной стоимости в несколько раз)	Искажение стоимости основных средств	Занижение суммы налога на имущество	Постановление от 7 сентября 2016 г. по делу N А40-141360/2015
Систематическое несвоевременное отражение на счетах бухгалтерского учета вознаграждений по договорам подряда	Занижение расходов	Занижение базы по единому социальному налогу	Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 6 мая 2009 г. N 01АП-116/09
Дробление бизнеса, занижение численности работников	Занижение выручки	Необоснованное применение специального налогового режима	Определение Верховного Суда РФ от 23 января 2015 г. N 304-КГ14-7139
Включение в стоимость его чистых активов производственного здания и земельного участка под ним, отчужденных по договору купли-продажи, включение в состав активов имущества, находящегося в лизинге	Завышение стоимости активов	Искажение доли в уставном капитале	Постановление АС Северо-Западного округа от 02 февраля 2016 года по делу № А44-7995/2014

Источник таблицы 8: составлено автором

В результате анализа арбитражной практики с приемами фальсификации финансовой отчетности, описанными во второй главе работы, были выделены виды искажений учетных данных, использованные налогоплательщиками, к которым предъявлялись претензии налоговыми органами и произведено их сопоставление с методами фальсификации, выделенными в теории. Результаты сравнения представлены в таблице 9.

Таблица 9 Сопоставление приемов фальсификации, использованными налогоплательщиками с целью получения необоснованной налоговой выгоды с методами фальсификации, выделенными в теории

Элемент отчетности, на которое оказывается воздействие	Приемы фальсификации отчетности, выделенные в теории	Приемы фальсификации отчетности, применяемые налогоплательщиками с целью получения необоснованной налоговой выгоды
Завышение/занижение выручки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отражение мнимых операций, ничтожных и притворных сделок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Завышение доходов (осуществление мнимых экспортных сделок, завышение цены контракта)</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>Несвоевременное отражение выставленных счетов и не в соответствии с требованиями учета</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Систематическое несвоевременное отражение на счетах бухгалтерского учета вознаграждений по договорам подряда</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Маскировка мошеннических сделок путем деления на более мелкие по сумме</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Дробление бизнеса, путем создания группы взаимозависимых организаций с целью снижения численности работников с помощью их перераспределения на другие организации и получения необоснованного права на применение налогового спецрежима</li> </ul>
Завышение/ занижение расходов	<ul style="list-style-type: none"> <li>Отражение мнимых операций, ничтожных и притворных сделок</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Завышение расходов, отражение операций с фиктивным клиентом (фальсификация документов, подтверждающих налоговые вычеты)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Расчет резервов и иных показателей отчетности без использования специальных формул, методов вычисления их величины или с нарушением таких правил</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Завышение расходов (расчет величины затрат с нарушением правил ведения учета)</li> </ul>
Завышение/ занижение активов и обязательств	<ul style="list-style-type: none"> <li>Неправильная переоценка</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Неправомерная переоценка основных средств (восстановительная стоимость ниже рыночной)</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Манипуляции с начислением резервов по дебиторской задолженности, амортизационным начислениям</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Искажение остаточной стоимости амортизируемого актива</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Включение в состав активов имущества, на которое у компании нет права собственности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Включение в состав активов имущества, находящегося в лизинге, имущества, отчужденного по договору купли-продажи</li> </ul>
Реклассификация между элементами финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> <li>Неправильная классификация операций и отражение их в неверных статьях отчётности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Неправильная классификация операций (Занижение внереализационных доходов, завышение расходов, занижение доходов, относящихся к отдельному виду деятельности)</li> </ul>

Источник таблицы 9: составлено автором

Рассмотрение практики арбитражных дел с участием налоговых служб позволило сделать вывод о том, что в целях получения необоснованной налоговой выгоды при уплате налога на прибыль, имущество, НДС, путем завышения или занижения расходов и выручки, искажения стоимости активов и обязательств, реклассификации между элементами финансовой отчетности прибегают к мошеннической фальсификации отчетности. При этом компаниями используются методы фальсификации, аналогичные тем, что были выделены и систематизированы во второй главе работы. В связи с тем, что ранее производилось сопоставление приемов фальсификации, выделенных в крупных делах с теоретическими методами и было определено полное соответствие между практическими и теоретическими приемами, и по каждому выделенному в теории приему фальсификации соответствует метод, примененный для получения налоговой выгоды, можно сделать вывод, что методы фальсификации, рассмотренные в судебной практике с органами налоговой службы соответствуют классификации, определенной в теоретической части работы. Такое соответствие позволяет сделать вывод о том, что получение необоснованной налоговой выгоды можно рассматривать как причину фальсификации отчетности, а с учетом распространенности фактов искажения учетных данных с целью налоговой оптимизации, можно сказать, что получение необоснованной налоговой выгоды является одной из основных причин фальсификации отчетности компаниями, которая часто встречается на практике.

## Заключение

В результате проведенного исследования, поставленная цель достигнута и задачи выполнены. Было выяснено, что проблема фальсификации финансовой отчетности является актуальной для современного бухгалтерского учета, причем показатели числа совершаемых экономических преступлений и, в частности, мошеннических фальсификаций финансовой отчетности в России выше среднемирового уровня. Исследование позволило выделить следующие выводы:

1. Установлено, что понятия фальсификация и вуалирование носят неоднозначный характер и по-разному трактуются различными авторами. Выделено 2 группы авторов, в одной из которых основным фактором, лежащим в основе различий в понятиях фальсификация и вуалирование, определяется непреднамеренность действий, а в другой в качестве аналогичного фактора выделяется соответствие или несоответствие требованиям регулирующих нормативных документов. В результате анализа основных признаков искажения отчетности были выведены обобщающие все подходы определения понятий вуалирование и фальсификация, которые позволяют утверждать, что под вуалированием можно понимать качественные искажения финансовой отчетности, снижающие ее ясность и прозрачность, тогда как под фальсификацией в общепризнанной практике понимается осознанное искажение количественных показателей учета, приводящее к ее существенному искажению.
2. Определено, что последствием фальсификации финансовой отчетности является снижение ее качества и отрицательное влияние на такую ее характеристику как достоверность. В результате анализа литературы выяснилось, что сложность понятия достоверность состоит, во-первых, в неоднозначности самого определения этого понятия, и во-вторых, в том, что даже при формальном соответствии отчетности правилам учета, прописанным в нормативных документах – одному из основных требований к достоверности отчетности, информация, содержащаяся в отчетных формах может не отражать реального положения дел в компании и может иметь место фальсификация отчетности. Также в ходе работы установлена возможность креативного учета, который дает возможность повышать качество отчетности путем отклонения от правил учета, искажать данные, снижая достоверность отчетности.
3. Выявлено, что большинство экономических преступлений приводит к искажению финансовой отчетности, тогда как искажение отчетности само по себе не всегда является преступлением, что выражается в выделении понятий ошибка и

мошенничество, основным отличием которых, исходя из определений, содержащихся в нормативных документах, является наличие преднамеренности, осознанности действий и значительной выгоды, получаемой при мошенничестве, но обычно не получаемой при ошибке. В связи с этим, отмечен тот факт, что фальсификация финансовой отчетности на практике в основном является действием, сопровождающим другое финансовое преступление.

4. Установлено, что основной целью фальсификации, в соответствии с классификациями приемов, предложенными различными авторами является искажение величины доходов и расходов компании путем их завышения или занижения, искажение стоимости активов или обязательств, реклассификация между элементами отчетности. При этом по итогам анализа научной литературы, крупных дел, в которых применялась фальсификация отчетности и налоговых преступлений, встречающихся в судебной практике были выделены и систематизированы приемы фальсификации в зависимости от элемента финансовой отчетности, на которую оказывается воздействие. В полученную классификацию попали следующие методы: отражение мнимых операций, ничтожных и притворных сделок, несвоевременное отражение выставленных счетов и не в соответствии с требованиями учета, маскировка мошеннических сделок путем деления на более мелкие по сумме, создание резервов и иных показателей без использования специальных формул, методов вычисления их величины или с нарушением таких правил, неправильная переоценка, манипуляции с начислением резервов по дебиторской задолженности, амортизационным начислениям, включение в состав активов имущества, на которое у компании нет права собственности, неправильная классификация операций и отражение их в неверных статьях отчетности.
5. Выявлено и обосновано, что основной причиной фальсификации отчетности компаниями на практике является получение ими необоснованной налоговой выгоды. При этом, в результате сопоставления методов фальсификации установлено, что с целью занижения налоговой базы по налогу на прибыль, снижения суммы НДС к уплате и налога на имущества компаниями применяются приемы искажения отчетности, аналогичные тем, которые выделяются в научной литературе, как методы фальсификации отчетности, а также тем, которые квалифицировались как фальсификация при судебных разбирательствах крупных дел, связанных с финансовыми мошенничествами, итогом которых стало банкротство компаний, что и позволяет рассматривать налоговые преступления, совершенные с целью получения необоснованной выгоды как факты фальсификации финансовой отчетности.



Таким образом, фальсификация финансовой отчетности используется компаниями не только с целью сокрытия крупных финансовых мошенничеств, но и в обычной деятельности предприятия при желании снизить сумму выплачиваемых налогов, что приводит к тому, что одной из причин массовых фальсификаций финансовой отчетности на практике является желание получить необоснованную налоговую выгоду. Количество компаний, занимающихся налоговой оптимизацией с применением методов фальсификации отчетности и обыденность подобных ситуаций подтверждают актуальность темы работы и необходимость дальнейших исследований, касающихся вопросов манипуляции данными финансовой отчетности.

### Список использованных источников

- 1 Дополнительный меморандум по жалобе № 14902/04 "Открытое акционерное общество "Нефтяная компания "ЮКОС" против Российской Федерации"/. Коммерсант
- 2 Концептуальные основы финансовой отчетности ред. от 2010 года, ОВ 2, раздел официальные документы, сайт Министерства Финансов России [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=33958&order\\_4=M\\_DATE&dir\\_4=DESC&page\\_4=862](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=33958&order_4=M_DATE&dir_4=DESC&page_4=862) , Дата обращения:17.11.2016
- 3 Международный стандарт аудита 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» от 2006 года. Дата обращения: 29.11.2016.
- 4 Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)"//СПС КонсультантПлюс
- 5 Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99) , п.6// СПС КонсультантПлюс //
- 6 Приложение N 1 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности"»//СПС КонсультантПлюс//
- 7 Приложение N 1 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 N 160н «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности"», п.119//СПС КонсультантПлюс//
- 8 Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 06.07.2016), Статья 159. Мошенничество//СПС КонсультантПлюс
- 9 Федеральный закон "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации по вопросам совершенствования оснований и порядка освобождения от уголовной ответственности" от 03.07.2016 N 323-ФЗ (действующая редакция, 2016)
- 10 Аринушкин, Н.С. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса, в связи с нормами русского финансово-податного обложения. С приложением таблиц исчисления чистой прибыли, подлежащей обложению, в предприятиях, обязанных публичной отчетностью/ Н.С. Аринушкин.- М.: Правоведение И.К. Голубева, 1912.- 241 с.
- 11 Брюханов М.Ю. Фальсификация финансовой отчетности: обнаружение и предотвращение/ диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук 2009, 198 с.
- 12 Гальперин Я. М. Основы балансоведения (общие положения теории учета). Тифлис: Издание практического института счетоведения им. Г. Зиновьева, 1925. С. 323
- 13 Николаев, И.Р. Проблема реальности баланса/ И. Р. - Ленинград.: Экономическое образование, 1926.- 51 с.
- 14 Пятов, М.Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений/ М.Л. Пятов.- М.: 1С-Пабблишинг,-2009.- 268 с.
- 15 Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов, В.Я. Соколов- М.: Финансы и статистика, 2004.- 271 с.
- 16 Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета/ Я.В. Соколов - М.: Финансы и статистика, 2003. – 494 с.

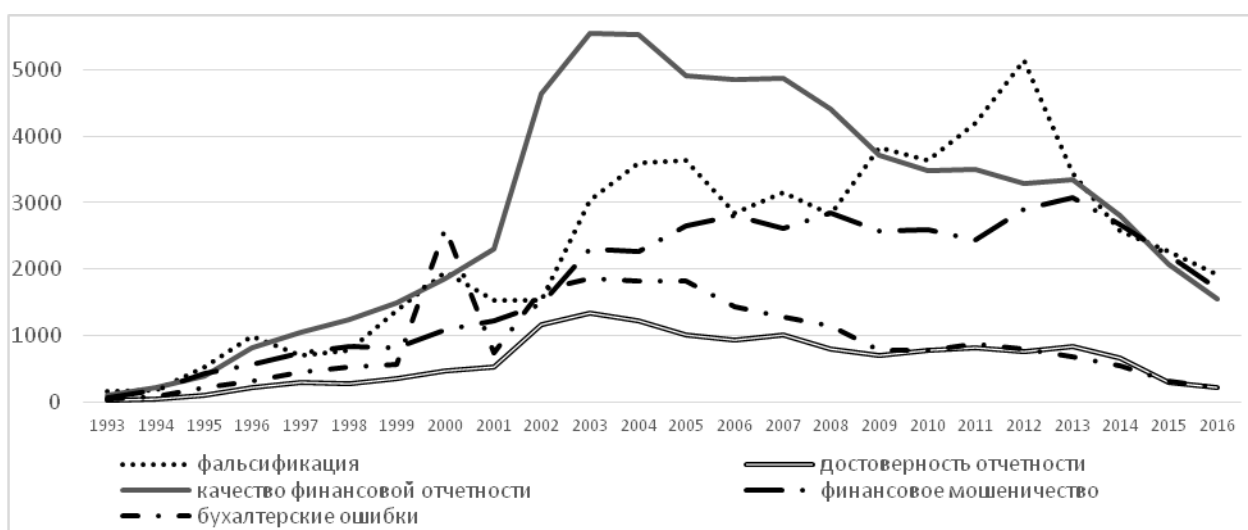
- 17 Сотникова, Л.В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение/ Л.В. Сотникова. - М.: Бухгалтерский учет, 2011.- 108 с.
- 18 Банк, С.В. К вопросу о методике анализа финансового состояния организаций// С.В. Банк// Финансовый анализ.-2005.19(25).- С.37-42
- 19 Бочкова, О.М. Балансовая политика организации и ее влияние на показатели бухгалтерской(финансовой) отчетности/ О.М. Бочкова// Управление финансами и контроль.- 2008. №3(12).-С.39-42
- 20 Брюханов, М.Ю. Риск фальсификации финансовой отчетности: классификация и описание факторов и моделирование// М.Ю. Брюханов// Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. -2007. №11(55).- С.30-38
- 21 Бычкова, С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности/ С.М. Бычкова, О.Н. Филатова // Аудиторские ведомости.-2001. N 4.- С. 15 - 21.
- 22 Бычкова, С.М. Качество в бухгалтерском учете и отчетности/С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // Аудитор.-2014, №4.- С. 33-45
- 23 Бычкова, С.М. Концепции качества: философская, экономическая и юридическая/ С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова// Аудитор.№4.-2014.-С. 68-78
- 24 Бычкова, С.М. О критериях качества бухгалтерской финансовой. Информации в контексте аудита/С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова// Аудиторские ведомости.- 2014. №6.- С.71-79
- 25 Бычкова С.М. Проблемы применения дисциплинарной ответственности к аудиторам в России/ С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова// Инновационное развитие экономики. – 2012. - № 5 (11) сентябрь – октябрь, С.96-106
- 26 Генералова, Н.В. МСФО и достоверность бухгалтерской отчетности/Н.В. Генералова// Финансы и бизнес.-2010. № 2.- С.142-148
- 27 Егорова, О.Ю. Выявление риска мошенничества контролирующих лиц банков/ О.Ю. Егорова// Учёт. Анализ. Аудит.-2015.№6-С.102-110
- 28 Ивасенко А.Г. К вопросу о вероятности предвидения и предотвращения банкротства АК «Трансаэро»/ А.Г. Ивасенко, М.А. Мироненко// Научный журнал «Апробация», 2016(№4), С 140-142
- 29 Костина, Г.В. Проблемы вуалирования и фальсификации бухгалтерской финансовой отчётности в контексте перехода на МСФО/ Г.В. Костина// Актуальные вопросы экономических наук.- 2012 №88.- С.83-87
- 30 Куликова, Л.И. Вуалирование и фальсификация финансовой отчетности: историко-эволюционный аспект/ Л.И. Куликова// Международный бухгалтерский учет.-2011. №14.- С.56-68
- 31 Полисюк, Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации/ Г.Б. Полисюк, Л.М. Корчагина// М.:Финансы и кредит.- 2012. №46.- С. 24-33
- 32 Родионов А.А. Налоговые схемы, за которые посадили Ходорковского/ А. Родионов.- М.: Вершина, 2006. – 280
- 33 Рютов И., Никомаров А. Мошенничество с финансовой отчетностью/ МСФО на практике, 2011, №5, С.38-45
- 34 Рябова, М.А. Судебный процесс братьев Соранцо по данным счетных книг их фирмы/ М.А. Рябова// Средние века.- 2014. №4(75).- С.264-289
- 35 Соболева, Г.В. Анализ взаимосвязи состава Совета директоров компании и риска фальсификации финансовой отчетности/ Г.В. Соболева// Аудиторские ведомости.- 2016 №6.- С.57-65
- 36 Соболева, Г.В. Анализ возможности выявления манипулирования данными финансовой(бухгалтерской) отчетности на основании данных финансовых индикаторов/ Г.В. Соболева, Д.Г. Толкачева// Аудиторские ведомости.-2014. №7.- С.13-21

- 37 Соколов, Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд/ Я.В. Соколов, Е.В. Казанникова// Финансы и бизнес.-2005. № 4.- С. 85-98
- 38 Соколова, Н.А. Креативный учет: причины возникновения и последствия/ Н.А. Соколова// Финансы и бизнес.-2012. №3.- С.143-151
- 39 Соловьева О.В. Фальсификация финансовой отчетности как способ финансового мошенничества/ О.В.Соловьева, И.В. Соколова//Аудит и финансовый анализ// №5, 2014, с. 173-180
- 40 Сотникова, Л.В. Существенное искажение бухгалтерской отчетности/ Л.В. Сотникова// Аудиторские консультации.- 2011. №4.- С.106-111
- 41 Терентьева, Т.В. Проблемы оценки инвестиционной привлекательности предприятий, вуалирующих финансовую отчетность/ Т.В. Терентьева, В.И. Шитова// Экономические науки. -2008, №44.- С.341-348
- 42 Терешина Ю.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : проблемы выявления и искажения информации на примере ОАО «Трансаэро»/Сборник 3-ей международной научно-практической конференции: «Научно-технический прогресс: Актуальные и перспективные направления будущего», Том 2, 2016, с. 333-335
- 43 Чернова, М.В. Искажение бухгалтерского баланса/М.В. Чернова// Бухгалтерская отчетность.- 2010. №10(250).- С.17-21
- 44 Шерр, И.Ф. Бухгалтерия и баланс/ И. Ф. Шерр .- М.: Экономическая жизнь, 1925.-575 с.
- 45 Шиленко, С.И. Классификация искажений и ошибок в бухгалтерской финансовой отчетности/ С.И. Шиленко, А.А. Гордеева// Вестник Белгородского университета потребительской кооперации.-2010.№1,-С.122-129
- 46 Российский обзор экономических преступлений за 2016 год, PricewaterhouseCoopers(PwC).- 36 с.
- 47 Jamieson K.,CAMPBELL K. The Interplay of Influence, Fifth edition. Belmont, CA:Wadsworth, 2001.- С. 41-52
- 48 Johnson E. Disclosure proves toughest challenge for insurers/ Australian Financial Review/ 2006, August 1, P. 10-15
- 49 Miller Gregory S. The Press as a Watchdog for Accounting Fraud// U.S.A. Journal of Accounting Research Vol. 44 No. 5, December, 2006.- P. 1001-1033
- 50 The ACFE's Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, 2012.- 76 с.
- 51 The Routledge Companion to accounting history/ edited by J.R. Edwards and S.P.Walker// Routledge, P. 408-429
- 52 Tsenzharic M. Benford's Law as a Tool for Detecting of Financial Statements Falsification/ M. Tsenzharic – 9 с.
- 53 URL: <http://izvestia.ru/news/644124/> Беришвили Н. Воровать стали больше// Дата обращения: 13.11.16
- 54 URL: <http://izvestia.ru/news/593448/> Амирджанян М., Баязитова А. СК проверит «Трансаэро» на махинации с отчетностью и сговор с банками// Дата обращения: 24.11.16

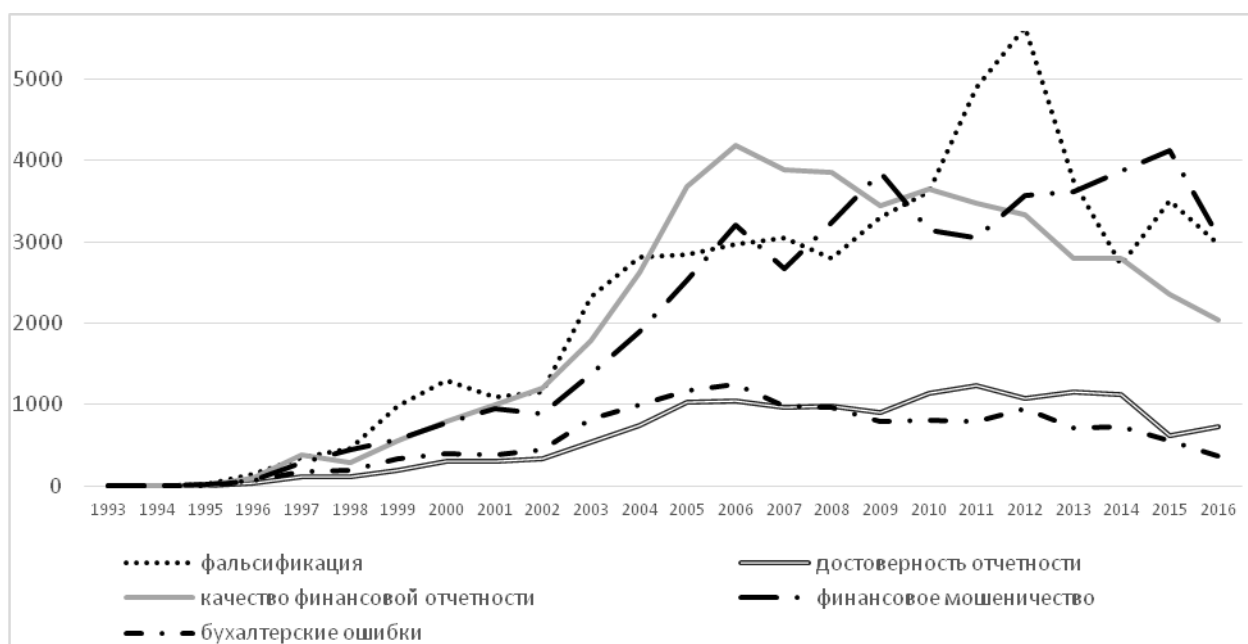
## Приложение

### Динамика количества статей в федеральных и региональных СМИ на тему манипулирования данными финансовой отчетности компаний в период с 1993 по 2016 год<sup>66</sup>

Федеральная пресса (количество статей от 0 до 5600 штук в год)



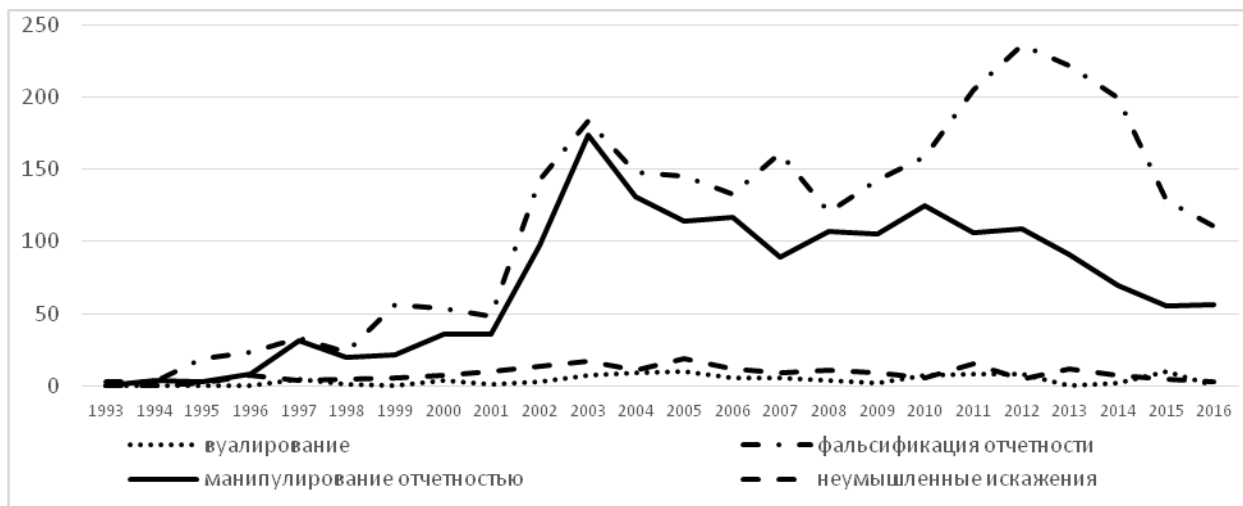
Региональная пресса (количество статей от 0 до 5600 штук в год)



<sup>66</sup> Источник диаграмм в Приложении: составлено автором по данным базы Integrum

**Динамика количества статей в федеральных и региональных СМИ на тему  
манипулирования данными финансовой отчетности компаний в период с 1993 по 2016  
год (продолжение)**

Федеральная пресса (количество статей от 0 до 250 штук в год)



Региональная пресса (количество статей от 0 до 250 штук в год)

