

## **ВИДЫ ИСКАЖЕНИЙ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Е. В. Кукушкина**, студентка V курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарёва»

*В статье рассматриваются основная классификация искажений бухгалтерской отчетности, а также бухгалтерские и технические ошибки, допускаемые при составлении бухгалтерской отчетности и искажения, противоречащие законодательству.*

**Ключевые слова:** искажения бухгалтерской отчетности, бухгалтерские ошибки, вуалирование баланса, налоговые преступления, фальсификация баланса

Важную роль при принятии решений относительно эффективного управления и делового сотрудничества играет информация о деятельности организации, доступ к которой пользователи получают через бухгалтерскую отчетность. Это повышает значение погрешностей и допущений в бухгалтерской отчетности. Проблема правдивости и реальности бухгалтерского баланса была актуальной во все времена существования двойной записи и балансоведения. Профессор И.Ф. Шерр в книге "Бухгалтерия и баланс" в главе "Вуалирование баланса" отмечал необходимость "... бросить свет на тайны балансовых мастеров, ставящих себе задачей, конечно, в силу самых различных мотивов представить в лучшем или худшем свете положение, состояние и размеры имущества предприятия и доходность последнего" [1]. Основной своей задачей такие "мастера" считали сокрытие деловых фактов, имущественного положения или обязательств предприятия, затушевывание их, придание им неясного вида и т.п.

Мотивы для искажения бухгалтерской отчетности оценить довольно сложно. Чтобы устранить риски невыявления существенных отклонений в ходе аудиторской проверки, необходимо произвести классификацию искажений в бухгалтерской отчетности и раскрыть механизм их совершения[2].

Искажения бухгалтерской отчетности по степени влияния на достоверность разделяются на существенные и несущественные. Искажения считаются несущественными, если их пропуск (или обнаружение) аудитором в процессе

проверки не изменит показателей бухгалтерской отчетности таким образом, что это введет в заблуждение пользователей, которые могут принять неверные решения, основанные на данной отчетности. Согласно п. 2.4 правила (стандарта) аудиторской деятельности "Существенность и аудиторский риск" "под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения".

Существенные искажения характеризуются степенью распространения неточности. Например, неправильное отражение сальдо по счетам денежных средств и дебиторов оказывает воздействие только на эти счета и поэтому не является распространенным. Напротив, существенная ошибка при учете объемов реализации представляет собой высшую степень распространенности неточности, поскольку влияет не только на собственно объем реализации, но и на сальдо дебиторов, балансовую и чистую прибыль, сумму налоговых платежей, реинвестированную прибыль.

Искажения бухгалтерской отчетности по характеру возникновения делят на преднамеренные и непреднамеренные. Непреднамеренные искажения - ошибки, совершенные по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства. Вероятность возникновения ошибок повышается в условиях изменения инструктивно-методических материалов, касающихся бухгалтерского учета и налогообложения. Непреднамеренные ошибки делятся на технические и бухгалтерские.

Технические ошибки возникают, например, при составлении и расчете налоговых платежей. К этому же типу относятся отклонения, допущенные по невнимательности, неправильные переносы сальдо по счетам и т.д. Подавляющая часть подобных искажений должна быть выявлена и устранена системой внутрихозяйственного контроля.

Бухгалтерские ошибки возникают в результате неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций. При этом особо выделяют ошибки, приводящие к занижению или завышению объектов налогообложения, вследствие которых искажаются результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отражаемые в отчетности, и в итоге неправильно исчисляются налоги.

Преднамеренные ошибки являются средством деловой политики организаций, в частности акционерных обществ. Составной частью общей деловой политики акционерных обществ следует считать балансовую политику, т.е. сознательное воздействие на форму и содержание публикуемых балансов. Не секрет, что существуют мотивы, обусловленные хозяйственными причинами и целями, побуждающие руководителей акционерных обществ вести балансовую политику, направленную на искажение состояния и положения имущества общества или результатов его деятельности. Все преднамеренные ошибки можно разделить на не противоречащие и противоречащие законодательству. К не противоречащим законодательству относятся налоговая оптимизация и вуалирование баланса.

Термин "налоговая оптимизация", как и термины "налоговое планирование", "налоговая минимизация", относятся к действиям по легальному уменьшению налогов. Вуалирование баланса – лишение его конкретности и определенности, вследствие чего создается возможность получения выводов, противоречащих действительности. В частности, это позволяет скрыть отрицательные моменты работы или затрудняет их обнаружение. Заметим, что нежелание показать отрицательные моменты в процессе производства отдельных видов продукции приводит к обезличенному учету издержек производства, к отказу от разграничения затрат между разными цехами и другими местами их возникновения, к списанию затрат не по действительному их назначению и др.

Противоречащие законодательству искажения делятся на налоговые преступления и фальсификацию баланса. Уклоняясь от уплаты налогов, недобросовестные хозяйствующие субъекты стремятся вывести из-под налогообложе-

ния принадлежащие ему материальные ценности (денежные средства, недвижимость, транспортные средства и т.д.). Для этого сознательно искажаются сведения об имеющихся у них объектах налогообложения и их размерах. В результате появляется возможность удержать на предприятии сокрытые денежные средства и иное имущество или использовать их по своему усмотрению.

Налоговые преступления находят свое отражение в различных документах, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность, направляемая налогоплательщиком в налоговые органы. Отклонения появляются вследствие преднамеренного характера внесения в учетные регистры ложной информации об объектах и других элементах налогообложения, например занижения объема реализации продукции, выполняемых работ, оказанных услуг; занижение расчетных показателей фонда оплаты труда, численности работников; оформления фиктивных документов о возврате товаров, об оплате услуг консультационного и информационного характера, связанных с обеспечением производственного процесса; неоприходования полученной выручки и т.д.

Фальсификация баланса представляет собой совокупность приемов, направленных экономическую информацию по ложному пути (подмена одних показателей другими, создание превратного представления о состоянии предприятия, качественных результатах его деятельности и т.д.). Обычно фальсификация баланса используется для привлечения инвестиций (завышают доходы для подъема биржевой стоимости акций данного предприятия либо искажают данные бухгалтерского баланса, на основании которых рассчитываются показатели ликвидности и финансовой устойчивости)[3].

Искажения могут быть вызваны действиями управленческого персонала и наемных работников. Борьба с преднамеренными искажениями по вине управленческого персонала должна, на наш взгляд, вестись по линии укрепления внутрифирменного контроля или упрощения чрезмерно усложненной организационной структуры. При рассмотрении искажений, совершенных по вине наемных работников, следует особо выделить материально ответственных лиц, выполняющих функции получения, хранения и отпуска материальных ценно-

стей и денежных средств. От деятельности материально ответственных лиц напрямую зависит законное использование средств предприятия. Осуществляемый с их помощью кругооборот средств, проходящих через сферы производства, обращения и распределения, регулируется юридическими нормами. Правонарушения, совершаемые с использованием в корыстных целях своего должностного положения, относятся к должностным злоупотреблениям и сопровождаются подлогами, которые представляют собой сознательные искажения (когда одно действие выдается за другое или несуществующая операция представляется как осуществленная).

Искажения делятся также на денежные и материальные по объекту посягательства. Денежные искажения имеют место в сфере расчетно-денежных отношений. Материальные искажения связаны с присвоением материальных ценностей. Соотношение между этими двумя типами определяется и изменяется в соответствии с характером экономической ситуации в обществе. Денежный тип злоупотреблений преобладает в период общественной стабильности, устойчивости расчетно-денежных отношений и уровня цен. К материальному типу злоупотребления тяготеют преимущественно во время материального дефицита, неустойчивости покупательной способности денег, резкого колебания цен и регионального разрыва между ними.

Искажения бухгалтерской отчетности по способу отражения в бухгалтерском учете. К таким искажениям относятся неполнота учета фактов хозяйственной жизни, необоснованность учетных записей, ошибки в периодизации, ошибки в оценке, неправильное или недостаточное отражение информации в отчетных формах.

Неправильное или недостаточное отражение информации в отчетных формах возникает из-за неправильного переноса сальдо счетов в отчетные формы (например, взаимное сальдирование дебиторской и кредиторской задолженности), а также из-за отражения средств филиалов, обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, не по соответствующим статьям (основные средства, материалы, денежные средства в кассе), а по статьям дебиторов; от-

ражения задолженности поставщикам по статье "Прочие дебиторы"; прочей реализации по статье внереализационных результатов; убытков или превышения использования прибыли над ее балансовой величиной - по статье "Прочие активы". К данному типу ошибок причисляют и недостаточность информации в отчетности, т.е. отсутствие пояснений и расшифровок, требуемых как по российским, так и по международным стандартам [4].

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ**

1. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр. – М.: Экономика и жизнь, 2000.
2. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2007.
3. Альбрехт У. Мошенничество – луч света на темные стороны бизнеса / У. Альбрехт, Д. Венц, Г. Уильямс. – С-Пб.: Питер-пресс, 2006.
4. Соколов В. Я. Классификация ошибок в аудите / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет, N 3, 2008.