

2.4. ТИПИЧНЫЕ ИСКАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ КОМПАНИЙ: БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Лаптев Н.Н., к.э.н., доцент, кафедра «Учет, анализ и аудит», Экономический факультет;
Волошин Д.А., к.э.н., кафедра «Учет, анализ и аудит», магистр и бакалавр экономики, заместитель финансового директора ООО «КОНЕКТ».

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

Искажение бухгалтерской отчетности наносит непоправимый ущерб не только репутации компании, но и экономико-финансовому состоянию бизнеса и перспективам его развития, потому что заинтересованные пользователи уже не могут доверять в полной мере информации, предоставляемой данной компанией. Бухгалтерский баланс является одной из основных форм комплекта бухгалтерской и финансовой отчетности. На основе данных бухгалтерского баланса принимаются многие управленческие и финансово-экономические решения. Одной из самых востребованных форм бухгалтерской отчетности является отчет о прибылях и убытках. На основе данных, содержащихся в данном отчете, принимается большинство финансово-экономических решений, так как форма содержит итоговые фактические финансовые результаты, характеризующие результативное положение компании в глазах акционеров и инвесторов. Рассмотрены основные подходы к искажению данных бухгалтерского баланса, благодаря анализу и систематизации накопленного опыта в результате аудиторских проверок отечественных компаний в данном направлении. Определены наиболее типичные искажения, используемые компаниями, чтобы искусственно приукрасить экономико-финансовое положение бизнеса. Использование данного материала позволит заинтересованным пользователям как внутренним, так и внешним составить объективное представление относительно добросовестности бухгалтерского баланса и отражаемых в нем данных, что позволит свести к минимуму риски по наличию искажений в бухгалтерском балансе компании – эмитенту. Сложно переоценить мотивацию недобросовестных руководителей к искажению такого рода информации, преследуя свои корыстные преступные цели. Проведенный анализ выявленных искажений в ходе аудиторских проверок отечественных компаний позволяет систематизировать подходы к таким искажениям, что делает возможным выявить наличие искажения в отчете о прибылях и убытках по косвенным признакам.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ.

1. Все хозяйственные операции подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий (п. 5 ст. 8).
2. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет (п. 1 ст. 9).
3. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки

для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы (п. 4 ст. 9).

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет [1, с. 85]. В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, основными задачами бухгалтерского учета являются: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении.

Для различных форм бухгалтерской отчетности характерны логичные взаимосвязи. По их соблюдению можно следить за добросовестностью отчетности [2, с. 12]. Приведем примеры этих взаимосвязей (8).

1. Нераспределенная (чистая) прибыль указывается в III разделе бухгалтерского баланса (ББ), в отчете о прибылях и убытках (ОПУ) (форма №2) и в отчете об изменениях капитала (раздел V). Также в ОПУ показывают факторы, под влиянием которых сложился данный финансовый результат.
2. Конечное сальдо отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств раскрывается в ББ (разделы I и IV) и в ОПУ.
3. Финансовые вложения (долгосрочные и краткосрочные) общей суммой отражаются в ББ (разделы I и II), а в приложении к балансу по форме №5 – «Приложения к бухгалтерскому балансу» (раздел «Финансовые вложения») приводится их расшифровка. В справочном разделе этой формы эмиссионные ценные бумаги (акции и облигации) должны быть показаны по рыночной стоимости.
4. Дебиторская задолженность по отдельным видам на начало и конец отчетного периода отражена в ББ (раздел II), ее подробная постатейная расшифровка раскрывается в «Приложениях» (раздел «Дебиторская задолженность»).
5. Также с кредиторской задолженностью: по отдельным элементам она приведена в ББ, а постатейно – в форме № 5 в том же разделе.
6. Капитал и резервы отражаются в ББ (в III разделе), их движение за отчетный период раскрывается в отчете об изменениях капитала (форма №3). В этой форме раскрываются факторы, которые повышают и понижают собственный капитал предприятия.
7. Общая сумма резервного капитала на начало и на конец периода приводится в III разделе ББ, а подробная расшифровка по видам предоставляется в разделе «Резервы» отчета об изменениях капитала.
8. Общая сумма доходных вложений в материальные ценности на начало и на конец периода приведена в разделе I, а также показана вместе с расшифровкой и амортизацией в приложении к ББ (раздел «Доходные вложения в материальные ценности»).

Приведем графическое изображение (рис. 1) циклической деятельности организации и взаимосвязи циклов и основных хозяйственных операций.

На основе анализа замечаний в области искажения финансовой отчетности, содержащихся в пояснительной записке к аудиторскому заключению, сделанных в результате аудита бухгалтерской отчетности российских компаний, предоставлен подробный перечень типичных искажений в форме №1 бухгалтерской отчетности российских компаний: бухгалтерском балансе и в форме №2 бухгалтерской отчетности: отчет о прибылях и убытках.

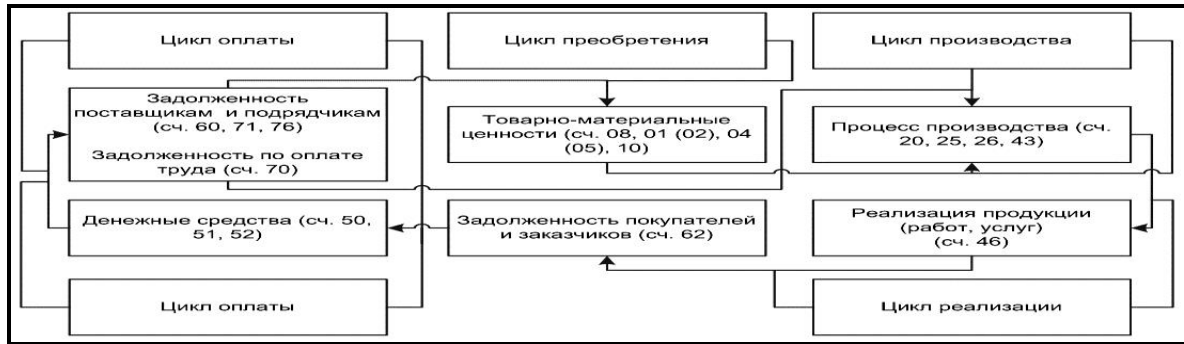


Рис.1. Взаимосвязь циклов хозяйственных операций [3, с. 4]

В табл. 1 сгруппированы типичные нарушения в бухгалтерском учете в части бухгалтерского баланса, выявленные в ходе аудиторских проверок отечественных компаний, которые способны исказить

данные финансовой отчетности. Затем приводится краткое описание по наиболее значимым нарушениям, которое содержит описание выявленного нарушения и рекомендации аудитора.

Таблица 1

ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В ЧАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Строка в бухгалтерском балансе	Типичные нарушения
«Основные средства», стр. 120	Определение неверного срока полезного использования (СПИ) основного средства; При установлении СПИ в бухгалтерском учете использованы как нормы налогового законодательства так и ПБУ; При переходе на другую автоматизированную программу необоснованно сократили СПИ; При проведении инвентаризации не установлены объекты ОС, числящихся на балансе; Выявлены ОС, состоящие на учете, но использование которых для получения дохода не планируется; На некоторых объектах ОС отсутствуют инвентарные номера; Неправомерная переоценка ОС (земельные участки); Некорректная классификация ОС
«Незавершенное строительство», стр. 130	Монтажные работы не включены в стоимость ОС, а учтена в качестве подряда на работы; В первоначальную стоимость не включают расходы, подлежащие капитализации; В первоначальную стоимость не включают проценты, подлежащие капитализации; Капитализация расходов по капитальному ремонту; Капитализация расходов по косметическому ремонту здания; Отсутствие документов по объектам старого незавершенного строительства (более 5 лет); Несвоевременное отражение ввода в эксплуатацию; Несвоевременное оприходование поставленного оборудования; Не выполняются критерии признания ОС
«Отложенный налоговый актив (ОНА) / Отложенный налоговое обязательство (ОНО)», стр. 145/515	Не сформировали ОНА по налоговым убыткам; Некорректный расчет; Некорректный расчет ОНА
«Товарно-материальные ценности (ТМЦ)», стр. 210	ТМЦ без движения; Учет безвозмездно полученных поддонов; Учет возвратной тары; Спецдежда списывается единовременно
«Расходы будущих периодов», стр. 216	Некорректная классификация в составе РБП; Некорректная классификация в составе краткосрочных расходов будущих периодов
«Дебиторская задолженность», стр. 240	Акты сверок по задолженности; Акты сверок с налоговыми органами; Акты сверок по дебиторской и кредиторской задолженности; Сомнительная задолженность; отражение Дт и Кт задолженность развернуто в рамках одного договора; Резерв под сомнительную задолженность отражают в отчетности в составе кредиторской задолженности; Резерв под сомнительную задолженность отражают в отчетности в составе кредиторской задолженности; Формирование резерва под авансы; Неправильное оформление годовой инвентаризации; Несвоевременный зачет авансов выданных сторонним контрагентам; Несвоевременный зачет авансов выданных сторонним контрагентам
«Финансовые вложения», стр. 250	Финансовые вложения неправомерно отражают в составе краткосрочных финансовых вложений; Отражение беспроцентных векселей в финансовых вложениях; Отражение беспроцентных векселей в составе финансовых вложений; Компания, получившая заем, находится в стадии ликвидации; Некорректная классификация в составе краткосрочных активов
«Добавочный капитал», стр. 420	Неправомерная переоценка земельных участков; Нет аналитики к счету добавочного капитала
«Кредиты и займы», стр. 510/610	Не начисление процентов по просроченным кредитам; Не верная классификация начисленных процентов
«Кредиторская задолженность», стр. 620	Не отражение резервов под условные обязательства; Не отражение резервов под отпуск и аудит; Отражение векселей в составе кредиторской задолженности
«Арендованные Основные средства», стр. 910	Не отражена сумма арендованного имущества
«Списанная задолженность», стр. 940	Не отражена списанная дебиторская задолженность
«Обеспечения обязательств и платежей выданные», стр. 960	Неправомерное отражение собственных векселей по данной строке
«Износ жилищного фонда», стр. 970	Не начисляют износ по жилфонду

Неправомерная переоценка земельных участков (Основные средства, стр. 120). Выявленное нарушение. Общество неправомерно отражает переоценку земельных участков в составе Добавочного капитала, а также неправомерно отражает в составе финансовых вложений земельные участки, переданные в качестве вклада в уставный капитал, по переоцененной стоимости вместо балансовой стоимости.

В результате завышен показатель строки 140 «Долгосрочные финансовые вложения» и строки 420 «Добавочный капитал».

Рекомендации аудитора. Внести дополнения в Учетную политику в части порядка учета передачи имущества (основных средств, земельных участков) в качестве вклада в уставный капитал другой организации.

Монтажные работы не включены в стоимость ОС (Незавершенное строительство, стр. 130). Выявленное нарушение. В составе бухгалтерских счетов «Приобретение отдельных объектов ОС» и «Монтажные работы и реконструкции» учтены следующие затраты: работы – компрессор NH3.

Работы по монтажу, пуско-наладке и окончательной приемке объектов основных средств являются непосредственной составной частью их первоначальной стоимости. В результате существует риск завышения стоимости капитальных вложений, занижения балансовой стоимости основных средств, занижения текущих расходов (амортизации текущего года), занижения внереализационных расходов (амортизации прошлых лет), кроме того, существует риск завышения налоговой базы по налогу на прибыль.

Рекомендации аудитора. Скорректировать первоначальную стоимость объектов основных средств, включив в нее затраты по их монтажу и установке; доначислить амортизацию, представить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль за предыдущие отчетные периоды.

Таблица 2

ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ В ЧАСТИ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Строка в отчете о прибылях и убытках	Типичные нарушения
Выручка / Себестоимость, стр. 010-020	Выручку от реализации ОС отражают в составе строки 010, остаточную стоимость – 020
Выручка, стр. 010	Некорректная классификация прочих доходов в составе выручки Несвоевременное отражение выручки
Расходы, стр. 20-30-40	Несвоевременное отражение расходов
	Рекламные акции не подтверждены
	Не отражение расходов по договору аренды
	Неверная классификация (управл/сс) Не сопоставимость классификации расходов по периодам
Доходы/расходы, стр. 90/100	Развернутое отражение курсовых разниц

Если проанализировать данные табл. 1 очевидно, что основными с точки зрения выявленных искажений являются: «Основные средства», стр. 120; «Не-

завершенное строительство», стр. 130; «Дебиторская задолженность», стр. 240; «Финансовые вложения», стр. 250.

В табл. 2 сгруппированы типичные нарушения в бухгалтерском учете в части отчета о прибылях и убытках, выявленные в ходе аудиторских проверок отечественных компаний, которые способны искажать данные финансовой отчетности. Затем приводится краткое описание по наиболее значимым нарушениям, которое содержит описание выявленного нарушения и рекомендации аудитора.

Несвоевременное отражение расходов (Расходы, стр. 20-30-40). Выявленное нарушение. Транспортные услуги, оказанные Обществу, своевременно не отражены в бухгалтерском учете Филиала. По мнению Аудитора, данный факт свидетельствует о недостаточности налаженной системе документооборота в части получения документов от поставщиков и передаче их в бухгалтерию различными отделами Филиала.

Рекомендации аудитора – усилить систему внутреннего контроля в части своевременности поступления документов в бухгалтерию Филиала [4, с. 8].

Несопоставимость классификации расходов по периодам (Расходы, стр. 20-30-40). Выявленное нарушение. Общество учитывало амортизацию основных средств, сдаваемых в аренду, в составе строки 040 «Управленческие расходы» Отчета о прибылях и убытках. Амортизация основных средств, сдаваемых в аренду, учитывается в составе себестоимости.

Ввиду того, что основным видом деятельности Общества является сдача сельскохозяйственного оборудования в аренду, то амортизация этого оборудования следует учитывать в составе себестоимости.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Таким образом, искажены показатели Отчета о прибылях и убытках в части сопоставимых показателей отчетный год, а именно, занижена строка 020 «Себестоимость», завышена строка 040 «Управленческие расходы».

Рекомендации аудитора. Применять используемые методы бухгалтерского учета последовательно, от одного периода к другому; внести исправления в Отчет о прибылях и убытках за отчетный период в части сопоставимых показателей за предыдущие отчетные периоды.

Если проанализировать данные табл. 1 очевидно, что основными с точки зрения выявленных искажений являются: Расходы, стр. 20-30-40, а именно, несвоевременное отражение расходов и неверная классификация расходов.

Искажения во второй форме бухгалтерской отчетности: отчет о прибылях и убытках представляют собой серьезную угрозу по справедливому отражению объективного состояния финансово-экономического со-

стояния компании [5, с. 67]. Объективно мотивация у нечистоплотных руководителей исказить данные отчета о прибылях и убытках, искусственно улучшить такие показатели как выручка и прибыль является более чем существенной [6, с. 41]. На базе данных, содержащихся в отчете о прибылях и убытках, рассчитываются многие интегрированные показатели, служащие основой для выплат вознаграждения инвесторам и акционерам компании. В этой связи анализ и систематизация выявленных в данном направлении подходов к искажению формы №2 бухгалтерской отчетности является актуальным и востребованным для широкого круга заинтересованных пользователей.

ВЫВОДЫ

Наиболее типичными ошибками при подготовке бухгалтерской отчетности отечественных компаний являются: неправомерная переоценка; некорректная классификация; некорректный расчет; несвоевременное оприходование поставленного оборудования; не выполнение критериям признания; несвоевременный зачет авансов выданных сторонним контрагентам; отсутствие аналитики к счету добавочного капитала; не отражение; неправомерное отражение.

Используя данные табл. № 1 и 2 логично сделать вывод о том, что причинами нарушений в бухгалтерском учете в части бухгалтерского баланса являются:

- неаккуратность;
- непрофессионализм;
- отсутствие должной исполнительности и контроля;
- желание искусственно улучшить финансовые результаты компании.

Анализ выявленных искажений в бухгалтерской отчетности в части бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, накопление и систематизация опыта в данном направлении позволяют оценить с высокой долей уверенности бухгалтерскую отчетность на предмет наличия в ней искажений [7, с. 33]. Накопление опыта в данном направлении позволяет по косвенным признакам определять проблемные или спорные участки в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, а также оперативно находить их причины.

Литература

1. Блейк Д. Европейский бухгалтерский учет [Текст] : справ. / Д. Блейк, О. Амант ; пер. с англ. – М. : Филинъ, 1997. – 400 с.
2. Бушмелева Г. Проблема консолидации обществ, специально созданных для определенных целей [Электронный ресурс] / Галина Бушмелева, Ирина Гончарова // Ин-т проблем предпринимательства. – 2009. – 21 дек. URL: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=007637>.
3. Досиков В.С. Рынок FOREX в России: проблемы регулирования и учетно-аналитического обеспечения основных участников [Текст] / Досиков В.С. // Вестн. Московской гос-уд. академии делового администрирования ; Сер. : Экономика. – 2012. – №6. – С. 182-188.
4. Досиков В.С. и др. Оценка перспектив создания международного финансового центра в Москве к 2020 году [Текст] / Досиков В.С., Бигдай О.Б., Кричмара Е.И. // Вестн. СевКавГТИ. – 2014. – №16. – С. 33-41.
5. Николаева О.Н. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / О.Н. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : Либроком, 2011. – 240 с.
6. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность организации [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 368 с. (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).
7. Суйц В.П. Аудит [Текст] : учеб. / Суйц В.П., Шеремет А.Д. М. : ИНФРА-М, 2005.
8. Финансовый директор [Электронный ресурс] : сайт издания. Режим доступа: <http://www.fd.ru>.

Ключевые слова

Аффилированность; бенефициар; бухгалтерская отчетность; искажение финансовой отчетности; консолидированная финансовая отчетность; мошенничество; прозрачность финансовой отчетности; развитый финансовый рынок; структура собственности; транспарентность; фальсификация в корпоративной отчетности; формы крупного бизнеса.

Лаптев Николай Никитич

Волошин Дмитрий Александрович

РЕЦЕНЗИЯ

Статья Лаптева Николая Никитича и Волошина Дмитрия Александровича написана на актуальную в отечественной экономической литературе тему. Это связано с практикой составления бухгалтерской отчетности, а именно бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, благодаря анализу практического опыта проведения аудиторских проверок на отечественных компаниях.

На текущий день сложно переоценить значение положительного аудиторского заключения для компании. Это предоставляет стабильную основу для взаимоотношений с широким кругом заинтересованных лиц и контрагентов. Вместе с тем, количество нарушений, выявляемых при проведении аудиторских проверок заставляет задуматься о их типичности и повсеместности для широкого круга российских компаний.

Сегодня, как правило, компании среднего и крупного бизнеса обязаны проводить внешний аудит. В ходе проведения аудиторских проверок в компаниях разной отраслевой принадлежности и специфики деятельности выявляются многочисленные недостатки и нарушения в организации бухгалтерского учета в компаниях. Обобщая опыт аудиторских проверок, представляется возможным выделить наиболее типичные проблемные участки для всех отечественных компаний. Предполагается, что это позволит акцентировать внимание руководителей и главных бухгалтеров на наиболее сложных и проблематичных направлениях организации бухгалтерского учета.

Практическая значимость представленной статьи заключается в том, что определены наиболее типичные нарушения в части бухгалтерского баланса. Важное место в составе бухгалтерской отчетности занимает отчет о прибылях и убытках, потому что именно эта форма бухгалтерской отчетности резюмирует финансовые результаты компании, позволяющие оценивать инвестиционную привлекательность компании в целом.

Представленная статья соответствует предъявляемым издательско-редакционным требованиям и рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ», реферируемый Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ.

Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН, заместитель заведующего кафедрой «Учет, анализ и аудит» Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова