

Коренкова С.И., канд.эконом.наук
svetlana-korenkova@yandex.ru

Лупикова Е.В., канд.эконом.наук
lupikova@yandex.ru

Юхтанова Ю.А., канд.эконом.наук
gaudi21@mail.ru

Тюменский государственный университет,
Финансово-экономический институт,
Кафедра экономической безопасности,
учета, анализа и аудита
Тюмень, Россия

DOI: 10.24153/2079-5912-2017-8-6-27-31

МАНИПУЛЯЦИИ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ: МОШЕННИЧЕСТВО ИЛИ «КРЕАТИВНЫЙ УЧЕТ»?

Аннотация: Данная статья рассматривает вопрос о современной трактовке понятия «креативный» бухгалтерский учет и риска квалификации манипуляций бухгалтера как мошенничества. Авторы соотносят экономические трактовки и юридическую квалификацию этого понятия. В статье на примере основных средств как объекта бухгалтерского учета исследуются вопросы влияния профессионального суждения бухгалтера при выборе способов бухгалтерского учета основных средств, на величину соответствующей статьи актива баланса и отчета о финансовых результатах.

При этом примененная бухгалтером интерпретация фактов хозяйственной деятельности и выбор учетных процедур могут исказить характеристики информации, представленной в отчетности, ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности и привести к неэффективному управленческому решению, и(или) изменить принятие в отношении данной компании решения и(или) нанести материальный вред.

Ключевые слова: «креативный учет», мошенничество, финансовая отчетность, основные средства, выбор способов бухгалтерского учета, профессиональное суждение.

Реформирование и либерализация системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО, проводимые в России в последние годы, привели к образованию новых методов принятия учетных решений на основе профессионального мнения, которое отличается многовариантностью и гибкостью, отсутствием жесткой регламентации.

Нестандартные решения в области бухгалтерского учета в настоящее время и их востребованность привели к распространению в профессиональной среде специалистов в области бухгалтерского учета выражения «креативный» бухгалтерский учет.

Тему «креативного учета» не раз затрагивали в своих публикациях исследователи в области бухгалтерского учета. В частности большой вклад в понимание «креативного учета» внесли Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б., Я.В. Соколов и другие. [2,3].

Понятие «Творческий» или «Креативный» учёт в настоящее время представляет собой совокупность законных учетных методов, посредством которых бухгалтер, используя свое профессиональное суждение, увеличивает привлекательность финансовой отчётности для заинтересованных лиц и/или снижает налоговое бремя для предприятия.

Предметом «креативного учета», по мнению Е.А. Смирновой выступает та или иная «проблемная» информация об имуществе, обязательствах организации и их движении. При этом примененная бухгалтером интерпретация (модель) фактов хозяйственной деятельности и выбор учетных процедур оказывают непосредственное влияние на ха-

рактические характеристики информации [1.9].

Творческий подход в бухгалтерском учете реализуется через возможность выбора в учетной политике способов формирования отчетных показателей из предложенных в федеральных стандартах правил или разработки собственного решения на основе базовых принципов и допущений. Одновременно, ограничивающим фактором («творческого» учета являются риски введения в заблуждение акционеров, кредиторов и прочих пользователей бухгалтерской отчетности, которые могут понести финансовые потери. Такие действия руководства могут быть квалифицированы как мошенничество.

В ст. 159 УК РФ содержится определение мошенничества — это хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием [10].

Статья о мошенничестве претерпела изменения 29 ноября 2012 года в связи с изменениями в Закон № 207-ФЗ и УК РФ. Статьи 159.1-159.2 главы 21 УК РФ стали предусматривать следующие виды уголовной ответственности за мошенничество: при получении выплат, в сфере кредитования, с использованием платежных карт, в сфере страхования, в сфере предпринимательской деятельности, в сфере компьютерной информации. Впоследствии одна из статей (ст. 159.4 «Мошенничество в сфере предпринимательской деятельности») утратила силу в связи с изменениями в Закон № 325-ФЗ, внесенными 03.07.2016.

Несмотря на внесенные изменения, остается еще много спорных вопросов как толкования признаков состава преступления квалифицируемого как мошенничество. Так, действующая норма «не позволяет расценивать как мошенничество обманы, способствующие извлечению имущественных выгод, не связанных с приобретением имущества или права на него», на что указывает Лопашенко Н.А [8].

Таким образом дефиниция, закрепленная в ч. 1 ст. 159 УК РФ, вряд ли может претендовать на всеобъемлющее определение мошенничества, в силу того что в ней произведено механическое объединение категории «хищение» с мошенническими способами завладения чужим имуществом и приобретения права на чужое имущество. [7].

Наиболее значимой частью имущества любой организации являются основные средства. При выборе способов бухгалтерского учета основных средств, влияющих на величину статьи актива баланса, профессиональное суждение бухгалтера и иных специалистов организации проявляется при решении следующих вопросов:

- 1) Признание актива – момент включения и исключения объекта из состава основных средств;
- 2) Реклассификация и классификация актива – отнесение объекта актива к определенному виду имущества или изменение классификационной группы;
- 3) Идентификация единицы учета – укрупнение объекта основных средств и/или его разукрупнение;
- 4) Первоначальная и последующая оценка объекта – определение капитализированных и текущих затрат, переоценка и его обесценение;
- 5) Установление стоимостного лимита – возможность единовременного списания или амортизации в течение срока службы;
- 6) Определение срока полезного использования – выбор однородных групп, пересмотр срока службы;
- 7) Установление неамортизируемых объектов и неамортизируемой величины;
- 8) Установление метода амортизации и его пересмотр.

Перечисленные способы бухгалтерского учета оказывают существенное влияние на оценку одной из важнейших категорий активов, которая находит свое отражение в бухгалтерском балансе. Амортизация основных средств включается в расходы организации и уменьшает прибыль/увеличивает убыток отчетного периода в Отчете о финансовых результатах. Из этого следует, что выбранные способы учета основных средств и решения, принимаемые руководством о признании, оценке, сроках службы повлияют на показатели ликвидности, деловой активности и финансовой устойчивости.

Введение в заблуждение заинтересованных лиц в достоверной финансовой отчетности в отношении суммы имущества и источников образования имущества компании может привести к неэффективному управленческому решению, и/или изменить принятие в отношении данной компании решения и/или нанести материальный вред: акционерам – недополучение дивидендов, необоснованный вывод активов из бизнеса; кредиторам – отсутствие конкурсной массы при банкротстве, невозможность обратиться взыскание на имущество должника; инвесторам – экономически неоправданные вложения, потери от неадекватной оценки рисков; государству – не правильное включение стоимости основных средств и/или не включение в налогооблагаемую базу при исчислении налога на имущество и налога на прибыль.

Резюме:

Таким образом, актуальным и важным представляется вопрос о различиях подхода, который можно назвать творческим и подхода, вводящего в заблуждение пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

«Креативный учет» в своем определении не несет в прямом смысле понятие активного и пассивного обмана (сознательное искажения истины и умолчания об истине соответственно), в том числе не приводит к хищению чужого имущества или его приобретению путем обмана или злоупотребления доверием. Однако многие аспекты приводят к вуалированию данных, отражаемых в отчетности компаний.

Выбор способов бухгалтерского учета основных средств и действия руководства, связанные с признанием, оценкой, сроками службы, повлияют на показатели финансовой устойчивости, ликвидности и деловой активности. Это может ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности и привести к необоснованным управленческим решениям и негативным экономическим и юридическим последствиям в отношении акционеров, кредиторов, инвесторов и государства.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Баранов П.П. Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда: PRO ET CONTRA. // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. № 1 (415). С. 16-34.
2. Баранов П.П. Креативный учет: проблемы научной интерпретации и общественно-профессионального восприятия. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ: ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ. Сборник научных статей региональной научно-практической конференции: в 2 частях. 2016. С. 13-30.
3. Беляева А.О. Креативный учет в условиях нестабильности экономики и его влияние на учет доходов и расходов в коммерческих организациях. Совершенствование учетно-информационного обеспечения управленческих решений хозяйствующих субъектов на основе парадигмы устойчивого развития. Сборник трудов по материалам конференции. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. Москва, 2016. С. 45-48.
4. Борисова Э.Н. Креативный учет: его роль в предоставлении информации. // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2014. № 16. С. 127-131.
5. Жарикова А.П. Классификация мошенничества с финансовой (бухгалтерской) отчетностью / Жарикова А.П., Лупикова Е.В. // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2013. – № 12-1. – С. 276-280.
6. Кадырова А.Р. «Креативный учет» и предпосылки его возникновения // Вестник науки и творчества. – 2016. – № 1(1). – С.51-56.
7. Лесняк В.И. Мошенничество: уголовно-правовой и криминологический аспекты: Автореф. дис. канд. юрид. наук, Специальность 12.00.08. - Уголовное право и криминология; Уголовно-исполнительное право /В.И. Лесняк; Науч. рук. И.Я. Козаченко; Уральская государственная юридическая академия. - Екатеринбург, 2000. 22 с.
8. Лопашенко Н.А. Посягательства на собственность: Монография / Н.А. Лопашенко. - М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. - 528 с. – URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=252247>(дата обращения 10.10.2017)
9. Смирнова Е.А. Креативный учет и профессиональное суждение бухгалтера. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: материалы VIII междунар. науч. конф. студ., асп., преп. д-р экон. наук, проф. Н. А. Каморджанова (отв. ред., СПбГЭУ), канд. экон. наук, доц. И. Н. Львова (чл. редкол., СПбГЭУ), канд. экон. наук, доц. М. А. Гордеева (отв. секр., СПбГЭУ). – 2014. – С. 153-154.
10. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 07.02.2017). – URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%A3%D0%B3%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D1%88%D0%B9+%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81> дата обращения 10.10.2017)

Korenkova S.I.,
Cand. econom. Sci.
Tyumen State University,
Tyumen, Russia
svetlana-korenkova@yandex.ru

Lupikova E.V.,
Cand. econom. Sci.
Tyumen State University,
Tyumen, Russia
lupikova@yandex.ru

Yukhtanova Y.A.
Cand. econom. Sci.
Tyumen State University,
Tyumen, Russia
gaudi21@mail.ru

MANIPULATION WITH FIXED ASSETS IN THE FINANCIAL STATEMENTS: FRAUD AND "CREATIVE ACCOUNTING"?

This article considers the question about the modern interpretation of the concept of "creative" accounting and the risk of manipulation skills of the accountant as a fraud. The authors relate the economic interpretation and the legal qualification of this concept. In article on the example of fixed assets as object of accounting is studied, the effect of professional judgment of accountant in the choice of methods of accounting of fixed assets, the value of the relevant article of the asset balance and income statement.

While applied as an accountant interpretation of the facts of economic activities and selection of accounting procedures can distort the characteristics of the information presented in the financial statements to mislead users of financial statements and lead to ineffective management decisions and(or) change the acceptance in respect of the company decisions and(or) to cause material harm.

Keywords: "Creative accounting", fraud, financial reporting, fixed assets, choice of accounting methods, professional judgment.

Resume: Thus, a relevant and important question about the differences of approach that can be called creative and approach, misleading users of financial accountancy.

"Creative accounting" in its definition is literally the definition of active and passive deception (deliberate distortion of the truth and omissions of the truth, respectively), including leads to the theft of another's property or its acquisition by deception or abuse of trust. However, many aspects lead to the veiling data reflected in the financial statements of companies.

The choice of methods of accounting of fixed assets and management actions associated with the recognition, evaluation, terms of service, will affect the indicators of financial stability, liquidity and business activity. This may mislead the users of financial statements and lead to unnecessary management decisions and negative economic and legal consequences for shareholders, creditors, investors and the state.

Literature:

1. Baranov P.P. Kreativnyj uchet v kontekste koncepcii dostovernogo i dobrosovestnogo vzglyada: PRO ET CONTRA. // Mezhdunarodnyj buxgalterskij uchet. 2017. T. 20. № 1 (415). S. 16-34.
2. Baranov P.P. Kreativnyj uchet: problemy nauchnoj interpretacii i obshhestvenno-professional'nogo vospriyatiya. BUXGALTERSKIJ UCHET I AUDIT: PROShLOE, NASTOYaShhEE I BUDUShhEE. Sbornik nauchnyx statej regional'noj nauchno-prakticheskoy konferencii: v 2 chastyax. 2016. S. 13-30.
3. Belyaeva A.O. Kreativnyj uchet v usloviyax nestabil'nosti e'konomiki i ego vliyanie na uchet doxodov i rasxodov v kommercheskix organizaciyax. Sovershenstvovanie uchetno-informacionnogo obespecheniya upravlencheskix reshenij xozyajstvuyushhix sub'ektov na osnove paradigmy ustojchivogo razvitiya. Sbornik trudov po materialam konferencii. Finansovyj universitet pri Pravitel'stve Rossijskoj Federacii. Moskva, 2016. S. 45-48.
4. Borisova E'.N. Kreativnyj uchet: ego rol' v predostavlenii informacii. // E'konomika i upravlenie v XXI veke: tendencii razvitiya. 2014. № 16. S. 127-131.
5. Zharikova A.P. Klassifikaciya moshennichestva s finansovoj (buxgalterskoj) otchetnost'yu / Zharikova A.P., Lupikova E.V. // Aktual'nye problemy gumanitarnyx i estestvennyx nauk. – 2013. – № 12-1. – S. 276-280.
6. Kadyrova A.R. «Kreativnyj uchet» i predposylki ego vozniknoveniya // Vestnik nauki i tvorchestva. – 2016. – № 1(1). – S.51-56.
7. Lesnyak V.I. Moshennichestvo: ugovolno-pravovoj i kriminologicheskij aspekt: Avtoref. dis. kand. jurid. nauk, Special'nost' 12.00.08. - Ugolovnoe pravo i kriminologiya; Ugolovno-ispolnitel'noe pravo /V.I. Lesnyak; Nauch. ruk. I.Ya. Kozachenko; Ural'skaya gosudarstvennaya yuridicheskaya akademiya. - Ekaterinburg, 2000. 22 s.
8. Lopashenko N.A. Posyagatel'stva na sobstvennost': Monografiya / N.A. Lopashenko. - M.: Norma: INFRA-M, 2012. - 528 s. – URL: [http://znaniyum.com/bookread2.php?book=252247\(data obrashheniya 10.10.2017\)](http://znaniyum.com/bookread2.php?book=252247(data obrashheniya 10.10.2017))
9. Smirnova E.A. Kreativnyj uchet i professional'noe suzhdenie buxgaltera. Buxgalterskij uchet, analiz i audit: istoriya, sovremennost' i perspektivy razvitiya: materialy VIII mezhdunar. nauch. konf. stud., asp., prep.. d-r e'kon. nauk, prof. N. A. Kamordzhanova (otv. red., SPbGE'U), kand. e'kon. nauk, doc. I. N. L'vova (chl. redkol., SPbGE'U), kand. e'kon. nauk, doc. M. A. Gordeeva (otv. sekr., SPbGE'U). – 2014. – S. 153-154.
10. Ugolovnyj kodeks Rossijskoj Federacii ot 13.06.1996 N 63-FZ (red. ot 07.02.2017). – URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%A3%D0%B3%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D1%8B%D0%B9+%D0%BA%D0%BE%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D1%81 data obrashheniya 10.10.2017>