

УДК 657

## Методика контрольных процедур создания информационного массива объектов интеллектуальной собственности как инструмента обнаружения фальсификации элементов финансовой отчетности

**Кеворкова Ж.А.**

доктор экономических наук, профессор, Департамент аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия, e-mail: Zhanna.kevorkova@mail.ru

**Аннотация.** В статье исследуются вопросы формирования информационных потоков, предназначенных для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах. Исходя из содержания различных бухгалтерских документов определено, что осуществление бухгалтерским персоналом действий и процедур по формированию основных информационных сообщений в виде счетных записей, раскрывающих массив свершившихся фактов хозяйственной жизни, представляют собой бухгалтерскую информационную систему экономического субъекта, являющейся предметом исследования. В статье раскрываются основные причины допущения ошибок при ведении бухгалтерского учета, дается их классификация и возможные варианты исправления выявленных искажений. Результаты, представленные в статье, подтверждены выводами и рекомендациями выполненной научно-исследовательской работы «Исследование трендов в бухгалтерском учете, анализе и аудите в условиях цифровизации общества» при совместном участии преподавателей Финансового университета при Правительстве РФ и Международного центра научной и технической информации (МЦНТИ).

**Ключевые слова:** информация, учетные регистры, контрольные мероприятия, блоки формируемой информации, оценка фактов хозяйственной жизни.

## Methodology of Control Procedures for Creating an Accounting Information Array as a tool for Detecting Falsification of Elements of Financial Statements

**Kevorkova Z.A.**

Doctor of Economics, Professor, Audit and Corporate Reporting Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia, e-mail: Zhanna.kevorkova@mail.ru

**Abstract.** The article examines the issues of the formation of accounting registers intended for the systematization and accumulation of information contained in the primary accounting documents accepted for accounting. Based on the content of various accounting documents, it is determined that the implementation implementation of



accounting personnel actions and procedures for the formation of basic information messages in the form of accounting records, revealing the array of facts of economic life, is an accounting information system of an economic entity, which is the subject of the study. The article reveals the main reasons for making errors in accounting, gives their classification and possible options for correcting the identified distortions. The results presented in the article are confirmed by the conclusions and recommendations of the research work "Research of trends in accounting, analysis and audit in the conditions of digitalization of society" with the joint participation of teachers of the Financial University under the Government of the Russian Federation and the ICNTI.

**Keywords:** information, accounting registers; control measures; blocks of generated information; assessment of the facts of economic life.

DOI: 10.31432/1994-2443-2021-16-2-70-78

**Цитирование публикации:** Кеворкова Ж.А. Методика контрольных процедур создания информационного массива объектов интеллектуальной собственности как инструмента обнаружения фальсификации элементов финансовой отчетности // Информация и инновации. 2021, Т. 16, № 2. с. 70-78. DOI: 10.31432/1994-2443-2021-16-2-70-78

**Citation:** Kevorkova Zh.A. Methodology of Control Procedures for Creating an Accounting Information Array as a Tool for Detecting Falsification of Elements of Financial Statements // Information and Innovations 2021, T. 16, № 2. p. 70-78. DOI: 10.31432/1994-2443-2021-16-2-70-78

Задачи, поставленные перед бухгалтерским учетом по обеспечению информацией внутренних и внешних пользователей, показателей деятельности организаций в целях достоверной оценки их финансового и имущественного положения, привели к увеличению объема информации и, в свою очередь, повышению требований к ее качеству. Это требует установления действенного контроля за достоверностью формируемой учетной информации как важнейшего источника для оценки деятельности экономического субъекта.

В этой связи исследование построения процесса бухгалтерского учёта и формирования его документации приобретает не только научное, но и практическое значение. Признаки необоснованных записей могут обнаружиться как на «горизон-

тальном» уровне, так и на «вертикальном» в форме разночтения конкретных показателей, сформированных на разных этапах обработки информации и по-разному систематизированных в регистрах финансового учёта.

В силу того, что первичные документы содержат в себе как экономическую, так и юридическую информацию, с их помощью осуществляется первичное наблюдение и первичная регистрация фактов хозяйственной жизни (далее-ФХЖ) с дальнейшей группировкой и обобщением цифровых показателей, документов путем осуществления учетных записей в соответствующих регистрах текущего учета.

Регистры учета, формируемые при любой форме организации бухгалтерского учета, предназначены для систематизации

и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. В соответствии с требованиями нормативных актов все осуществляемые ФХЖ должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности. Контроль за правильностью отражения ФХЖ в регистрах бухгалтерского учета осуществляют лица непосредственно участвующие в составлении и визировании документов.

Результаты проведенных исследований содержания различных бухгалтерских документов позволяет выделить четыре технологических действия, выполняемых при обработке информации: стоимостная оценка, идентификация во времени, идентификация объектов учёта, классификация в номенклатуре плана счетов (установление корреспонденции счетов). В результате осуществленных действий и процедур формируются основные информационные сообщения — счетные записи, раскрывающие каждый свершившийся ФХЖ и представляющие основу формируемой бухгал-

терской информационной системы экономического субъекта.

Придерживаясь мнения о выделении информационных блоков, обоснованных С.Ф. Ивановым еще в 1913 году, возникает возможность определения последовательности проведения контрольных мероприятий обычной и прочей деятельности организации. Поскольку заполнение учетных регистров осуществляется на основании первичных документов исходя из экономического содержания проведенных ФХЖ, то целью контроля является достоверность их отражения и правильность составления счетных записей [1,3,4].

Следовательно, при организации контрольного мероприятия, проведении проверок разного вида контролером выделяется три блока фактов хозяйственной жизни, формирующих в определенной последовательности информацию (рис.1).

Каждый блок информации представляет собой массив счетных записей, регистрируемых на входе учетной системы, предназначенный для логико-арифметических преобразований с целью формирования резуль-

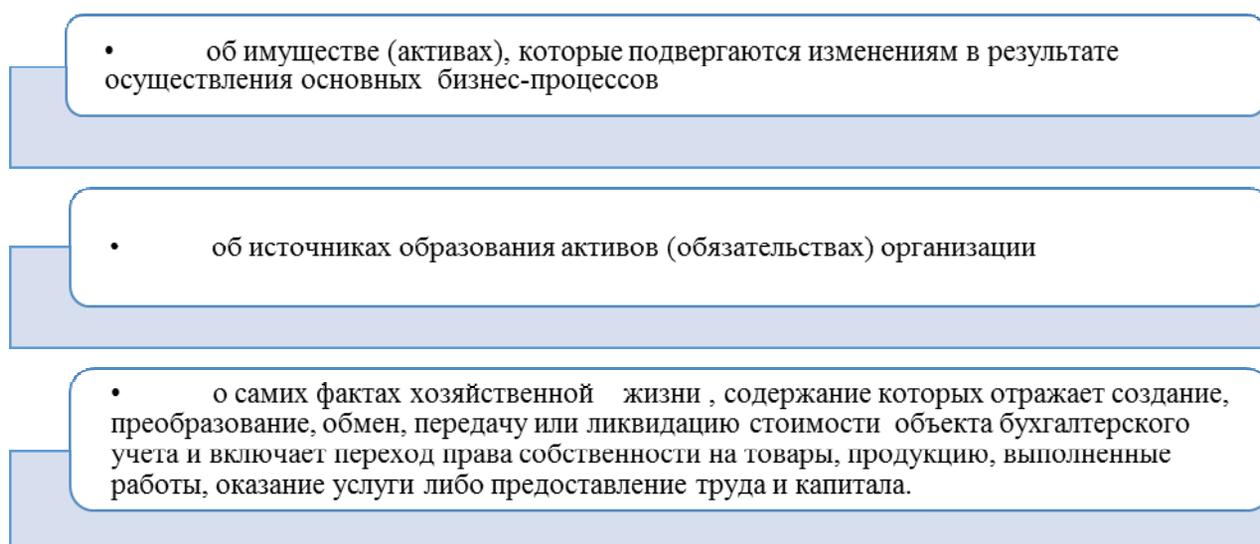


Рисунок 1. Систематизация блоков формируемой информации об осуществленных ФХЖ  
Источник: составлено автором с использованием [4].

татов бухгалтерской обработки показателей внутренней и внешней отчетности.

Счетные записи, сформированные бухгалтером и отраженные в учетных регистрах, становятся предметом контрольного инструмента. При этом каждый ФХЖ, содержание счетной записи с учетом выявляемых искажений рассматривается с двух точек зрения: экономической и правовой. С экономической точки зрения все ФХЖ отражаются через приемы и методы бухгалтерского учета. Правовая сторона характеризуется наличием организационных и распорядительных документов на право совершения ФХЖ, обусловленного договорными обязательствами, соответствием прав и норм трудового, гражданского, кредитного, финансового, налогового законодательства и других отраслей права. Данная позиция положена в основу классификации фактов хозяйственной жизни и соответственно содержания их бухгалтерских записей при выявлении мошеннических действий.

Результаты анализа учетной практики раскрывают основные причины допуще-

ния ошибок при ведении бухгалтерского учета (рис.2). В частности, к таким причинам можно отнести неправомерную идентификацию объектов бухгалтерского учёта и как следствие неверное установление корреспонденции счетов, которые, в свою очередь, определяют способы оценки объекта при поступлении на баланс и списании с баланса, а также применяемый подход к выбору признаков классификации и систематизации полученной информации. Отсюда возникают неточности в формировании величины налогооблагаемой базы, исчислении и уплаты налогов.

В соответствии с установленными в учётной политике признаками систематизации отражения ФХЖ на счетах бухгалтерского учета могут быть установлены и другие виды искажений, оказывающих влияние на достоверность бухгалтерской отчетности. Результаты обзора экономической литературы и проведенных исследований позволяют выделить следующие виды искажений:

- неполнота учета ФХЖ;
- необоснованность учетных записей;



Рисунок 2. Признаки идентификации причин допущения ошибок при ведении бухгалтерского учета  
Источник: составлено автором

- ошибки, допущенные в периодизации ФХЖ;
- ошибки, допущенные при оценке отражаемых ФХЖ;
- ошибки, допущенные при документировании ФХЖ;
- неправильное или недостаточно полное отражение информации в формах бухгалтерской отчетности.

Неполнота учета фактов хозяйственной жизни может возникать из-за слабого знания бухгалтером правил ведения учета, что приводит к занижению отчетных данных. Например, поступившие от поставщиков товары, приобретенные по договору поставки или купли-продажи, в учете не отражены, так как по условиям договора они должны быть оплачены после их продажи, хотя право собственности на товары возникло в момент их приемки. В качестве примера можно привести ФХЖ с давальческим сырьем, или не учтенные штрафы, полученные от дебитора, присужденные судом за нарушение условий хозяйственных договоров, или не отражены полученные векселя, выданные на имя организации [4].

Результаты проведенных исследований показывают, что с данным видом искажений связаны ошибки, допущенные при документировании ФХЖ:

- полное или частичное отсутствие регистрации отдельных ФХЖ вследствие небрежности работников бухгалтерской службы или недостатка информации о осуществленных ФХЖ;
- отражение на счетах бухгалтерского учета ФХЖ, не имевших места в действительности;
- наличие фальсифицированных (подложных) учетных документов, подтверждающих «совершение» ФХЖ, действительно не осуществленных экономическим субъектом.

Необоснованность учетных записей означает, что факт хозяйственной жизни отражен в учете без достаточных на то оснований. Типичной ошибкой данного вида искажений является включение в баланс активов, на которые организация не имеет права собственности. Например, основные средства, взятые в аренду, или товары, полученные на комиссию, или векселя и другие ценные бумаги, полученные в залог. Такой вид искажений приводит к завышению показателей бухгалтерской отчетности [5].

Признаки учетных и документальных несоответствий могут быть выявлены путем инвентаризации активов и обязательств экономического субъекта. Ошибки в периодизации возникают вследствие нарушения принципа временной определенности факта хозяйственной жизни и связаны с неверным оформлением ФХЖ по отчетным периодам. Такие ошибки возникают чаще всего в деятельности организаций из-за несвоевременного получения ими расчетных и других документов от контрагентов.

Всё многообразие ошибок, имеющих место в учетных регистрах, представлены в таблице 1. Выявленные типичные искажения, влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, классифицируются на ошибки преднамеренного и непреднамеренного характера. Можно выделить два вида искажений при обнаружении ошибок в периодизации — раннее и позднее закрытие счетов. В первом случае счета закрывают до отчетной даты и отражают ФХЖ отчетного периода на счетах следующего, а при позднем закрытии счетов счета закрывают после отчетной даты, а ФХЖ, которые следовало бы отразить в следующем периоде, включают в счета отчетного периода. Раннее закрытие счетов приводит к занижению отчетных данных, а позднее — к их завышению.

При наличии таких ошибок существует возможность искажения величины финансовых результатов деятельности организации, изменения налоговой базы по отдельным видам налогов (налог на прибыль, НДС, налог на имущество и др.). При проведении

проверки контролер устанавливает такие искажения путем документального исследования информации отчетного периода с использованием методов динамического анализа.

Таблица 1.

### Виды ошибок в учетных регистрах

Классификационный признак выявленных ошибок	Группы ошибок	Содержание выявленных ошибок
По степени влияния на бухгалтерскую информацию	Единичные (локальные)	Затрагивают один документ и не влекут за собой ошибки в других учетных регистрах
	Сквозные (транзитные)	Проходят через несколько регистров и приводят к последующим ошибкам в оценках и регистрах
По степени детализации	Агрегирование показателей	Укрупнение, которое делает финансовую отчетность менее понятной и прозрачной.
	Сальдирование показателей	Недопускаемое методологией ведения учета сворачивание активно-пассивных счетов, которое делает отчетность недостоверной.
По отношению к технике бухгалтерского учета	По форме	Затрагивают только технику бухгалтерского учета и оформление фактов хозяйственной жизни
	По содержанию	Возникают в связи с неправильным отражением фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности
	Необоснованность учетных записей	ФХЖ без документального подтверждения или ненадлежащего оформленных документов, а также отражаются факты, которых в действительности не было
	Хронологические ошибки	В результате нарушения принципа временной определенности, ФХЖ относятся не к тому периоду, в котором они должны быть отражены.

<b>Классификационный признак выявленных ошибок</b>	<b>Группы ошибок</b>	<b>Содержание выявленных ошибок</b>
По отношению к технике бухгалтерского учета	Ошибки в корреспонденции счетов	ФХЖ отражен не на тех счетах бухгалтерского учета, которые предусмотрены планом счетов и ФСБУ
	Ошибки в оценке объектов бухгалтерского учета	Связаны с неправильным выражением в денежном измерении активов, капитала требований, обязательств, доходов и расходов, оценкой в учете или отчетности элементов активов, капитала, обязательств, доходов или расходов
	Ошибки в представлении информации в отчетности	Отсутствие информации либо ее неправильное включение в соответствующие строки и расчеты бухгалтерской финансовой отчетности.
Виды ошибок в зависимости от периода выявления	Ошибки текущего периода	Выявляются до того, как составляется и утверждается финансовая отчетность.
	Ошибки предшествующих периодов	Пропуски и неверные данные за один или несколько предыдущих периодов, которые выявлены после утверждения бухгалтерской отчетности.

Источник: составлено автором

При выявлении фальсифицированной бухгалтерской отчетности экономических субъектов установлено, что ошибки в оценке ФХЖ связаны с неправильным выбором бухгалтером способа оценки активов и обязательств организации, утверждаемого в учетной политике, или неправильным определением договорной, текущей рыночной стоимости и пр. Выявление таких ошибок может быть осуществлено с помощью структурного анализа, арифметического, логического и формального контроля, путем экспертной оценки. По нашему мнению, ошибки в оценке могут привести как к завышению, так и к занижению валюты баланса, а следовательно, — к измене-

нию величины экономических показателей деятельности экономических субъектов.

Определяя роль оценочных процессов в учетной системе, следует исходить из того положения, что стоимостная информация о величине активов, обязательств, доходов, расходов и капитала организации должна соответствовать требованиям уместности и достоверности. Тем не менее, в отчетных периодах, следующих за моментом принятия объекта на учет, под влиянием складывающихся в процессе деятельности объективных и субъективных обстоятельств, полученное стоимостное значение может потерять свойство изоморфности или свою значимость как меры

ценности. При этом стоимостное значение не отражает действительного соотношения с аналогичными активами, поступившими в более поздний период, обязательствами, возникшими в сходных условиях, влияя на достоверность финансовых результатов. В этих случаях оценка, уже закрепленная в бухгалтерских регистрах, может быть изменена. Типичными ситуациями изменения стоимостных значений будут: ошибки при расчетах, корректировка оценочных значений, изменение учетной политики [2].

В основе определения необходимости изменения оценочных показателей, если при их формировании возникли ошибки вследствие математических просчетов, неверного применения учетной политики, искажения исходной информации, обмана или невнимательности, должно лежать свойство существенности, которое применительно к оценочной информации означает, что пропуск или искажение отдельных составляющих стоимости могут повлиять на принятие пользователем обоснованного решения. Никаких жестких количественных границ существенности в законодательстве не может быть установлено, этот вопрос должен решаться бухгалтером или менеджером на основе профессионального суждения. Обнаруженные ошибки могут возникнуть не только в текущем периоде, но и относиться к одному или нескольким предшествующим периодам. Ошибки, допущенные при расчете стоимостных значений, будут относиться к транзитным, то есть автоматически проходить через несколько учетных регистров (например, искажение записи в накопительной ведомости приведет к ошибкам на счетах Главной книги, балансе и отчетности).

Между понятием исправления существенной ошибки и внесением изменений в стоимостные показатели существует коренное различие [2]. Стоимость объектов учета при их вступлении на баланс являет-

ся приближенным значением, которое может нуждаться в пересмотре под влиянием временного фактора по мере поступления дополнительной информации, а ошибочно рассчитанные стоимостные значения являются недостоверными с момента своего закрепления в учетных регистрах, что ведет к фальсификации отчетных данных.

В результате неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, стоимость многих объектов бухгалтерского учета не может быть точно определена. Процесс оценки подразумевает использование самой «свежей» информации, и возможно, что в связи с получением новых данных о текущих ценах, ставках дисконтирования, намерениях руководства, или изменением обстоятельств, в которых формировалась стоимость, величину объекта, закрепленную в учетных регистрах, придется пересмотреть. Может появиться необходимость изменить оценки, например, размера резервов безнадежных долгов, устаревания запасов, гарантийного обслуживания или сроков полезной службы внеоборотных активов, или ожидаемой схемы получения экономических выгод от амортизируемых активов. Как уже отмечалось выше, пересмотр оценки не связан с предыдущими периодами и не является исправлением ошибки, он не требует ретроспективного применения, но повлияет на оценочные показатели текущего и последующих периодов. Изменение суммы резерва по сомнительным долгам, влияет только на финансовые результаты текущего периода, и поэтому признается немедленно, а пересмотр срока полезной службы внеоборотных активов влияет на суммы амортизационных отчислений как в текущем периоде и в каждом последующем периоде оставшегося срока использования.

Формирование искажений бухгалтерской отчетности возможно за счет других действий бухгалтерских работников или

материально-ответственных лиц. Применение классификационного признака по степени влияния на бухгалтерскую информацию позволяет контролеру выявленные ошибки классифицировать на локальные и транзитные. Сущность локальных ошибок заключается в том, что они затрагивают только один учетный документ. При этом они не влекут за собой других искажений. Если же допущенная ошибка затрагивает несколько регистров бухгалтерского учета или тянет за собой другие ошибки, то в таких случаях они классифицируются как транзитные. Обнаружение таких ошибок до составления годовой или промежуточной отчетности позволит избежать штрафных санкций со стороны налоговых служб за неправильное отражение ФХЖ на счетах бухгалтерского учета и формирование налоговой базы по отдельным видам налогов. Такие ошибки становятся предметом проверки методом взаимного контроля, тестирования бухгалтерских записей.

### Благодарности

Работа «Исследование трендов в бухгалтерском учете, анализе и аудите в условиях цифровизации общества» выполнена в рамках совместной научно-исследовательской работы преподавателей Финансового университета при Правительстве Российской Федерации и научных сотрудников МЦНТИ.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Буряк В.А., Швырева О.И. Типичные ошибки в учете прочих доходов и расходов и их значимость для бухгалтерской (финансовой) отчетности. *В сборнике: Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России. Сборник статей по материалам X Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. Ответственный за выпуск В.П. Попов; под общей редакцией М.Ф. Сафоновой.* 2019; 3-10.
2. Карпова Т.П., Фрадина Т.И. Ошибки в бухгалтерском учёте и аудите: критерии существенности. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях.* 2019; 10; 10-20.
3. Кеворкова, Ж.А. Развитие методического инструментария обеспечения экономической безопасности организации. *Учет. Анализ. Аудит.* 2016; 3; 65-73.
4. Кеворкова Ж.А. Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности как признак экономического преступления. *Аудиторские ведомости.* 2014; 9; 32-38.
5. Когденко В.Г. Корпоративное мошенничество: анализ схем присвоения активов и манипулирования отчетностью. *Экономический анализ: теория и практика.* 2015; 4 (403); 2-13.

### REFERENCES

1. Buryak V. A., Shvyreva O. I. Typical errors in accounting for other income and expenses and their significance for accounting (financial) statements. In the collection: Problems and prospects of development of economic control and audit in Russia. Collection of articles based on the materials of the X All-Russian Scientific and Practical Conference of Young Scientists. Responsible for the issue of V. P. Popov; under the general editorship of M. F. Safonova. 2019. 3-10.
2. Karpova T. P., Fradina T. I. Errors in accounting and audit: criteria of materiality. *Accounting and taxation in budget organizations.* 2019; 10; 10-20
3. Kevorkova, Zh. A. Development of methodological tools for ensuring the economic security of the organization. *Accounting. Analysis. Audit.* 2016; 3; 65-73.
4. Kevorkova Zh. A. Misrepresentation of accounting (financial) statements as a sign of economic crime. *Audit reports.* 2014; 9; 32-38.
5. Kogdenko V. G. Corporate fraud: analysis of schemes of asset assignment and reporting manipulation. *Economic analysis: theory and practice.* 2015; 4 (403); 2-13.