

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования

**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)**

Факультет экономический

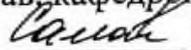
Кафедра финансов

Направление подготовки 38.04.01 – Экономика

Направленность (профиль) образовательной программы Финансы, учет и нало-
гообложение

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

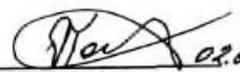
Зав. кафедрой

 Е.А. Самойлова
«06» 06 2022 г.

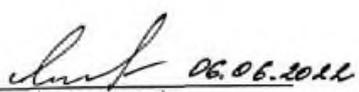
МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему: Развитие методики оценки риска фальсификации бухгалтерской отчет-
ности для контрольно-аналитической деятельности налоговых органов (на при-
мере строительных организаций)

Исполнитель
студент группы 071-ом

 06.06.2022 Е.А. Петренко
(подпись, дата)

Руководитель
доцент, канд. экон. наук

 06.06.2022 В.А. Якимова
(подпись, дата)

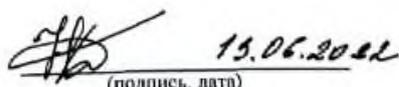
Руководитель магистерской
программы
доцент, канд. экон. наук

 06.06.2022 О.А. Цепелев
(подпись, дата)

Нормоконтроль
ассистент

 06.06.2022 С.Ю. Колупаева
(подпись, дата)

Рецензент
нач. отдела учета и
работы с налогоплательщиками

 15.06.2022 Н.Л. Дудина
(подпись, дата)

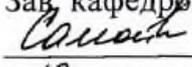
Благовещенск 2022

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра финансов

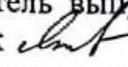
УТВЕРЖДАЮ

Зав. кафедрой

 Е.А. Самойлова

«19» 01 2022 г.

ЗАДАНИЕ

- К выпускной квалификационной работе студента Петренко Екатерины Андреевны
1. Тема выпускной квалификационной работы: Развитие методики оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности для контрольно-аналитической деятельности налоговых органов (на примере строительных организаций)
(утверждена приказом от 31.05.2022 № 693-пд)
 2. Срок сдачи студентом законченной работы 01.06.2022 г.
 3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: бухгалтерская (финансовая) отчетность, данные статистических сборников, учебная и научная литература, периодические издания, нормативные правовые акты.
 4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов): Теоретические и методические основы оценки риска фальсификации отчетности организации; Анализ современного состояния экономической преступности, связанной с фальсификацией бухгалтерской отчетности; Совершенствование аналитического инструментария для выявления признаков фальсификации финансовой отчетности
 5. Перечень материалов приложения: (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.) Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности; Показатели для оценки риска фальсификации отчетности по модели М. Бениша; Способы мошенничества, связанные с присвоением активов и бухгалтерской отчетностью; Должностной регламент главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела; Показатели эффективности и результативности профессиональной служебной деятельности начальника отдела; Справка о результатах проверки ВКР на наличие заимствований.
 6. Консультанты по выпускной квалификационной работе (с указанием относящихся к ним разделов) нет
 7. Дата выдачи задания 19.01.2022 г.
Руководитель выпускной квалификационной работы Якимов В.А., доцент, канд. экон. наук 
- Задание принял к исполнению (дата): 19.01.2022 г. 

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа содержит 81 с., 16 таблиц, 40 рисунков, 73 источника, 6 приложений.

ФАЛЬСИФИКАЦИЯ, БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ,
МОШЕННИЧЕСТВО, УЧЕТ, НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК, НАЛОГОВЫЕ
ОРГАНЫ

Предмет исследования: индикативная оценка как метод обнаружения фальсификации бухгалтерской отчетности.

Объект исследования: российские организации строительной отрасли.

Цель исследования: совершенствование контрольно-аналитической деятельности налоговых органов с целью оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности на примере строительных организаций.

В качестве методологической основы исследования были использованы такие методы как анализ и синтез, индукция, сравнительный анализ, системный подход к оценке изучаемых показателей.

В первой главе были изучены теоретические и методологические аспекты оценки риска фальсификации отчетности, были рассмотрены факторы и условия фальсификации, ее способы и схемы возникновения.

Во второй главе дана оценка строительной отрасли РФ, были применены индикаторы риска.

В третьей главе была предложена методика для оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности, а также была проведена ее апробация.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретические и методические основы оценки риска фальсификации отчетности организации	7
1.1 Экономическая сущность фальсификации бухгалтерской отчетности и ее роль в криминализации экономических процессов	7
1.2 Систематизация факторов и условий фальсификации бухгалтерской отчетности	10
1.3 Классификация способов и схем фальсификации бухгалтерской отчетности	13
1.4 Методы оценки риска фальсификации и их использование для мониторинга и контроля	18
2 Анализ современного состояния экономической преступности, связанной с фальсификацией бухгалтерской отчетности	25
2.1 Характеристика строительной отрасли Российской Федерации	25
2.2 Характеристика деятельности российских организаций в секторе строительства	28
2.3 Применение индикаторов оценки риска на примере строительных предприятий с помощью модели Z-score	37
2.4 Применение индикаторов оценки риска на примере строительных предприятий с помощью модели М. Бениша	41
3 Совершенствование аналитического инструментария для выявления признаков фальсификации бухгалтерской отчетности	44
3.1 Контрольно-аналитическая деятельность налоговых органов	44
3.2 Разработка аналитического инструментария для выявления признаков фальсификации бухгалтерской отчетности	61
3.3 Апробация аналитического инструментария для оценки риска	69

фальсификации бухгалтерской отчетности	
Заключение	73
Библиографический список	74
Приложение А Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности	82
Приложение Б Показатели для оценки риска фальсификации отчетности по модели М. Бениша	88
Приложение В Способы мошенничества, связанные с присвоением активов и бухгалтерской отчетностью	89
Приложение Г Должностной регламент главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела	90
Приложение Д Показатели эффективности и результативности профессиональной служебной деятельности начальника отдела	94
Приложение Е Справка о результатах проверки ВКР на наличие заимствований	95

ВВЕДЕНИЕ

Изучение практики множества стран в сфере налогообложения указывает на то, что многие из них, как и Россия, исследуют пути решения проблемы негативного отношения граждан и организаций к властям. Оценка модернизации России дает повод к утверждению о том, что налоговая система постоянно преобразуется. Государственная власть в лице законодательных и исполнительных органов в интересах разрешения этого противоречия постоянно ищет решения в области налогообложения. В связи с постоянно новыми методами уклонения от уплаты налогов система налогообложения регулярно модернизируется, создаются новые методы контроля, что приводит к еще большему желанию налогоплательщиков найти новые модели уклонения от уплаты налогов.

Налоговыми органами в Российской Федерации являются Федеральная налоговая служба России и ее территориальные подразделения. В случаях, прямо предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, полномочия налоговых органов принадлежат таможенным органам и органам государственного внебюджетного фонда.

Цель магистерской диссертации – совершенствование контрольно-аналитической деятельности налоговых органов с целью оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности на примере строительных организаций.

Для достижения поставленной цели были определены следующие задачи:

- проанализировать экономическую сущность фальсификации бухгалтерской отчетности и ее роль в криминализации экономических процессов;
- изучить систематизацию факторов и условий фальсификации бухгалтерской отчетности;
- проанализировать классификацию способов и схем фальсификации бухгалтерской отчетности;

- изучить методы оценки риска фальсификации и их использование для мониторинга и контроля;
- охарактеризовать строительную отрасль РФ;
- охарактеризовать деятельность российских организаций в секторе строительства;
- применить индикаторы оценки риска на примере строительных организаций с помощью модели Z-score и модели М. Бениша;
- дать оценку контрольно-аналитической деятельности налоговых органов;
- усовершенствовать методическое обеспечение контрольно-аналитического отдела для выявления признаков фальсификации бухгалтерской отчетности и принятия решения о выборе налогоплательщика в план выездной проверки;
- применить индикаторы риска и схем для оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности и взаимосвязи с налоговыми рисками.

В данной работе используются методы анализа, обобщения, систематизации изученной информации.

Предметом исследования является индикативная оценка как метод обнаружения фальсификации бухгалтерской отчетности. Объект исследования - российские организации строительной отрасли.

Теоретическую основу работы составляют труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, таких как Богодухова В.А, Бычкова С.М., Когденко В.Г., Левчакова А.А., Ямбашева А.В., Тухватуллин Р.Ш., Каршалова А.Д., Айтказина М.А., Глотова Ю.А., Петров А.Н. и другие.

В качестве теоретической и методологической базы при написании магистерской диссертации использовались нормативно-правовые акты, статьи российских и иностранных периодических изданий, должностные инструкции, положения отделов ФНС, Налоговый кодекс РФ.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОЦЕНКИ РИСКА ФАЛЬСИФИКАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

1.1 Экономическая сущность фальсификации бухгалтерской отчетности и ее роль в криминализации экономических процессов

Современный этап развития мировой экономики характеризуется важностью информационной составляющей. Бухгалтерский учет компании по-прежнему является основным признанным информационным каналом для сотрудничества бизнеса и общества. К сожалению, бухгалтерский учет не идеален. Формат презентации бумагой также не идеален, что приводит к колоссальному количеству ручной переработке документов, делает сложным понимание и изучение данных.

Фальсификация бухгалтерского учета - многообразная и слабоизученная проблема бухгалтерского учета. Формирование в России крепкого профессионального общества находится еще в процессе развития, а принципы бухгалтерского учета часто меняют старые порядки и реорганизовываются.

Многие российские ученые изучали концепцию фальсификации бухгалтерского учета. Большинство из них раскрыли суть фальсификации по-разному (таблица 1).

Таблица 1 - Определения понятия фальсификация

Автор	Фальсификация
1	2
Гальперин Я.М.	Количественные нарушения. Фальсификация, по сути, неправильное построение баланса путем отражения некорректной оценки и содержания его элементов ¹ .
Бычкова С.М. Филатова О.Н.	Заведомо ложное преставление процесса и результата деятельности компании с целью привлечения инвестиций ² .

¹ Гальперин, Л. М. Вуалирование и фальсификация финансовой отчетности: историко-эволюционный аспект //Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №. 14. – С. 57.

² Бычкова, С.М., Филатова, О.Н. Сущность мошеннических действий и роль аудита в их выявлении // Аудитор. – 2018. – №3. – С. 18 – 29.

1	2
Соколов Я.В. Пятов М.Л.	Нарушение определенных границ, оговариваемых в нормативных документах ³ .
Рабошук А.В.	Сознательное искажение информации в бухгалтерской отчетности с целью обмана внешних и внутренних пользователей ⁴ .
Полисюк Г.Б.	Умышленное искажение или сокрытие информации в бухгалтерской отчетности для того, чтобы ввести в заблуждение ее пользователей, либо для того, чтобы скрыть факт хищения материальных ценностей ⁵ .
Богодухова В.А.	Совокупность приемов (методов) искажения бухгалтерской отчетности, отражающей ложное представление о фактах хозяйственной деятельности предприятия, ее финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности путем нарушения законодательных норм ⁶ .
Чернова М.В.	Ложное представление экономической информации, которое является результатом противоречащих законодательству искажений в учете и отчетности ⁷ .
Сотникова Л.В.	Умышленные нарушения, связанные с подменой одних показателей другими, применяемых для создания «необходимого» впечатления от деятельности компании, которое носит качественный характер ⁸ .

Основываясь на данных из таблицы 1, можно отменить, что у выбранной группы авторов нет общего мнения к определению термина «фальсификация». Каждый из них выделяет особенную черту этого термина, но несмотря на это, все мнения к определению данного понятия условно можно разделить на два видения (таблица 2).

³ Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2018. – С. 98 – 124.

⁴ Наумчук, О.А. Фальсификация информации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности: анализ понятийного аппарата // Современные научные исследования и инновации. – 2018. – № 11. – С. 49-73.

⁵ Полисюк, Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 1. – С. 44 – 52.

⁶ Богодухова, В.А. Искажения отчетности посредством вуалирования и фальсификации / В.А. Богодухов // Наука 21 века: опыт прошлого – взгляд в будущее. – 2018. – №36. – С. 319 – 323.

⁷ Чернова, М.В. Искажение бухгалтерского баланса // Все для бухгалтера. – 2018. – № 10 (250). – С. 17 – 21.

⁸ Сотникова, Л.В. Взаимосвязь фальсификации финансовой отчетности и враждебного поведения руководства // Аудитор. – 2020. – № 3. – С. 11 – 18.

Таблица 2 – Подходы к определению понятия «фальсификация» по двух группам авторов

Авторы	Подход
С.М. Бычкова, О.Н. Филатова, Л.В. Сотникова, Рабошук А.В., Чернова М.В., Сотникова Л.В., Богодухова В.А.	Фальсификация - непреднамеренность или, наоборот, осознанности искажения.
Я.М. Гальперин, Я.В. Соколов, М.Л. Пятов, Полисюк Г.Б.	Фальсификация - формальное соблюдение или несоблюдение нормативных документов при наличии искажения фактического положения компании.

Если определение основано на мнении С. М. Бычковой, О. Н. Филатовой и др. то выделяется непреднамеренный характер мошеннических действий, на мнении Ю. М. Гальперина, И. Соколова и др. - основным фактором должно быть формальное соответствие или несоответствие требованиям нормативных актов при условии искажения правового акта, реальная ситуация компании. Таким образом, было выделено два видения понятия «фальсификация» в научной литературе.

Тем не менее, беря в учет два подхода, можно обозначить основные характеристики манипулирования отчетностью, выделенные выбранным набором авторов. Фальсификация, по мнению авторов, характеризуется преднамеренным характером количественных изменений показателей отчетности с преднамеренным и значительным искажением правил бухгалтерского учета.

На основе изучения подходов к интерпретации термина "фальсификация" можно выделить следующую черту - фальсификация бухгалтерского учета носит преднамеренный характер, преследует цель обмана пользователей, чем наносит им вред, проявляется в нарушении общепринятых правил ведения бухгалтерского учета.

Научные исследования в данной области в основном касаются требований к надежности и полноте данных, ученые нашего времени указывают на то, как манипулируют отчетностью, на вероятность искажений, а также на показатели уже произошедших нарушений. С.М. Бычков и Е.Ю. Итыгилова в научных работах, выбрав термин "заинтересованные стороны" и объяснив, насколько важно, чтобы данные в бухгалтерском учете соответствовали текущему состоянию компании, подробно рассмотрели различные подходы к определению качества отчетности. Под качеством авторы понимают, что фактические характеристики отчета соответствуют ожиданиям пользователей. Таким образом, одним из критериев оценки отчетности является полезность и доверие внешних пользователей как субъективных характеристик. И соблюдение требований объективного и независимого аудита. То есть, как в предыдущих, так и в современных работах отмечается важность тщательной внешней проверки как способа минимизации искажений в бухгалтерском учете.

На наш взгляд, важно разграничивать «фальсификацию» и «ошибку» в ведении бухгалтерского учета, т.к. фальсификация – это всегда целенаправленное манипулирование отчетностью, а ошибка совершается неумышленно.

Фальсификация бухгалтерской отчетности — это сложный процесс, который следует рассматривать с учетом правовых, бухгалтерских, налоговых и этических аспектов. Правовое понятие фальсификации бухгалтерского учета как вида мошенничества дано в разделе VIII Уголовного кодекса Российской Федерации "Преступления в экономике". Уголовный кодекс определяет мошенничество как «кражу чужого имущества или приобретение прав на чужую собственность путем мошенничества или злоупотребления доверием».

1.2 Систематизация факторов и условий фальсификации бухгалтерской отчетности

Возможная фальсификация отчетности — это вероятность того, что документация в бухгалтерском учете будет искажена при определенных сложившихся условиях. Вследствие того, что факторы, связанные с

искажениями из-за умышленно отредактированной бухгалтерской отчетности многочисленны и разнообразны, не представляется возможным перечислить все их существующие формы. Поэтому целесообразно привести некоторые примеры факторов, способствующих недобросовестному искажению бухгалтерской отчетности. Рассмотрим их с точки зрения двух научных работ.

Экономисты Виноградова О.И. и Кочинев Ю.М в своей научной работе выделяют объективные и субъективные признаки недобросовестных действий, которые характеризуют риск значительных изменений на уровне отчетности в целом. Эти факторы представлены на рисунке 1.



Рисунок 1 - Факторы (признаки) риска недобросовестных действий

Факторы, влияющие на мошеннические действия в бухгалтерской документации, разнообразны. Свой вклад в их систематизацию внес М.Ю. Брюханов. Для систематизации факторов, влияющих на фальсификацию, он предлагает выделить две группы факторов: факторы макроуровня и факторы микроуровня (рисунок 2).



Рисунок 2 – Группы факторов по Брюханову

Также, основываясь на исследованиях зарубежных ученых, М.Ю. Брюханов составил и классифицировал список, где подробно описал макро- и микрофакторы, которые могут повлиять на возможность фальсификации бухгалтерского учета. Полный их перечень представлен в Приложении А.

Для того, чтобы выделить различия между двумя существующими теориями, составим их сравнительную таблицу по видению двух авторов, выделив три признака (таблица 3).

Таблица 3 - Сравнение систематизации факторов фальсификации по М.Ю. Брюханову и О.И. Виноградовой, Ю.М.Киченеву

Признак	Автор	
	М.Ю. Брюханов	О.И.Виноградова, Ю.М.Киченев
Группы систематизации	Макро- и микроуровень	Объективные и субъективные факторы риска
Структура систематизации факторов	Более детальная	Обобщенная
Основной классификационный признак	Большая ориентация на человеческий фактор	Финансово-экономические особенности деятельности

Как видно из анализа факторов риска фальсификации бухгалтерской отчетности, их количество велико и многогранно, именно поэтому предупреждение и предотвращение фальсификации — это сложный процесс, требующий внимания во всех сферах деятельности предприятия. Именно от того, как быстро и качественно будут выявлены нарушения ведения бухгалтерского учета зависит экономический климат предприятия, последствия от такого вида преступлений могут повлечь серьезные проблемы для деятельности организации и руководства.

1.3 Классификация способов и схем фальсификации бухгалтерской отчетности

Искажения, возникающие в бухгалтерской (финансовой) отчетности, могут быть результатом ошибки и мошенничества, так как ошибка отличается от последней отсутствием намерения, основных действий, что привело к искажению бухгалтерского учета. На основе данных существующих исследований, Гордеева разработала модель, которая классифицирует известные виды преднамеренного искажения бухгалтерского учета по категориям,

получившим название в научной литературе «Дерево преднамеренного искажения бухгалтерского учета» (рисунок 3).

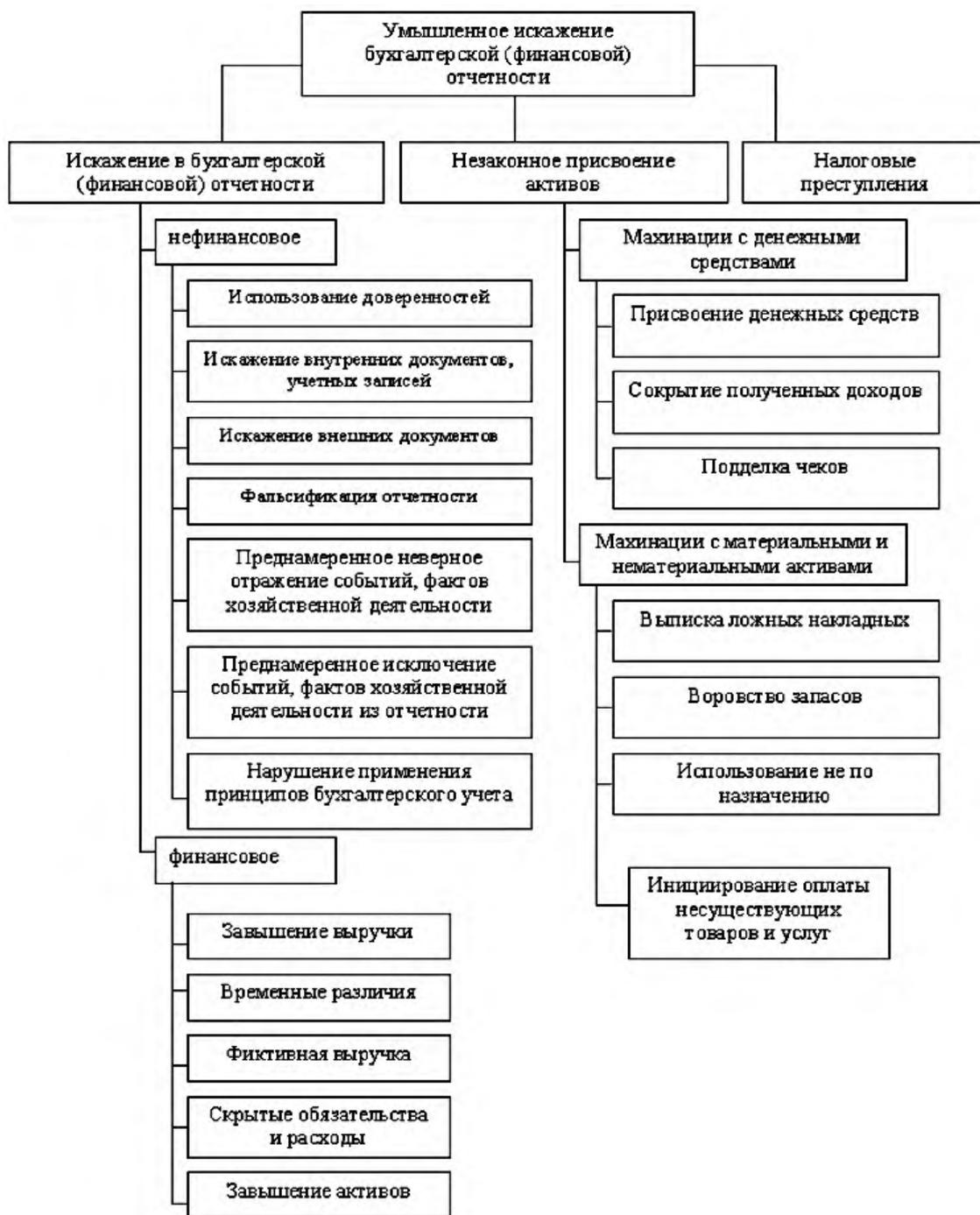


Рисунок 3 - Дерево умышленного искажения бухгалтерской отчетности

Основными (самыми распространенными) категориями искажений бухгалтерского учета по этой модели являются: искажения в бухгалтерском учете и хищение активов. Преднамеренные искажения данных бухгалтерской

отчетности в свою очередь делятся на финансовые и нефинансовые и имеют многообразие форм. Хищение активов, в свою очередь, могут выражаться в незаконных действиях с денежными средствами или с материальными и нематериальными активами. Налоговые преступления в этой классификации выявляются органами налогового учета, последствия таких деяний также серьезны.

Все из представленных на рисунке элементов характеризуются присущими только им набором характеристик, которые отличают их от других категорий.

Чтобы понять с каким именно типом фальсификации отчетности можно столкнуться, необходимо знать перечень существующих схем. Вследствие чего, многие современные авторы предлагают свою классификацию приемов фальсификаций. Ознакомимся с методами фальсификации бухгалтерских данных, по мнению С.А. Арзамашева, представленными на рисунке 4.

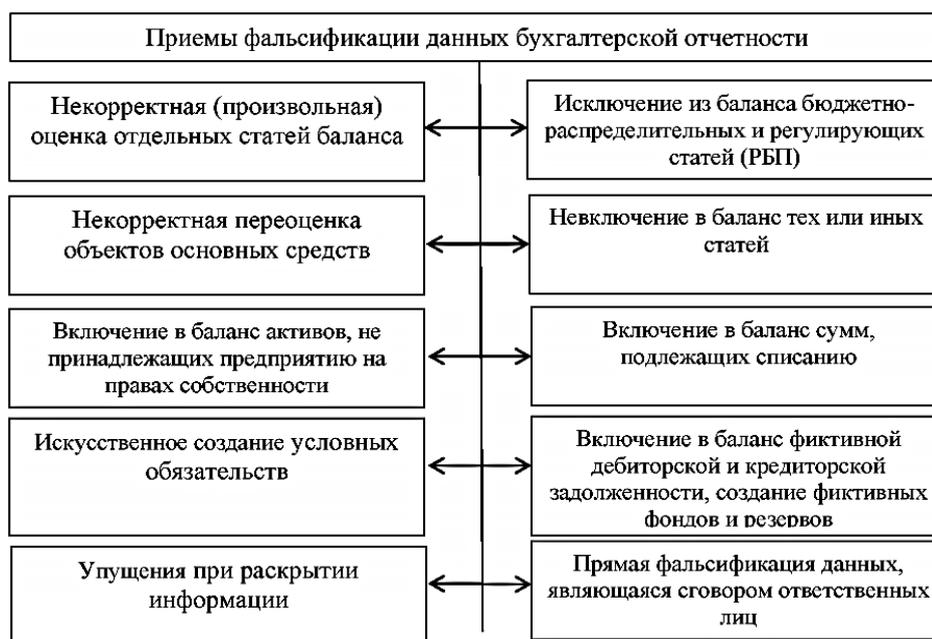


Рисунок 4 – Приемы фальсификации данных бухгалтерской отчетности⁹

Видим, что сущность предложенных приемов разнообразна и методов, для раскрытия таких схем также существует несколько.

⁹ Арзамасцев С.А., Чугаева Т.Д. Способы фальсификации учетных записей в бухгалтерском учете и методы их выявления// Алтайский вестник Финансового университета. - 2018. - № 1. - С. 179-181.

Другая группа ученых - А.А. Арзыбаев, Ч.К. Сыдыкова и М.Н. Тилеукулова в своих научных работах рассматривают следующие способы фальсификации бухгалтерских данных (рисунок 5).

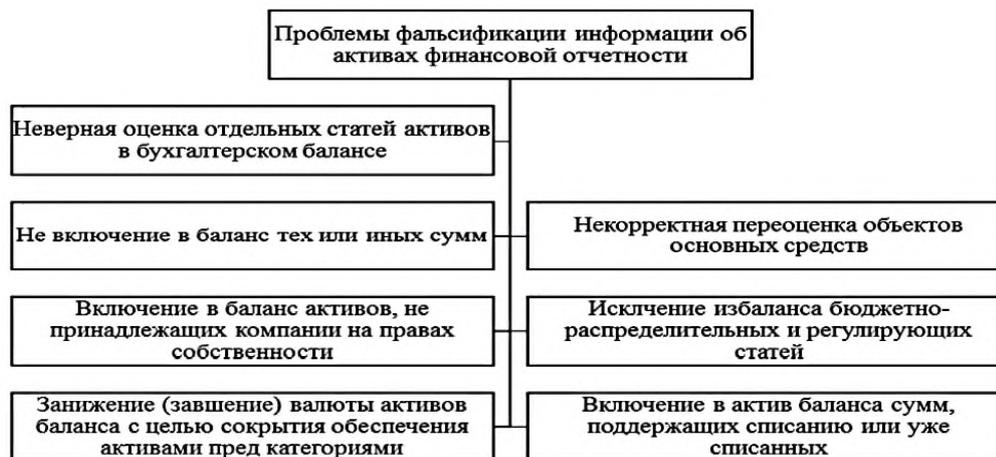


Рисунок 5 - Приемы фальсификации данных бухгалтерской отчетности

В свою очередь, Каршалова А.Д. в своем исследовании говорит о том, что мошенничество с бухгалтерской отчетностью может включать в себя следующие схемы (рисунок 6).

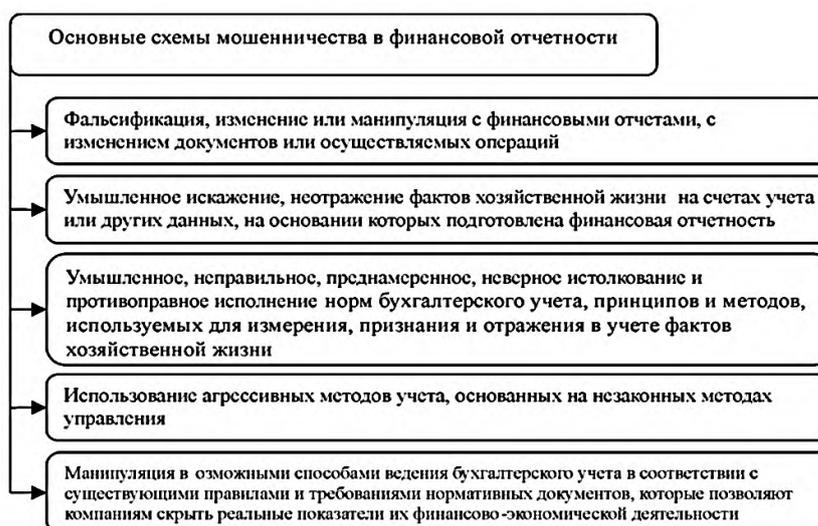


Рисунок 6 - Основные схемы мошенничества

Благодаря рассмотренным выше классификациям можно разработать комплексный подход, который позволит систематизировать существующие в практике методы фальсификации. В качестве обобщения методов искажения,

выявленных разными авторами, совокупность методов может быть классифицирована по принципу их влияния на элементы бухгалтерского учета.



Рисунок 7 – Обобщенная таблица приемов фальсификации отчетности по Гордеевой А.А., Арзамасцеву С.А. и А.А. Арзыбаеву, Ч.К. Сыдыковой, М.Н. Тилеукуловой

Таким образом, изучив многообразие классификаций способов и схем фальсификации бухгалтерской отчетности, можно отметить, что намеренное вуалирование отчетности является одним из видов искажения отчетности, сущность которого заключается в умышленном нанесении ущерба заинтересованным пользователям отчетности. Сфальсифицированную отчетность, следует рассматривать как недостоверную отчетность организации. Она становится бесполезной для принятия управленческих решений. Такие действия чаще всего раскрываются и приводят к негативным последствиям.

1.4 Методы оценки риска фальсификации и их использование для мониторинга и контроля

Разнообразие методов и схем мошеннических действий в отношении бухгалтерской (финансовой отчетной) делает необходимым создание методов обнаружения таких операций. Оценки рисков умышленного изменения отчетности с помощью количественных методов были глубоко изучены Арженовским С.В и Бахтеевым А.В. Авторы рассмотрели, систематизировали и оценили некоторые количественные методы, которые были предложены отечественными и зарубежными исследователями за последние два десятилетия.

Все изученные методы получили краткий обзор, область применения, входные данные, процесс выполнения метода, результаты вывода, плюсы и минусы. По степени влияния факторов (ресурсы и возможности, неопределенность, сложность, количественные результаты) методы делятся на пять групп: наблюдения, вспомогательные, сценарный анализ, функциональный анализ, статистические методы. Рассмотрим самые популярные. Краткое описание существующих методов описаны на рисунке 8.

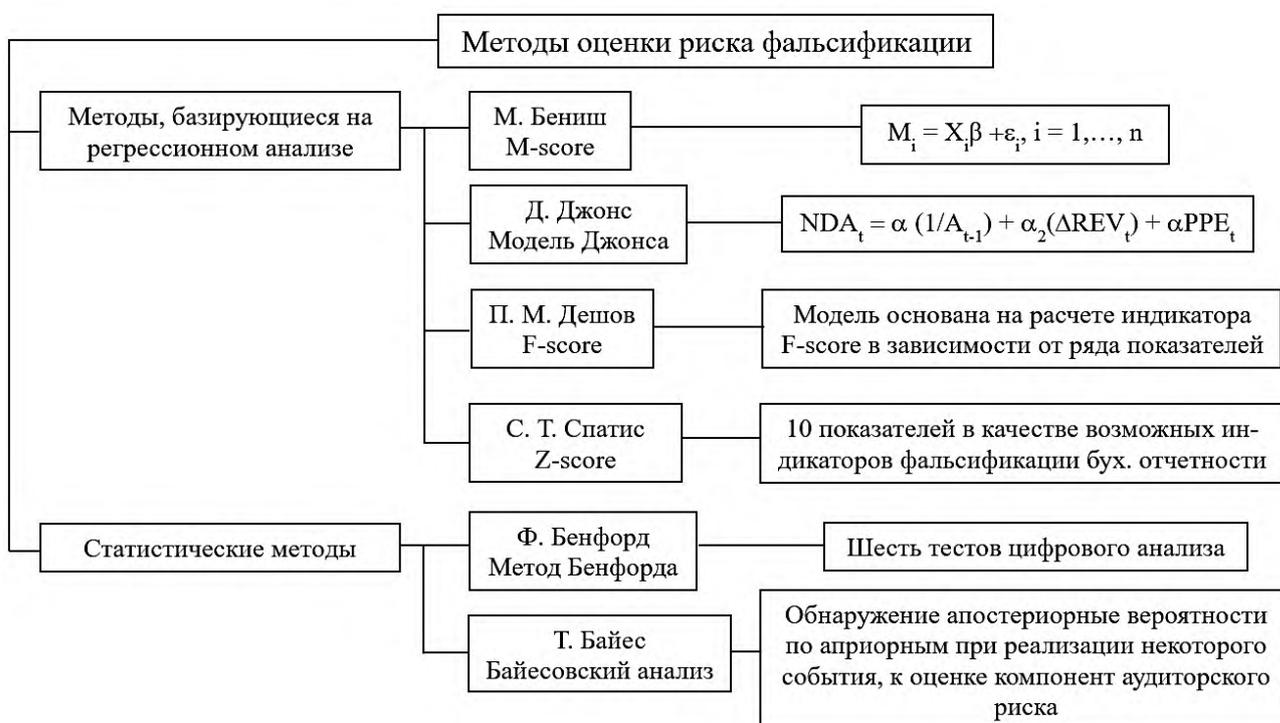


Рисунок 8 - Методы оценки риска фальсификации

Одним из наиболее распространенных методов, используемых в практике для оценки риска финансовой отчетности в результате недобросовестных действий, являются методы, основанные на регрессионном анализе.

Американский ученый М. Бениш разработал самый популярный подход к оценке фальсификации – M-score. Он указал на регрессионную модель дискретного отбора, которая, по его мнению, позволяет идентифицировать финансовые отчеты с показателями, которые были намеренно искажены. Модель включает восемь объясняющих переменных: индекс оборачиваемости дебиторской задолженности в днях (DSRI); индекс валовой прибыли (GMI); индекс качества активов (AQI); индекс роста продаж (SGI); индекс амортизации (DEPI); индекс деловых и административных расходов (SGAI); индекс общей стоимости (SGAI); индекс стоимости активов (AQI); индекс роста выручки (SGI); индекс амортизации (DEPI); индекс коммерческих и административных расходов (SGAI); индекс общей стоимости (TATA); индекс финансового кредитного плеча (LVGI).

Зависимая переменная M_i является бинарной и принимает значение 1 для фирм, манипулирующих показателями бухгалтерской отчетности и 0 в другом случае. Модель имеет вид:

$$M_i = X_i\beta + \varepsilon_i, \quad i = 1, \dots, n, \quad (1)$$

где M_i – зависимая бинарная переменная;

X_i – матрица объясняющих переменных;

ε_i – случайные остатки;

i – индекс по фирмам;

n – количество фирм.

Еще один способ оценки риска в процессе аудита основан на модели Джонса. Модель имеет вид:

$$NDA_t = \alpha (1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t) + \alpha PPE_t, \quad (2)$$

где A_{t-1} – общая сумма активов в периоде t-1;

ΔREV_t – разность доходов в периоде t и в периоде t-1, приведенная к общей сумме активов в t-1 периоде;

PPE_t – валовая сумма основных фондов в периоде t, приведенная к общей сумме активов в периоде t-1;

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ – специфические параметры фирмы.

Оценки параметров фирмы $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ получают путем применения метода наименьших квадратов к уравнению:

$$TA_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t) + \alpha_3 PPE_t + v_t, \quad (3)$$

где TA_t – валовые начисления, приведенные к общей сумме активов в периоде t-1;

v_t – случайная величина ошибки.

Модель Джонса предполагает, что доходы компании не являются дискреционными. Например, компания признает доход в конце года, но нет денежных поступлений, связанных с этим доходом. В результате существование накопленного дохода фактически ставится под сомнение. В модифицированной модели Джонса недискреционные начисления оцениваются в текущем периоде:

$$NDA_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \alpha_3 PPE_t, \quad (4)$$

где ΔREC_t – разность дебиторской задолженности в периоде t и в периоде t-1, приведенная к общей сумме активов в периоде t-1.

Модель F-Score - следующая модель, предлагаемая для использования в процедурах оценки. Модель основана на расчете F-score в зависимости от ряда показателей, которые включают: финансовые показатели, нефинансовые показатели, забалансовые показатели, рыночные показатели. Модель использует инструменты для регрессионных моделей с дискретным выбором. Зависимая

переменная принимает значение 1 для компаний, участвующих в манипуляциях с отчетами, а в противном случае - 0.

Чтобы оценить риск, были определены три модели обнаружения манипуляций с отчетностью. Модель 1 содержит только финансовые коэффициенты компаний, модель 2 - дополнительные нефинансовые и небалансовые показатели, модель 3 - дополнительные рыночные коэффициенты.

Переменными в модели 1 являются: изменение текущих чистых активов, изменение дебиторской задолженности, изменение основных средств, доля нематериальных активов в общем активе, изменение денежных доходов, изменение рентабельности активов, количество активных патентов. Модель 2 включает все переменные из модели 1 и, кроме того, следующие нефинансовые показатели: изменение численности сотрудников; наличие действительных договоров аренды. Модель 3 включает в себя показатели модели 2, а также рыночные показатели: скорректированная рыночная доходность акций; скорректированная рыночная доходность акций с задержкой. Алгоритм расчета выглядит следующим образом:

1. Рассчитывается на основе типа модели оценки коэффициентов.
2. Рассчитывается вероятность прогноза.
3. Среднее значение абсолютной вероятности рассчитывается как отношение количества компаний, отчетность которых искажена, к общему количеству компаний, включенных в выборку.
4. F-score рассчитывается как отношение прогнозируемой вероятности к безусловному среднему значению вероятности.
5. Нормативный анализ полученного значения показателя в соответствии с предложенными авторами интервалами:

- F-score в пределах от 0 до 1 – низкий, приемлемый уровень риска;
- F-score в пределах от 1 до 2,45 – риск выше нормы;
- F-score значение больше 2,45 – высокий уровень риска.

Авторы F-score доказали, что в периоды резкого роста начислений вероятность манипуляций с бухгалтерским учетом также возрастает.

Для оценки по модели Z-score Альтмана используются 10 показателей в качестве возможных показателей фальсификации бухгалтерского учета. Это следующие показатели: отношение долга к капиталу; эффективность ресурсов; доходность от продаж; отношение дебиторской задолженности к продажам; прибыльность активов; отношение чистого оборотного капитала к активам; отношение валовой прибыли к активам; отношение запасов и выручки; Отношение общего долга к активам; Z-оценка Альтмана (Z-оценка).

В предложенной модели зависимая переменная FFS принимает значение 1, если фирма фальсифицировала отчетность и 0, если в аудлируемой отчетности нет преднамеренных искажений. Далее используется логистическая модель бинарного выбора с указанными выше объясняющими переменными. По замыслу автора модель может строиться как с использованием Z-score, так и без него. Использование Z-score имеет своей целью оценить связь между критическим финансовым положением фирмы и фальсификацией ее бухгалтерской отчетности. В ходе проведенного С. Т. Спатисом шагового эмпирического анализа, по данным греческих листинговых компаний, установлено, что положительно статистически значимым в обеих моделях оказался показатель соотношения объема запасов и сбыта. При повышении величины запасов в совокупности с низким оборотом запасов по отношению к объему продаж оценка РСИНД должна быть увеличена аудитором. Таким образом, рост индикатора Z-score свидетельствует о снижении вероятности существенного преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности. Автору удалось правильно классифицировать на основе построенных моделей около 84 % фирм, образующих выборку.

Использование логистической регрессии - еще один инструмент, который очень популярен среди современных исследователей для количественной оценки РСИНД. В своем исследовании Т. Белл определили факторы: слабость внутреннего контроля, быстрый рост компании, нехарактерную прибыльность за отчетный период, чрезмерную важность прибыли при оценке действий руководства, уклончивое поведение менеджеров при работе с аудиторами,

структуру собственности компании. Т. Белл продемонстрировал преимущество использования предложенной им модели по сравнению с оценкой РСИНД, проведенной практикующими аудиторами на основе их профессионального суждения. Регрессионный анализ использовался для проверки более десяти гипотез, выдвинутых экспертами. Были использованы как финансовые показатели, так и факторы, характеризующие внутреннюю среду компаний. Исследование Энхбаяра Ч. и Цолмона С. обобщает зарубежный опыт создания модели оценки РСИНД с использованием оценки Z-score.

Следующая группа инструментов, которые позволяют идентифицировать и количественно оценивать, — это статистические методы.

Наиболее известным статистическим методом, широко используемым при проверке, является оценка вероятности мошенничества, основанная на распределении Бенфорда, также известном как закон первой цифры. Этот метод основан на описании вероятности появления определенного первого значимого числа в распределении по размерам, сделанном Ф. Бенфордом. В настоящее время существует шесть тестов цифрового анализа: анализ частоты первой цифры (непосредственно закон Бенфорда); анализ частоты первой и второй цифр; анализ дублей; анализ первой пары цифр; анализ первой тройки цифр; анализ округлений.

Анализ, основанный на законе Бенфорда, эффективно используется не только внешними, но и внутренними аудиторами и экспертами. Это может быть полезным инструментом для выявления учетных записей, в отношении которых были совершены недобросовестные нарушения, особенно в отношении больших объемов данных.

Байесовский анализ — это еще один статистический метод, который следует адаптировать в современных исследованиях в качестве инструмента для оценки РСИНД. Использование известной теоремы Байеса позволяет априори находить апостериорные вероятности при реализации события и оценивать компоненты риска аудита. Составляющими аудиторского риска являются неотъемлемый риск (риск хозяйственной деятельности, internal risk (IR)) и риск

средств контроля (контрольный риск, control risk (CR)), а также риск необнаружения (detection risk (DR)), который в свою очередь включает аналитический AP (пропуск ошибок при контроле) и статистический TD (ошибки при выборочной проверке операций).

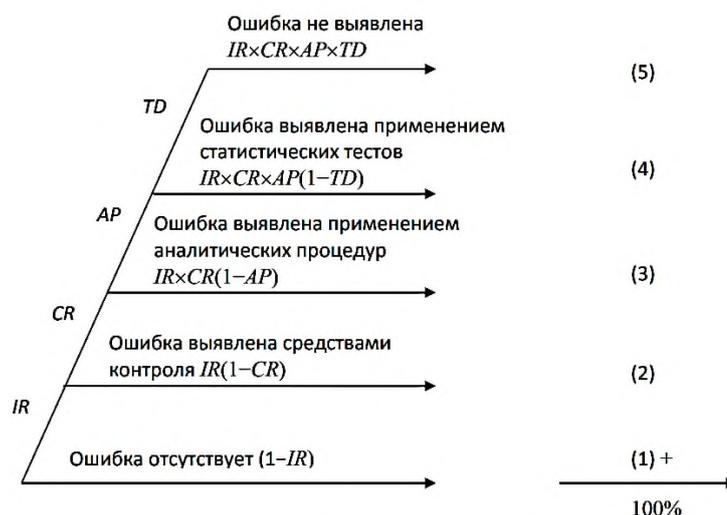


Рисунок 9 – Байесовская формулировка аудиторского риска, состоящего из компонент

Пятиэлементная схема результатов на рисунке 9 предполагает, что ошибка существует. При применении байесовского подхода возникают две возможные проблемы. Во-первых, компоненты модели, особенно присущий ей риск и контрольный риск, могут зависеть друг от друга. Во-вторых, опускаются важные факторы, связанные с оценкой риска, такие как: риск, не связанный с выборкой.

Таким образом, изучив методы оценки риска обнаружения фальсификации в бухгалтерской документации, можно отметить, что разнообразие инструментов статистических исследований не было полностью изучено. Возможность адаптации и совершенствования всех рассмотренных схем имеет широкий потенциал для успешного внедрения в раскрытие преступлений бухгалтерского учета. Постоянное развитие методов раскрытия схем необходимо, т.к. даже периодический пересмотр законодательной базы, усиление методов контроля не позволяет выявить все совершенные экономические преступления.

2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРЕСТУПНОСТИ, СВЯЗАННОЙ С ФАЛЬСИФИКАЦИЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1 Характеристика строительной отрасли Российской Федерации

Строительство - ведущая отрасль российской экономики, в которой решаются важные задачи структурного переустройства материальной базы всего производственного потенциала страны и развития непромышленной сферы. Как темпы выхода из кризиса, так и конкурентоспособность отечественной экономики во многом зависят от эффективности функционирования строительного комплекса. Классификация зданий и сооружений предназначена для облегчения выбора экономически обоснованных решений при проектировании. Для каждого класса установлены следующие требования к производительности, которые являются частью функциональных требований и обеспечивают нормальную работу зданий и сооружений на протяжении всего их срока службы. По своему назначению здания делятся на: жилые, общественные, промышленные и сельскохозяйственные здания (рисунок 10).

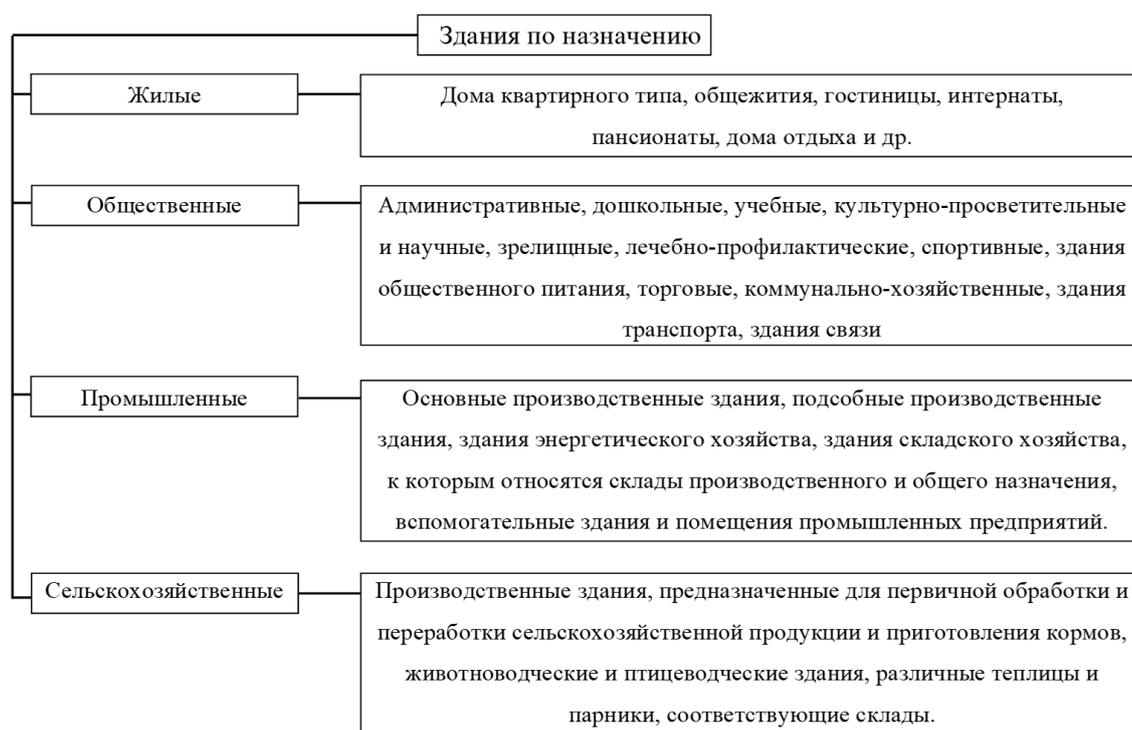


Рисунок 10 – Группировка зданий по назначению

Необходимо обозначить субъекты строительства, чтобы понять экономические взаимоотношения в сфере строительства. Анализ отечественной и зарубежной экономической литературы позволяет говорить о существовании различных подходов к группировке субъектов строительной деятельности.

Самой универсальной группировкой субъектов строительства является их разделение на следующие группы (рисунок 11).

Субъекты строительства

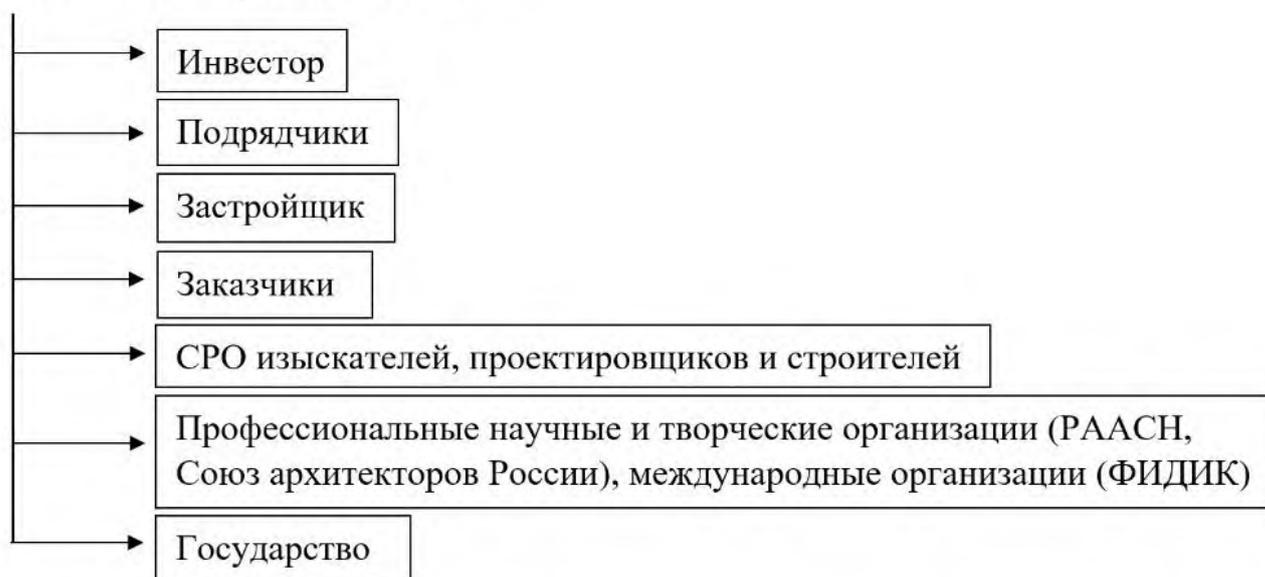


Рисунок 11 – Субъекты строительства

В России все источники финансирования деятельности организаций делятся на четыре группы: собственные средства организации; заемные средства; привлеченные средства; средства государственного бюджета.

Учредители строительства стараются организовать работу в основном за счет собственных и банковских средств, привлекая дольщиков, беря кредит в банке, сразу обговаривая и документарно заверяя все этапы проектно-сметных работ, составляя предварительный анализ реализуемого проекта.

Источники финансирования капитальных вложений

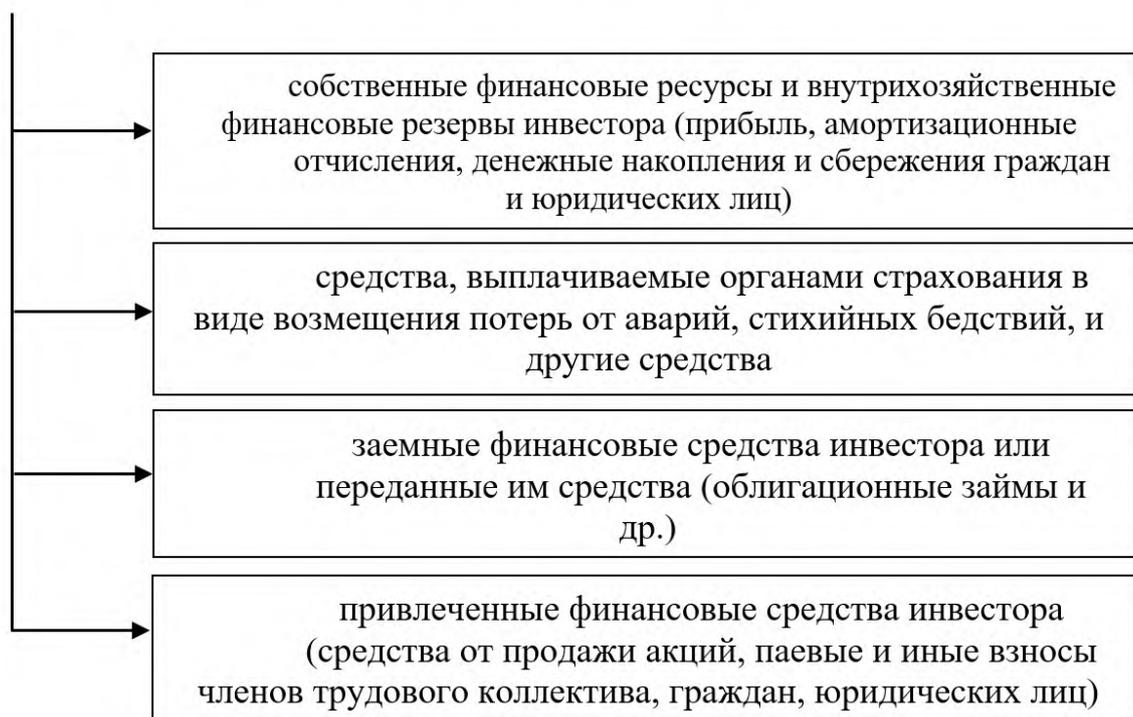


Рисунок 12 - Источники финансирования капитальных вложений

Часто клиентами строительных фирм становится государство. Примерами таких работ могут быть – жилой квартал для работников отрасли, развивающейся в данный момент в конкретном месте, Амурского ГПЗ, учебные заведения, Олимпийские объекты и т.д. Многие строительные компании пытаются получить такие контракты, т.к. они почти безрисковые, иногда даже спасают компанию от ликвидации, повышая статус на рынке услуг.

Строительство жилья по госзаказу регулируется нормами ФЗ, по которому функционирует общая контрактная система в сфере закупок товаров, работ, услуг за государственные или муниципальные деньги. Это значит, что все процедуры по приобретению квартир либо по строительству жилых помещений для государственных или муниципальных нужд осуществляются в рамках, установленных законодательством для других товаров, работ и услуг.

Данный процесс происходит по схеме, представленной на рисунке 13.



Рисунок 13 – Процесс строительства жилья по госзаказу

Выполнение заказов осуществляется по алгоритму, определенному ФЗ о контрактной системе закупок. По этому закону фактически все подрядные работы выполняются за счет подрядчика, и только после окончательной приемки выполненных работ с проверкой их на соответствие государственному заказу заказчик выплачивает исполнителю оговоренную в контракте стоимость постройки жилых квадратных метров.

Таким образом, изучив характеристики и особенности строительной отрасли в России, можно отметить, что строительство – это сложный процесс создания нового объекта, требующий большого объема денежных средств, соблюдения законов, контроль на каждом этапе работы.

2.2 Характеристика деятельности российских организаций в секторе строительства

Мошенничество в строительстве существует во многом благодаря специфике деятельности данной отрасли. В частности, широкий спектр ТМЦ, контроль над которыми обычно затрудняется из-за удаленности строительных

площадок от офиса, а также большое количество наличных денег, потраченных на покупку товаров в магазинах бытовой техники или у частных лиц.

В 2020 г. по данным опрошенных руководителей высшего звена (72 % компаний с объемом выручки более 10 млн. долл. США) наиболее распространенными видами мошенничества в корпоративном секторе всех стран становятся незаконные действия, совершаемые клиентами компании (рисунок 14).

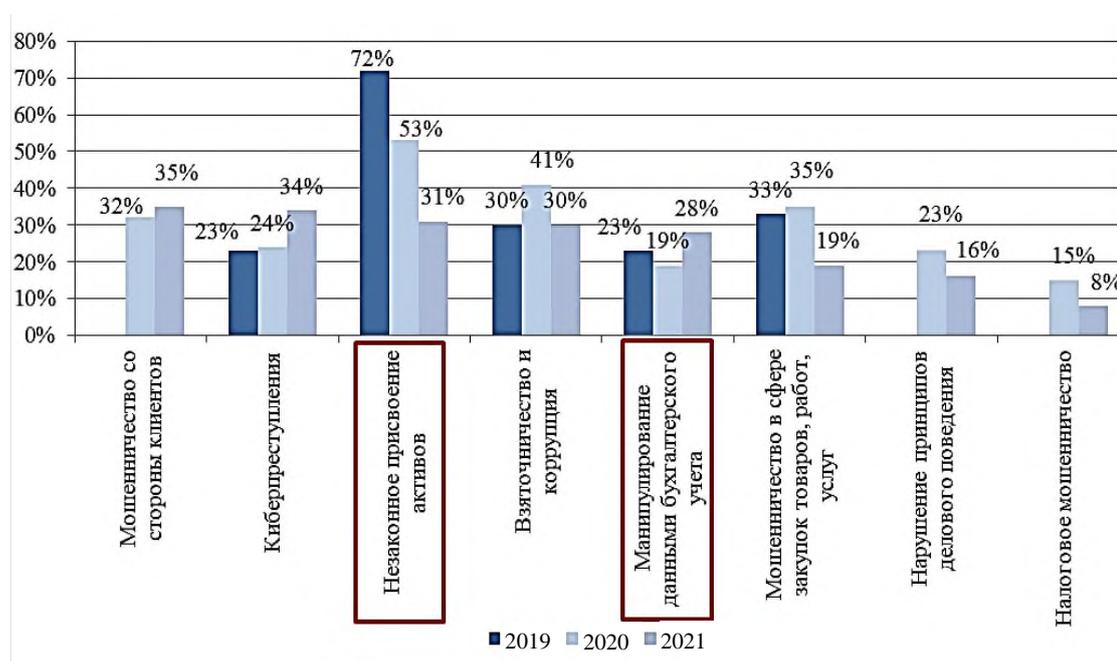


Рисунок 14 - Основные виды по экономическим преступлениям по данным исследований PwC (в % по структуре опрошенных респондентов)

Незаконное присвоение активов было самой острой проблемой компаний в 2015-2016 гг. (отмечалось 75 % респондентов PwC), а в 2019-2020 гг. значимость таких проблем постепенно снижается. Наблюдается рост преступлений, связанных с манипулированием данными бухгалтерского учета и отчетности, что свидетельствует об актуальности изучаемой проблемы.

Строительный сектор экономики выбран в качестве объекта исследования, поскольку отрасль относится к криминализированным сферам экономики, обладает достаточно высоким уровнем рентабельности и привлекает

существенный приток инвестиций, в т.ч. для реализации крупномасштабных проектов. По данным ЦБ РФ, именно строительный сектор лидирует по показателю «спрос на теневые финансовые услуги», причем доля данного сектора с каждым годом увеличивается (рисунок 15).

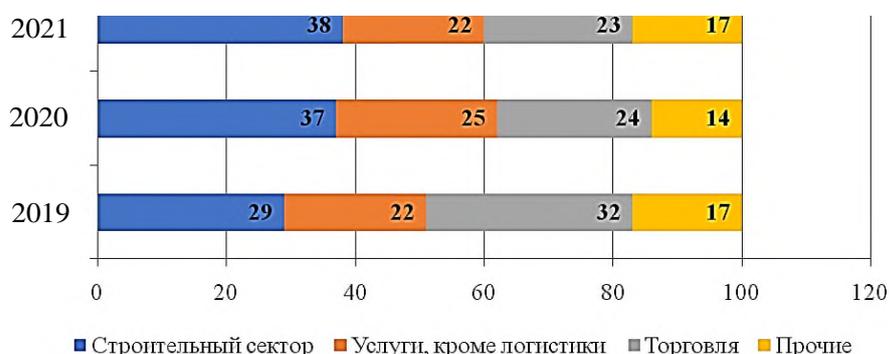


Рисунок 15 – Сектора экономики, сформировавшие спроса на теневые финансовые услуги

Если проанализировать динамику финансовых преступлений в сфере строительства за последние пять лет, можно выяснить, что их количество увеличивается, несмотря на применяемые нововведения в налоговом секторе (рисунок 16).

Более того, в 2019 году наблюдается резкое увеличение количества преступлений почти на 100 тысяч штук. Всего за исследуемый период количество преступлений увеличилось на 214 229 единиц.

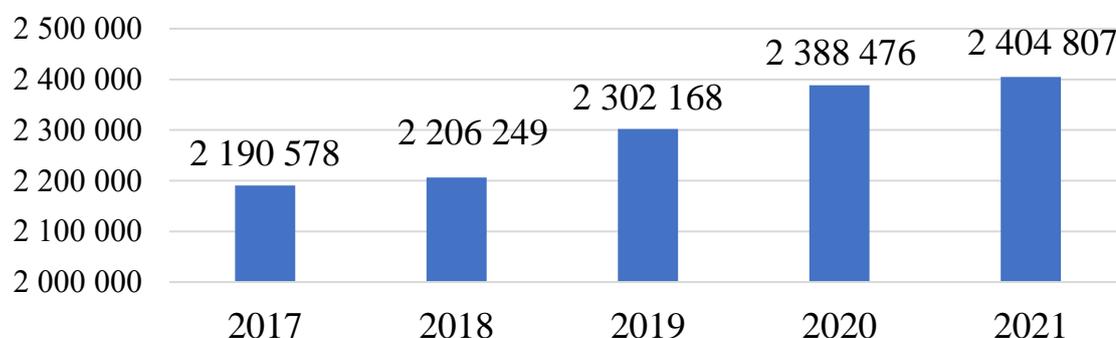


Рисунок 16 - Количество зарегистрированных в РФ налоговых преступлений в строительной отрасли за 2017 – 2021 гг., ед.

Также необходимо дать оценку структуры налоговых преступлений, совершенных в сфере строительства (рисунок 17). Как видим из рисунка 17, Большая часть налоговых преступлений приходится на уклонение от уплаты налогов или сборов с юридических лиц (59 %). Наименьшая доля преступлений совершается путем неисполнения обязанностей налогового агента.



Рисунок 17 - Структура налоговых преступлений в строительстве за 2021 г.

Ввиду большой криминализации строительной отрасли необходимо понять мотивы организаций, толкающие руководителей и сотрудников на мошенничестве действия.

Если обратиться к данным рисунка 18, можно увидеть, что долг организаций по налогам и сборам растет. За весь период это значение увеличилось на 36 665 млн. руб. В 2019 году наблюдалось уменьшение задолженности, после чего, в 2020 году, был резкий рост до 148 728 млн. руб. В 2017 году и в 2018 году задолженность находилась примерно на одном уровне (116 339 млн. руб. и 114 815 млн. руб. соответственно).

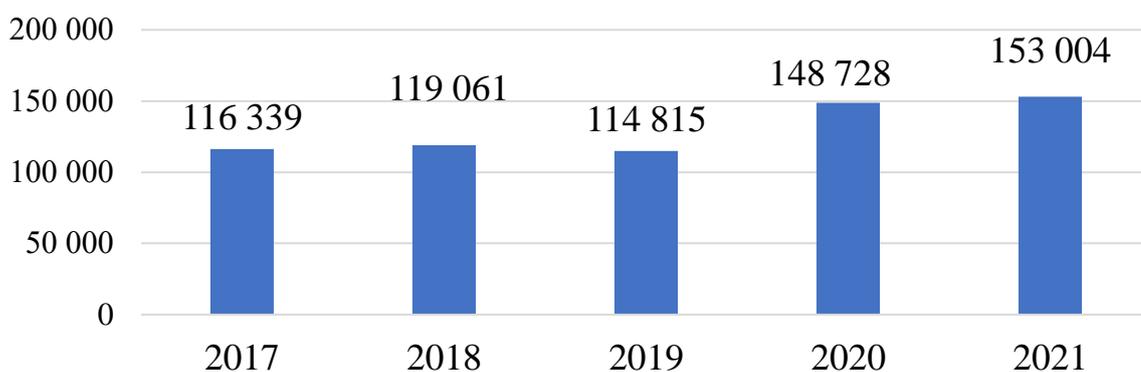


Рисунок 18 – Задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему РФ по виду деятельности «Строительство», млн. руб.

За вовремя неуплаченные обязательства по налогам и сборам (налоговое правонарушение), налогоплательщикам грозят налоговые санкции. Такие санкции представляют собой уплату в форме штрафа. Налоговая санкция может быть уменьшена, если будут установлены смягчающие обстоятельства.

Задолженность по налоговым санкциям в сфере строительства к 2021 году составила 11 716 375 млн. руб. За весь исследуемый период значение показателя снизилось на 3 178 тыс. руб. После 2017 года наблюдалось уменьшение значения на 5 475 тыс. руб. Положительная динамика уменьшения задолженности наблюдалась до 2019 года, после чего, в 2020 году значение показателя снова стало увеличиваться.



Рисунок 19 - Задолженность по налоговым санкциям по виду деятельности «Строительство», тыс. руб.

Строительство характеризуется многими параметрами, чтобы дать оценку строительной отрасли рассмотрим статистические показатели данной сферы (таблица 4).

Таблица 4 – Основные экономические показатели строительной отрасли России

Показатель	Год					Абсолютные изменения		Темп прироста, %	
	2017	2018	2019	2020	2021	2020 к 2019	2021 к 2020	2020 к 2019	2021 к 2020
Объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство», млрд. руб.	7010,4	7213,5	7579,8	8470,6	9132,1	890,8	661,5	11,7	7,81
Среднегодовая численность занятых в строительстве, тыс. чел	6383,5	6204,8	6318,9	6390,8	6416,3	71,9	25,5	1,14	0,40
Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников, занятых в строительстве, руб.	29960	32332	33678	38518	42630	4840	4112	14,37	10,67
Инвестиции в основной капитал строительных организаций, млрд. руб.	401,2	443,7	511,5	638,4	653,7	126,9	15,3	24,81	2,40

Обзор четырех основных статистических показателей, характеризующий строительную отрасль России, говорит о том, что строительный сектор имеет устойчивую тенденцию экономического роста. Все представленные показатели за исследуемый период увеличились.

Объем строительных работ увеличивается каждый год, а за исследуемый период данный показатель увеличился на 2 121,7 млрд. руб.

Зарботная плата также увеличивалась каждый год (на 12 670 руб. за 5 лет), но на 2021 год все еще является ниже средней по стране. Большая часть

организаций является прибыльными (однако отмечается сокращение на 3,57 % за 5 лет).

Инвестиции в строительную отрасль увеличились в полтора раза (252,5 млрд. руб.) и в 2021 году составили 653,7 млрд. руб. Рентабельность отрасли увеличилась на 0,7 % и в 2021 году составила 4,5 %.

Показатели финансового состояния свидетельствуют об ухудшении финансовой устойчивости и платежеспособности (рисунок 20 и 21).

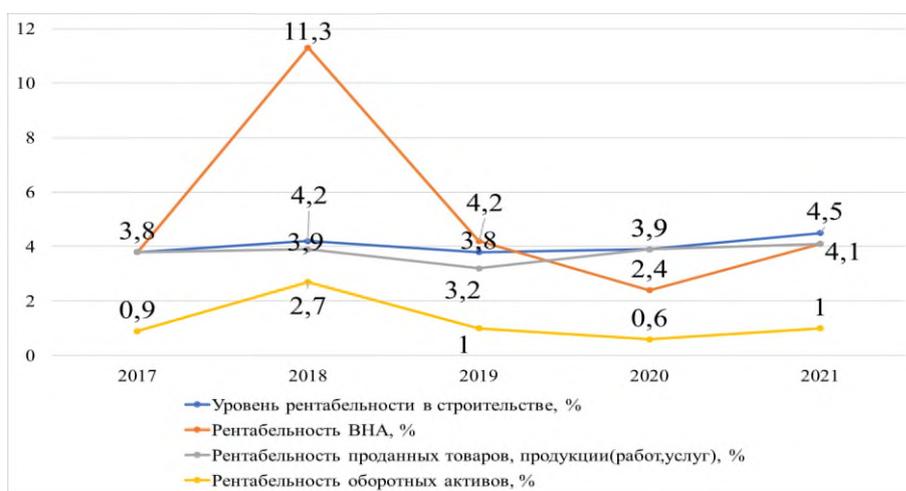


Рисунок 20 – Основные показатели, характеризующие эффективность финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций за 2017-2021 гг.



Рисунок 21 – Основные финансовые показатели, характеризующие финансовое состояние строительных организаций за 2015-2019 гг.

Также необходимо отметить, что особенностью деятельности строительных организаций является требование к соблюдению нормативов финансового состояния, что может стать мотивами для возникновения в данном секторе экономики случаев фальсификации бухгалтерской отчетности. В Постановлении Правительства РФ от 26 декабря 2018 г. № 1683 «О нормативах финансовой устойчивости деятельности застройщика» указаны нормативы обеспеченности обязательствами и целевого использования средств, безубыточности и обеспеченности обязательств.

Благодаря расчету данных нормативов выявляется экономическая эффективность организации, что может быть полезно для инвесторов или для получения государственного заказа.

Для каждого вида деятельности существуют свои особенности, для деятельности строительных организаций они следующие (рисунок 22).



Рисунок 22 - Особенности деятельности организаций строительной отрасли

В строительной отрасли искажение данных отчетности – главный вид мошенничества организаций. Благодаря широкому разнообразию методов мошенничества, данный вид преступлений широко распространен.

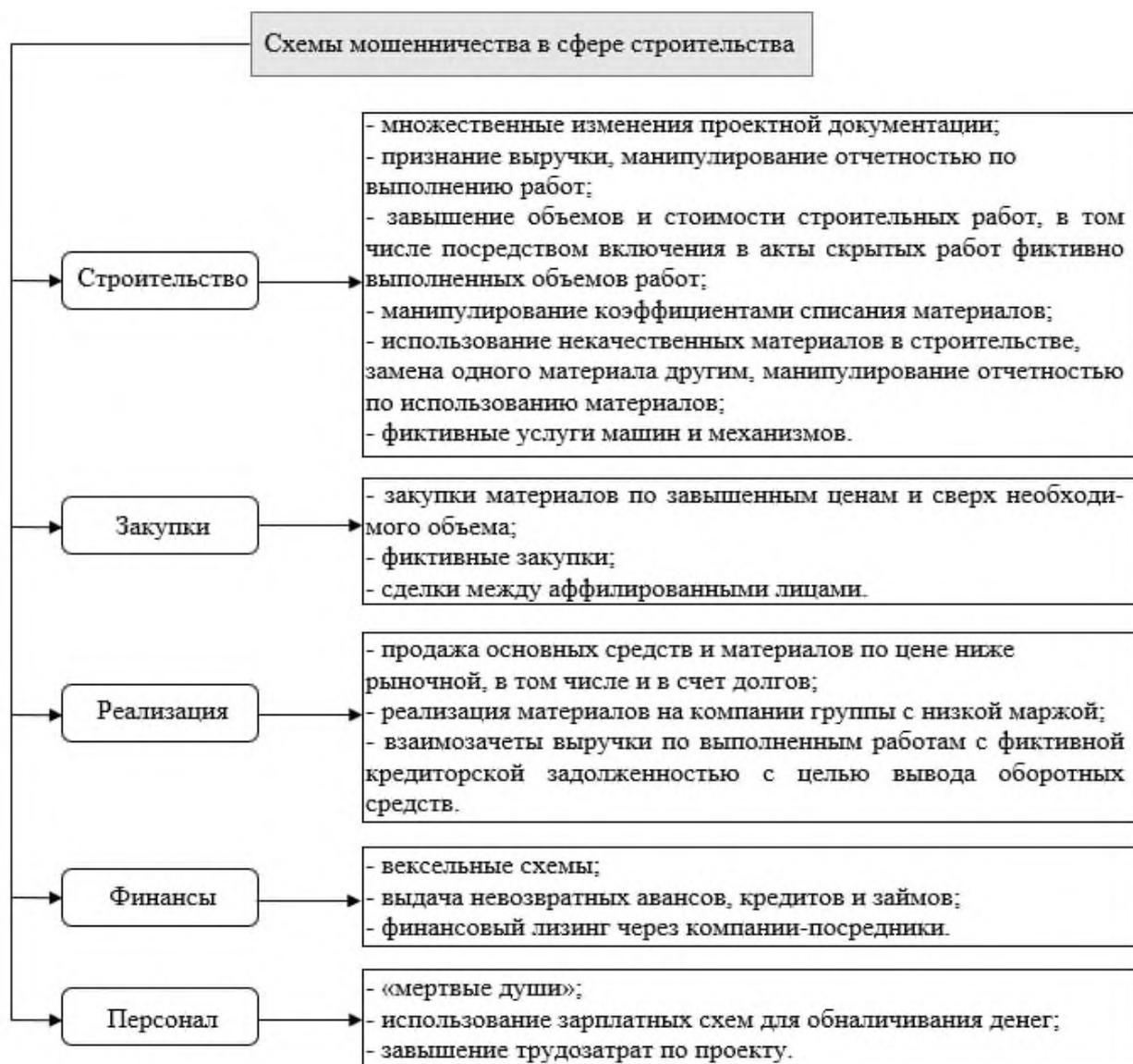


Рисунок 23 - Схемы мошенничества в сфере строительства

Внутренние и внешние пользователи финансовой отчетности не всегда могут получить полные и точные данные о деятельности организации из-за ее искажения или непредоставления. В таблице ниже представлены признаки, свидетельствующие о том, что в строительной компании осуществляется мошенничество.



Рисунок 24 – Признаки мошенничества в строительных организациях

Проанализировав схемы и признаки мошенничества в строительстве, можно отметить то, что способы манипулирования отчетностью широко распространены. На данный момент манипулирование отчетностью бухгалтерского учета является, по мнению руководителей, единственно верным решением для большого числа организаций строительной отрасли, ввиду ряда преимуществ. Чаще всего риски от таких действий для руководства минимальны, а шанс получить большую выгоду всегда привлекателен.

2.3 Применение индикаторов оценки риска на примере строительных предприятий с помощью модели Z-score

Мошеннические схемы, ввиду их широкого распространения, необходимо не только обнаруживать, но и оценивать риски совершения незаконных действий.

Модель оценки риска фальсификации отчетности, предложенная С. Спатисом, рекомендует применить значение регрессионной модели Z-score Альтмана. Формула Z-модели:

$$Z = 6,56X_1 + 3,26X_2 + 6,72X_3 + 1,05X_4 \quad (5)$$

С целью апробации данной модели, для анализа была взята отчетность 5 строительных организаций России за 2020 - 2021 года, из которых только в одной был подтвержденный факт фальсификации отчетности с последующим судебным разбирательством – ООО «Горстрой»

Применив данную модель, получим следующие результаты (таблица 5).

Таблица 5 - Оценка фальсификации отчетности строительных организаций по модели Альтмана

Показатель	Организация				
	ООО «СФ Екатеринодар »	ООО «Облстрой »	ООО «Горстрой»	ООО «Мегатек- Строй- Инвест»	ОАО «Благовещенскстрой »
X1	0,08	0,011	0,01	-0,18	0,11
X2	0,10	0,03	0,02	0,09	0,39
X3	- 0,3	0,03	0,03	0,03	0,06
X4	0,08	0,08	0,05	0,12	0,66
Z	-1,55	0,45	0,38	-0,55	3,08
Вывод	Высокая доля вероятности банкротства	Высокая доля вероятност и банкротств а	Высокая доля вероятност и банкротств а	Высокая доля вероятност и банкротств а	Вероятность наступления банкротства организации невелика, но и не исключена

В результате анализа видим, что 4 из 5 организаций имеют высокую долю вероятности банкротства, в ОАО «Благовещенскстрой» нестабильная ситуация. Организаций с низкой вероятностью банкротства в результате расчетов нет.

Далее рассчитаем показатели, предложенные С.Т Спатисом, для оценки рисков фальсификации отчетности.

Таблица 6 - Оценка фальсификации отчетности строительных организаций по модели С.Т. Спатиса

Показатель	Организация				
	ООО «СФ Екатеринодар»	ООО «Облстрой»	ООО «Горстрой»	ООО «Мегатек- Строй- Инвест»	ОАО «Благовещенск строй»
Отношение заемного капитала к собственному	1,45	0,84	0,72	0,20	0
Ресурсоотдача	0,15	0,11	3,3	0,28	0,14
Рентабельность продаж	0	20 %	0,7%	63%	34%
Рентабельность активов	-0,02	0,01	0,02	0,02	0,05
Отношение чистого оборотного капитала к активам	-0,79	0,01	0,01	-0,19	0,11
Отношение валовой прибыли к активам	0,04	0,02	0,13	0,02	0,02
Соотношение объемов запасов и сбыта	-	-	-	-	-
Отношение дебиторской задолженности к продажам	-	-	-	-	-
Отношение общей суммы задолженности к активам	0,79	0,62	0,92	0,87	0,34
Z-score Альтмана	-1,55	0,45	0,38	-0,55	3,08

В результате расчетов можно сделать следующие выводы.

1. Отношение заемного капитала к собственному.

ООО «Облстрой», ООО «Горстрой» и ОАО «Благовещенскстрой» не имели заемных средств в 2019 году, поэтому показатель равен 0. У ООО «СФ Екатеринодар» заемные средства превысили собственные, а у ООО «Мегатек-Строй-Инвест» 20 % заемного капитала приходится на единицу собственного.

2. Ресурсоотдача.

Наибольшая ресурсоотдача замечена в ООО «Горстрой», составляет 3,3. Остальные организации имеют низкую ресурсоотдачу. Низкое значение свойственно для строительных организаций, т.к. оборачиваемость капитала медленная.

3. Рентабельность продаж.

У ООО «СФ Екатеринодар» и ООО «Горстрой» низкая рентабельность (<5 %), у ООО «Облстрой» средняя, а у ООО «Мегатек-Строй-Инвест» и ОАО «Благовещенскстрой» высокая (<30 %).

4. Рентабельность активов.

Данный показатель у всех организаций низкий. Это свойственно для строительного сектора, т.к. требуются большие капитальные вложения.

5. Отношение чистого оборотного капитала к активам.

Значение показателя минимально во всех организациях. В ООО «СФ Екатеринодар» и ООО «Мегатек-Строй-Инвест» ниже нуля. Долгосрочный капитал занимает минимальную долю в активах.

6. Отношение валовой прибыли к активам.

По данному показателю у всех организаций также наблюдается низкое значение, это обуславливается небольшим уровнем валовой прибыли.

7. Соотношение объемов запасов и сбыта и Отношение дебиторской задолженности к продажам мы не можем рассчитать, т.к. информации нет в открытом доступе.

8. Отношение общей суммы задолженности к активам.

У всех организаций, кроме ОАО «Благовещенскстрой», значение

показателя высокое, это означает, что степень долга таких организаций высока, и высок риск инвестирования в них.

9. Z-score Альтмана.

Последний показатель свидетельствует о том, что ни одна из организаций не может считаться стабильной, т.к. находится на грани банкротства.

Полученные результаты расчета показателей говорят о том, что все организации не являются финансово устойчивыми, малоприбыльные и в них не стоит инвестировать, факты фальсификации также возможны. На практике же они являются лидерами отрасли строительства в своих регионах, и только в ООО «Горстрой» был подтвержденный факт фальсификации отчетности. Данный факт указывает на то, что метод оценки риска фальсификации с помощью модели Z-score малоэффективен и абсолютно не применим для строительной отрасли российских организаций, т.к. не дает конкретики и достоверной информации.

2.4 Применение индикаторов оценки риска на примере строительных предприятий с помощью модели М. Бениша

Следующей проверим модель М. Бениша. В американской практике она широко применима, поэтому целесообразно проверить данную модель на отечественном рынке. Результаты расчетов представлены в таблице 7.

Таблица 7 - Оценка фальсификации отчетности строительных организаций по модели Бениша

Организация	Показатель									Результат
	DSRI	GMI	AQI	SGI	DEPI	SGAI	LVGI	TATA	M-score	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ООО «СФ Екатеринбург»	0,02	0,18	0,07	0,68	1	1,38	1,01	0,01	-4,95	Не фальсифицирована
ООО «Обстрой»	0,36	0,28	1,03	2,37	1	0,94	0,99	0,01	- 1,94	Фальсифицирована
ООО «Горстрой»	0,08	2,61	0,89	3,44	1	0,64	1,02	0,01	-0,19	Фальсифицирована
ООО «Мегатек-Строй-Инвест»	0,31	1,03	3,11	3,32	1	2,94	0,93	0,01	-0,39	Фальсифицирована

Продолжение таблицы 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ОАО «Благовещенскстрой»	2,027	1,111	0,746	0,666	1	0	1,217	0,018	-1,691	Фальсифицирована

В результате расчетов по модели Бениша, можно сказать, что 4 из 5 организаций имели факты мошенничества, связанные с финансовой отчетностью в 2021 году. Но есть и допущения – индексы DEPI и ТАТА были взяты как граничные, так как для их расчёта нет доступной информации к данным организаций.

Модель была пересмотрена и уточнена М. Роксас, которая включила всего 5 показателей. Граничное значение M-score уже составило – 2,76, а индекс изменился до следующего выражения:

$$M\text{-score} = - 6,065 + 0,823DSRI + 0,906GMI + 0,593AQI + 0,717SGI + 0,107DEPI \quad (6)$$

Таблица 8 – Оценка фальсификации отчетности строительных организаций по модели Роксас

Организация	Показатель						Результат
	DSRI	GMI	AQI	SGI	DEPI	M-score	
ООО «СФ Екатеринодар»	0,02	0,18	0,07	0,68	1	- 5,95	Не фальсифицирована
ООО «Облстрой»	0,364	0,284	1,034	2, 377	1	- 3,08	Не фальсифицирована
ООО «Горстрой»	0,083	2,616	0,891	3,445	1	- 0,67	Фальсифицирована
ООО «Мегатек-Строй-Инвест»	0,318	1,035	3,111	3,327	1	- 0,53	Фальсифицирована
ОАО «Благовещенскстрой»	2,027	1,111	0,746	0,666	1	- 2,36	Фальсифицирована

В результате анализа модели было выявлено, что в компаниях ООО «СФ Екатеринбург» и ООО «Облстрой» отсутствует фальсификация отчетности. Компании ООО «Горстрой», ООО «Мегатек-Строй-Инвест» и ОАО «Благовещенскстрой» могли фальсифицировать данные отчетности в 2021 году. Т.е. 3 из 5 компаний могли, по модели Роксас, фальсифицировать данные финансовой отчетности. В действительности же, только в ООО «Горстрой» факт фальсификации был официально подтвержден.

Таблица 9 - Сравнение результатов расчета по модели Бениша и Роксас

Организация	M-scoreБениш		M-scoreРоксас	
	Значение	Результат	Значение	Результат
ООО «СФ Екатеринбург»	- 4,95	Не фальсифицирована	- 5,95	Не фальсифицирована
ООО «Облстрой»	- 1,94	Фальсифицирована	- 3,08	Не фальсифицирована
ООО «Горстрой»	- 0,19	Фальсифицирована	- 0,67	Фальсифицирована
ООО «Мегатек-Строй-Инвест»	0,39	Фальсифицирована	- 0,53	Фальсифицирована
ОАО «Благовещенскстрой»	- 1,69	Фальсифицирована	- 2,36	Фальсифицирована

Подводя итог расчетам, отметим, что модель Бениша показала факт фальсификации в четырех организациях, а модель Роксас в трех. Обе модели подтвердили факт фальсификации в ООО «Горстрой», но ошиблись с другими организациями, что говорит о неточном определении фактов фальсификации финансовой отчетности организации. Таким образом, обе модели показали низкую эффективность, что говорит о необходимости модификации или полном пересмотре методики оценки риска фальсификации финансовой отчетности для российского рынка.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ ПРИЗНАКОВ ФАЛЬСИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1 Контрольно-аналитическая деятельность налоговых органов

Текущая налоговая политика в Российской Федерации направлена на достижение оптимального баланса между стимулирующими и фискальными налоговыми функциями. Эффективный контроль за соблюдением налогового законодательства требует разумных мер налогового администрирования для достижения оптимальных результатов при низких затратах, функции по контролю осуществляет налоговая инспекция.

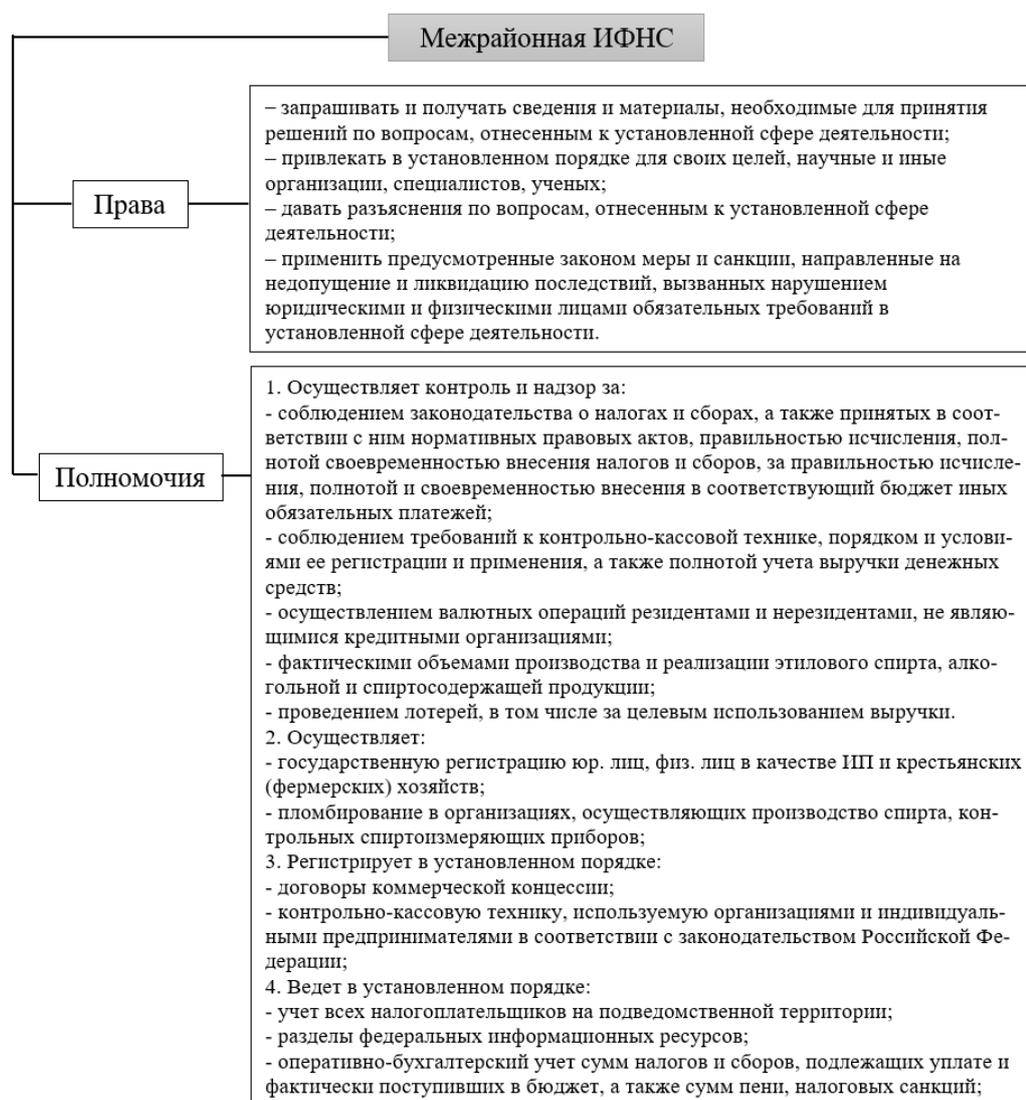


Рисунок 25 – Права и полномочия налоговой инспекции

Исходя из главы 5 ст. 31,32 НК РФ, на рисунке выше были определены основные права и обязанности, которыми руководствуются налоговые органы для осуществления своей деятельности.

В связи с непрекращающимся развитием взаимоотношений между налогоплательщиком и налоговыми органами, возникла необходимость в создании структуры, разграничивающей работу налоговой, поэтому в каждой налоговой инспекции существуют отделы, реализующие разные функции, но преследующие одну и ту же цель, взаимодополняя друг друга.

На рисунке 26 представлена обобщенная схема структуры налоговой инспекции.



Рисунок 26 – Структура инспекции ФНС

Чаще всего инспекция представлена пятью блоками, каждый из которых состоит из 1-5 отделов, в зависимости от размера контролируемой территории и количества налогоплательщиков. С помощью рисунка 27 рассмотрим функции отделов подробнее.

Общие функции отделов

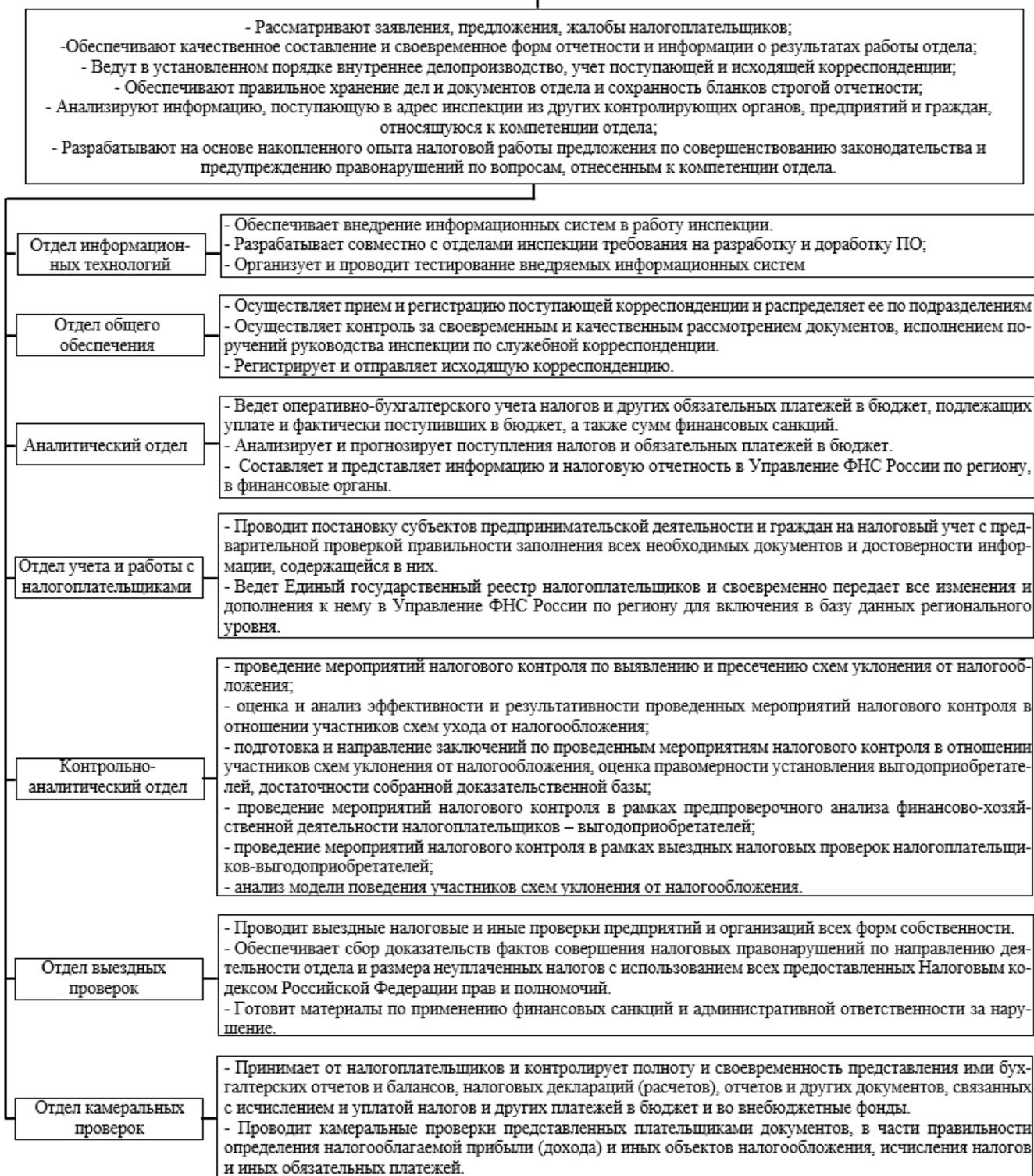


Рисунок 27 – Основные функции отделов налоговой инспекции

Сбор информации, ее оценка и последующие действия с результатом анализа являются обязанностями контрольно-аналитического отдела налогового органа.

На основе Письма от 16 июля 2013 г. N АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок», деятельность КАО представлена следующими функциями.



Рисунок 28 – Деятельность контрольно-аналитического отдела

Согласно должностному регламенту главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела, главный государственный налоговый инспектор обязан исполнять поставленные перед ним задачи и соблюдать обязанности, представленные на рисунке 29.

Главный государственный налоговый инспектор КАО

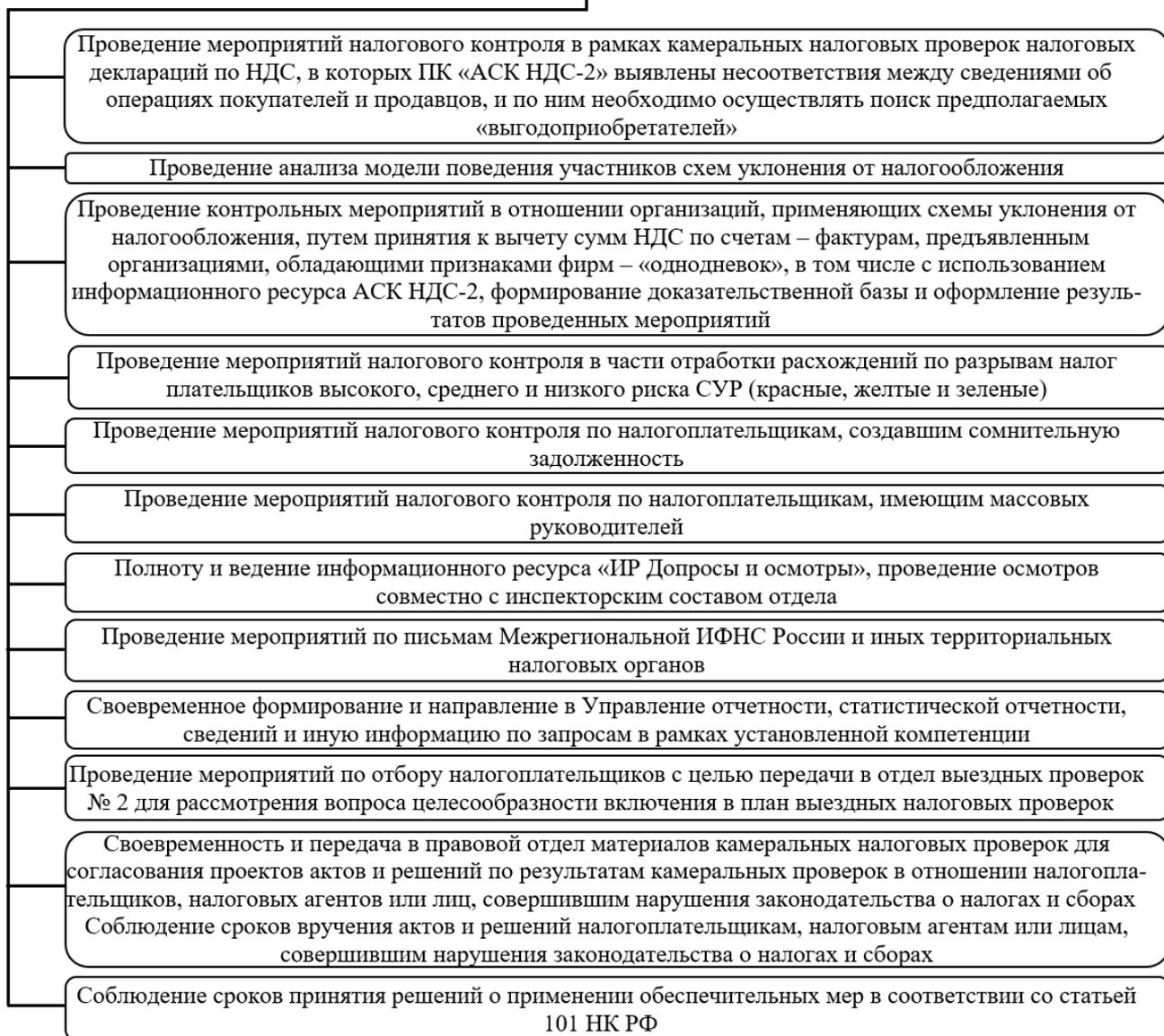


Рисунок 29 – Должностные обязанности, права и ответственность главного государственного налогового инспектора КАО

Также для сотрудников контрольно-аналитического отдела является необходимым соблюдение сроков направления материалов в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198-199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ.

Взаимодействие главный государственный налоговый инспектор контрольно-аналитического отдела с федеральными государственными гражданскими служащими инспекции, управления и ФНС России, государственными служащими иных государственных органов, а также с другими гражданами и организациями строится в рамках деловых отношений на основе общих принципов служебного поведения гражданских служащих, утвержденных Указом Президента Российской Федерации от 12 августа 2002 г. № 885 «Об утверждении общих принципов служебного поведения государственных служащих», и требований к служебному поведению, установленных статьей 18 Федерального закона от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации", а также в соответствии с иными нормативными правовыми актами Российской Федерации и приказами (распоряжениями) ФНС России.

Эффективность и результативность профессиональной служебной деятельности начальника отдела оценивается по следующим показателям:

- выполняемому объему работы и интенсивности труда, способности сохранять высокую работоспособность в экстремальных условиях, соблюдению служебной дисциплины;

- своевременности и оперативности выполнения поручений;

- своевременная отработка пользовательских заданий в программном комплексе АИС «Налог-3»;

- сбор статистической отчетности и т.д.

Оценка результатов показателей по балльной системе дана в приложении Д.

Таким образом, контрольно-аналитический отдел может проводить следующие мероприятия:

- мероприятия предварительного этапа. Инспекторы собирают, обрабатывают и анализируют информацию о налогоплательщиках, вносят информацию о плане налоговых проверок;

- проведение налоговых проверок. Инспекторы анализируют корректность отражения операций в документации и достоверность предоставленной отчетности;

- дальнейший контроль налогоплательщика с взысканием налогов.

Контроль является главным источником, с помощью которого можно выявить ошибки, нарушения деятельности налогоплательщика. Поэтому необходимо иметь точную систему контроля в сфере налогообложения. В связи с этим налогоплательщик проходит следующие шесть этапов налогового контроля (рисунок 30).



Рисунок 30 – Этапы налогового контроля

Налоговые органы имеют доступ к автоматизированным системам с большим количеством данных о налогоплательщиках, способным быстро осуществлять риск-анализ компаний, например, выяснить, относится ли компания к техническим.

Решение о проведении выездной проверки выносится после проверки документации, предоставленной налогоплательщиком, отделами камеральной и

выездной проверок. Действия налоговых сотрудников для выбора организации в план выездных проверок представлены следующей схемой (рисунок 31).

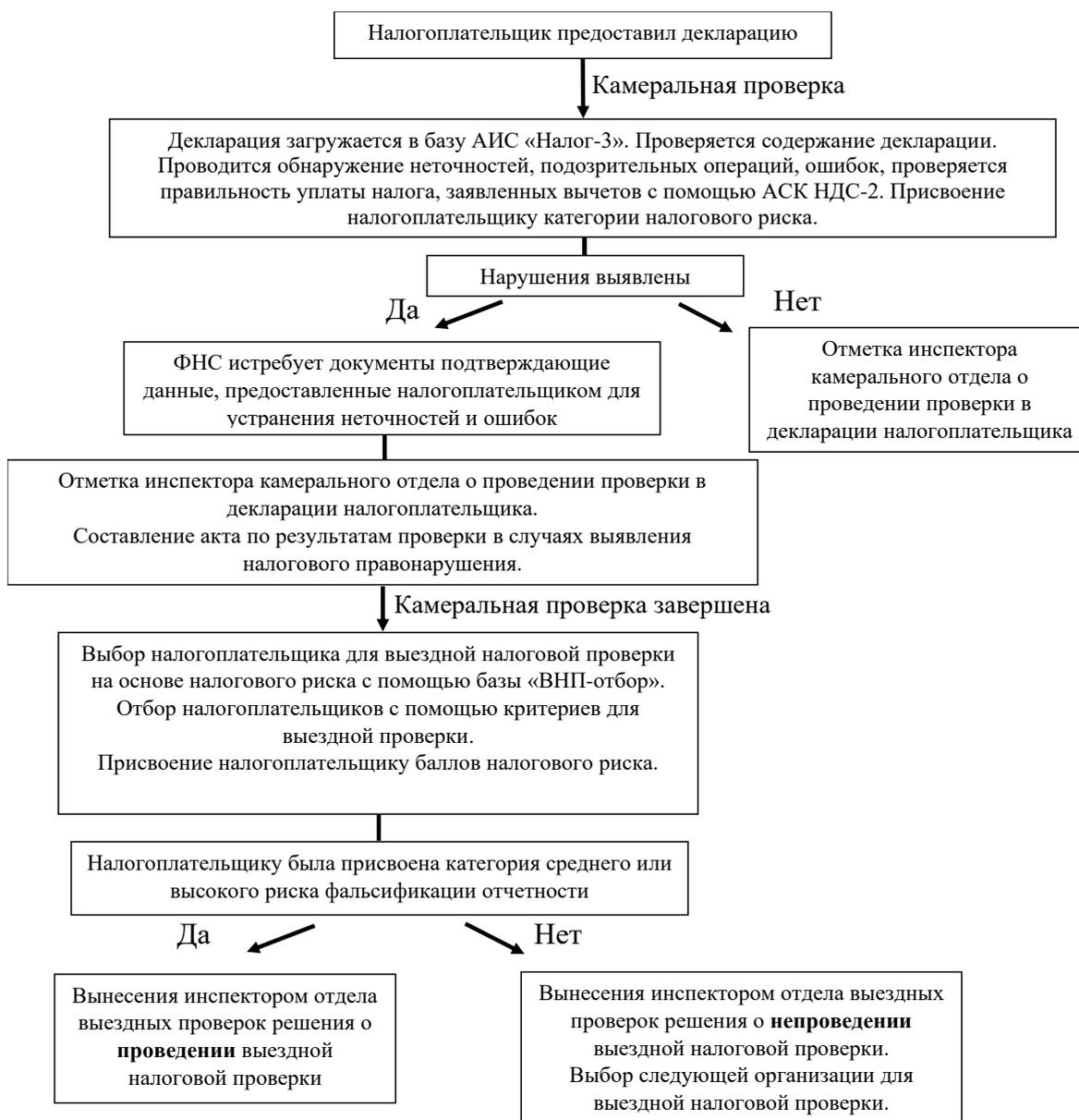


Рисунок 31 - Схема действий налогового сотрудника контрольно-аналитического отдела

Как видим, для контроля уплаты налогов инспекторы ФНС используют два вида проверок: камеральные и выездные.

Согласно ст. 88 НК РФ камеральную проверку проводят после того, как компания сдает декларации по любому налогу. Схема проведения камеральной проверки представлена на рисунке ниже.

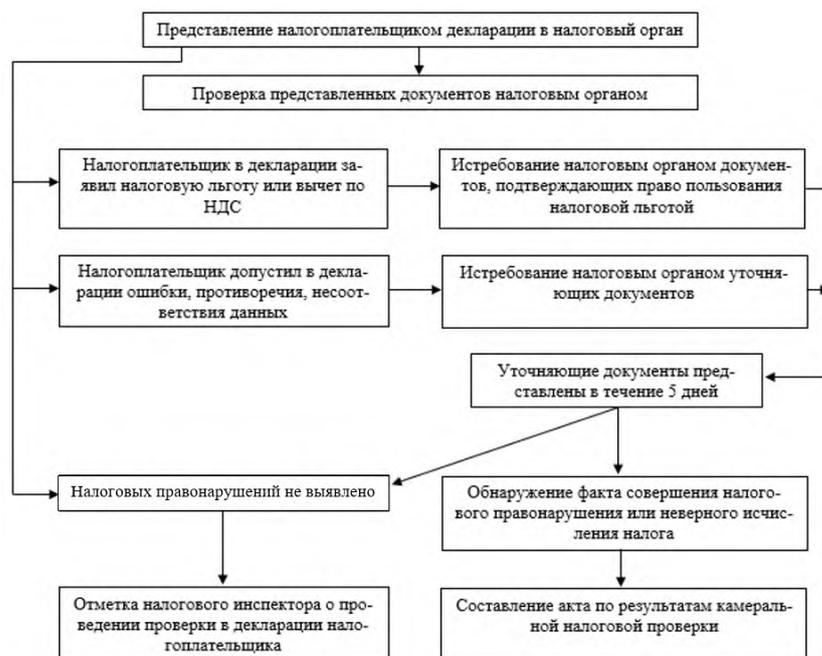


Рисунок 32 – Схема проведения камеральной налоговой проверки

Если же у ФНС возникают сомнения в правильности и точности предоставленных документов, то по данной организации проводится выездная проверка (ст. 89 НК РФ), в ходе которой документы изучаются уже непосредственно по месту нахождения организации. Проверка осуществляется только с указания руководителя налогового органа (п.1 ст. 89 НК РФ).



Рисунок 33 – Схема проведения выездной налоговой проверки

За выявленные нарушения организации может грозить налоговая, административная и уголовная ответственность. После проведения проверки налоговые органы могут доначислить те или иные суммы неуплаченных налогов.

Для эффективного ведения проверок, инспекторы КАО используют автоматизированную информационную систему «Налог-3» – это единая информационная система ФНС, которая обеспечивает автоматизацию деятельности налоговых по всем функциям, которые определены в Положении о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506.

Основные принципы построения АИС «Налог-3», согласно приказу от 14 марта 2016 года N ММВ-7-12/134@ об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3"), показаны на рисунке ниже.

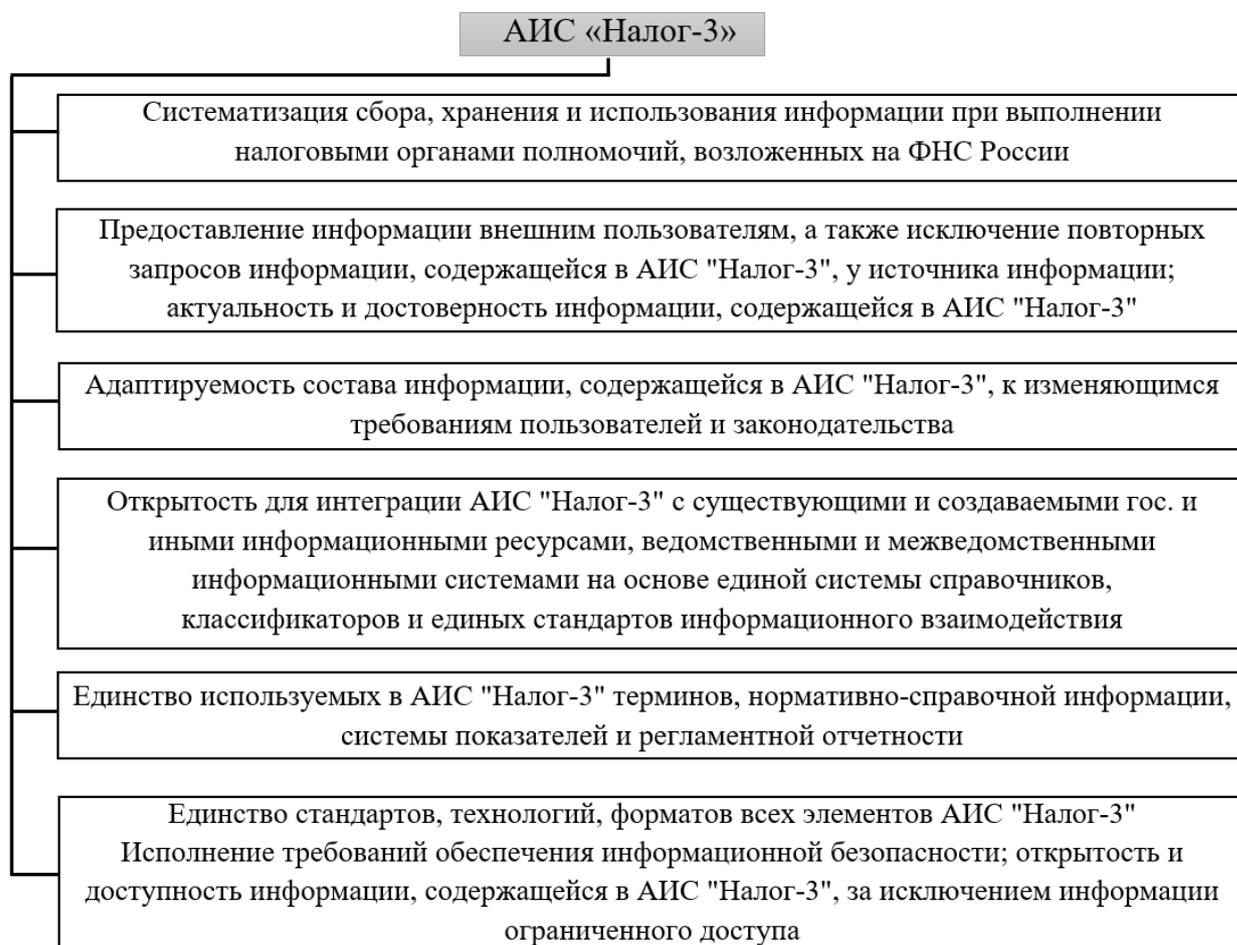


Рисунок 34 – Принципы работы АИС «Налог-3»

Доходообразующим налогом в федеральном бюджете является НДС, именно с уплатой этого налога связано большое количество налоговых преступлений. Поэтому следующий инструмент для контроля налогоплательщиков - программа АСК НДС-2, подсистема АИС «Налог-3», которая сопоставляет декларации всех налогоплательщиков и выявляет незаконные вычеты по НДС. Налоговые службы используют сервис АСК НДС-2, чтобы узнать, правильно ли рассчитан и уплачен НДС, а также верно ли заявлены вычеты. Кроме того, программа позволяет выявить фиктивные вычеты по счетам-фактурам от компаний-однодневок. Программа формирует отчеты самостоятельно, а инспектор следит за цветовой индикацией. Зеленый цвет — компания вне подозрений, красный — повод для углубленной проверки. Количество выездных проверок из-за введения таких систем снизилось. Программа АСК НДС 2 проверяет декларации по НДС по следующему алгоритму (рисунок 35).

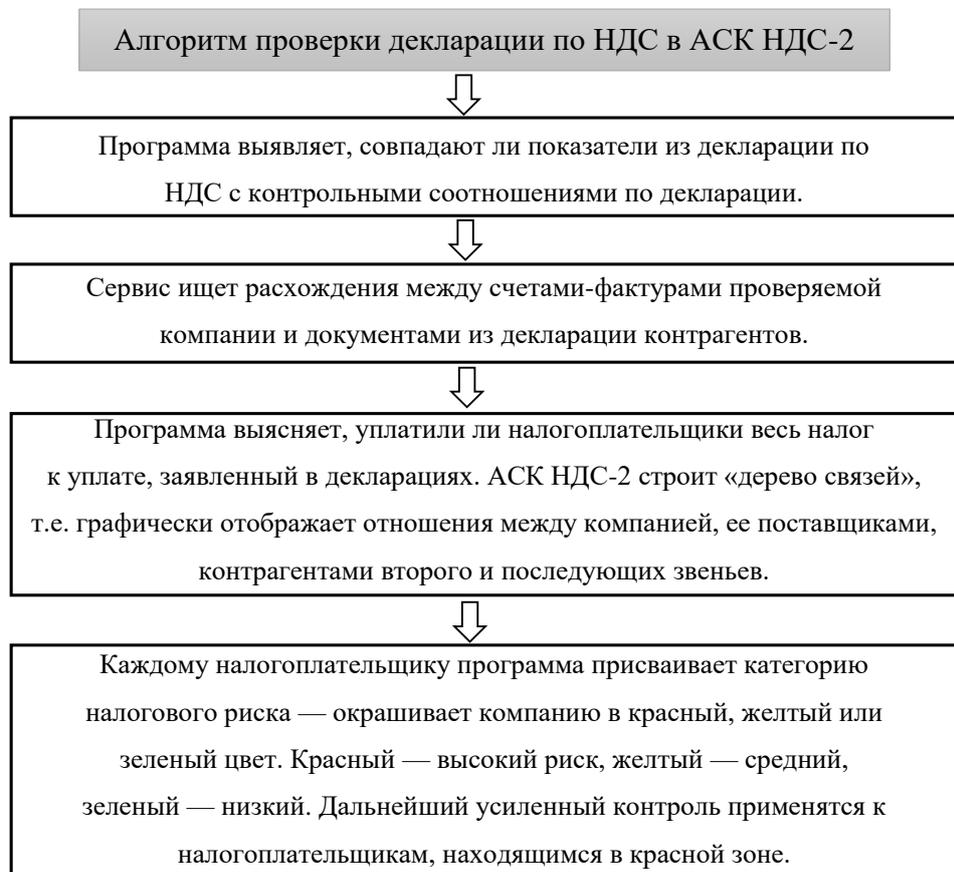


Рисунок 36 – Алгоритм проверки декларации по НДС в АСК НДС-2

Если в результате проверки программой организация попадает в красную зону риска, то в отношении данной организации проводится выездная проверка. Также важным условием для выездной проверки являются критерии, которые обозначены в Приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (рисунок 37).

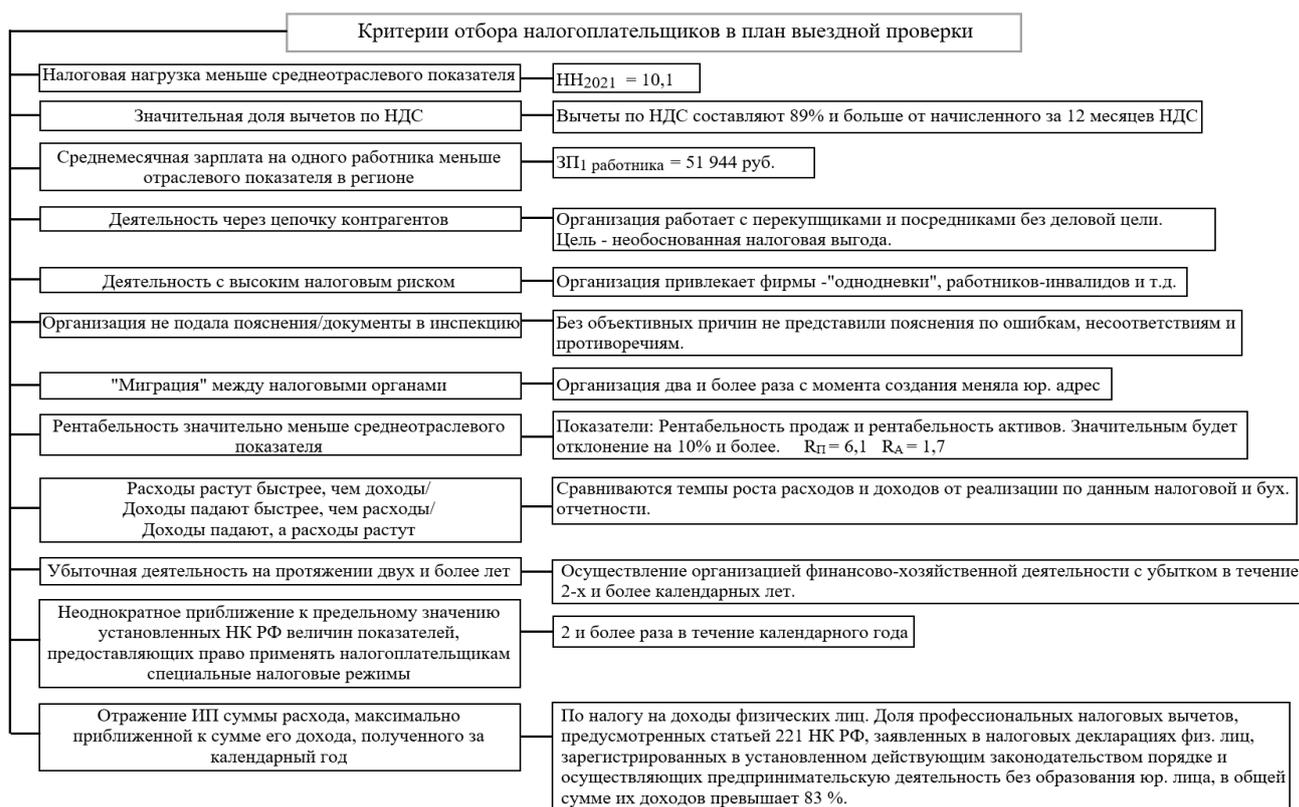


Рисунок 37 - Критерии, по которым организацию включают в план выездных проверок

Балльная система оценки критериев представлена в таблице 10.

Таблица 10 – Критерии, по которым организацию включают в план выездных проверок с соответствующими баллами оценки

Критерий	Вариант оценки с соответствующими баллами
1	2
Налоговая нагрузка меньше среднеотраслевого показателя	0 - соответствует среднеотраслевому показателю или выше 1 - значение отклоняется в меньшую незначительно 2 - значение отклоняется в меньшую значительно

Продолжение таблицы 10

1	2
Значительная доля вычетов по НДС	0 - значительная доля вычетов по НДС не выявлена 1 - вычеты по НДС составляют 80 % - 88 % от начисленного за 12 месяцев НДС 2 - вычеты по НДС составляют 89 % от начисленного за 12 месяцев НДС
Среднемесячная зарплата на одного работника меньше отраслевого показателя в регионе	0 - соответствует среднеотраслевому показателю 1 - значение отклоняется не значительно 2 - значение отклоняется значительно
Деятельность через цепочку контрагентов	0 - контрагенты соответствуют деловой цели деятельности налогоплательщика 2 - контрагенты не соответствуют деловой цели деятельности налогоплательщика
Деятельность с высоким налоговым риском	0 - признаки деятельности с высоким налоговым риском не обнаружены 2 - признаки деятельности с высоким налоговым риском обнаружены
Организация не подала пояснения/документы в инспекцию	0 - налогоплательщик предоставил истребованные документы 2 - налогоплательщик не предоставил истребованные документы
"Миграция" между налоговыми органами	0 - смена налогового органа не обнаружена 1 – смена налогового органа один раз после регистрации или во время выездной проверки 2 - смена налогового органа более двух раз после регистрации или во время выездной проверки
Рентабельность значительно меньше среднеотраслевого показателя	0 - соответствует среднеотраслевому показателю 1 - значение отклоняется не значительно 2 - меньше среднеотраслевого на 10 % и более
Расходы растут быстрее, чем доходы/ Доходы падают быстрее, чем расходы/ Доходы падают, а расходы растут	0 - не обнаружено 1 - темпы роста расходятся незначительно 2 - темпы роста расходятся значительно
Убыточная деятельность на протяжении двух и более лет	0 - убыточная деятельность не наблюдается 1 - убыточная деятельность один год 2 - убыточная деятельность более двух лет
Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы	0 - не обнаружено/ специальные налоговые режимы не применяются 1 - один раз в течение календарного года 2 - два и более раза в течение календарного года фактический показатель отличается от предельного значения меньше чем на 5 %
Отражение суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год	0 - не обнаружено 1 - доля профессиональных налоговых вычетов составляет 78 - 82 % 2 - доля профессиональных налоговых вычетов больше 83 %

В результате применения критериев ВМП, налогоплательщику присваивается категория налогового риска: зеленый 0-2 балла, желтый 3-8

баллов, красный 8-24 балла. Если организация попадет в красную или желтую группу, то она включается в план выездных проверок.

Применим существующие критерии к десяти крупным строительным организациям России, в двух из которых были подтверждены мошеннические налоговые действия арбитражным судом (таблица 11).

Таблица 11 – Оценка соблюдения критериев отбора налогоплательщика для выездной налоговой проверки по действующей системе

Критерий	Организация				
	ООО СФ «Екатери- нодар»	ООО «Облстрой»	ООО «Горстрой»	ООО «Мегатек- Строй- Инвест»	ОАО «Благове- щенскстрой»
1	2	3	4	5	6
Налоговая нагрузка меньше среднеотраслевого показателя	1	0	1	0	1
Значительная доля вычетов по НДС	0	0	2	0	0
Среднемесячная зарплата на одного работника меньше отраслевого показателя в регионе	1	0	1	0	1
Деятельность через цепочку контрагентов	0	0	0	0	0
Деятельность с высоким налоговым риском	0	0	0	0	0
Организацией не были поданы пояснения или документы в инспекцию	1	0	0	0	0
"Миграция" между налоговыми органами	0	0	1	0	0
Рентабельность значительно меньше среднеотраслевого показателя	2	2	2	2	1
Расходы растут быстрее, чем доходы/ Доходы падают быстрее, чем расходы/ Доходы падают, а расходы растут	0	0	1	0	0
Убыточная деятельность на протяжении двух и более лет	0	0	0	0	0
Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы	0	0	0	0	0

Продолжение таблицы 11

1	2	3	4	5	6
Отражение ИП суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год	0	0	0	0	0
Итого	5	2	8	2	3
Критерий	Организация				
	ООО СК «ГИК»	АСО «Промстрой»	ООО «Авеста-Строй»	ООО «ВДК»	ОАО «Тюменская ДСК»
Налоговая нагрузка меньше среднеотраслевого показателя	1	0	1	0	0
Значительная доля вычетов по НДС	0	1	1	0	0
Среднемесячная зарплата на одного работника меньше отраслевого показателя в регионе	1	0	0	0	2
Деятельность через цепочку контрагентов	0	1	0	0	0
Деятельность с высоким налоговым риском	0	0	0	1	0
Организацией не были поданы пояснения или документы в инспекцию	0	0	0	0	0
"Миграция" между налоговыми органами	1	0	0	0	0
Рентабельность значительно меньше среднеотраслевого показателя	2	1	2	2	0
Расходы растут быстрее, чем доходы/ Доходы падают быстрее, чем расходы/ Доходы падают, а расходы растут	0	0	2	0	0
Убыточная деятельность на протяжении двух и более лет	0	0	0	0	0
Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы	0	0	0	0	0
Отражение ИП суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год	0	0	0	0	0
Итого	5	3	6	3	2

Далее по результатам анализа необходимо распределить проверенные организации по трем группам риска (рисунок 38).

<p>ООО «Облстрой» ООО «Мегатек-Строй-Инвест» ОАО «Тюменская ДСК»</p>	<p>ООО СФ «Екатеринодар» ООО СК «ГИК» АСО «Промстрой» ООО «Авеста-Строй» ООО «ВДК» ОАО «Благовещенскстрой»</p>	<p>ООО «Горстрой»</p>
0-2 балла	3-8 баллов	8-24 балла

Рисунок 38 – Распределение организаций по с учетом критериев по трем группам налогового риска

Распределив строительные организации, отметим, что в красную зону попала лишь одна из доказанно фальсифицированных – ООО «Горстрой». Вторая организация, совершающая мошеннические действия - ООО «Авеста-Строй», была отнесена в желтую группу. Организации зеленой группы были верно определены, нарушений они не имеют.

Организации, которые были отнесены в желтую группу, должны были попасть в зеленую, т.к. никаких нарушений в декларациях не было обнаружено. Это произошло из-за показателя рентабельности. Почти во всех организациях рентабельность ниже среднеотраслевого, это говорит о том, что необходим пересмотр данного критерия для проверки. Налоговая нагрузка также стала главным критерием присвоения организациям желтой группы налогового риска.

Таким образом, необходимо отметить, что для строительной отрасли России необходимо совершенствование существующего метода отбора организаций для выездной проверки, т.к. некоторые критерии неверно отображают деятельность налогоплательщика.

Подводя итог, выделим недостатки существующей модели оценки налогового риска и предложим возможные пути совершенствования (таблица 12).

Таблица 12 – Выявленные проблемы и предлагаемые мероприятия по совершенствованию методики оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности для контрольно-аналитической деятельности налоговых органов

Выявленные проблемы	Пути решения
Существующие критерии оценки налогового риска не учитывают отраслевые особенности ведения бухгалтерского учета строительных организаций	Дополнить существующие критерии оценки налогового риска индикаторами оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности, учитывающие отраслевые особенности
Появление новых мошеннических схем ухода от налогообложения	Выделить возможные схемы ухода от налогообложения на основе предложенных индикаторов оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Основными схемами в уклонении от налогообложения в строительной сфере, являются найм работников без официального трудоустройства, завышение цены приобретаемых стройматериалов, занижение доходов организации и увеличение ее расходов. Исходя из этого видим, что существующие критерии оценки не в полной мере могут отразить всю действительность деятельности строительного сектора. Вследствие чего, можно сделать вывод, что существующий набор критериев необходимо модернизировать и добавить такие, которые помогут отобрать наиболее точно количество организаций для выездной проверки, выявить больше схем ухода от уплаты налогов, тем самым увеличив собираемость налогов.

Таким образом, можно сказать о том, что налоговая структура РФ развивается и применяет все более функциональные методы анализа и контроля налогоплательщиков. Создание общих баз помогло упростить процедуры проверки налогоплательщиков и выявить большее количество нарушений в сфере уклонения от уплаты налогов.

3.2 Разработка аналитического инструментария для выявления признаков фальсификации бухгалтерской отчетности

Негативные последствия фальсификации бухгалтерской отчетности выражаются в умышленном искажении прибыли, что является незаконными действиями руководства организации и направлено на сокрытие внутренних преступлений организации или ввод в заблуждение государства, инвесторов и кредиторов. Факты фальсификации бухгалтерской отчетности строительных организаций по данным арбитражной практики, как правило, связаны с сокрытием уклонения от уплаты налогов, неэффективного расходования целевых финансовых ресурсов, коррупция и взяточничество.

По данным ФНС России в строительстве 59 % налоговых преступлений связано с уклонением от уплаты налогов. Типичные схемы сокрытия выручки в строительстве является применение договоров дарения при передаче жилья частным лицам, переуступки права требования, ликвидация или реорганизация, преднамеренное банкротство с целью ухода от налогообложения, незаконное использование льгот и завышение подрядчиком объема работ, снижение в отчетности суммы субсидий для сокрытия налогооблагаемой прибыли, нарушение сроков отражения и регистрация фиктивных договоров выручки для уклонения от уплаты НДС и т.п.

Работы, выполненные по виду деятельности «Строительство», имеют повышенный интерес со стороны налоговой инспекции, т.к. сфера строительства относится к наиболее рискованной отрасли экономики России.

Существенное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета в строительстве оказывают особенности организации и экономики строительного производства, которые обусловлены характером строительной продукции. К таким особенностям относятся:

- территориальная обособленность объектов строительства, во многом индивидуальная, даже при серийном строительстве;
- характер строительного производства;
- продолжительность проектирования и строительства объекта;

– разнообразие видов строительно-монтажных работ при строительстве любого объекта;

– зависимость сроков и качества строительства от месторасположения объекта, природных условий и в том числе времени года.

Несмотря на борьбу с уклонением от налогообложения, серыми схемами оптимизации налогов, внедрением АИС «Налог-3» и АСК НДС-2, увеличения объемов собираемых налогов в отрасли до 100 % не произошло, налоговая нагрузка в последние годы не возросла, более того, строительный сектор сокращает свою долю в общем объеме налогов и сборов (не превысил 5%). Поэтому для более эффективных результатов необходимо модифицировать существующую методику поиска налоговых преступлений в строительном секторе.

Предлагается встроить в существующие критерии отбора налогоплательщиков в план выездной налоговой проверки индикаторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности, учитывающие отраслевые особенности строительных организаций. В результате применения индикаторов, налогоплательщику будет присваиваться категория налогового риска в соответствии с установленными балльными значениями.

Распределение организаций будет происходить по трем группам риска фальсификации бухгалтерской отчетности – зеленая, желтая и красная. В случае, если налогоплательщик попадает в красную или желтую категорию, он включается в план выездной налоговой проверки. «Красные» организации будут проверены в первую очередь. Организациям зеленой группы выездная проверка не назначается в связи с отсутствием нарушений.

Цель методики – проанализировать предоставленную документацию, оценить риск фальсификации бухгалтерской отчетности и предположить возможную схему мошеннических действий в строительной организации.

Таким образом, в схеме действий налогового органа будет добавлен еще один этап проверки налогоплательщика, основанный на индикаторах риска фальсификации бухгалтерской отчетности (рисунок 39).

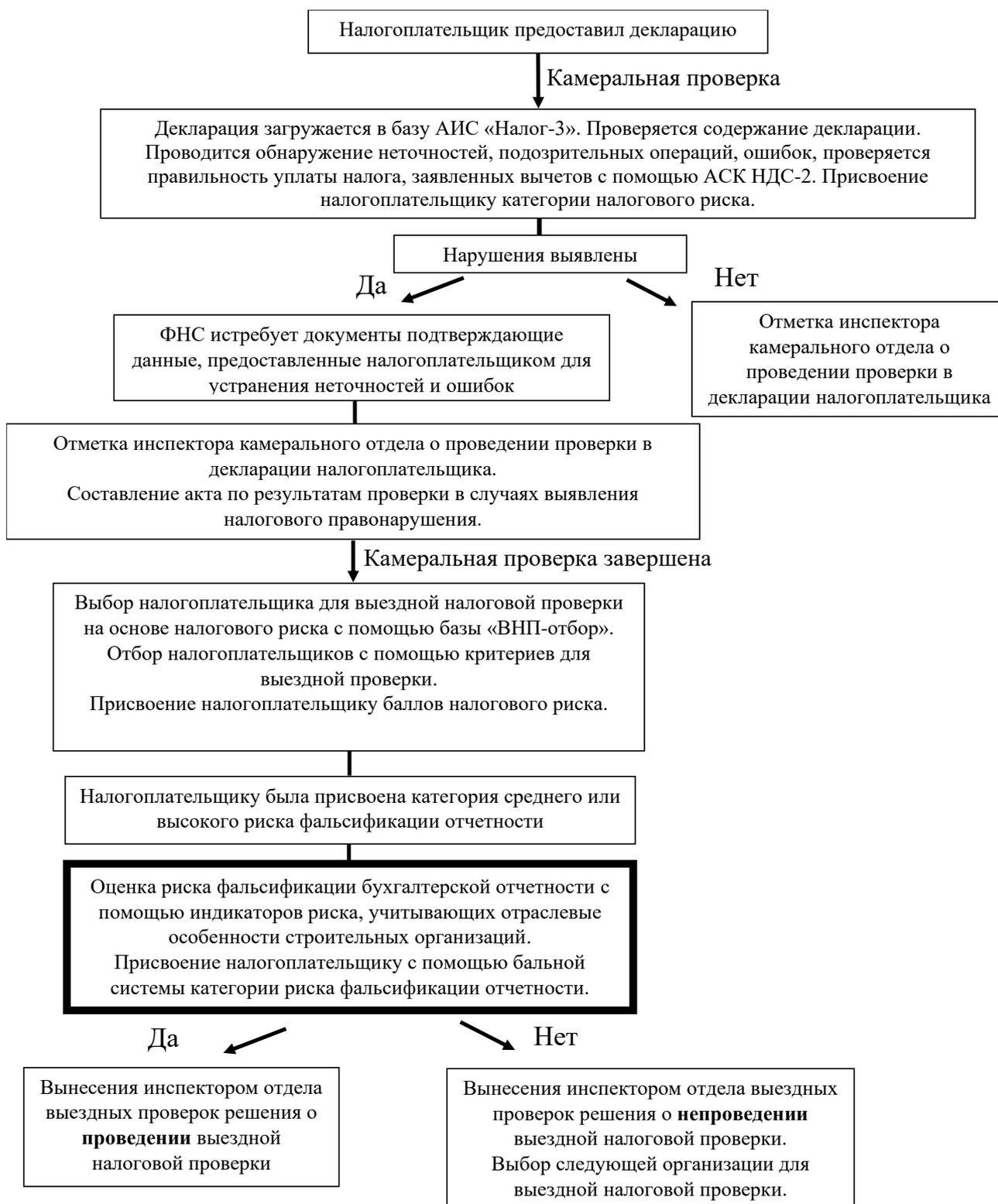


Рисунок 39 – Схема действий налогового органа в соответствии с предложенной методикой

Таким образом, после камеральной проверки организации, происходит выбор организации в план выездных проверок. Даже если налогоплательщик

прошел камеральную проверку, нарушений не было выявлено, он все равно рассматривается как кандидат для выездной проверки.

Если же налоговый сотрудник обнаружил несоответствия, то в проверяемую организацию направляется запрос на пояснения (форма, приведенная в приложении №4 к Приказу ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@) в части расхождений представленной документации (п.3 ст.88 НК РФ), рассматривается возможность выездной проверки.

В случае если выездная проверка строительной организации выявила нарушения, можно переходить к следующему этапу, с помощью которого можно выявить возможные схемы налоговых правонарушений строительных организаций.

На наш взгляд, исходя из анализа схем мошенничества и особенностей фактов фальсификации бухгалтерской отчетности в строительных компаниях, чаще задействованы ключевые экономические показатели, такие как «выручка», «прибыль», «расходы». В основу разработки модели необходимо использовать не сами индикаторы, а их темпы роста, поскольку они идентифицируют изменения, характерные для конкретного предприятия. Для оценки введем следующие индикаторы (таблица 13). Таким образом, будет произведен анализ качества элементов отчетности. На этом этапе необходимо проанализировать качество элементов отчетности; алгоритмы оценки качества элементов отчетности, а именно выручки, прибыли, оплаты труда и затрат. Ухудшение качества элементов отчетности является индикатором корпоративного мошенничества в части присвоения активов и манипулирования отчетностью.

Показатели R1, R2 и R4 связаны с выручкой, их необходимо ввести в список критериев в первую очередь. Выручка является базой для исчисления НДС и налога на прибыль, следовательно, в первую очередь должна учитываться в качестве индикатора. Налоговые преступления чаще всего совершаются в отношении НДС, а после введения 20% налоговой ставки (что повлекло увеличение стоимости материалов), после чего последовало увеличение цен на услуги, для налогоплательщика строительной отрасли также стало

привлекательным и занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации.

Одна из распространённых схем мошенничества в налоговой сфере - занижение количества стройматериалов или завышение цены их приобретения, таким образом себестоимость продукции завышается, следовательно, налоговая база для вычета по НДС повышается, а сумму по налоговому вычету можно получить больше.

К существующим критериям был введен такой показатель как темп выручки в оплате труда, т.к. в строительстве существует такие явления как превышение нормативов использования материалов при проведении строительных работ и рост расходов на приобретение материалов при сохранении объема работ. При увеличении объема работ должны увеличиваться как оплата труд, т.к. прежний объем работы существующее количество сотрудников уже не успеет выполнить к сроку сдачи проекта.

Темп роста доли расходов в выручке от продаж также важен. Искажение себестоимости одна из распространенных схем мошенничества, т.к. она затрагивает затраты, связанные с материалами, оплатой труда, энергии.

Таблица 13 – Индикаторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности по предлагаемой методике

Наименование индикатора	Формула расчета	Пояснения
1	2	3
Темп роста рентабельности продаж по валовой прибыли (R1)	$(P_{вал1} / B1) / (P_{вал0} / B0),$ <p>где $P_{вал1}$, $P_{вал0}$ – валовая прибыль за отчетный и предыдущие годы; $B1$, $B0$ – выручка от продаж за отчетный и предыдущие годы.</p>	Если выручка от продаж растет (темп роста выручки >1), а валовая прибыль в выручке снижается это свидетельствует о признаках мошенничества отчетности. В строительстве длинный цикл производства, поэтому индикатор будет выше организаций с быстрым циклом реализации.

Продолжение таблицы 13

1	2	3
Темп роста нормы чистой прибыли (R2)	$(\text{ЧП1} / \text{В1}) / (\text{ЧП0} / \text{В0})$ где ЧП1, ЧП0 – чистая прибыль за отчетный и предыдущие годы	Индикатор учитывает прибыль после вычета производственных расходов и процентов по кредитам. Он один из самых низких из всех видов отраслей, поэтому необходим его анализ для строительства отдельно.
Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности (R3)	$(\text{ДЗ1} / \text{В1} / 365 \text{ дн.}) / (\text{ДЗ0} / \text{В0} / 365 \text{ дн.})$, где ДЗ – дебиторская задолженность на конец отчетного периода; В – выручка от продаж	В условиях стабильности или умеренного роста бизнеса показатель будет оставаться примерно на одном уровне. О мошенничестве может свидетельствовать ситуация, когда оборачиваемость дебиторской задолженности резко возрастает (есть вероятность осуществления манипуляций с выручкой от продаж) или снижается (дебиторская задолженность искусственно завышается).
Темп роста доли расходов в выручке от продаж (R4)	$(\text{С1} / \text{В1}) / (\text{С0} / \text{В0})$, где С1, С0 – себестоимость реализованной продукции, включая расходы на продажу за отчетный и предыдущие годы	Темп роста доли расходов в выручке компании не должен существенно отличаться от темпов роста продаж. Если же темп роста доли расходов, приходящихся на выручку от продаж, существенно >1 , то искажается либо себестоимость реализованной продукции, либо выручка.
Темп роста выручки в оплате труда (R5)	$(\text{В1} / \text{ОТ1}) / (\text{В0} / \text{ОТ0})$, где ОТ1, ОТ0 - оплата труда	Увеличение выручки говорит о наращивании объемов строительства. Это значит, что для реализации деятельности необходимо большее количество работников, следовательно, при увеличении выручки, оплата труда также должна увеличиваться.

Тогда финансовую модель для обнаружения признаков фальсификации отчетности можно выразить посредством применения пятикомпонентного показателя риска:

$$R = \{R1, R2, R3, R4, R5\}$$

Оценка риска фальсификации бухгалтерской отчетности будет производиться на основе балльной системы. Соответствующие баллы, присвоенные критериям риска фальсификации отчетности представлены в таблице 14.

Таблица 14 - Дополнительные индикаторы, по которым организацию включают в план выездных проверок с соответствующими баллами оценки

Индикатор	Вариант оценки с соответствующими баллами
Темп роста рентабельности продаж по валовой прибыли (R1)	0 - колебания не наблюдаются/ незначительные 2 - значительные колебания
Темп роста нормы чистой прибыли (R2)	0 - колебания не наблюдаются/ незначительные 2 - значительные колебания
Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности (R3)	0 - колебания не наблюдаются/ незначительные 1 - изменение показателя на 0,27 - 0,55 2 - колебания более чем на 0,56
Темп роста доли расходов в выручке от продаж (R4)	0 - колебания не наблюдаются/ незначительные 1 - показатель колеблется в пределах от 0,71 до 1,85 2 - колебание больше 1,85
Темп роста выручки в оплате труда (R5)	0 - колебания не наблюдаются/ незначительные 2 - колебания наблюдаются

Максимально строительной организации может быть присвоено 10 баллов по дополнительным критериям. Эти баллы суммируются с баллами, присвоенными в результате оценки налогового риска, и тогда присвоение категории выглядит следующим образом: от 0 до 3 баллов - зеленая, от 4 до 8 - желтая, от 9 до 27 - красная.

После расчета всех индикаторов и присвоение налогоплательщику категории риска фальсификации бухгалтерской отчетности, можно выявить какие возможные мошеннические схемы ухода от налогообложения могли применяться строительной организацией (рисунок 40).



Рисунок 40 – Возможные мошеннические схемы в сфере налогообложения, применяемые строительными организациями

После завершения анализа строительной организации путем применения индикаторов риска фальсификации бухгалтерской отчетности и предположения возможной схемы манипулирования отчетностью, анализ почти завершен, далее налоговому сотруднику необходимо сделать заключение об оценке налогоплательщика.

Организация, проверенная по предложенной методике, может:

1. Не применять мошеннические действия, связанные с фальсификацией отчетности;
2. Применять мошеннические действия.

Таким образом, будет проведен анализ строительной организации по индикаторам риска фальсификации бухгалтерской отчетности, будет присвоена одна из трех категорий и можно будет предположить схему мошеннических действий.

3.3 Апробация аналитического инструментария для оценки риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Применим предложенную методику на десяти крупных строительных организациях России. Подтвержденный факт мошеннических налоговых действий подтвержден только в ООО «Авеста-Строй» и ООО «Горстрой». Основанием стало неправильность уплаты налога по НДС.

С помощью индикаторов риска фальсификации бухгалтерской отчетности произведем анализ качества отчетности, результаты расчетов по предложенной модели сгруппированы в таблице 15.

Таблица 15 – Результаты расчета индикаторов риска для выявления фактов фальсификации бухгалтерской отчетности

Период	Индикатор				
	Темп роста рентабельности продаж по валовой прибыли	Темп роста нормы чистой прибыли	Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности	Темп роста доли расходов в выручке от продаж	Темп роста выручки в оплате труда
1	2	3	4	5	6
ООО «СФ Екатеринбург»					
2021	0,66	1,12	1,02	1,23	1,37
2020	1,43	1,45	0,88	0,88	1,06
ООО «Облстрой»					
2021	1,94	1,29	1,22	0,74	0,74
2020	1,21	1,02	1,05	0,88	0,81
ООО «Горстрой»					
2021	2,45	0,84	0,68	1,81	1,31
2020	1,58	0,97	0,82	2,07	1,39
ООО «Мегатек-Строй-Инвест»					
2021	1,03	0,35	1,13	0,39	0,59
2020	0,83	0,75	0,34	0,71	0,71
ОАО «Благовещенскстрой»					
2021	1,36	0,98	1,12	1,39	1,02
2020	0,97	1,38	0,96	0,97	0,84
ООО СК «ГИК»					
2021	0,54	0,62	0,99	0,68	0,71
2020	0,62	0,84	0,93	0,81	0,79
ГК «Стрижи»					
2021	1,37	1,39	0,97	1,32	0,38
2020	0,85	1,07	1,11	0,98	0,33

Продолжение таблицы 15

1	2	3	4	5	6
ООО «Авеста-Строй»					
2021	2,16	1,24	0,84	0,64	1,34
2020	1,63	0,56	1,07	0,75	0,59
ООО «ВДК»					
2021	1,83	0,81	1,35	0,57	0,45
2020	1,69	1,01	1,28	0,61	0,52
ОАО «Тюменская ДСК»					
2021	0,48	0,82	0,82	1,14	1,23
2020	0,42	0,69	0,98	1,28	0,98

Таким образом, применив предложенную модель, мы получили следующие результаты. Наибольшее изменение, по которым можно определить фальсификацию, было выявлено у ООО «Горстрой» и ООО «Авеста-Строй», исходя из этого можно сделать вывод, что в данной организации присутствуют факты фальсификации бухгалтерской отчетности, и эти организации необходимо включить в план выездных проверок. Это удалось обнаружить по изменению темпа снижения доли маржинального дохода в выручке, темпу роста доли расходов в выручке от продаж и темпу роста оплаты труда в запасах. По данной организации был проведен детальный анализ с целью выявления «следов» в бухгалтерском учете фактов фальсификации отчетности, в ходе которого такие факты были обнаружены – организация совершала мошеннические действия. Применив предложенную балльную оценку к полученным расчетам, получим следующие результаты (таблица 16).

Таблица 16 – Оценка риска фальсификации бухгалтерской отчетности на основе предлагаемой модели

Индикатор	Организация				
	ООО СФ «Екатеринодар»	ООО «Облстрой»	ООО «Горстрой»	ООО «Мегатек-Строй-Инвест»	ОАО «Благовещенскстрой»
1	2	3	4	5	6
Темп роста рентабельности продаж по валовой прибыли (R1)	0	0	2	0	0

Продолжение таблицы 16

1	2	3	4	5	6
Темп роста нормы чистой прибыли (R2)	0	0	0	0	0
Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности (R3)	0	0	0	0	0
Темп роста доли расходов в выручке от продаж (R4)	0	0	2	0	0
Темп роста выручки в оплате труда (R5)	0	0	0	0	0
Баллы налогового риска	5	2	8	2	3
Баллы риска фальсификации бухгалтерской отчетности	0	0	4	0	0
Итого	5	2	12	2	3
Индикатор	Организация				
	ООО СК «ГИК»	АСО «Промстрой»	ООО «Авеста-Строй»	ООО «ВДК»	ОАО «Тюменская ДСК»
Темп роста рентабельности продаж по валовой прибыли (R1)	0	0	2	0	0
Темп роста нормы чистой прибыли (R2)	0	0	2	0	0
Темп роста оборачиваемости дебиторской задолженности (R3)	0	0	0	0	0
Темп роста доли расходов в выручке от продаж (R4)	0	0	0	0	0
Темп роста выручки в оплате труда (R5)	0	0	2	0	0
Баллы налогового риска	5	3	6	3	2
Баллы риска фальсификации бухгалтерской отчетности	0	0	3	0	0
Итого	5	3	9	3	2

Далее, распределив организации по трем группам риска фальсификации бухгалтерской отчетности с помощью балльной системы, получим следующие результаты (рисунок 41).

ООО «Облстрой» ООО «Мегатек-Строй-Инвест» ОАО «Благовещенскстрой» ОАО «Тюменская ДСК» АСО «Промстрой» ООО «ВДК»	ООО СФ «Екатеринодар» ООО СК «ГИК»	ООО «Горстрой» ООО «Авеста-Строй»
0-3 балла	4-8 баллов	9-34 балла

Рисунок 41 – Распределение организаций с учетом критериев по трем группам риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Видим, что с помощью применения индикаторов риска фальсификации отчетности, удалось верно, распределить организации по категориям риска фальсификации, т.к. две из них (имеющие подтверждение факты налогового мошенничества) находятся в красной зоне. А АСО «Промстрой» и ООО «ВДК» перешли из желтой в зеленую зону. ООО СК «ГИК» и ООО СФ «Екатеринодар» остались в желтой зоне, т.к. уровень рентабельности в этих организациях, по существующему критерию, меньше отраслевого.

Переходя к следующему этапу методики, предположение возможной схемы налогового мошенничества, можно предположить существование схемы 3 в организациях, ООО «Горстрой» и ООО «Авеста-Строй» завышали цены приобретаемого товара в первичных документах, совершали фиктивные покупки, завышали объемы и стоимость строительных работ, а также манипулировали списанием материалов.

Из проведенного анализа сделан вывод - данные организации необходимо включить в план выездных проверок.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итоги, можно отметить, что в магистерской диссертации описаны наиболее популярные подходы к определению фальсификации бухгалтерской отчетности. Также были проанализированы основные классификации фальсификации бухгалтерской отчетности. Наиболее важным из них является разделение - по цели подделки бухгалтерской отчетности. Определение мотивации разными способами позволяет лучше понять сами методы мошенничества, которые используют различные компании. Среди основных целей: желание привлечь инвестиции и взять ссуду, то есть показать инвестиционную привлекательность; скрыть факты коррупции и хищения активов. Для выявления и предотвращения мошенничества необходимо знать, какие мошеннические схемы существуют, кем они реализуются и какие цели преследуются в процессе манипулирования отчетами. Понимание этого может снизить риск мошенничества и манипуляций. Мы классифицировали методы мошенничества по пяти направлениям: искажение бухгалтерской отчетности; неправильная оценка активов и пассивов и хищение активов; коррупция; налоговые нарушения; и агрессивная учетная политика. Каждое из этих направлений имеет свои схемы и цели реализации, в большинстве случаев границы между ними могут быть очень размыты. Но общая цель в этом случае остается прежней - приукрасить финансовую отчетность и ввести в заблуждение внешних пользователей и инвесторов. Определение способов фальсификации позволяет выявить те вещи, на которые стоит обратить особое внимание, вначале это исследование отчетности на предмет наличия аномальных явлений и симптомов. Для выявления искажений в бухгалтерская отчетности используется стандартный набор аналитических процедур.

По результатам рассмотрения вопросов, связанных с методами и методами выявления фальсификаций, можно сделать вывод, что фальсификация бухгалтерской отчетности представляет угрозу для всей экономики, именно поэтому необходимо модифицировать налоговый контроль.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Амурская область в цифрах: краткий стат. сб. / Амурстат. – Благовещенск, 2019. – 212 с.
- 2 Амурская область в цифрах: краткий стат. сб. /Амурстат. – Благовещенск, 2021. – 220 с.
- 3 Амурская область в цифрах: краткий стат. сб. /Амурстат. –Благовещенск, 2020 – 212 с.
- 4 Амурский статистический ежегодник 2019: стат. сб. / Амурстат. – Благовещенск, 2019. – 375 с.
- 5 Амурский статистический ежегодник 2020: стат. сб. / Амурстат. – Благовещенск, 2020. – 358 с.
- 6 Анфиногорова, Е. И. Экспертное исследование текущих расчетов с дебиторами / Е.И. Анфиногорова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2020. – №2. – С. 122 – 125.
- 7 Арзамасцев, С.А. Способы фальсификации учетных записей в бухгалтерском учете и методы их выявления / С.А. Арзамасцев, Т.Д. Чугаева // Алтайский вестник Финансового университета. – 2018. – № 1. – С. 179 – 181.
- 8 Балихина, Н.В. Финансы и налогообложение организаций: учебник / Н.В. Балихина, М.Е. Косов. - М.: Юнити, 2018. - 400 с.
- 9 Богатырев, С.Ю. Новые модели анализа отчетности организаций / С. Ю. Богатырев // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №2. – С. 93 – 97.
- 10 Богатырев, С.Ю. Современные тенденции развития анализа качества отчетности организаций / С.Ю. Богатырев // Имущественные отношения в РФ. – 2018. – №4. – С. 132 – 147.
- 11 Богодухова, В.А. Искажения отчетности посредством вуалирования и фальсификации / В.А. Богодухов // Наука 21 века: опыт прошлого – взгляд в будущее. – 2018. – №36. – С. 319 – 323.

12 Борлакова, Т.М. Проблемы фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности при применении МСФО / Т.М. Борлакова, А.А. Бабоева // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 36. – С.40 – 43.

13 Быковская, Ю.В. Особенности применения метода бухгалтерского анализа при выявлении преступлений экономической направленности / Ю.В. Быковская // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 12. – С. 33-38.

14 Бычкова, С.М., Филатова, О.Н. Сущность мошеннических действий и роль аудита в их выявлении. / С.М. Бычкова, О.Н. Филатова //Аудитор. – 2018. – №3. – С. 18 – 29.

15 Валиахметова, А.Р. Искажение финансовой отчетности / А.Р. Валиахметова // Вестник науки. – 2020. – № 12. – С. 72 – 77.

16 Васильева, Н.К. Практическое применение методов финансового анализа для выявления манипуляций в бухгалтерской отчетности / Н.К. Васильева // ЕГИ. – 2021. – № 3. – С. 82 – 93.

17 Вечканова, Т.В. Фальсификация финансовой отчетности, методы обнаружения и предотвращения / Т.В. Вечканова // Вестник науки. – 2019. – №12. – С. 53 – 59.

18 Вопросы Государственной налоговой службы Российской Федерации : Постановление Правительства РФ №230 от 8 апреля 1992 г. // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_42493/. – 02.02.2022.

19 Гаджиев, Н.Г. Экспертно-аналитические методы выявления признаков фиктивного и преднамеренного банкротства / Н.Г. Гаджиев // Вестник Дагестанского государственного университета. –2020. – № 2. – С. 193 – 201.

20 Гальперин, Л. М. Вуалирование и фальсификация финансовой отчетности: историко-эволюционный аспект/ Л. М. Гальперин // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №. 14. – С. 57.

21 Глотова, Ю. А., Петров, А. Н. Методы выявления и способы противодействия фальсификации бухгалтерской отчетности / Ю.А. Глотова, А.Н. Петров // Учетно-аналитическое обеспечение-информационная основа

экономической безопасности хозяйствующих субъектов. – 2018. – №2. – С. 59 – 66.

22 Гончаренко, Л. И. Налоговое администрирование и контроль: учебник / Л. И. Гончаренко. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 448 с.

23 Гринавцева, Е. В. Ошибки и фальсификации в бухгалтерской (финансовой) отчетности: понятие и приемы их выявления / Е.В. Гринавцева, Т.А. Шарова // Социально-экономические явления и процессы. – 2018. – Т. 12. – № 6. – С. 49–57.

24 Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс] // Nalog.ru: офиц. сайт. – Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ – 15.03.2022.

25 Дуденок, А.Д., Мананкова, А.В. Мошенничество с бухгалтерской (финансовой) отчетностью: причины возникновения, мотивы и возможности выявления мошенничества / А.Д. Дуденок, А.В. Мананкова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – №10. – С. 83 – 103.

26 Захарияш, Я.С. Экономическая экспертиза финансовой деятельности организации / Я.С. Захарияш // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – №6. – С. 73 – 92.

27 Капкаев, Ю.Ш., Сорокин, Д.А. Информационная открытость как факторинвестиционной привлекательности предприятия / Ю.Ш. Капкаев, Д.А. Сорокин // Вестник ЧелГУ. – 2018. – №8. – С. 42 – 51.

28 Каршалова, А.Д., Айтказина, М.А., Ахметбекова, А.Т. Сущность мошенничества в финансовой отчетности организации / А.Д. Каршалова, М.А. Айтказина, А.Т. Ахметбекова // Инновации и инвестиции. – 2019. – №5. – С. 184 – 193.

29 Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года) // Собрание законодательства РФ. - 04.08.2014. - № 31. - ст. 4398.

30 Коровина, М.А. Обнаружение фактов фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности / М.А. Коровина, Т.А. Заремук // Вестник академии знаний. – 2019. – № 34. – С. 105 – 110.

31 Косарева, Т.Е. Налогообложение организаций и физических лиц: Учебное пособие / Т.Е. Косарева, Л.А. Юринова, Л.Г. Баранова. - М.: Инфра-М, 2018. - 328 с.

32 Малахова, К.А. Проблемы достоверности бухгалтерской отчетности в России и пути их решения / К.А. Малахова // Вопросы науки и образования. – 2018. – №6. – С. 274 – 294.

33 Малис, Н.И. Прибыль организаций: налогообложение и учет: Учебник / Н.И. Малис, Н.А. Назарова, А.В. Тихонова. - М.: Магистр, 2018. - 351 с.

34 Михайлов, А.Ю., Алеткин, П.А. Проблемы оценки достоверности финансовой отчетности в отечественной и международной практике / А.Ю. Михайлов., П.А. Алеткин // Вести научных достижений. Бухгалтерский учет, анализ и аудит. – 2019. – №1. – С.13 – 28.

35 На правильном пути. Российский обзор экономических преступлений за 2018 год [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.pwc.ru/ru/seo-survey/assets/crime_survey_2018.pdf. – 05.02.2022.

36 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // Собрание законодательства РФ. - 07.08.2000. - № 32. - ст. 3340.

37 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // Собрание законодательства РФ. - № 31. - 03.08.1998. - ст. 3824.

38 Наумчук, О.А. Фальсификация информации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности: анализ понятийного аппарата / О.А. Наумчук // Современные научные исследования и инновации. – 2018. – № 11. – С. 49-73.

39 Новоселов, К.В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебное пособие / К.В. Новоселов. – Москва: КНОРУС, 2020 – 242 с.

40 О вопросах Государственной налоговой службы Российской Федерации : Постановление Правительства РФ № 645 от 29.06.1995 г. // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/>. – 03.02.2022.

41 О государственной гражданской службе Российской Федерации : Федеральный закон № 79-ФЗ от 27.07.2004 // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48601/. – 05.02.2022.

42 О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : Федеральный закон № 129-ФЗ от 08.08.2001 // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49898/. – 15.12.2021.

43 О налоговых органах Российской Федерации : Закон Российской Федерации № 943-1 от 21.03.1991 // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/. – 05.02.2022.

44 О нормативах финансовой устойчивости деятельности застройщика (вместе с «Положением о нормативах финансовой устойчивости деятельности застройщика») : Постановление Правительства РФ № 1683 от 26.12.2018 // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314802/. – 10.05.2021.

45 О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : Указ Президента РФ № 314 от 09.03.2004 // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/. – 05.02.2022.

46 О совершенствовании деятельности Государственной налоговой службы Российской Федерации : Постановление Правительства РФ № 1117 от 04.11.1993 // Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный

ресурс]. – Режим доступа:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7351/. – 02.02.2022.

47 Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе :
Постановление Правительства РФ №506 от 30.09.2004 // Справочно-правовая
система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/. – 05.02.2022.

48 Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и
бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : Приказ Минфина России
№ 34н от 29.07.1998 (ред. от 11.04.2018) // Справочно-правовая система
Консультант Плюс [Электронный ресурс] – Режим доступа:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/.

49 Оканова, Т.Н. Налогообложение коммерческой деятельности. Учебное
пособие / Т.Н. Оканова. - М.: Юнити, 2018. - 208 с.

50 Петренко, Е.А. Оценка признаков фальсификации бухгалтерской
отчетности строительных организаций с помощью финансового моделирования
/ Е.А. Петренко, В.А. Якимова // Вестник Амурского государственного
университета. Серия: Естественные и экономические науки. –2021. – № 93. – С.
56-59.

51 Полисюк, Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема
выявления искажения информации / Г.Б. Полисюк, Л.М. Корчагина // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – № 1. – С. 44 – 52.

52 Расходы для целей налогообложения: документирование, налоговый
учет, судебная практика / Под. ред. Брызгалина А.В. - М.: Омега-Л, 2018. - 320 с.

53 Российский статистический ежегодник. 2018: стат. сб. / Росстат. –
Москва, 2018. – 694 с.

54 Российский статистический ежегодник. 2019: стат. сб. / Росстат. –
Москва, 2019. – 708 с.

55 Россия в цифрах. 2019: Крат.стат.сб. / Росстат. – Москва, 2019. – 549 с.

56 Рощектаев, С.А. Выявление фактов фальсификации финансовой отчетности: модель М. Бениша / С.А. Рощектаев, У.Ю. Рощектаева // Научный вестник Южного института менеджмента. 2018. – №2. – С. 37 – 43.

57 Руденко, А.А. Тенденции в области выявления и противодействия мошенничеству с финансовой отчетностью / А.А. Руденко // Скиф. – 2019. – №4 (32). – С. 27 – 43.

58 Савельева, М.Ю. Сравнительная характеристика подходов по выявлению манипулирования бухгалтерской отчетностью / М.Ю. Савельева, И.И. Вьюжанина // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2018. – №12. – С. 62 – 75.

59 Савельева, М.Ю. Методические аспекты построения показателя выявления искажения результатов деятельности компании / М.Ю. Савельева, С.А. Дудин, А.В. Тренихина // Вестник РЭА им. Г. В. Плеханова. – 2018. – №5. – С. 83 – 98.

60 Сафонова, И.В. Фальсификация финансовой отчетности: понятие и инструменты выявления / И.В. Сафонова, А.Д. Сильченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – №5(6). – С. 37 – 49.

61 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. Пособие / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ИНФРА, 2018. – 220 с.

62 Сотникова, Л.В. Взаимосвязь фальсификации финансовой отчетности и враждебного поведения руководства / Л.В. Сотникова // Аудитор. – 2020. – № 3. – С. 11 – 18.

63 Способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском [Электронный ресурс] // Nalog.ru: офиц. сайт. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/ – 15.03.2022.

64 Степанов, М.С. Искажение финансовой отчетности как один из видов корпоративного мошенничества / М.С. Степанов // Colloquium-journal. – 2020. – №11. – С. 82 – 102.

65 Степанов, М.С. Фальсификация бухгалтерской (финансовой) отчетности в ходе применения МСФО / М.С. Степанов // Colloquium-journal. – 2020. – №11. – С. 212 – 119.

66 Строительство в России. 2018: Стат. сб. / Росстат. – Москва, 2018. – 119 с.

67 Строительство в России. 2020: Стат. сб. / Росстат. – Москва, 2020. – 113 с.

68 Федорова, Е.А. Выявление финансовых нарушений российских организаций: особенности и применимость зарубежных моделей / Е.А. Федорова, М.Р. Гудова // Экономический анализ: теория и практика. – 2019. – №2. – С. 32 – 46.

69 Хорольская, Т.Е. Оценка достоверности показателей финансовой отчетности коммерческой организации / Т.Е. Хорольская, Е.А. Коноваликова // ЕГИ. – 2020. – №6. – С.52 – 62.

70 Чернова, М.В. Искажение бухгалтерского баланса / М.В. Чернова // Все для бухгалтера. – 2018. – № 10 (250). – С. 17 – 21.

71 Шалыгина, М.С. Внутренний контроль в отношении корпоративного мошенничества в организации / М.С. Шалыгина, П.А. Александрова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – №10. – С.19 – 26.

72 Швырева, О.И. Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности и их предпосылки / О.И. Швырева, Н.М. Сиденко // ЕГИ. – 2019. – №26. – С. 30 – 42.

73 Экономическая природа фальсификации финансовой отчетности [Электронный ресурс] // msfofm.ru: офиц. сайт. – Режим доступа: <http://www.msfofm.ru/library/197-fraud>. – 24.04.21.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Таблица А.1 - Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности

	Факторы риска	Возможные последствия
ФАКТОРЫ МАКРОУРОВНЯ		
I.	Политико-экономические факторы	
1.1.	Высокая процентная ставка и высокий валютный риск	В случае высокой процентной ставки и высокого валютного риска компания будет стремиться улучшить показатели деятельности и структуру бухгалтерского баланса с целью произвести благоприятное впечатление на потенциальных кредиторов, контрагентов
1.2.	Претензии к компании со стороны фондовой биржи, на которой обращаются акции компании	В случае наличия претензий к компании со стороны организатора торгов вероятно фальсификация финансовой отчетности, которая стала объектом внимания организатора торгов
1.3.	Применяемые стандарты финансовой отчетности	Стандарты финансовой отчетности являются базой для подготовки финансовой отчетности. В случае слишком либеральных стандартов финансовой отчетности резко возрастает роль профессиональных суждений руководства компании, выносимых по отдельным направлениям бухгалтерского учета
1.4.	Конкуренция со стороны более дешевого импорта	В случае если компания испытывает серьезную конкуренцию со стороны иностранных производителей аналогичной продукции, руководство компании будет стремиться заручиться государственной поддержкой. Для того чтобы Правительство убедилось, что компания действительно балансирует на грани выживания, прибыль будет занижаться руководством компании
1.5.	Коррупционный фон в государстве	В случае если государство не ведет борьбу с коррупцией и существует высокий коррупционный фон, то вероятность того, что руководство многих компаний может пойти на фальсификацию финансовой отчетности, многократно возрастает
II.	Социально-культурные особенности ведения бизнеса	
2.1.	Социально-культурная среда	Социально-культурная среда оказывает существенное влияние на психологическое состояние людей и проявление их морально-этических качеств, поэтому можно предположить, что во времена «социального «внеспокойствия» риск фальсификации финансовой отчетности возрастает
III.	Отраслевые факторы	
3.1.	Конкурентная среда	Если компания испытывает давление со стороны конкурентов, то она любой ценой будет стремиться не допустить ухудшения показателей деятельности, следовательно, становится возможным завышение величины выручки и прибыли
3.2.	Значительные технологические изменения в отрасли	Если в отрасли происходят значительные технологические изменения, компания имеет возможность завысить величину чистых активов посредством проведения необоснованных переоценок вновь введенного оборудования, создания нематериальных активов
3.3.	Кризис в отрасли, в которой компания осуществляет деятельность	Если отрасль испытывает кризисные явления, то практически отсутствует возможность улучшить финансовые показатели естественным образом. Поэтому, чтобы убедить пользователей отчетности в том, что кризис не коснулся компании, руководство будет стремиться завышать выручку и прибыль
3.4.	Опасность поглощения компанией-конкурентом	В случае риска поглощения компания будет стремиться повысить стоимость акций настолько, чтобы поглощение было экономически целесообразным. Поскольку на стоимость акций существенное влияние оказывает показатель прибыли, то компания будет стремиться завысить прибыль
3.5.	Степень монополизации компанией рынка	Экономическая деятельность компании-монополиста имеет также политический подтекст. Например, зачастую снижение тарифов естественных монополий является предметом политических игр. Высокий показатель прибыли для компании – естественной монополии будет означать то, что тарифы чрезмерно завышены, соответственно под давлением общественности может произойти снижение тарифов, что снизит денежные потоки компании – естественной монополии. Соответственно, в данной ситуации руководство естественной монополии будет стремиться не показывать высокой прибыли, всячески занижая ее

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Продолжение таблицы А.1

	Факторы риска	Возможные последствия
ФАКТОРЫ МИКРОУРОВНЯ		
I.	Система корпоративного управления и организационное устройство	
1.1.	Частое изменение организационной структуры	Частое изменение организационной структуры ведет к ослаблению внутреннего контроля, и, как следствие, становится возможным фальсификация финансовой отчетности
1.2.	Сложное организационное устройство (дублирование функций, чрезмерная их диверсификация и т. п.)	Сложное организационное устройство приводит к ослаблению внутреннего контроля, и, как следствие, становится возможным фальсификация финансовой отчетности
1.3.	Децентрализованная организационная структура без построения системы эффективного контроля над деятельностью подразделений	Децентрализованная организационная структура более сложна для построения эффективной системы внутреннего контроля, как следствие, становится возможным фальсификация финансовой отчетности
1.4.	Отсутствие кодекса корпоративного поведения	Этичное поведение сотрудников и руководства компании является залогом отсутствия фальсификации финансовой отчетности. В случае если сотрудник или руководитель понимают о возможности увольнения в случае совершения неэтичного поступка, фальсификация финансовой отчетности менее вероятна, и наоборот
1.5.	Отсутствие или неэффективная работа аудиторского комитета	Если аудиторский комитет является формальной организационной надстройкой и не способен контролировать работу исполнительных директоров и эффективность внутреннего контроля, становится вероятной фальсификация финансовой отчетности
1.6.	Отсутствие или неэффективная работа службы внутреннего контроля (внутреннего аудита)	Служба внутреннего контроля является ключевым звеном в обнаружении фальсификации финансовой отчетности. Часто сотрудники службы внутреннего контроля состоят в независимых профессиональных сообществах, кодексы этического поведения которых обязывают их препятствовать фальсификации финансовой отчетности. Поэтому отсутствие такой службы повышает риск фальсификации финансовой отчетности
1.7.	Отсутствие или неэффективность взаимодействия аудиторского комитета и службы внутреннего контроля	Служба внутреннего контроля ввиду своего организационного статуса не может влиять на решения, принимаемые исполнительными директорами. Если сотрудники службы внутреннего контроля не могут эффективно взаимодействовать с аудиторским комитетом и советом директоров, предотвращение фальсификации финансовой отчетности маловероятно
1.8.	Лояльный к руководству компании и зависимый от руководства компании совет директоров	Совет директоров компании – надзорный орган, в обязанности которого входит контроль над решениями, принимаемыми исполнительной дирекцией, поэтому его реальная, а не формальная независимость серьезно повышает шанс предотвращения фальсификации финансовой отчетности, а зависимость от исполнительной дирекции, наоборот, понижает
II.	Система вознаграждения руководства	
2.1.	Вознаграждение высшего руководства компании зависит от стоимости акций на фондовом рынке	При использовании схем, ориентированных на вознаграждение в зависимости от величины созданной стоимости для акционеров, руководство компании будет стремиться завязать тот показатель, от которого зависит размер премимальных
2.2.	Вознаграждение высшего руководства компании зависит от величины выручки компании	
2.3.	Вознаграждение зависит от величины прибыли компании	
III.	Особенности кадрового состава, профессионализм и репутация руководства компании	
3.1.	Частая смена руководства компании	Частая смена руководства компании приводит к тому, что руководство не уделяет должное внимание системе внутреннего контроля компании и ввиду специфики бизнеса компании менее профессионально. Как следствие, повышается риск фальсификации финансовой отчетности
3.2.	Неопытное руководство компании	Отсутствие опыта у руководства компании ведет к низкому профессионализму. Поэтому, чтобы достигнуть положительных финансовых результатов и соответствовать ожиданиям аналитиков и акционеров, руководство может пойти на фальсификацию финансовой отчетности, завывая прибыль компании за период

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Продолжение таблицы А.1

	Факторы риска	Возможные последствия
3.3.	Ненадлежащее внимание руководства к системе внутреннего контроля	Ненадлежащее внимание руководства к системе внутреннего контроля приводит к снижению эффективности внутреннего контроля и повышению риска фальсификации финансовой отчетности
3.4.	Низкая степень ответственности руководства компании перед акционерами	В случае непонимания руководством компании собственной ответственности перед акционерами компания рассматривается как личная собственность руководства. Деятельность компании осуществляется в интересах руководства, а не акционеров. Следовательно, в данном случае становится высоким риск фальсификации финансовой отчетности
3.5.	Автократичный стиль руководства	Автократичный стиль руководства ведет к отсутствию коллегиальности в принятии решений, ухудшается информационный обмен между уровнями в организационной структуре компании и, следовательно, возрастает риск фальсификации финансовой отчетности
3.6.	Конфликт интересов	В случае наличия конфликта интересов между руководством компании и акционерами велика вероятность того, что руководство будет действовать в личных интересах, а для сокрытия последствий может применяться искажение показателей финансовой отчетности
3.7.	Отрицательная деловая репутация руководства компании	Отрицательная деловая репутация руководства, в том числе наличие судимости или случаев привлечения к административной или профессиональной ответственности, свидетельствует о том, что руководство способно идти на правонарушения или нарушения профессиональной этики. Следовательно, руководство способно на фальсификацию финансовой отчетности
3.8.	Невысокие моральные качества руководства компании	Невысокие моральные качества руководства компании могут привести к тому, что руководство будет прикрывать неэффективность своей работы махинациями с финансовой отчетностью
3.9.	Родственные или тесные дружеские связи среди руководства компании	Родственные или тесные дружеские связи среди руководства компании приводят к снижению контроля и чрезмерному доверию, возрастает вероятность сговора. Следовательно, риск фальсификации финансовой отчетности в данном случае можно оценить как высокий
3.10.	Стремление руководства компании к кардинальным изменениям системы управления компанией	Любые кардинальные изменения приводят к временным сбоям в системе внутреннего контроля, следовательно, вероятна фальсификация финансовой отчетности
3.11.	Неуважение, демонстрируемое руководством компании к контролирующим органам	Неуважение или пренебрежительное отношение руководства компании к контролирующим органам являются следствием низкой оценки руководством компании деятельности контролирующих органов. Следовательно, руководство компании может пренебрегать требованиями контролирующих органов и осуществлять фальсификацию финансовой отчетности
IV.	Управление персоналом	
4.1.	Частая смена ключевого персонала компании	Смена ключевого персонала ведет к снижению профессионализма, следовательно, вновь пришедшим работникам, как правило, сложнее идентифицировать признаки возможной фальсификации финансовой отчетности
4.2.	Неэффективная система оценки работы сотрудников компании	Если работа сотрудников оценивается неэффективно и вклад работника в успех компании неадекватен получаемому вознаграждению, работники могут стремиться к получению доходов нетрудовым способом, в том числе вступая в сговор и совершая фальсификацию финансовой отчетности
V.	Финансово-экономические особенности деятельности	
5.1.	Планирование:	
5.1.1.	Завышенные планы по увеличению объема продаж	Руководству придется выполнять планы, завышенные по сравнению с реальными возможностями. Следовательно, когда реальные возможности роста будут исчерпаны, может быть применена фальсификация финансовой отчетности
5.1.2.	Завышенные планы роста бизнеса в целом	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Продолжение таблицы А.1

Факторы риска		Возможные последствия
5.1.3.	Превышение плановых темпов развития	Если компания существенно превышает плановые темпы развития, в качестве одного из возможных объяснений подобного превышения можно назвать искажение показателей финансовой отчетности
5.2. Операционная деятельность:		
5.2.1.	Стремление продемонстрировать неизменно хорошие результаты деятельности даже тогда, когда компания столкнулась с временными трудностями	Если руководство стремится продемонстрировать положительные финансовые результаты даже в моменты временных затруднений, то вероятность искажения отчетных данных значительно возрастает
5.2.2.	Неожиданное снижение доли, которую занимает компания на рынке	Резкое снижение рыночной доли компании может привести к обвалу рыночной стоимости акций, следовательно, чтобы компенсировать возможную негативную реакцию рынка, руководство может совершить фальсификацию финансовой отчетности, завысив операционные результаты деятельности
5.2.3.	Необходимость привлечения обеспечения для получения финансирования за счет заемных средств	Для того чтобы привлечь гаранта под получение заемных средств, компания должна демонстрировать высокую финансовую устойчивость. Следовательно, должна обладать значительной величиной собственного капитала и не испытывать финансовых затруднений, для этого может применяться искажение показателей финансовой отчетности
5.2.4.	Необходимость срочного увеличения объема выручки, чтобы соответствовать прогнозам аналитиков и поддерживать высокую стоимость акций	В случае если необходимо увеличить показатель выручки в короткий период времени (например, к концу года, квартала), то в качестве одного из способов достижения нужного результата может применяться фальсификация отчетных показателей
5.2.5.	Претензии к компании со стороны налоговых органов	Претензии к компании со стороны налоговых органов обуславливают недостатки в системе внутреннего контроля либо умышленное искажение налоговой базы. Следовательно, искажаются и отчетные показатели, что свидетельствует о фальсификации финансовой отчетности
5.2.6.	Стремительный рост бизнеса	Стремительный рост бизнеса приводит к большому притоку новых кадров и организационным преобразованиям, следовательно, финансовая отчетность может быть искажена
5.2.7.	Использование нескольких различных банков для выполнения различных функций	Если компания использует значительное количество банков для специфичных целей, то это свидетельствует о наличии определенных договоренностей руководства компании и руководства банков. В итоге это может являться свидетельством финансовых махинаций и махинаций с финансовой отчетностью
5.2.8.	Сложные и нетипичные сделки	Нетипичные сделки должны являться предметом особого внимания со стороны службы внутреннего контроля, поскольку могут служить признаком возможной фальсификации финансовой отчетности
5.2.9.	Высокая степень компьютеризации операций	Высокая степень компьютеризации операций приводит к необходимости разработки аудиторами дорогостоящих компьютерных программ для проведения аудита информационной системы. При отсутствии таких программ у внешних и внутренних аудиторов велик риск того, что через информационную систему может быть совершена фальсификация финансовой отчетности
5.2.10.	Существенная величина операций осуществляется между зависимыми сторонами	Зависимость контрагентов друг от друга может привести к стовору и осуществлению притворных сделок, результат которых приводит к умышленному искажению показателей финансовой отчетности
5.2.11.	Торговля инсайдерской информацией	Торговля инсайдерской информацией является признаком «этической» неблагонадежности сотрудников и руководства компании, а в определенный момент времени может привести к манипулированию величиной элементов финансовой отчетности, чтобы соответствовать ожиданиям рынка
5.2.12.	Намерение принять участие в международном тендере	Для участия в международном тендере, как правило, готовится информационный буклет, в состав которого входит и финансовая отчетность. Чтобы продемонстрировать способность выполнить договорные обязательства, компания будет стремиться продемонстрировать солидные размеры прибыли

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Продолжение таблицы А.1

	Факторы риска	Возможные последствия
5.3.		<i>Бухгалтерские аномалии:</i>
5.3.1.	Понижение качества выручки вследствие снижения выручки от продаж	В случае если снижается выручка от продаж, руководство может компенсировать потери в совокупном объеме прибыли за счет внереализационных доходов (например, посредством включения в состав доходов части кредиторской задолженности как маловероятной к взысканию), тем самым будет совершена фальсификация финансовой отчетности
5.3.2.	Значительный объем инвестиций или значительные убытки	В случае если компания имеет большой объем инвестиций, она будет стремиться показать доходность от инвестиций; а в случае убытков – нивелировать убытки. Данного результата можно достигнуть, совершив фальсификацию финансовой отчетности
5.3.3.	Недостаточность оборотного капитала	Недостаточность оборотного капитала может привести к низкому кредитному рейтингу компании. Соответственно, компания заинтересована в искусственном завышении оборотного капитала (например, посредством капитализации расходов в состав материальных запасов)
5.3.4.	Высокий уровень финансового рычага	Высокий уровень финансового рычага говорит о высоком кредитном риске компании, следовательно, чтобы понизить данный показатель, компания может искажать данные финансовой отчетности
5.3.5.	Высокий уровень процентного рычага, наличие ограничений объема привлекаемых кредитов	Высокий уровень процентного рычага оценивается пользователями отчетности как риск неплатежеспособности компании, поэтому в своем стремлении понизить уровень процентного рычага руководство компании может пойти на сознательное завышение выручки
5.3.6.	Существенная величина сомнительной дебиторской задолженности	Существенная величина неблагонадежных дебиторов может вызвать серьезные финансовые затруднения в компании. Соответственно, необходимость продемонстрировать положительную динамику результатов деятельности может являться способствовать фальсификации отчетных показателей
5.3.7.	Убыточность бизнеса в течение продолжительного времени	Убыточность бизнеса в продолжение длительного периода времени приводит к тому, что компания может осуществлять существенные манипуляции с отчетными данными, если искажения несущественны по отношению к величине убытка
5.3.8.	Необычно высокий объем прибыли при наличии дефицита денежных средств	Если компания демонстрирует высокие показатели прибыли при низких денежных потоках, то, возможно, что величина прибыли искусственна, поскольку величину денежных потоков намного сложнее сфабриковать
5.3.9.	Существенная величина внебалансовых и(или) условных обязательств	Значительный объем внебалансовых и условных обязательств стимулирует компанию демонстрировать высокие финансовые результаты, чтобы не потерять доверие пользователей финансовой отчетности. Следовательно, существует высокий риск фальсификации финансовой отчетности
5.3.10.	Стоимость существенной величины активов и обязательств определяется на основании профессионального суждения руководства компании	Если руководство определяет стоимость активов и обязательств, используя профессиональное суждение, маловероятно, что суждение будет носить негативный характер и отрицательно влиять на финансовые показатели деятельности, следовательно, возрастает вероятность фальсификации
VI.	Производственные особенности	
6.1.	Длительный производственный цикл	Длительный производственный цикл в результате применения принципа начисления приводит к необходимости признания выручки и расходов равномерно в течение отчетного периода, соответственно, возникает субъективность признания и возможны мошеннические действия
VII.	Взаимодействие с внешними аудиторами	
7.1.	Частая ротация внешних аудиторов	Частая смена внешних аудиторов может являться стремлением руководства не допустить обнаружения аудиторами фальсификации финансовой отчетности
7.2.	Отсутствие или неэффективность взаимодействия службы внутреннего контроля и внешних аудиторов	В случае ненадлежащего взаимодействия службы внутреннего контроля и внешних аудиторов существенно повышается объем аудиторской работы. Следовательно, ввиду ограниченности сроков работы аудиторов по времени возрастает риск необнаружения фальсификации финансовой отчетности

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

Факторы риска фальсификации бухгалтерской отчетности

Продолжение таблицы А.1

	Факторы риска	Возможные последствия
7.3.	Нежелание руководства компании контактировать с внешними аудиторами или уклонение от ответов на вопросы аудиторов	Нежелание контактировать с аудиторами, дезинформация аудиторов и регулярные разногласия по поводу оценки активов и обязательств и квалификации фактов хозяйственной деятельности позволяют предположить, что руководство предвзято подходит к подготовке финансовой отчетности. В данном случае, вероятно, что фальсификация финансовой отчетности либо была совершена, либо готовится к совершению
7.4.	Случаи умышленной дезинформации внешних аудиторов руководством компании	
7.5.	Частые разногласия с аудиторами по поводу оценки величины активов и обязательств	
7.6.	Оказание руководством компании давления на внешних аудиторов	Давление, оказываемое руководством компании на внешних аудиторов, демонстрирует стремление руководства получить субъективное аудиторское заключение. Возможно, что такими действиями руководство пытается скрыть факт фальсификации финансовой отчетности
7.7.	Невозможность проведения аудита отдельных операций (элементов отчетности)	Если существенная часть операций совершается компаниями в закрытых административно-территориальных образованиях (например, в зоне космодрома Байконур), куда соответственно закрыт свободный доступ аудиторов, это свидетельствует о желании руководства скрыть факт применения схемы. Риск фальсификации финансовой отчетности
7.8.	Значительная часть активов или материальных запасов требует специальной оценки ввиду специфического характера	В данном случае руководство может завышать стоимость специфичных активов ввиду недостаточной для определения их реальной стоимости квалификации и профессионализма аудитора (или привлеченного эксперта)

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Показатели для оценки риска фальсификации отчетности по модели М. Бениша

Показатель	Обозначение	Формула расчета показателя	Источник информации
Индекс дневных продаж в дебиторской задолженности	<i>DSRI</i>	$\frac{\text{Дебиторская задолженность текущего года}}{\text{Выручка текущего года}} \times \frac{\text{Выручка предыдущего года}}{\text{Дебиторская задолженность предыдущего года}}$	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах
Индекс рентабельности продаж по валовой прибыли	<i>GMI</i>	$\frac{\text{Выручка прошлого года} - \text{Себестоимость прошлого года}}{\text{Выручка текущего года} - \text{Себестоимость текущего года}} \times \frac{\text{Выручка текущего года}}{\text{Выручка предыдущего года}}$	Отчет о финансовых результатах
Индекс качества активов	<i>AQI</i>	$\frac{(\text{Активы} - \text{Оборотные активы} - \text{Основные средства}) \text{ текущего года}}{(\text{Активы} - \text{Оборотные активы} - \text{Основные средства}) \text{ предыдущего года}} \times \frac{\text{Активы предыдущего года}}{\text{Активы текущего года}}$	Бухгалтерский баланс
Индекс роста выручки	<i>SGI</i>	$\frac{\text{Выручка текущего года}}{\text{Выручка предыдущего года}}$	Отчет о финансовых результатах
Индекс амортизации	<i>DEPI</i>	$\frac{\text{Амортизация прошлого года}}{\text{Амортизация текущего года}} \times \frac{(\text{Амортизация} + \text{Основные средства}) \text{ текущего года}}{(\text{Амортизация} + \text{Основные средства}) \text{ предыдущего года}}$	Бухгалтерский баланс, пояснения к отчетности
Индекс коммерческих и управленческих расходов	<i>SGAI</i>	$\frac{\text{Коммерческие и управленческие расходы текущего года}}{\text{Коммерческие и управленческие расходы предыдущего года}} \times \frac{\text{Выручка предыдущего года}}{\text{Выручка текущего года}}$	Отчет о финансовых результатах
Индекс коэффициента финансовой зависимости	<i>LVGI</i>	$\frac{\text{Долгосрочные и краткосрочные обязательства текущего года}}{\text{Долгосрочные и краткосрочные обязательства прошлого года}} \times \frac{\text{Активы предыдущего года}}{\text{Активы текущего года}}$	Бухгалтерский баланс
Начисления к активам	<i>TATA</i>	$\frac{\Delta \text{Чистые оборотные активы} - \Delta \text{Денежные средства}}{\text{Активы текущего года}} + \frac{\Delta \text{КЗ по налогу на прибыль} - \text{Амортизация}}{\text{Активы текущего года}} + \frac{\Delta \text{Краткосрочная часть долгосрочных обязательств}}{\text{Активы текущего года}}$	Бухгалтерский баланс, пояснения к отчетности

ПРИЛОЖЕНИЕ В

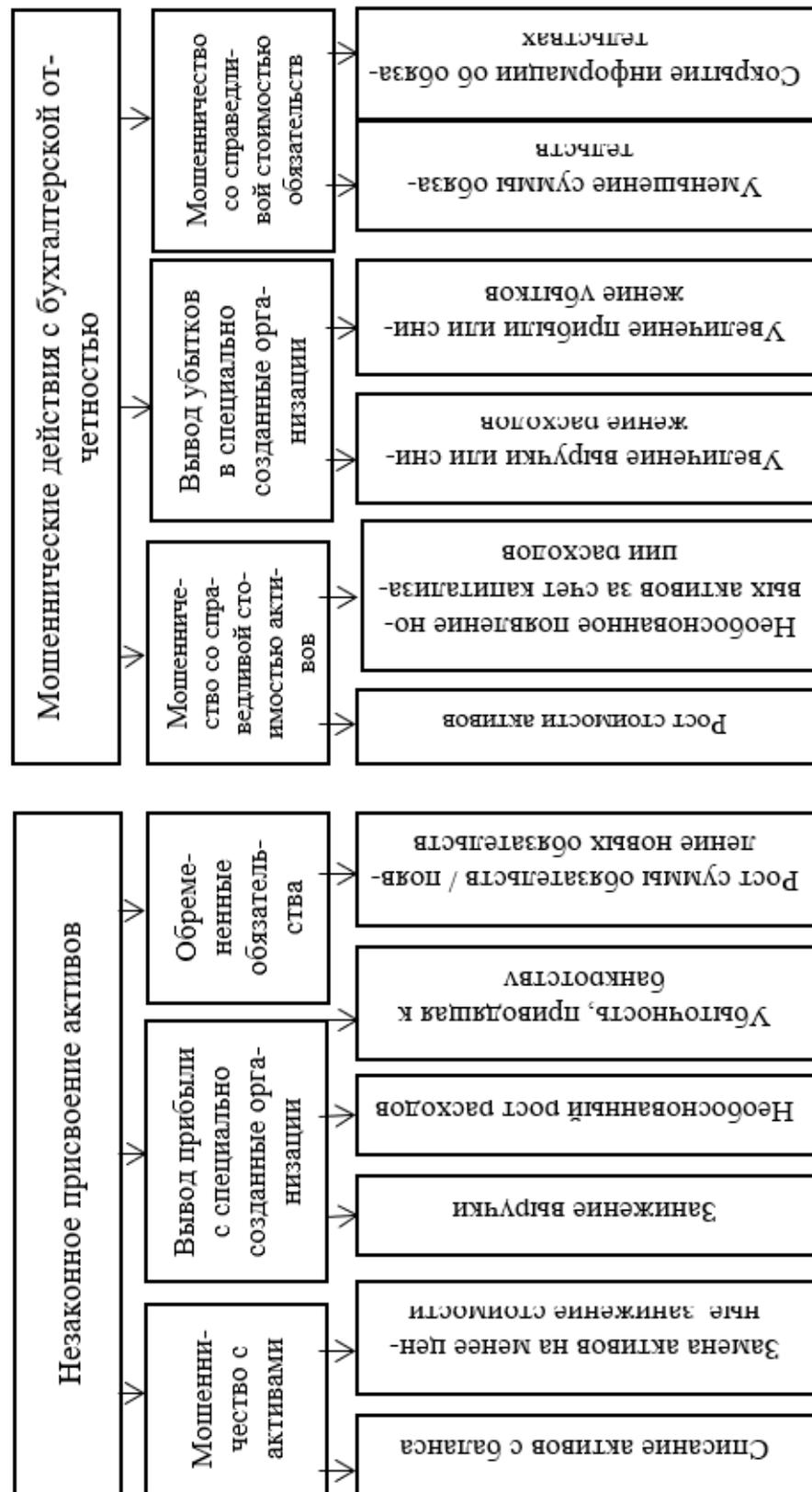


Рисунок - Способы мошенничества, связанные с присвоением активов и бухгалтерской отчетностью

Приложение Г

Должностной регламент главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела

I. Общие положения

1. Должность федеральной государственной гражданской службы (далее – гражданская служба) главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела Инспекции Федеральной налоговой службы (далее - Инспекция) относится к ведущей группе должностей гражданской службы категории "специалисты".

Регистрационный номер (код) должности - 11-3-3-094

2. Область профессиональной служебной деятельности главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела - регулирование налоговой деятельности.

3. Вид профессиональной служебной деятельности главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела – регулирование в сфере налога на добавленную стоимость.

4. Назначение на должность и освобождение от должности главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела осуществляется приказом начальника Инспекции Федеральной налоговой службы.

5. Главный государственный налоговый инспектор контрольно-аналитического отдела непосредственно подчиняется начальнику Инспекции, заместителю начальника Инспекции, курирующему отдел, начальнику отдела.

II. Квалификационные требования для замещения должности гражданской службы

6. Для замещения должности главного государственного налогового инспектора контрольно-аналитического отдела устанавливаются следующие требования.

6.1. Наличие высшего образования.

6.2. Без предъявления требования к стажу.

6.3. Наличие базовых знаний:

- Конституции Российской Федерации,
- основы управления и организации труда, процесса прохождения гражданской службы;
- форм и методов работы со средствами массовой информации, обращениями граждан, норм делового общения;
- служебного распорядка Инспекции;
- порядка работы со служебной информацией, основ делопроизводства;
- правил охраны труда и противопожарной безопасности;
- должностного регламента.

6.4. Наличие профессиональных знаний:

6.4.1. В сфере законодательства Российской Федерации:

- Налоговый кодекс российской Федерации;
- постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 № 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость";
- приказ ФНС России от 29 октября 2014 г. № ММВ-7-3/558@ "Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме";
- временном порядке по отработке расхождений (письмо ФНС России от 11.08.2017 № ЕД-5-15/2221ДСП@);
- приказ ФНС России от 10.06.2005 № САЭ-3-25//262@ "Об утверждении реестров рабочих мест и инструкций на рабочие места инспекцией ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня предельной численностью от 60 до 89 единиц и свыше 89 единиц" РМ 10-1.

Главный государственный налоговый инспектор контрольно-аналитического отдела должен знать иные нормативные правовые акты и служебные документы, регулирующие вопросы, связанные с областью и видом его профессиональной служебной деятельности.

6.4.2. Иные профессиональные знания:

- знание нормативных правовых актов Российской Федерации и методических документов в области налогообложения НДС;
- состав налогоплательщиков налога на добавленную стоимость;
- документы, подтверждающие право на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость;
- особенности налогообложения при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;
- особенности налогообложения при вывозе товаров с территории Российской Федерации; порядок определения налоговой базы.

6.5. Наличие функциональных знаний:

- понятие нормативного правового акта, правоотношений и их признаков;
- порядок ведения дел в судах различных инстанций; принципы, методы, технологии и механизмы осуществления контроля (надзора);
- виды, назначение и технологии организации проверочных процедур;
- институт предварительной проверки жалобы и иной информации, поступившей в контрольно-надзорный орган;
- процедура организации проверки: порядок, этапы, инструменты проведения;
- ограничения при проведении проверочных процедур;
- меры, принимаемые по результатам проверки; плановые (рейдовые) осмотры;
- основания проведения и особенности внеплановых проверок;
- порядок выезда за границу граждан, допущенных к государственной тайне;
- ответственность за правонарушения в области защиты государственной тайны;
- централизованная и смешанная формы ведения делопроизводства;
- система взаимодействия в рамках внутриведомственного и межведомственного электронного документооборота.

6.6. Наличие базовых умений:

- обеспечения выполнения поставленных руководством задач;
- эффективного планирования служебного времени;
- анализа и прогнозирования деятельности в порученной сфере;
- использования опыта и мнения коллег;
- работы с внутренними и периферийными устройствами компьютера.

6.7. Наличие профессиональных умений:

необходимых для выполнения работы в сфере, соответствующей направлению деятельности отдела;

осуществления экспертизы проектов нормативных правовых актов;

обеспечения выполнения поставленных руководством задач;

эффективного планирования служебного времени;

анализа и прогнозирования деятельности в порученной сфере;

использования опыта и мнения коллег.

6.8. Наличие функциональных умений:

- в области информационно-коммуникационных технологий (базовый уровень)
 - работы с внутренними и периферийными устройствами компьютера;
 - работы с информационно-телекоммуникационными сетями, в том числе сетью Интернет;
 - работы в операционной системе;
 - управления электронной почтой;
 - работы в текстовом редакторе;
 - работы с электронными таблицами;
 - подготовки презентаций;
 - использования графических объектов в электронных документах;
 - работы с базами данных.

Приложение Д

Показатели эффективности и результативности профессиональной служебной деятельности начальника отдела

1. Показатели эффективности			
№	Показатели	Варианты оценки	Баллы
1.1	Использование в процессе работы методов планирования	- навыки планирования отсутствуют;	0
		- планирование работы осуществляется при постоянном контроле и необходимой помощи со стороны руководителя;	1
		- планирование работы осуществляется преимущественно самостоятельно на основе комплексного анализа ситуации и точного определения приоритетов деятельности на определенную перспективу	2
1.2	Соответствие содержания выполненных работ нормативно установленным требованиям (регламенты, стандарты, нормы и т.п.)	- выполненная работа, как правило, не соответствует нормативно установленным требованиям;	0
		- выполненная работа в основном соответствует нормативно установленным требованиям;	1
		- выполненная работа полностью соответствует нормативно установленным требованиям	2
1.3	Широта использования знаний, при выполнении работ	- используется узкий спектр знаний функционирования одного направления деятельности;	1
		- используется широкий спектр знаний функционирования одного направления деятельности;	2
		- используется широкий спектр знаний функционирования ряда смежных направлений деятельности	3
1.4	Использование в процессе работы автоматизированных средств обработки информации	- навыки практического использования автоматизированных средств обработки информации отсутствуют;	0
		- возможности автоматизированных средств обработки информации используются не в полном объеме;	1
		- возможности автоматизированных средств обработки информации используются в полном объеме	2
1.5	Способность устанавливать и поддерживать деловые взаимоотношения	- низкая (деловые контакты не выходят за рамки структурного подразделения);	0
		- средняя (деловые контакты не выходят за рамки государственного органа, налаживание внешних деловых взаимоотношений осуществляется с трудом);	1
		- высокая (спектр деловых контактов чрезвычайно широк, указанные взаимоотношения устанавливаются легко и поддерживаются в течение долгого времени)	2
1.6	Интенсивность работы	- низкая (работа выполняется крайне медленно);	0
		- средняя (работа выполняется в нормальном режиме);	1
		- высокая (одновременно выполняется несколько разнородных видов работ)	2
1.7	Инновационность в работе	- низкая (инновационные решения не генерируются);	0
		- средняя (инновационные решения генерируются, но реализуются ограниченно);	1
		- высокая (инновационные решения генерируются и реализуются в большом объеме)	2
2. Показатели результативности			
2.1	Своевременность выполнения работ в соответствии с должностными обязанностями	- порученная работа, как правило, выполняется несвоевременно;	0
		- порученная работа выполняется своевременно, но при постоянном контроле и необходимой помощи со стороны руководителя;	1
		- отдельные поручения выполняются несвоевременно;	2
		- порученная работа всегда выполняется своевременно	3
2.2	Качество выполненных работ:	- выполненная работа, как правило, требует значительной доработки и правок;	0
		- выполненная работа, как правило, требует незначительной доработки и правок;	1
		- выполненная работа, как правило, не требует доработки и правок	2

Приложение Е

Справка о результатах проверки ВКР на наличие заимствований

Приложение Е
Справка о результатах проверки ВКР на наличие заимствований

АНТИПЛАГИАТ
Система обнаружения заимствований

СПРАВКА
о результатах проверки текстового документа
на наличие заимствований

Амурский государственный университет

ПРОВЕРКА ВЫПОЛНЕНА В СИСТЕМЕ АНТИПЛАГИАТ.ВУЗ

Автор работы: Петренко Екатерина Андреевна
Самодитирование рассчитано для: Петренко Екатерина Андреевна
Название работы: Петренко ЕА ВКР
Тип работы: Выпускная квалификационная работа
Подразделение: Кафедра финансов

РЕЗУЛЬТАТЫ

ОТЧЕТ О ПРОВЕРКЕ КОРРЕКТИРОВАЛСЯ: НИЖЕ ПРЕДСТАВЛЕНЫ РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОВЕРКИ ДО КОРРЕКТИРОВКИ

ЗАИМСТВОВАНИЯ	20.78%	ЗАИМСТВОВАНИЯ	27.78%
ОРИГИНАЛЬНОСТЬ	61.55%	ОРИГИНАЛЬНОСТЬ	78.27%
ЦИТИРОВАНИЯ	17.67%	ЦИТИРОВАНИЯ	1.95%
САМОЦИТИРОВАНИЯ	0%	САМОЦИТИРОВАНИЯ	0%

ДАТА ПОСЛЕДНЕЙ ПРОВЕРКИ: 17.06.2022

ДАТА И ВРЕМЯ КОРРЕКТИРОВКИ: 17.06.2022 07:17

Модули поиска: ИПС Адилет; Модуль поиска "АМГУ"; Библиография; Сводная коллекция ЗБС; Интернет Плюс; Сводная коллекция РГБ; Цитирование; Переводные заимствования (RuEn); Переводные заимствования по eLIBRARY.RU (EnRu); Переводные заимствования по Интернету (EnRu); Переводные заимствования издательства Wiley (RuEn); eLIBRARY.RU; СПС ГАРАНТ; Медицина; Диссертации НББ; Перефразирование по eLIBRARY.RU; Перефразирование по Интернету; Патенты СССР, РФ, СНГ; СМИ России и СНГ; Шаблонные фразы; Кольцо вузов; Издательство Wiley; Переводные заимствования

Работу проверил: Якимова Вилена Анатольевна
ФИО проверяющего

Дата подписи: 17.06.2022

Подпись проверяющего

Чтобы убедиться в подлинности справки, используйте QR-код, который содержит ссылку на отчет.

Ответ на вопрос, является ли обнаруженное заимствование корректным, система оставляет на усмотрение проверяющего. Предоставленная информация не подлежит использованию в коммерческих целях.

