

УДК 657.6 (470-571)

UDC 657.6 (470-571)

МЕТОДИКА АУДИТА МНИМЫХ И ПРИТВОРНЫХ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

METHOD OF AUDITING IMAGINARY AND FEIGNED ACCOUNTING OBJECTS

Швырёва Ольга Ивановна
к.э.н., доцент кафедры аудита

Shvyreva Olga Ivanovna
Cand.Econ.Sci., associated professor of the sub-faculty of Audit

Пипа Кристина Григорьевна
студентка учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Pipa Christina Grigoryevna
student of the Accounting faculty
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

Статья посвящена проблемам получения аудиторских доказательств в отношении мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета аудируемых лиц. Предложен комплекс аудиторских процедур, способствующих повышению эффективности проверки

The article is devoted to the questions of audit evidence about imaginary and feigned accounting objects. We have developed the set of audit procedures to improve verification efficiency

Ключевые слова: МНИМЫЕ И ПРИТВОРНЫЕ ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА, АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Keywords: IMAGINARY AND FEIGNED ACCOUNTING OBJECTS, AUDIT EVIDENCE, ANALYTICAL PROCEDURE

В наше время остро стоит проблема выявления мнимых и притворных экономических объектов. Так, фиктивные юридические лица могут создавать союзы, существующие только на бумаге, заключать договора, расплачиваться с контрагентами, выполнять различные действия экономического и юридического характера. За каждым фиктивным объектом стоит реальный человек, который хочет снизить степень своей ответственности, незаконно вывести из организации денежные средства, провести неправомерную оптимизацию налогообложения и др.

Попытки законодателей предотвратить подобные правонарушения, или хотя бы снизить их влияние на экономику страны, безуспешны в связи с несовершенством нормативно-правовой системы регулирования мнимых и притворных объектов. Если понятия «мнимая сделка», «притворная сделка» рассматриваются в Гражданском кодексе РФ, то фиктивность других учетных объектов: активов, обязательств, доходов, расходов – не нашли расшифровки в законодательстве, что препятствует их квалифика-

ции в качестве мнимых (притворных) и, тем самым, привлечению к ответственности виновных лиц.

Другая проблема состоит в отсутствии комплексной методики, направленной на выявление таких объектов бухгалтерского учета. Все эти факторы способствуют развитию «черной бухгалтерии» и, неизбежно, росту масштабов потерь собственников от неэффективного управления организациями и предприятиями, государства – от неуплаты налогов и сборов.

Важность рассматриваемого вопроса для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельно взятой организации и для российской экономики в целом обусловили выбор темы научной статьи.

Проблемы «черной бухгалтерии» в российском нормативно-правовом поле

До 2013 года понятие мнимых и притворных сделок регулировалось исключительно гражданским законодательством. Согласно Гражданскому кодексу (ст. 170) под мнимой сделкой следует понимать сделку, совершённую лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. Под притворной сделкой следует понимать сделку, совершённую с целью прикрыть другую сделку.

В феврале 2013 года был опубликован законопроект о внесении изменений в Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Как следует из пояснительной записки, документ призван привести «в соответствие с Конвенцией по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок от 21.11.1997 и пересмотренными рекомендациями Совета по мерам борьбы со взяточничеством в международных деловых операциях от 23.05.1997 (приложение к Конвенции) закон о бухучете в части применения надлежащих мер в отношении организации ведения бухучета с целью эффективной борьбы с подкупом должностных лиц иностранных государств» [8].

Согласно проекту регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах не допускается. При этом под мнимым понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие место факты хозяйственной жизни), а под притворным - объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки).

Отвечать за эти и другие правонарушения придется не только бухгалтерам, но и сотрудникам предприятия, отвечающим за хозяйственные вопросы. Так, работник, ответственный за правильность оформления факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Бухгалтеры в данном случае не несут ответственности за правильность оформления фактов хозяйственной жизни [6, с. 118].

Несмотря на ряд громких зарубежных разоблачений, российские власти весьма избирательно используют иностранные материалы. Так, Следственный комитет РФ продолжает расследование двух уголовных дел, возбужденных в ноябре 2010 года против должностных лиц МВД и спецгаража ФСО по фактам хищения денежных средств путем обмана и злоупотребления доверием при заключении контрактов на поставку автомобилей Mercedes-Benz для госнужд. В указанных делах фигурирует компания «ЗАО Даймлер-Крайслер Автомобили Россия» (ныне – «Мерседес-Бенц Россия»), ранее оштрафованная в США на 27,3 млн. долл. за подкуп российских чиновников [3; 5]. Общая сумма взяток, выплаченных компанией за 2000-2005 годы в России, превысила 5 млн. евро. «Зависание» этих процессов не в последней степени обусловлено отсутствием состава преступления, обусловленного отражением мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета, в национальной системе законодательных актов.

В соответствии с Национальным планом противодействия коррупции на 2012-2013 годы (Указ Президента РФ от 13.03.2012 № 297) Генеральной прокуратуре России совместно с заинтересованными федеральными госорганами предписано проанализировать практику применения законодательства в части, касающейся ответственности за подкуп иностранных должностных лиц при заключении международных коммерческих сделок [2]. О результатах необходимо было доложить в президиум Совета при Президенте РФ по противодействию коррупции. Однако запланированные мероприятия не выполнены [7].

Примерами ситуаций, непосредственно связанных с отражением мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета, являются:

- 1) выплата «серой» заработной платы;
- 2) получение и использование «черной» наличности;
- 3) «раздувание» активов при продаже организации как имущественного комплекса;
- 4) оформление фиктивных договоров для сокрытия незаконных операций (например, договор аренды, прикрытый договором о совместной деятельности, с целью не принятия арендной платы в налогооблагаемую прибыль; договор купли-продажи может быть прикрыт договором мены или договором дарения для получения наиболее льготных условий налогообложения; договор купли-продажи с правом обратного выкупа в случае исполнения кредитного обязательства признается притворным потому, что фактически это договор о залоге имущества; договор купли-продажи имущества, в результате чего обращение изъятия этого имущества в пользу кредиторов становится невозможным);
- 5) возмещение НДС по несуществующим закупкам и др. [9].

Отражение в бухгалтерском, налоговом учете и отчетности мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета сопутствует и другим правонарушениям, предусмотренным Уголовным кодексом РФ: мошенничеству

(ст. 159), присвоению и растрате (ст. 160), причинению имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием (ст. 165), незаконному предпринимательству (ст. 171), легализации (отмыванию) денежных средств или иного имущества, полученного преступным путем (ст. 174), незаконному получению кредита (ст. 176), преднамеренному и фиктивному банкротству (ст. 196 и 197), уклонению от уплаты налогов и сборов (ст. 198 и 199). И очень часто отсутствие законодательной формулы признания объекта бухгалтерского учета мнимым или притворным позволяет преступникам избежать наказания за выше поименованные преступления.

Методы выявления фиктивных объектов бухгалтерского учета

Мнимые и притворные объекты в современной практике встречаются сплошь и рядом. Тем не менее, в российском нормативно-правовом поле отсутствуют методики распознавания таких активов, обязательств, доходов, расходов, фактов хозяйственной жизни.

Мы считаем, что можно выделить три подхода к выявлению подобных объектов: правовой, психологический и аналитический.

Правовой подход

Для выявления мнимых и притворных договоров необходимо выделить их характерные черты:

- содержание в договоре нетипичных для него условий (не предусмотренных в Гражданском кодексе для данного договора), в результате чего образуется другой договор;
- ненадлежащее исполнение договора, что ведет к образованию другого договора;
- совпадение сторон прикрываемого и притворного договора [9].

Психологический подход

Немаловажно при попытке выявить притворность сделок обратить внимание на личность бухгалтера или экономиста непосредственно свя-

занного с заключением такой сделки. Как показали исследования ученых Северо-Кавказского федерального университета, у налоговых преступников развиты коммуникативные свойства, а интеллектуальные способности несколько ниже, чем у добросовестных налогоплательщиков. Этот факт объясняет саму ситуацию при совершении экономических преступлений в условиях частых изменениях законодательной базы. Также у преступника в сфере экономики очень развита эмоциональная лабильность, что характеризует его как решительного, предприимчивого, гибкого человека, который может не замечать различных тонкостей, акцентируя свое внимание на очевидном, при возникновении трудностей, он скорее прибегнет к поспешным действиям, без должного обдумывания.

Выделяют три уровня личностных особенностей у налоговых преступников: индивидуальный, особенный, универсальный.

На универсальном уровне характеристики личности совпадают у добросовестных налогоплательщиков и преступников.

На особенном уровне у преступников выявляются такие качества как самоуверенность, суровость, гибкость, дипломатичность, осмортительность, проницательность, осторожность, хитрость, рациональность, возможна грубость по отношению к окружающим, умение находить выход из сложных ситуаций, отсутствие раскаянья и чувства вины, развита восприимчивость к переменам.

На индивидуальном уровне проявляется уникальные качества преступников сферы экономики, им свойственны развитый интеллект, прекрасная ориентировка в окружающих реалиях, способность к быстрому решению проблем в тоже время им присуща эмоциональная нестабильность, раздражительность, низкая толерантность в отношении фрустраций, а так же независимость, осторожность, очень развита ориентация на внешнюю реальность [3].

Из выше сказанного можно сделать вывод, что поведение экономического преступника является ответной реакцией на экономическую, политическую, социальную, организационно-управленческую и прочие ситуации в конкретный момент времени.

В структуре личности экономического преступника можно выделить качества индивидуального, особенного и универсального уровня.

Неудовлетворенность потребностей в безопасности, в материальных благах и др. экономического преступника является мотивацией для преступного поведения, и направляет действия преступника на удовлетворение своих потребностей, отсюда как следствие возникают различные схемы уклонения от налогообложения, способы незаконного возмещения средств из бюджета, прикрытые мнимыми и притворными экономическими объектами [1].

Аналитический подход

Операции с мнимыми и притворными сделками в конечном итоге находят свое отражение в бухгалтерской финансовой и налоговой отчетности предприятия. Таким образом, при выявлении данных объектов достаточно эффективным может оказаться анализ отчетности предприятия.

Согласно международной практике выделяют следующие методики выявления преднамеренного искажения финансовой отчетности:

- 1) закон Бенфорда;
- 2) система показателей Бениша;
- 3) анализ расхождения денежного потока и операционной прибыли.

Закон Бенфорда утверждает, что в искусственно созданном массиве данных, данные распределяются по закону отличному от действующего в автономных (без вмешательства со стороны) системах. Применение закона достаточно просто: рассматривается множество первых цифр элементов исследуемого числового массива, частота появления каждой цифры сопоставляется с частотой построенной согласно закону Бенфорда (рисунок 1).



Рисунок 1 – Частота появления первой цифры в случайных массивах данных (по Бенфорду)

К основным преимуществам метода относится его независимость от порядка величин исследуемых данных (десятки, сотни, тысячи и т.д.), а также возможность применения в «отрыве» от сути исследуемых операций (т.к. метод исключительно статистический) [10].

Область применения данного закона достаточно обширна. В аудите данный закон используется исключительно для сравнительного анализа.

Протестировав отчетность организации ООО «ЛИРА» (наименование организации изменено в связи с требованием соблюдения коммерческой тайны) по закону Бенфорда, можно заметить, что на конец 2012 г. отчетность более подвержена искажению, чем на начало года (рисунок 2).

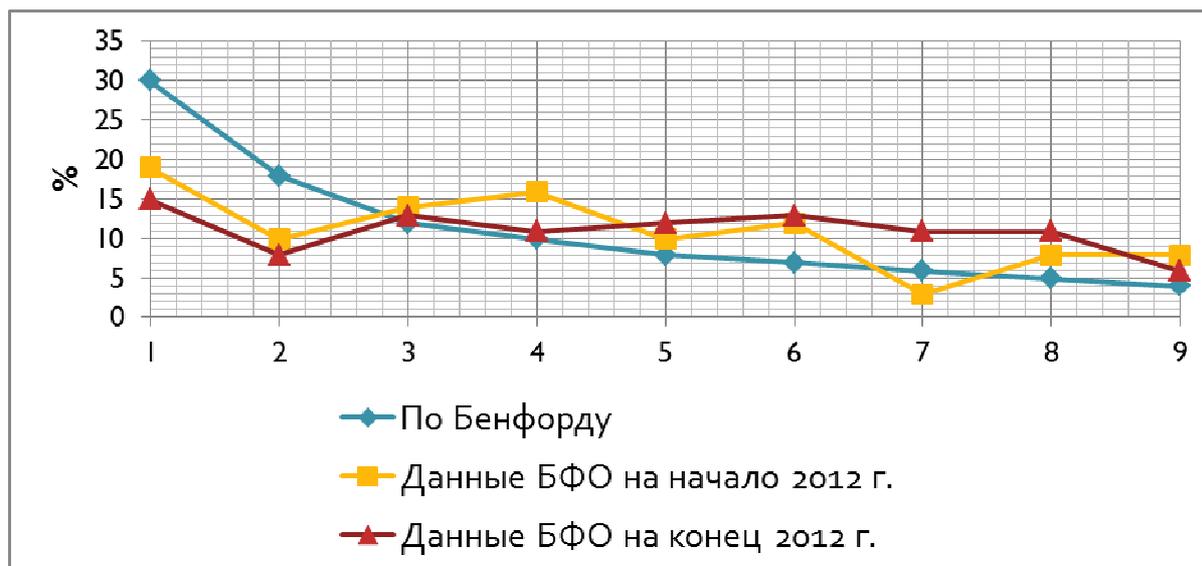


Рисунок 2 – Частота появления первой цифры в отчетности ООО «ЛИРА», 2012 г.

Мы пришли к такому выводу исходя из построения трендов:

- на начало года распределение первых цифр соответствует логарифмическому в средней степени, величина достоверности аппроксимации 53% (рисунок 3);

- а на конец года этот показатель в низкой степени соответствовал логарифмическому распределению (на 21 %). Причем кроме единиц, наиболее часто повторялись «5»-ки и «6»-ки, что соответствует теории Бенфорда о придуманных данных (рисунок 4).

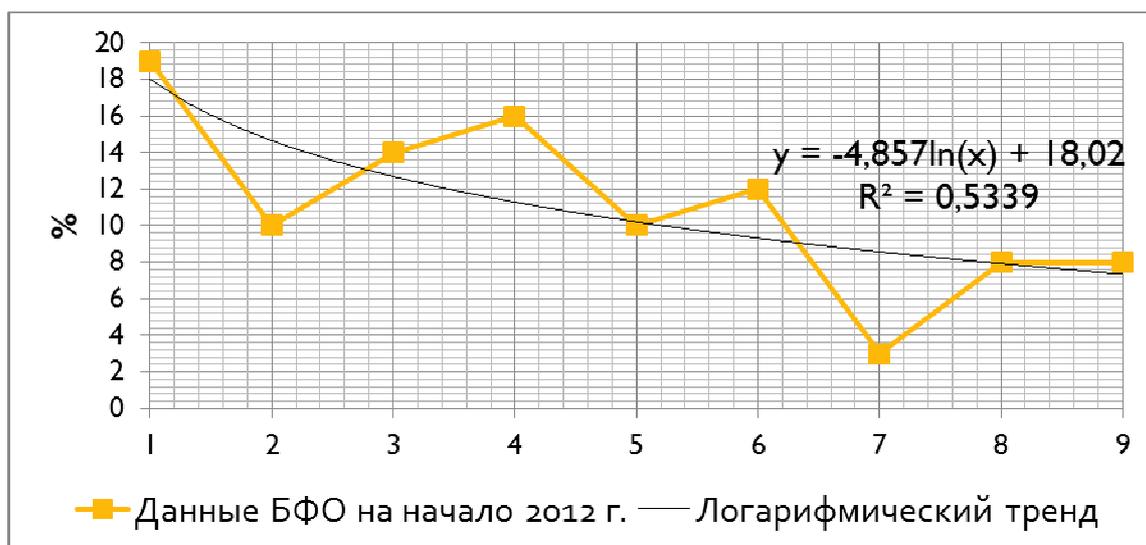


Рисунок 3 – Частота появления первой цифры в числовых данных отчетности ООО «ЛИРА», на начало 2012 г.



Рисунок 4 – Частота появления первой цифры в числовых данных отчетности ООО «ЛИРА», на конец 2012 г.

Следовательно, контролеру необходимо обратить на это внимание в ходе осуществления аудиторской (или иной) проверки и выявить те факторы, которые обусловили возможность преднамеренного искажения отчетности именно в конце 2012 г.

Поскольку данный метод является не вполне информативным, рассмотрим другие методики, применяемые в международной практике.

Метод относительных величин помогает выявить необычные колебания данных, которые могут являться следствием мошенничества или ошибок в составлении отчетности. Наиболее часто соотносят:

- наибольшее значение и наименьшее;
- наибольшее значение со вторым по значимости;
- значение этого отчетного года и предыдущего.

На основе данных соотношений возможно разработать систему индикаторов потенциального мошенничества. В международной практике

одна из самых известных систем – «Карта нормативных отклонений финансовых индикаторов», разработанная профессором Мессодом Бенишем.

В модели используются восемь показателей, в расчете которых используются данные из отчетности компании:

1) динамика оборачиваемости дебиторской задолженности (DSRI) – показывает, сохраняется ли соотношение между дебиторской задолженностью и выручкой в двух последовательных отчетных периодах. Резкие отклонения DSRI от нормы могут говорить о стимулировании продаж путем предоставления дополнительных товарных кредитов.

2) динамика доли маржинальной прибыли в выручке (GMI) – показывает, сохраняется ли доля валовой прибыли в выручке от реализации. При этом если выручка от продаж растет, а доля прибыли в выручке снижается, вероятность мошенничества в финансовой отчетности увеличивается;

3) динамика качества активов (AQI) – показывает динамику внеоборотных активов за исключением основных средств, вероятность получения доходов от которых ниже, чем от основных средств. Рост внеоборотных активов, не связанный с увеличением количества основных средств, может свидетельствовать о необоснованной капитализации расходов;

4) динамика выручки (SGI), данный показатель был выбран, так как динамика выручки является одним из важнейших показателей работы компании, сильный рост формирует завышенные ожидания будущего роста у пользователей отчетности, таким образом, оказывая дополнительное давление на менеджмент по достижению ожидаемых будущих показателей;

5) динамика амортизационных начислений (DEPI) – представляет собой отношение начисленной за отчетный и прошлый год амортизации; если оно более 1, то это говорит об уменьшении нормы, при этом повышается вероятность пересмотра компанией срока полезного использования

основных средств или перехода к новому способу начисления амортизации, целью этих изменения может быть увеличение показателей прибыли в отчетном году;

6) динамика доли расходов на продажу в выручке (SGAI) – показывает динамику соотношения расходов на продажу и объема продаж. В общем случае соотношение должно сохраняться постоянным, таким образом, резкие колебания могут свидетельствовать об искажении показателя выручки;

7) динамика финансового левериджа (LVGI) – с целью повышения рыночной стоимости акций, руководство компании может искусственно занижать уровень финансового рычага, включая кредиторскую задолженность в состав прибыли. В таких случаях значения финансового рычага будут существенно колебаться от периода к периоду;

8) изменение оборотного капитала (TATA) – показывает изменение оборотного капитала, за вычетом изменения денежных средств и амортизации в соотношении с совокупными активами. Данный показатель помогает выявить манипуляции доходами или расходами в рамках принципа начисления [10].

На основании пятнадцатилетних результатов проверок аудиторской компании *PriceWaterhouseCoopers*, Бениш предложил нормативные значения, представленные в таблице.

Мы провели расчет данных показателей по отчетности ООО «ЛИРА», сопоставляя данные на конец 2012 и 2011 годов (таблица) и выяснили, что большинство результатов соответствуют теоретически достаточным величинам.

Таблица – Анализ бухгалтерской отчетности ООО «ЛИРА»
на соответствие индикаторам Бениша

Показатель	Теоретически достаточное значение (по Бенишу)	Значения по отчетности ООО "ЛИРА", на конец 2012 г.
DSRI	<1,031	0,799
GMI	<1,193	1,170
AQI	<1,039	4,951
SGI	<1,411	1,550
DEPI	<0,018	0,018
SGAI	1	0,836
LVGI	1	1,041
TATA	1	0,998

Однако такие показатели как динамика качества активов, индекс выручки и динамика доли расходов на продажу в выручке существенно отклоняются от заданных норм, что может свидетельствовать о необоснованной капитализации расходов и манипуляциях с выручкой. Следовательно, аудитору необходимо проявить профессиональный скептицизм в отношении полноты оприходования выручки организации, а также отражения расходов на капитальные вложения и НИОКР.

Актуальной проблемой в анализе финансовой деятельности компании является выявление искажений показателя прибыли, или, другими словами, прибыли, подверженной манипуляциям со стороны руководства компании в целях скрытия каких-либо проблем.

Причины расхождения темпов роста операционной прибыли и денежного потока от операционной деятельности подразделяются на - объективные причины и искусственные регуляторы данных. Выявление потенциальных искажений в финансовой отчетности компании, обусловленных злоупотреблениями, необходимо осуществлять на ранних этапах их развития путем применения еще одной методики, широко применяемой в практике международных аудиторских фирм – анализа изменений операционной и «кассовой» прибыли [10].

Мы апробировали данную методику на фактических данных. Анализ расхождения денежного потока и операционной прибыли в ООО «ЛИРА» показал, что в организации наблюдаются значительные расхождения в темпах роста денежного потока и операционной прибыли (рисунок 5).

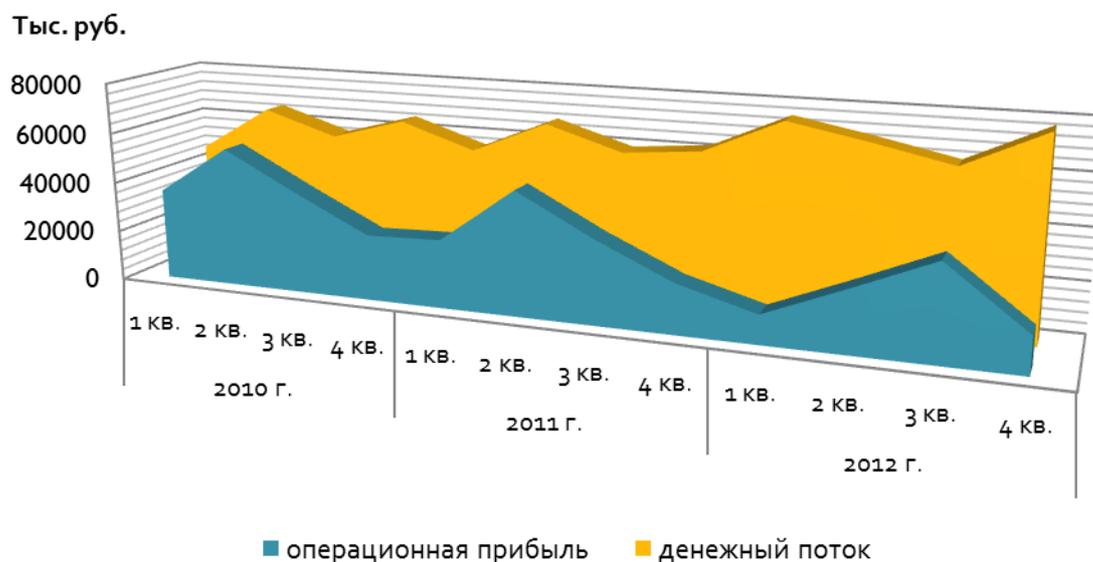


Рисунок 5 – Динамика операционной прибыли и чистого денежного потока по текущей деятельности ООО «ЛИРА»

С одной стороны причиной данного расхождения может служить сезонный фактор, т. к. анализируемая организации занимается производством винограда, который имеет сезонный характер.

Но, с другой стороны, очевидна тенденция постепенного расхождения этих двух показателей: денежный поток растет в среднем на 1,5 млн руб. в квартал, а операционная прибыль на 2 млн. руб. уменьшается (рисунок б).

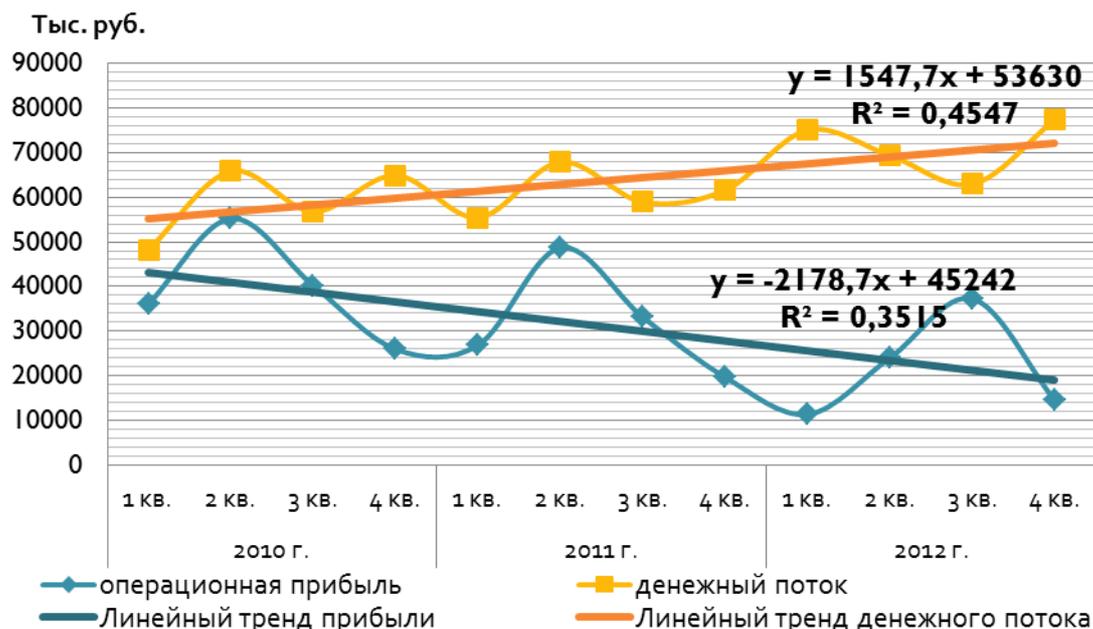


Рисунок 6 – Линейные тренды динамики операционной прибыли и чистого денежного потока по текущей деятельности ООО «ЛИРА»

Причиной данного явления может быть манипулирование показателем прибыли путем искажения ее величины в финансовой отчетности.

Причина эта, кстати выявленная еще на стадии анализа показателей Бениша, скорее всего состоит в неполном оприходовании готовой продукции и неполном отражении выручки (например, с целью занижения налогов).

Следовательно, при планировании процедур проверки в исследуемой организации аудитор должен предпринять меры в целях снижения рисков существенного искажения отчетности из-за преднамеренного ее искажения в отношении следующих объектов:

- полнота оприходования готовой продукции и выручки от ее реализации;
- величина капитальных вложений, расходов на НИОКР и правильность их оценки.

Эти аспекты должны быть проверены сплошным образом, причем в большей степени аудитору придется прибегать на этих участках учета к внешним подтверждениям и экспертизам разных видов.

Таким образом, комплекс аналитических процедур позволил выявить объекты бухгалтерского учета, наиболее подверженных рискам признания их мнимыми и притворными. Выделение подобных объектов высокого риска способствует разработке эффективной методике проверки.

Пути решения проблемы отражения в учете мнимых и притворных объектов

Проведенные исследования показали, что в современном российском нормативно-правовом поле отсутствуют какие-либо эффективные механизмы противодействия отражению в бухгалтерском учете и отчетности мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета. Пробелы в законодательной базе формируют некую предпосылку, сигнал к действию экономическим преступникам для совершения таких действий, что приводит к значимым убыткам для собственником, государственного бюджета и доходов внебюджетных социальных фондов.

Для эффективной борьбы с мнимыми и притворными объектами бухгалтерского учета в первую очередь необходимо внести изменение в действующее законодательство.

Так, в федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ следует шире раскрыть понятие мнимого объекта бухгалтерского учета, а именно закрепить понятие категорий мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета: мнимые активы, мнимые и притворные обязательства, мнимые и притворные факты хозяйственной жизни.

Под **мнимыми активами** организации следует понимать имущество, права и иные активы, зарегистрированные в бухгалтерском (и/или налоговом) учёте, отражённые в балансе организации и учитываемые при

расчёте чистых активов или собственных средств организации, но фактически отсутствующие в организации либо переход права собственности на которые на отчетную дату не произведен в установленном законодательством порядке.

Под **мнимыми обязательствами** организации следует понимать заемную, кредитную и иную кредиторскую задолженность организации перед бюджетом, внебюджетными фондами, физическими и/или юридическими лицами, зарегистрированную в бухгалтерском (и/или налоговом учёте), отраженную в балансе организации и учитываемую при расчете чистых активов или собственных средств организации, но фактически отсутствующую в организации, либо по которой срок возникновения не наступил в установленном законодательством порядке.

Под **притворными обязательствами** понимается заемная, кредитная и иная кредиторская задолженность организации перед бюджетом, внебюджетными фондами, физическими и/или юридическими лицами, учтенная в бухгалтерском (и/или налоговом учёте), отраженная в балансе организации и учитываемая при расчете чистых активов или собственных средств организации, но фактически предназначенная на покрытия иной задолженности.

Под **мнимыми и притворными фактами хозяйственной жизни** (а также доходами и расходами) следует понимать мнимые и притворные сделки, понятие которых закреплено в статье 170 Гражданского кодекса РФ (а также выгоды и издержки, возникающие из этих сделок).

Также в статье 9 Закона «О бухгалтерском учете» следует точно указать, каким способом и кто должен принять решение о признании сделки мнимой, так как установление мнимости или притворности факта хозяйственной жизни не является должностными обязанностями специалиста ведущего бухгалтерский учет организации. На наш взгляд, в Законе № 402-ФЗ необходимо указать следующее: «...Не допускается отражение в учете

документов, которыми оформляются не имевшие место факты хозяйственной жизни, мнимые и притворные сделки, если такие сделки признаны мнимыми и (или) притворными не имевшими место в хозяйственной жизни на основании решения суда».

Особым фактором, способствующим развитию «черной бухгалтерии», является отсутствие уголовной ответственности руководителей, главных бухгалтеров и иных лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, за отражение мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета. В связи с этим необходимо внести изменения в ст. 202 УК РФ или предусмотреть новую статью для такой ответственности.

Методики выявления мнимых и притворных объектов, существующие в аудиторской деятельности, налоговом контроле, требуют реформирования, а именно подключения комплекса правовых корректив, введения в существующие правила (стандарты) и инструктивные материалы психологического анализа личности и аналитических процедур. Это позволит восполнить существующие пробелы нормативно-правовой базы и обеспечить не только рост эффективности проверок, но и профилактику правонарушений в бухгалтерском и налоговом учете.

Список литературы

1 Граник, И. Борьба с коррупцией начнется издалека / И. Граник // Коммерсант. - 20.02.2012.

2 Доклад НИУ - ВШЭ «Присоединение России к ОЭСР: оценка возможных последствий» [Электронный ресурс]. - http://www.economy.gov.ru/minec/about/structure/depinterorg/doc20130523_05

3 Мусин, Н. П. Судебно-экономическая экспертиза в органах внутренних дел Российской Федерации : учеб. пособие / Н. П. Мусин. - М.: ЭКЦ МВД России, 2010. – 176 с.

4 О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс] . - <http://www.pravo.gov.ru>.

5 Оверченко, М. Siemens отлучена от проектов ВБ за взятки / М. Оверченко // Ведомости. - 03.07.2009.

- 6 Сафонова, М. Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие / М. Ф. Сафонова, О. И. Швырева. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 377 с.
- 7 Старостина, Н. Diebold заподозрили во взятках в России / Н. Старостина // РБК-Daily. – 01.11.2010.
- 8 Хамраев, В. Дума одобрила международную борьбу с подкупом иностранцев / В. Хамраев // Коммерсант. - 14.01.2012.
- 9 Швырева, О. И. Внутренний контроль расчетов с контрагентами / О. И. Швырева, З. И. Кругляк // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. - № 11. – С. 48-58.
- 10 Beneish M. D. Detecting GAAP Violations: Implications for Assessing Earnings Management among Firms with Extreme Financial Performance // Journal of Accounting and Public Policy. 1997. №3. P. 30-36.

References

- 1 Granik, I. Bor'ba s korrupciej nachnetsja izdaleka / I. Granik // Kommersant. - 20.02.2012.
- 2 Doklad NIU - VShJe «Prisoedinenie Rossii k OJeSR: ocenka vozmozhnyh posledstvij» [Elektronnyj resurs]. - http://www.economy.gov.ru/minec/about/structure/depinterorg/doc20130523_05
- 3 Musin, N. P. Sudebno-jekonomicheskaja jekspertiza v organah vnutrennih del Rossijskoj Federacii : ucheb. posobie / N. P. Musin. - M.: JeKC MVD Rossii, 2010. – 176 s.
- 4 O buhgalterskom uchete: Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ [Elektronnyj resurs] . - <http://www.pravo.gov.ru>.
- 5 Overchenko, M. Siemens otluchena ot proektov VB za vzjatki / M. Overchenko // Vedomosti. - 03.07.2009.
- 6 Safonova, M. F. Sudebno-buhgalterskaja jekspertiza : ucheb. posobie / M. F. Safonova, O. I. Shvyreva. – Ростов н/Д: Feniks, 2008. – 377 s.
- 7 Starostina, N. Diebold zapodozrili vo vzjatkah v Rossii / N. Starostina // RBK-Daily. – 01.11.2010.
- 8 Hamraev, V. Duma odobrila mezhdunarodnuju bor'bu s podkupom inostrancev / V. Hamraev // Kommersant. - 14.01.2012.
- 9 Shvyreva, O. I. Vnutrennij kontrol' raschetov s kontragentami / O. I. Shvyreva, Z. I. Krugljak // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2013. - № 11. – S. 48-58.
- 10 Beneish M. D. Detecting GAAP Violations: Implications for Assessing Earnings Management among Firms with Extreme Financial Performance // Journal of Accounting and Public Policy. 1997. №3. P. 30-36.