

которая, в частности, включает в себя реализацию проектов, охватывающих более широкий спектр туристических услуг. Такой подход предполагает выход за пределы «треугольника трех S» (sea, sand, sun - море, песок, солнце) и кардинальную диверсификацию туристической сферы Турции путем развития инфраструктуры других видов туризма (горнолыжный, термальный, конгрессный, спортивный, экологический, культурно-этнический туризм). Географически эта инфраструктура должна охватить не только побережье четырех турецких морей, но и внутренние территории Анатолии и Фракии (соответственно азиатская и европейская части Турции).

Для реализации таких амбициозных задач жизненно необходимым является дальнейшее развитие системы качественных автодорог. Понимая это, Правительство Турции реализует проект постройки 15 тыс. километров новых двусторонних дорог, которые должны охватить всю страну. В рамках этого проекта в Турции ежегодно строится 1600 - 2000 км новых высококачественных автодорог. Упомянутый проект, прежде всего, способствует развитию культурно-этнического и экологического туризма и, одновременно, помогает решать проблемы безработицы в сельской местности.

В то время, как новые автодороги способствуют перемещению туристов по территории страны и развитию новых видов туризма, основным видом транспорта, обеспечивающим прибытие в Турцию подавляющего большинства иностранных туристов, остается воздушный транспорт. Четко осознавая этот факт, Правительство Турции проводит целенаправленную политику в области развития гражданской авиации. Частью такой политики является, с одной стороны, максимальное упрощение бюрократических формальностей для инвесторов, снижение аэропортовых тарифов и отмена некоторых налогов в этой отрасли турецкой экономики и, с другой стороны, улучшение соответствующей инфраструктуры путем реализации ряда проектов по строительству новых и переоборудованию старых аэропортов, а также обновление гражданского воздушного флота государства.

Развитию отдаленных от побережья туристических центров уделяется значительное внимание в «Туристической стратегии Турции - 2023» (далее - ТСТ), разрабатываемой МКТ Турции в соответствии с программой ВЭПТ. Согласно ТСТ, многочисленные исторические местности Турции (Троя, Каппадокия, Урарту и др.) будут объявлены «регионами культурного и туристического развития», некоторые населенные пункты страны (Каш, Анамур, Датча и др.) получают статус туристических городов, а по отношению к таким городам юго-восточной Анатолии, как Газиянтеп и Мардин будут разработаны и реализованы проекты преобразования в «центры культурного и религиозного туризма». ТСТ также предусматривает содействие развитию инфраструктуры внутреннего (как летнего, так и зимнего) и международного зимнего туризма.

Таким образом, согласно планам Правительства, предполагается, что вследствие увеличения въездных туристических потоков и диверсификации и расширения туристической сферы доходы государства от туризма вырастут до 30 млрд. долл. США в год. Также ожидается, что прозрачная и четкая политика Правительства в сфере туризма позволит привлечь новые иностранные инвестиции, общий объем которых составит около 25 млрд. долл. США, что позволит обеспечить вхождение Турции к 2023 году в первую пятерку туристических государств мира (сейчас страна входит в первую десятку).

Источники и литература:

1. Велиев Д. А. Государственные финансы и социально-экономическое развитие Турции / Д. А. Велиев. – Баку, 1991. – 240 с.
2. Дружиловский С. Б. Турецкая Республика в 80-90 годы / С. Б. Дружиловский. – М., 1998. – 112 с.
3. Киреев Н. Г. Развитие капитализма в Турции. К критике теории «смешанной экономики» / Н. Г. Киреев. – М., 1992. – 297 с.
4. Никитина М. Г. Турция: формирование геоэкономического пространства / М. Г. Никитина, К. А. Гриваков. – Симферополь, 2009. – 176 с.
5. Статистический институт Республики Турция. Электронный ресурс. – Режим доступа : turkstat.gov.tr
6. Уразова Е. И. Экономика Турции : от этатизма к рынку / Е. И. Уразова. – М., 1993. – 320 с.

Чепоров В.В.

УДК 657.63

МАНИПУЛЯЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

***Аннотация.** Бухгалтерские манипуляции являются предметом исследования и обсуждения в ряде стран мира. Целью данной работы является разработка общих подходов, связанных с попытками реклассификации статей финансовой отчетности и прослеживания операций, связанных с начислением при небольшом количестве инструментов манипуляций. Особая место занимает поиск мотиваций для манипуляций и переход от манипуляций к явному мошенничеству.*

***Ключевые слова:** бухгалтерские манипуляции, управление прибылью, сглаживание прибыли, мошенничество.*

***Анотація.** Бухгалтерські маніпуляції є предметом дослідження та обговорення в ряді країн світу. Метою даної роботи є розробка загальних підходів, пов'язаних зі спробами рекласифікації статей фінансової звітності та простеження операцій, пов'язаних з нарахуванням при невеликій кількості інструментів маніпуляцій. Особливе місце займає пошук мотивацій для маніпуляцій та перехід від маніпуляцій до явного шахрайства.*

***Ключові слова:** бухгалтерські маніпуляції, управління прибутком, згладжування прибутку, шахрайство.*

***Summary.** Accounting manipulations are the subject of research and discussion in a number of countries. The aim of this work is development of the common approaches associated with attempts to reclassify items in the financial statements and tracking operations related to the accrual for a small number of instruments manipulation. A special place is occupied by search of motivations for manipulating and moving from manipulation to the obvious fraud.*

Keywords: *accounting manipulation, earnings management, smoothing profits, fraud.*

В последние годы в мире значительно возросло количество мошеннических действий, в основе которого лежали манипуляции с бухгалтерской финансовой отчетностью. Широко известными стали примеры банкротства компании Энрон в 2001 г., приведшего к ликвидации аудиторской фирмы «Артур Андерсен» и сделки по приобретению «Банком оф Америка» банка «Мерил Линч» по явно завышенной цене во время финансового кризиса 2008 г.

Эриксон и др. [4] проанализировали решения о поглощениях, принятые 283 фирмами, которые были обвинены Комиссией по ценным бумагам США в финансовых махинациях в период с 1985 по 2003 г.г. Эти компании пытались поглотить 307 фирм с явными признаками мошенничества, при этом совокупная стоимость всех приобретений в мошеннической форме составила за этот период примерно 305 млрд. дол.

Действия, связанные с искажениями в финансовой отчетности называют по-разному: манипуляции, неточности, управление прибылью, сглаживание прибыли, креативный учет и, наконец, просто мошенничество.

Целью нашей работы является установление взаимосвязи между данными понятиями через, подходы к классификации манипуляций и определение методов обнаружения данных явлений.

Еще в 1968 г. Коупленд [2, с. 101] определил манипуляции в бухгалтерском учете, как некоторые способности по желанию увеличивать или уменьшать чистую прибыль. В то же время, он признал [2, с. 110], что понятие манипуляции имеет несколько значений, отмечая, что "максимизаторы", "минимизаторы" или другие "манипуляторы" не следуют моделям поведения, которые связаны со "сглаживанием прибыли" (см. ниже). Э. Столови и Г. Бретон [7] считают, что бухгалтерские манипуляции имеют более широкий смысл. С их точки зрения они включают в себя практику переклассификации строк отчетов о прибылях и убытках, а также практику, которая связана с балансовым отчетом.

Их подход базируется на фундаментальном принципе, что провизия (формирование резервов) финансовой информации направлена на снижение затрат на финансирование проектов фирм. Это снижение связано с восприятием риска фирмой инвесторами. Риск технически измеряется бетой в портфельной теории, который основан на относительной вариации прибыли. Кроме того, есть структурный риск, выявляющий равновесия между заемным и собственным капиталом. Как следствие, целью бухгалтерских манипуляций является попытка изменить эти два измерения риска: дисперсию прибыли на акцию и соотношение долга к капиталу.

Можно согласиться с Э. Столови и Г. Бретоном, что основные бухгалтерские манипуляции связаны со взаимоотношениями между элементами баланса: обязательством и собственным капиталом, взаимоотношениями между активами и расходами и переклассификацией статей балансового отчета и отчета о финансовых результатах.

Так, прибыль на акцию может быть изменена двумя способами: во-первых, путем добавления или удаления некоторых доходов или расходов (модификация чистого дохода) и, во-вторых, представляя позицию до- или после налога на прибыль, используемую для расчета прибыли на акцию (классификационные манипуляции).

Э. Столови и Г. Бретон считают, что руководство может искусственно манипулировать прибылью для достижения некоторой предвзятой "ожидаемой" прибыли (например, на основе прогнозов аналитиков, предыдущих оценок руководства или продолжение какой-либо тенденции в прибыли). Манипуляции проводятся для того, чтобы управлять мнением инвесторов о фирме. Это положение детализируют Келлоги [6], которые видят две основных мотивации для управления прибылью: поощрять инвесторов покупать акции компании и увеличить рыночную стоимость фирмы.

На рис. 1 представлена классификация бухгалтерских манипуляций Э. Столови и Г. Бретоном с точки зрения их влияния на решения инвесторов.

Рассмотрим каждый элемент, входящий в модель классификации.

Как утверждал Эйр [1], есть три способа управления прибылью: (1) управление начислениями; (2) синхронизация для адаптации обязательных элементов учетной политики и (3) добровольные учетные изменения. Большинство предыдущих исследований по управлению прибылью были сосредоточены на том, как в учете можно манипулировать через начисления. Управление начислениями относится к изменениям оценок, таких как срок полезного использования, вероятности возврата должниками и другие начисления в конце периода, чтобы попытаться изменить информацию о прибыли в нужном направлении. Синхронизация во времени для адаптации обязательной учетной политики является второй формой управления прибылью, в частности, в связи с возможностью ее досрочного принятия. Другим способом управления прибылью является переход от одного метода учета к другому.

Исследования по управлению прибылью берут в основном во внимание концепцию начисления. Начисления считают тем, что несет информацию для рынка. Начисления образуют разницу между прибылью и денежным потоком. Следовательно, предполагая, что денежными потоками нельзя манипулировать, единственным способом манипулирования остается прибыль, связанная с увеличением или уменьшением начислений. Тогда остается вопрос: увеличение или уменьшение до какого уровня? Что является нормальным уровнем начислений, эталоном? Многие из последующих исследований ссылаются на Джонса [5] в качестве обоснования методологии. Первая проблема заключается в определении того, какая часть начислений связана с уровнем активности (не дискреционная), а какая часть открыта для манипуляций (дискреционная). Предыдущие исследования были сосредоточены на конкретных начислениях, как более склонных к использованию для целей управления прибылью.

Учет на основе начисления и учет на кассовой основе отличаются разницей во времени. За весь период жизни фирмы не может быть никакой разницы между этими двумя методами. В долгосрочной перспективе возврат на инвестиции объясняется довольно точно прибылью. В краткосрочном периоде начисление доходов и расходов создает различия.

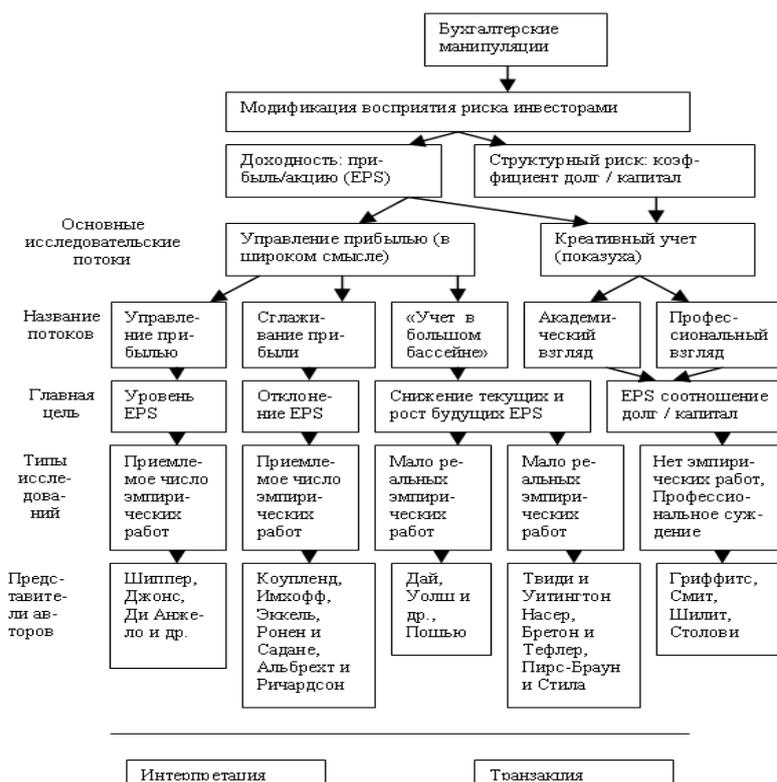


Рис. 1. Классификация манипуляций в бухгалтерском учете Столови и Бретона.

Источник: H. Stolowy, G. Breton [7, с. 4]

Существует стандартизированный способ рассмотрения этих различий. Управление прибылью, если это не мошенничество, просто является еще одним из способов рассмотрения этих различий, в результате чего определяется необходимая прибыль текущего году, отодвигая расходы на более поздний срок.

Такой подход особенно наглядно проявляется в деятельности организаций, частично и полностью финансируемых из бюджета.

Одним из ключевых вопросов является определение мотивов для управления прибылью. Столови и Бретон [7] обобщают мотивы, выдвинутые в литературе, сосредоточив внимание на многих стимулах для менеджеров по манипулированию прибылью или о последствиях этих действий. К мотивам в частности относятся: вознаграждение менеджеров; соблюдение условий кредитных договоров; официальные экспертизы; первоначальное публичное предложение акций; бухгалтерский выбор; минимизация налога на прибыль; максимизация прибыли при слиянии и поглощении.

Кормье, Маньян и Морар [3] обратили внимание на три причины мотивации для управления прибылью: минимизация политических затрат, минимизацию затрат на финансирования и максимизация богатства менеджера. Они рассмотрели вопросы, связанные с регулирующими органами, с предприятиями в условиях финансовых сложностей и попытках поглощения.

Следующим способом манипуляция является «сглаживание прибыли», которая имеет четкую, связанную с созданием постоянно растущего потока прибыли. Для существования этого вида манипуляций требуется, чтобы фирма имела достаточно большие прибыли, чтобы создать условия для того, чтобы регулировать ее поток при необходимости. Эта манипуляция, главным образом, состоит в сокращении дисперсии прибыли.

Направления сглаживания являются методами, с помощью которых сглаживания, как предполагается, будет достигнуто. Сглаживание делят по следующим типам.

Сглаживание с помощью возникновения событие и / или признания. Руководство может планировать операции таким образом, чтобы их воздействие на задекларированную прибыль уменьшало ее вариацию во времени. Например, доставка грузов могут быть включена или исключена из определенного отчетного периода.

Сглаживание через распределение во времени. Учитывая то, что событие произошло, и было признано в бухгалтерском учете фирмы, руководство по-прежнему рассматривает его частичное влияние на будущие периоды, например, через амортизацию.

Сглаживание с помощью классификации. В зависимости от классификации строк в отчете о прибылях и убытках руководство может сократить дисперсию значений между этими строками, кроме чистой прибыли. Классификационные сглаживания является эффективным только тогда, когда объектом сглаживания являются числа в отчете, кроме чистой прибыли. Например, классифицируя элементы доходов или расходов на границе между обычной и чрезвычайной деятельностью, руководство может дать сглаженный вид потока от обычной деятельности (до чрезвычайных статей).

Следующей концепцией является «учет в большом бассейне». Интуитивно эту концепцию легко понять. Каждый раз, когда меняется министр финансов и правительство, новое объявляет, что ожидаемый дефицит будет выше, чем утверждали их предшественники, потому что найдено много скрытых расходов. Кратко, они принимают предоставленную информацию, чтобы «очистить» финансовые отчеты и обвинить в плохом результате своих предшественников. Они работает так же, как и в фирме. Когда новый генеральный директор

назначается, он будет чистить счета, чтобы иметь возможность использовать их в будущем для сглаживания доходов, заверяя акционеров о своей роли в постоянном потоке прибыли.

В отличие от управления прибылью и сглаживания, которые, главным образом, дают импульс для исследования ученым, концепцией креативного учета занимаются профессионалы (особенно журналисты) и, в меньшей степени ученые. Креативный учет является выражением того, что было разработано в основном практиками и комментаторами (журналистами) относительно рыночной деятельности. Их подход основан на наблюдениях за рынком, а не на основе какой-либо теории. Они понимали, что мотивы определенной деятельности могут ввести в заблуждение инвесторов, представляя им то, что они хотят видеть, например, неуклонный рост прибыли. Поэтому креативный учет в научной литературе, в частности в Великобритании, часто ассоциируют с ярлыком «декорация».

Граница между креативным учетом и бухгалтерским мошенничеством может быть ближе, чем многим кажется. Использование методов креативного учета не обязательно является фальсификацией. Однако это может быть началом пути, когда руководство пытается манипулировать прибылью.

Классический "треугольник мошенничества" наличия следующих обстоятельств: 1) мотивационное давление; 2) наличие возможности и 3) рационализации действий.

Если в США имеют место факты завышения прибыли, то в Украине, наоборот, прослеживается тенденция к завышению резерва сомнительной задолженности и, следовательно, занижению прибыли. В [8] приведен пример ОАО «Крымгаз», которое на протяжении 6 лет имело чистый убыток. На формирование чистого убытка предприятия значительно влияли суммы резерва сомнительной задолженности. При этом наблюдалась тенденция списания дебиторской задолженности связанным сторонам.

Выводы. Одна из целей этой работы было установление различий между способами манипуляции в бухгалтерском учете. Можно смириться с тем, что бизнес оправдывает бухгалтерские манипуляции. В этом смысле финансовая отчетность является обычным продуктом, который желают продать. Однако роль государственных и профессиональных органов заключается в том, чтобы организации готовили правдивую и справедливую информацию, особенно если речь идет о государственном секторе экономики.

Источники и литература:

1. Ayres, F. L. 1994. Perceptions of earnings quality : What managers need to know / F. L. Ayres. // Management Accounting. – 1994. – 75(9) . – P. 27–29.
2. Copeland, R. M. and Licastrò, R. D. A note on income smoothing / R. M. Copeland, R. D. Licastrò // The Accounting Review. – 1068. – 43 (July) . – P. 540–545.
3. Cormier, D., Magnan, M. and Morard, B. 1998. La gestion stratégique des resultants : le modèle anglo-saxon convient-il au contexte suisse ? (Earnings management: is the Anglo-Saxon model relevant to the Swiss context?) / D. Cormier, M. Magnan and B. Morard // Comptabilité – Contrôle – Audit. – 1998. – 4(1) (March). – P. 25–48.
4. Erickson, M., Heitzman, S., Zhang X. F. The effect of financial misreporting on corporate mergers and acquisitions / Merle Erickson, Shane Heitzman, X. Frank Zhang // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.bu.edu/questrom/files/2012/11/EHZ_NOV2012.pdf
5. Jones, J. Earnings management during import relief investigations / J. Jones // Journal of Accounting Research. – 1991. – 29(2) . – P. 193–228.
6. Kellogg, I. and Kellogg, L. B. Fraud, window dressing and negligence in financial statements / I. Kellogg, L. B. Kellogg // McGraw Hill, Colorado Springs. 1991.
7. Stolowy, H., Breton, G. A framework for the classification of accounts manipulations / Hervé Stolowy, Gaétan Breton // Working Paper, 2000. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hec.fr/content/download/45271/377962/version/1/file/CR708.pdf>
8. Чепорова Г. Е. Резерв сомнительной задолженности как фактор влияния на прибыльность предприятия / Г. Е. Чепорова // Научные труды VI Международной школы-симпозиума АМУР-2012 «Анализ, моделирование, управление, развитие экономических систем», (Севастополь, 17-23 сентября 2012г.) – Симферополь : ОО «ДЭН», 2012. – С. 367–369

Чепорова Г.Е.

УДК 65.011.46

ИЗМЕРИТЕЛИ И ПЕРФОМАНСНЫЕ ИНДИКАТОРЫ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ

***Аннотация.** Результаты деятельности любого предприятия могут быть оценены по значительному числу показателей. Некоторые из этих показателей являются второстепенными или производными от других, а некоторые являются основными или ключевыми. Деление на второстепенные и ключевые показатели или индикаторы зависят от их полезности для принятия решений или эффективности использования выделяемых ресурсов. В работе отмечено, что полезность является ключевым принципом, отделяющим обычные измерители от ключевых индикаторов.*

***Ключевые слова:** показатели, ключевые индикаторы, полезность.*

***Анотація.** Результати діяльності будь-якого підприємства можуть бути оцінені по значному числу показників. Деякі з цих показників є другорядними або похідними від інших, а деякі є основними або ключовими. Поділ на другорядні та ключові показники або індикатори залежить від їх корисності для прийняття рішень або ефективності використання виділених ресурсів. У роботі зазначено, що корисність є ключовим принципом, що відокремлює звичайні вимірювачі від ключових індикаторів.*

***Ключові слова:** показники, ключові індикатори, корисність.*