

УДК 657.411.8

**Цюцяк Ігор Любомирович,**  
*старший викладач кафедри обліку і аудиту  
Івано-Франківського університету права  
імені Короля Данила Галицького*



## **СУТНІСТЬ ТА МЕТОДИКА ВИЯВЛЕННЯ ПОМИЛОК І ПЕРЕКРУЧЕНЬ У ПОРЯДКУ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ СКЛАДОВИХ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

*У статті висвітлено сутність помилок і перекручень облікових даних та наведено відмінності у їх категоріальному трактуванні. Дано характеристику навмисним та ненавмисним обставинам, що спричиняють утворення помилок в обліковій системі емітента корпоративних прав. Розкрито можливість допущення помилок на первинному, поточному та підсумковому етапах облікового процесу. Наведено випадки перекручення облікових даних, які впливають на значення власного джерела формування фінансових ресурсів, зокрема викривлення, що змінюють розмір вкладеного та накопиченого власного капіталу, а також чистого фінансового результату діяльності бізнес-одиниці.*

**Ключові слова:** помилки, відхилення, фальсифікація, шахрайство, маніпуляція обліковою політикою, аудит, оцінка, контрольні процедури.

**Постановка проблеми.** Інформація, відображена в бухгалтерському обліку та узагальнена у формах фінансової звітності не завжди в усіх суттєвих аспектах, характеризує значення власного джерела формування фінансових ресурсів. Зазначене пояснюється намаганням працівників вищого рівня управління застосовувати механізми, направлені на приховування фактичних доходів і, як наслідок, мінімізації податкових платежів, або ж навпаки – вжиття заходів, спрямованих на підвищення фінансової стійкості та інвестиційної привабливості конкретного суб'єкта господарювання. Вищенаведене обумовлює необхідність висвітлення методики виявлення відхилень у порядку ведення бухгалтерського обліку власного капіталу та дослідження впливу таких недоліків на достовірність показників фінансової звітності об'єкта перевірки.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Сутність та розгляд проблемних питань, пов'язаних з виявленням помилок в обліковій системі емітентів корпоративних прав, а також дослідження достовірності показників фінансової звітності зробили такі вчені як Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, В. П. Завгородній, О. О. Осадча, І. А. Панченко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, А. В. Хмелевська та інші науковці.

Разом з тим, порядок виявлення фактів перекручення облікових даних, які зумовлюють недостовірне розкриття інформації про складові власного капіталу (відображені у Балансі) та чистий фінансовий результат (визначений у Звіті про фінансові результати) потребує додаткового дослідження.

**Постановка завдання.** Основною метою статті є розкриття змісту помилок та перекручень облікових даних; групування відхилень порядку ведення бухгалтерського

обліку на різних етапах облікового процесу; наведення прикладів перекручення облікових даних щодо формування та змін складових власного капіталу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** До відхилень у порядку ведення бухгалтерського обліку належать помилки, шахрайство, маніпуляція обліковою політикою, фальсифікація бухгалтерських документів і записів, невідповідне відображення записів в облікових регістрах тощо. Перераховані факти, допущені в обліковій системі суб'єкта господарювання, трактуються як помилки або перекручення бухгалтерських даних.

На відміну від перекручень, помилки, допущені в обліковій системі можуть виникати внаслідок як ненавмисних, так і навмисних обставин. Перші зумовлені арифметичними помилками (описки, пропуски, неточності в обчисленнях і т.д.); неврахуванням або невірною інтерпретацією фактів фінансово-господарської діяльності емітента корпоративних прав; невірним трактуванням і, як наслідок, застосуванням вимог нормативно-правових актів, які визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та оподаткування господарських операцій; помилками, пов'язаними із неточною обробкою облікової інформації у комп'ютерному середовищі тощо. Водночас, навмисні помилки вчиняються, з метою отримання певного зиску, шляхом відображення у фінансовій звітності неправдивої інформації, яка ґрунтується на обмані. Таким чином, навмисні помилки можна віднести до категорії перекручення облікових даних (рис. 1). Відхилення у порядку ведення бухгалтерського обліку можуть бути допущені на одному із етапів облікового процесу:

1) первинний облік – помилкові записи, допущені як у первинних, так і зведених бухгалтерських документах, у результаті невірного первинного спостереження, вимірювання господарських засобів тощо;

2) поточний облік – недостовірність синтетичного та аналітичного обліку внаслідок невірного відображення інформації первинного спостереження у системі рахунків бухгалтерського обліку, а також помилкового узагальнення таких даних в облікових регістрах;

3) підсумковий облік – недостовірність показників бухгалтерської звітності унаслідок невірного узагальнення облікових даних.

Наявність у бухгалтерському обліку помилок та перекручень облікових даних вказує на відсутність належної системи внутрішньогосподарського контролю чи неефективність застосовуваних контрольних процедур.

У своїх дослідженнях І. А. Панченко зазначає, що в останній час значного поширення набуває позиція, що недостовірна звітність породжена існуванням креативного обліку, який є засобом викривлення звітних показників та маніпулювання фінансовими результатами діяльності залежно від цілей власників та управлінського персоналу [3, с. 20-21]. В етимологічному аспекті термін «creative» означає будь-яку творчість, а тому креативний варіант ведення бухгалтерського обліку через застосування альтернативних підходів до вибору елементів облікової політики має сприяти підвищенню фінансового стану емітента корпоративних прав. Однак в обліковій практиці креативний облік здебільшого має негативне значення.

Погоджуємося із думкою О. О. Осадчої про те, що недотримання законодавчих норм при веденні бухгалтерського обліку з метою викривлення інформації про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання свідчить не про його креативність, а прямо призводить до настання кримінальної або адміністративної відповідальності [2, с. 157].



**Рис. 1. Вплив виявлених відхилень у системі бухгалтерського обліку на достовірність показників фінансової звітності**

До основних факторів, що визначають можливість застосування креативного підходу до ведення бухгалтерського обліку в Україні можна віднести: рівень професійної етики і професійної культури управлінського персоналу та суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в основі якої лежить національна ментальність, вимоги діючого законодавства та існування альтернативних позицій щодо можливості їх застосування; вибір облікової політики суб'єктом господарювання або її відсутність; нерозуміння відповідальності за порушення, що тягнуть за собою настання кримінальної відповідальності, цілі власників та (або) управлінського персоналу, спрямовані на викривлення інформації [3, с. 23].

Розглядаючи перекручення облікових даних, зумовлених шахрайством звернемося до норм МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності» у відповідності до яких аудитор розглядає шахрайство, яке спричинює суттєве викривлення фінансової звітності [1]. При цьому, аудитори досліджують два типи навмисних викривлень, які є наслідком неправдивої фінансової звітності та незаконного привласнення або використання активів.

У результаті аудиторського контролю можуть бути виявлені факти перекручення облікових даних щодо формування та змін складових власного капіталу. Зазначені порушення можна поділити на викривлення, які впливають на зміну значення: 1) вкладеного та накопиченого власного капіталу, відображеного у Балансі (Звіті про фінансовий стан); 2) чистого фінансового результату, наведеного у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

**1. Основними помилками, які зумовлюють недостовірне розкриття інформації про складові власного капіталу, відображені у Балансі (Звіті про фінансовий стан) є:**

1) невірна структуризація складових власного капіталу, що зумовлює невідповідність облікової інформації щодо наявності власних фінансових ресурсів фактичним даним фінансово-господарської діяльності підприємства. Задля встановлення

реального аналітичного обліку елементів власного капіталу аудитор здійснює взаємозвіряння проведених господарських операцій на предмет того чи вони відповідають вимогам чинних нормативно-правових актів;

2) формування фіктивного розміру статутного капіталу. Зазначене можливе за умови погашення засновниками заборгованості за внесками до статутного капіталу не фінансовими активами. При цьому, можна виокремити два способи фальсифікації. За першим засновники вносять в обмін на корпоративні права активи, які у майбутньому нездатні генерувати економічні вигоди, або ж майнові внески фіксуються лиш документально без фактичного оприбуткування активів. Другий – полягає в оцінюванні внесених засновниками не фінансових активів у сумі, що перевищує їх справедливу вартість. Варто зазначити, що у майбутньому вартість фіктивно збільшених активів підлягає зменшенню шляхом проведення їх уцінки із одночасним зниженням розміру власного капіталу.

Наведені способи збільшення статутного капіталу, з одного боку, призводять до штучного зростання розміру вкладів засновників, а з іншого – вказують на те, що такий капітал сплачений не у повному обсязі. З метою виявлення зазначених порушень аудитор звіряє документи, які підтверджують факт внесення засновниками активів з їх фактичною наявністю; перевіряє відповідність майна, внесеного в оплату часток засновників загальним критеріям визнання активів як об'єктів бухгалтерського обліку; встановлює наявність прав на внесені матеріальні та нематеріальні цінності; перевіряє порядок та достовірність проведення оцінки внесених не фінансових активів; досліджує наявність й правильність оформлення актів оцінки майна та актів прийому-передачі майна, внесеного учасниками для формування розміру статутного капіталу;

3) невідповідність розміру статутного капіталу, зафіксованого в установчих документах товариства сумі кредитового залишку субрахунка 401 «Статутний капітал». Для встановлення такого факту аудитор досліджує дані зареєстрованих установчих документів, які звіряє із обліковим відображенням формування та зміною величини статутного капіталу;

4) порушення встановленого терміну погашення засновниками заборгованості за внесками до статутного капіталу. З метою одержання аудиторських доказів шляхом сканування перевіряються документи, що засвідчують факти внесення активів в обмін на корпоративні права. При цьому, аудитор зважає на те, що якщо засновники до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства не внесли чи не повністю внесли свої вклади, то загальні збори учасників повинні прийняти одне з таких рішень: а) виключити із складу товариства тих учасників, які не внесли (не повністю внесли) свої вклади та перерозподілити частки у статутному капіталі; б) зменшити розмір статутного капіталу; в) ліквідувати товариство;

5) проведення переоцінки необоротних матеріальних і нематеріальних активів та фінансових інструментів із порушенням вимог нормативно-правових актів, що визначають порядок обліку основних засобів, а також елементів облікової політики об'єкта перевірки. Керівництво останнього шляхом фальшування результатів переоцінки маніпулює як величиною об'єктів необоротних активів, так і розміром власного капіталу. Завищений результат дооцінки об'єктів необоротних активів призводить, з одного боку, до збільшення вартості ресурсів, що створює передумови залучення позикових коштів, у тому числі під заставу дооціненого майна, а з іншого – зумовлює підвищення незалежності емітента корпоративних прав через збільшення значення капіталу у дооцінках, що позитивно впливає на співвідношення власного і позикового капіталу. Варто зазначити, що така

політика управління негативно позначається на діяльності господарського товариства, адже у майбутньому результат дооцінки необоротних активів опосередковано впливає на зменшення (збільшення) розміру нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у сумі нарахованої амортизації на об'єкти переоцінених активів, а відтак зумовлює зменшення розміру нарахованих дивідендів, належних до виплати засновникам.

На перший погляд відмова адміністрації суб'єкта підприємницької діяльності від дооцінювання об'єктів необоротних активів не впливає на значення власного капіталу. Однак, наведене призводить до збільшення відхилень балансової та справедливої вартості необоротних активів, а відтак до знецінення таких об'єктів обліку. Саме тому, аудитор перевіряє достовірність визначення переоціненої як первісної вартості, так і суми нарахованого зносу об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів, а також досліджує правильність відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку сум дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) таких об'єктів, а також перевіряє вплив наведених операцій на капітал у дооцінках. Задля висловлення думки щодо достовірності проведення переоцінки об'єктів необоротних активів та сформованого розміру капіталу у дооцінках аудитор досліджує: правильність визначення індексу переоцінки; порядок визначення обґрунтованого значення справедливої вартості необоротних активів; відповідність записів аналітичного обліку необоротних активів даним результатам переоцінки;

б) невірне відображення у бухгалтерському обліку використання коштів резервного капіталу. Рішення про використання коштів такого капіталу приймається загальними зборами учасників товариства. Саме тому, аудитор перевіряє протоколи загальних зборів засновників (учасників) товариства на предмет того, чи відповідає прийняте рішення вимогам чинного законодавства та досліджує порядок відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із використанням коштів резервного капіталу. У випадку використання останнього для погашення збитку необхідно врахувати, що наведена операція класифікується як подія після дати Балансу та відображається в обліковій системі господарського товариства у році прийняття такого рішення. Водночас, у році до якого належить наведена операція бухгалтерський запис не складається, а інформація про те, що засновниками прийнято рішення щодо направлення коштів резервного капіталу на погашення отриманого збитку розкривається у примітках до фінансових звітів;

7) відображення нарахованих штрафних санкцій та визнаних витрат на утримання об'єктів соціально-культурного призначення за рахунок сум прибутку, використаного у звітному році. За вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку такі виплати є витратами звітного періоду, однак з метою збільшення розміру чистого фінансового результату вони досить часто неправомірно відносяться на зменшення значення нерозподіленого прибутку чи збільшення суми непокритого збитку. Саме тому, аудитор на основі зібраних аудиторських доказів встановлює факт правомірності використання прибутку звітного та минулих років;

8) незаконне списання збитків минулих років. У відповідності до вимог чинного законодавства джерелом списання таких збитків є сума нерозподіленого прибутку поточного року, якщо ж його розміру недостатньо, то збиток списується за рахунок коштів резервного або додаткового капіталу. Крім того, за рішенням засновників суб'єкта господарювання збиток може бути списаний шляхом зменшення розміру статутного капіталу за умови відсутності заперечень кредиторів.

**2. До основних помилок, що можуть бути виявленні аудитором під час**

**перевірки статей доходів, витрат й результатів діяльності, відображених у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) належать:**

1) невірна класифікація доходів і витрат з метою викривлення даних фінансових результатів у розрізі видів діяльності. Керівництво об'єкта перевірки маніпуляційними операціями збільшує доходи і зменшує витрати основної та іншої операційної діяльності, перевівши такі витрати до складу фінансової й інвестиційної діяльності. Наведені маніпулювання обліково-звітними даними, спрямовані на збільшення розміру фінансового результату від операційної діяльності, який є основними джерелом забезпечення прибутковості діяльності підприємства.

З метою виявлення таких перекозручень аудитор перевіряє правильність розроблення Робочого плану рахунків та його відповідність вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку щодо облікового відображення доходів, витрат й результатів діяльності;

2) зменшення розміру чистого фінансового результату та об'єкта оподаткування податком на прибуток. Такі дії вчиняються з метою ухилення від сплати податків, які можна трактувати як некримінальні чи кримінальні. Перші, пов'язані із недотриманням вимог податкового законодавства (неподання або несвоєчасне подання податкової звітності; порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів тощо), а другі, зумовлені порушенням як податкового, так і кримінального законодавства (навмисна фальсифікація бухгалтерських документів; викривлення даних бухгалтерського обліку та податкових розрахунків; не оприбутковування грошових коштів за реалізовану продукцію, а відтак невизнання доходів від реалізації тощо);

3) фіктивне збільшення обсягів реалізації продукції задля одержання податкових пільг. До таких маніпулювань можна віднести реалізацію товарно-матеріальних цінностей за експортним контрактом із оформленням вантажно-митної декларації без фактичного вивезення активів за межі митної території України. При цьому, суб'єкти господарювання отримують експортне відшкодування податку на додану вартість;

4) викривлення собівартості реалізованої продукції унаслідок формування недостовірного значення виробничої собівартості (віднесення до складу виробничих витрат частини загальногосподарських витрат та витрат, що перевищують установлений нормативний рівень використання оборотних матеріальних ресурсів, виробничих потужностей, робочої сили тощо); невірною розподілу загальногосподарських витрат; не проведення коригування собівартості реалізації у момент повернення покупцями продукції. Перелічені факти перекозручень облікових даних призводять до формування неточної виробничої собівартості та собівартості реалізації. Для виявлення викривлень у таких показниках аудитор перевіряє: правильність визначення відхилень використаних ресурсів на виробництво продукції від встановлених норм; норми розподілу постійних загальногосподарських витрат на одиницю обраної бази розподілу та достовірність розподілу таких витрат за нормальної потужності. Наступним кроком визначається вплив виявлених відхилень на значення собівартості реалізованої продукції, а відтак валового прибутку, фінансового результату від операційної діяльності та чистого фінансового результату;

5) визнання доходів у звітному періоді із зменшенням суми витрат, понесених для одержання таких доходів. Наведені операції проводяться з метою фіктивного збільшення розміру чистого фінансового результату і, як наслідок, підвищення значення власного капіталу шляхом відображення у бухгалтерському обліку об'єкта перевірки усіх визнаних доходів, а в обліковій системі пов'язаних сторін – понесених витрат;

6) відображення у бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних із фінансуванням особистих потреб власників й адміністрації об'єкта перевірки; витрат за операціями, які фактично не відбулися або непов'язані із веденням основної господарської діяльності підприємства. Такі витрати визнаються і відображаються у системі рахунків бухгалтерського обліку задля мінімізації суми чистого фінансового результату та об'єкта оподаткування податком на прибуток;

7) викривлення витрат, зумовлених формуванням резерву сумнівних боргів та списанням безнадійної дебіторської заборгованості. На даному етапі аудитор здійснює ранжування існуючої дебіторської заборгованості за термінами непогашення та встановлює яка її частина належить до простроченої й безнадійної. Наступним кроком визначається правильність формуванням резерву сумнівних боргів та правомірність його використання у сумі списаної безнадійної заборгованості, за якою минув термін позовної давності;

8) невірне формування фінансових витрат шляхом включення їх частини до собівартості кваліфікаційного активу з метою завищення суми чистого фінансового результату. Здійснюючі аудит фінансових витрат, аудитор визначає, яка сума фінансових витрат підлягає капіталізації. З цією метою перевіряється цільове призначення, джерела залучення та порядок погашення позикових коштів, а також терміни створення кваліфікаційного активу;

9) маніпуляція сумою фінансових доходів та доходів від участі в капіталі. Проводиться задля зміни значення кінцевого фінансового результату шляхом відображення таких доходів у складі іншої операційної діяльності; безпідставного визнання доходів; невірного визначення відсотків за фінансовими інструментами. Для встановлення зазначеного факту аудитор перевіряє умови договорів й інших документів, які є підставою для виникнення права на отримання фінансових доходів та доходів від участі в капіталі, а також здійснює контроль за правильністю їх відображення у бухгалтерському обліку. Задля визначення дійсного існування виплат, належних до одержання, за якими визнано доходи іншої звичайної діяльності аудитор застосовує процедуру сканування. Використання останньої полягає у безперервному перегляді інформації стосовно нарахування та одержання виплат за фінансовими інструментами;

10) відображення у складі доходів та витрат звітного періоду сум, які у бухгалтерському обліку трактуються як доходи й витрати майбутніх періодів. Зазначене призводить до невірного формування значення доходів і витрат операційної діяльності, а відтак до відображення недостовірного фінансового результату. Для попередження наведених фактів аудитор перевіряє суми отриманих (сплачених) грошових коштів, пов'язаних із операціями, які ще фактично не відбулися та встановлює, яка частина визнаних доходів та витрат має бути відображена в обліковій системі як зобов'язання чи дебіторська заборгованість.

**Висновки.** Помилки, що впливають на значення складових власного капіталу згруповано за певними класифікаційними ознаками, що надало можливість виокремити випадки перекручення обліково-звітних даних, пов'язаних, з одного боку, із приховуванням доходів та неправомірним збільшенням витрат, і, як наслідок, зменшенням бази оподаткування та мінімізації податкових платежів, а з іншого – необґрунтованим збільшенням значення вкладеного та накопиченого власного капіталу, що впливає на підвищення фінансової стійкості емітента корпоративних прав.

Наведені у статті приклади можливих відхилень у порядку ведення бухгалтерського обліку направлені для розроблення аудиторських процедур, застосовуваних під час аудиту складових власного капіталу, що дозволить підвищити

достовірність обліково-звітних даних (використовуваних для вироблення стратегії розвитку підприємства та прийняття управлінських рішень) шляхом мінімізації потенційних ризиків, пов'язаних із бізнес-процесами та запобігання утворення відхилень, зумовленими зловживаннями в обліковій системі емітента корпоративних прав.

#### **Список використаних джерел**

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : вид. 2012 року. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, 2012. Аудиторська палата України, 2013 – 1026 с.
2. Осадча О.О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо фінансових результатів у сучасних облікових концепціях / О. О. Осадча // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: збірник наукових праць. Економіка. – 2013. – Вип. № 1 (61). – С. 152-161.
3. Панченко І.А. «Креативний облік» як засіб маніпулювання величиною фінансових результатів / І.А. Панченко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(3). – С. 20-26.

#### ***Цюцяк И. Л. Сущность и методика выявления ошибок и искажений в порядке учетного отражения составляющих собственного капитала***

*В статье освещены сущность ошибок и искажений учетных данных и приведены различия в их категориальной трактовке. Дана характеристика преднамеренным и непреднамеренным обстоятельствам, которые вызывают образование ошибок в учетной системе эмитента корпоративных прав. Раскрыто возможность допущения ошибок на первичном, текущем и итоговом этапах учетного процесса. Приведены случаи искажения учетных данных, влияющих на значение собственного источника формирования финансовых ресурсов, в частности искажения, изменяющие размер вложенного и накопленного собственного капитала, а также чистого финансового результата деятельности бизнес-единицы.*

**Ключевые слова:** *ошибки, отклонения, фальсификация, мошенничество, манипуляция учетной политикой, аудит, оценка, контрольные процедуры.*

#### ***Tsyutsyak I. L. The essence and methods of detecting errors and distortions in the manner of accounting reflection components of equity***

*The article highlights the essence of the errors and distortions credentials and given the differences in their categorical interpretation. The characteristic of intentional and unintentional circumstances which cause errors in the accounting system of the issuer of corporate rights. It opened the possibility of making mistakes in the primary, the current and the final stages of the accounting process. Presents cases of distortion of accounting data affecting the value of their own source of formation of financial resources, in particular distortion, changing the size of investments and the accumulated equity as well as net financial result of the business unit.*

**Keywords:** *error, deviation, falsification, fraud, manipulation of accounting policies, audit, evaluation, control procedures.*

