

УДК 657

Нагірська К. Є., к.е.н.,

Риковська Л. О.

Луцький національний технічний університет

ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ: ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

В статті висвітлено актуальні питання методичного забезпечення виправлення помилок та внесення інших змін до фінансової звітності підприємства, враховуючи вимоги чинного законодавства.

Визначено основні проблеми законодавчого забезпечення методичних

Нагірська К. Є., Риковська Л. О.

аспектів виправлення помилок у фінансовій звітності, що призводить до шахрайства на підприємстві. Проведено порівняльний аналіз нормативного та економічного підходів до визначення поняття «помилка» у вітчизняному та міжнародному законодавстві. Узагальнено підходи до класифікація помилок в фінансовому обліку.

Ключові слова: фінансова звітність, виправлення помилок, шахрайство, достовірність, облікова політика.

Нагирская Е. Е., Рыковская Л. А.

ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ НОРМАТИВНО- МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

В статье освещены актуальные вопросы методического обеспечения исправления ошибок и внесения других изменений в финансовой отчетности предприятия, учитывая требования действующего законодательства.

Определены основные проблемы законодательного обеспечения методических аспектов исправления ошибок в финансовой отчетности, что приводит к мошенничеству на предприятии. Проведен сравнительный анализ нормативного и экономического подходов к определению понятия «ошибка» в отечественном и международном законодательстве. Обобщены подходы к классификация ошибок в финансовом учете.

Ключевые слова: финансовая отчетность, исправления ошибок, мошенничество, достоверность, учетная политика.

Nagirska K., Rykovska L.

CORRECTION OF ERRORS IN THE FINANCIAL STATEMENTS: PROBLEMS NORMATIVE-METHODOLOGICAL SUPPORT

In the article the current methodology of bug fixes and other modifications to the financial statements, including the requirements of current legislation.

The main problem of legislative support methodological aspects of error correction in the financial statements, leading to fraud at the company. Comparative analysis of regulatory and economic approaches to the definition of «error» in the domestic and international law. Generalized approaches to classification errors in financial accounting.

One of the main tasks of management is complete, accurate and transparent display available information on the current financial position in its financial statements for internal and external users. Reporting plays an important functional role in information security management system now, because it integrates all kinds of accounting information that is presented to interested users. In accordance with IAS 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors», prior period error – this omission or misstatement in the financial statements of the entity for one or more prior periods arising due to non-use or misuse of reliable information, that:

a) was available when financial statements for those periods were authorized for issue;

b) could reasonably be expected, could be obtained and taken into account in the preparation and presentation of these financial statements. Such errors can be errors in mathematical calculations, in applying accounting policies, oversights or misinterpretation of facts, and fraud. Thus the analysis of regulations enables us to detect some differences in the definition of errors. For example, International Accounting Standard 8, in contrast to the International Standard on Auditing 240, also includes errors omissions of amounts or post information that can not be disclosed in the financial statements.

This distinction is very important in our view leads to significant differences in the understanding of the research object and its classification. As you know, between the reporting date i date completion of the financial statements is running a long time, sometimes up to 1.5 months, during which the enterprise i in the economic environment, there are many events that are often forced to re-evaluate the facts of economic life are reflected in the financial statements for the reporting period. Through such events information included in the reporting may lose its relevance. This, in turn, leads to the fact that users may not be able to make reasonable conclusions and predictions about the development of the enterprise. This can be avoided by informing users reporting on all events that occurred after the balance sheet date or the so-called balance sheet date, and are relevant to the enterprise.

Thus, on the basis of the analysis we can conclude that authenticity and transparency of information presented in the financial statements of an entity is influenced by both the lack of timely and correct or fix bugs, and take into account events after the balance sheet date and changes in accounting policies and accounting estimates. Also today there is a significant number of inconsistencies as the requirements of different national legal acts on this issue, and domestic and international accounting standards and financial reporting.

Key words: financial reporting, correction of errors, fraud, authenticity, accounting policies.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Одним із основних завдань суб'єктів господарювання є повне, достовірне та прозоре відображення наявної інформації про дійсний фінансовий стан у своїх фінансових звітах для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Даний принцип закріплений нормативно-правовими актами як вітчизняного, так і міжнародного законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. На якість поданої фінансової звітності, її достовірність і відповідність усім висунутим їй вимогам та, відповідно, на ефективність та доцільність прийнятих на її основі управлінських рішень безпосередньо впливає наявність або відсутність помилок у фінансових звітах, своєчасне та повне їх виправлення. Це зумовлює актуальність питання щодо виправлення помилок, його вдосконалення на основі існуючих недоліків, класифікації помилок, від якої

залежить вибір того чи іншого алгоритму їх виправлення, а також відображення змін облікової політики та облікових оцінок та подій після дати балансу у фінансовій звітності вітчизняних підприємств.

Цілі статті. Мета статті: визначення основних проблем законодавчого забезпечення методичних аспектів виправлення помилок у фінансовій звітності, що призводить до шахрайства на підприємстві; узагальнення підходів до класифікація помилок в фінансовому обліку на основі дослідження та порівняння нормативного та економічного підходів до визначення поняття «помилка» у вітчизняному та міжнародному законодавстві.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблеми процесу виправлення помилок та відображення змін у фінансових звітах розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів, серед яких Б. Усач, В. Швець, С. Голов, А. Кузьминский, М. Тарасова, О. Петрик, М. Кужельний та інші. Враховуючи цінність наукових праць та їх теоретичну спрямованість, варто відмітити необхідність методично-нормативного забезпечення виправлення помилок у фінансовій звітності у подальшому дослідженні та наукових розробках.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Звітність виконує важливу функціональну роль у системі інформаційного забезпечення управління підприємством, адже в ній інтегрується інформація усіх видів обліку, що представляється заінтересованим користувачам.

Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також прийнятими відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Україні, а саме П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» та П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Більшість вчених прирівнюють бухгалтерську звітність до фінансової, розрізняючи окремо ще внутрішньогосподарську (управлінську), статистичну та податкову звітності [2, 16]. Але, так як

бухгалтерська звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку, який, в свою чергу, містить у собі підсистеми фінансового, внутрішньогосподарського (управлінського) та податкового обліків, то, на нашу думку доцільніше було б розглядати бухгалтерську звітність відповідно як сукупність фінансової, внутрішньогосподарської (управлінської) та податкової звітностей. Це призвело б до впорядкування у класифікаціях звітності й обліку та запобігло б плутанині у майбутньому.

Однією з важливих вимог, які пред'явлені до якості фінансової звітності, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Вимоги до фінансової звітності», є достовірність [10]. Даний принцип передбачає, що інформація, наведена у фінансовій звітності, повинна бути достовірною, не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Даний принцип виконуватиметься лише за відсутності помилок у фінансових звітах або у своєчасному і повному їх виправленні.

Достовірне подання є також однією з найважливіших вимог у міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Так Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» визначає достовірне подання як правдиве подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень і критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі. Також цим стандартом припускається, що дана вимога, тобто достовірне подання у фінансових звітах, буде досягнута в результаті застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності, з розкриттям додаткової інформації в разі необхідності.

У розділі «Шахрайство та помилки, їх характеристики» Міжнародного стандарту аудиту 240 «Відповідальність аудитора з розгляду шахрайства і помилок під час аудиту фінансової звітності» під помилкою розуміються ненавмисні перекручування, допущені при формуванні бухгалтерської (фінансової) звітності. До перекручувань Міжнародний стандарт аудиту 240 відносить:

- математичні помилки або опечатки в облікових записах, даних бухгалтерського обліку;
- ненавмисне пропускання фактів або невірну їх інтерпретацію;
- неправильне застосування облікової політики (внаслідок

нерозуміння).

Таким чином, помилки – це ненавмисні спотворення записів або пропуски сум, або повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності.

Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», помилки попередніх періодів – це пропуски або викривлення у фінансових звітах суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

а) була наявна, коли фінансові звіти за ті періоди затвердили до випуску;

б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів. Такі помилки можуть бути помилками у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, недогляду або неправильної інтерпретації фактів та шахрайства.

Таким чином, аналіз даних нормативних документів дає нам змогу виявити деякі розбіжності у визначенні помилок. Наприклад, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8, на відміну від Міжнародного стандарту аудиту 240, також не включає до помилок пропуски сум, або повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності. Дана відмінність є дуже важливою на наш погляд і призводить до значних розбіжностей у розумінні об'єкта дослідження та у його класифікації (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз нормативного та економічного підходів до визначення поняття «помилка» у вітчизняному та міжнародному законодавстві

Джерело	Визначення поняття «помилка»
1	2
Нормативний підхід	
Нормативний документ	Визначення поняття «помилка»

Продовж. табл. 1

1	2
<p>МСА 240 «Відповідальність аудитора з розгляду шахрайства і помилок під час аудиту фінансової звітності»</p>	<p>Ненавмисні спотворення записів або пропуски сум, або повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності</p>
<p>МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»</p>	<p>Пропуски або викривлення у фінансових звітах суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка: а) була наявна, коли фінансові звіти за ті періоди затвердили до випуску; б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів</p>
<p>Економічний підхід</p>	
<p>Служба тематичних тлумачних словників «Glossary Commander»</p>	<p>Ненавмисне порушення вірності даних обліку і звітності, вчинене в результаті арифметичних або логічних похибок в облікових записах, недогляду в повноті обліку чи неправильного уявлення фактів господарської діяльності, наявності та стану майна, розрахунків та зобов'язань</p>
<p>І. Каганова «Нові правила виправлення помилок в бухгалтерському обліку», Е. Диркова «Нові правила виправлення помилок»</p>	<p>Це неправильне відображення (невідображення) фактів господарської діяльності в фінансовому обліку і (або) фінансовій звітності організації</p>
<p>О. Кузьминський, О. Шеремет, В. Суйц</p>	<p>Ненавмисні порушення у відображенні фінансової інформації, які виникають у результаті арифметичної або граматичної помилки у записах облікових даних; випадкового пропуску або неправильного подання відповідних фактів; хибних показань вимірних прикладів; відхилення від правил здійснення контролю за діями матеріально відповідальних осіб під час проведення первинного обліку та складання звітів і т. ін.</p>

Продовж. табл. 1

1	2
Б. Усач	Ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності, а відхилення від норми

Помилки можуть бути допущені з різних причин: недбалість працівника, його низький кваліфікаційний рівень, несправність технічного забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Помилки можуть бути в тексті операції, кореспонденції рахунків, арифметичних підрахунках, при неправильному застосуванні правил ведення бухгалтерського обліку і недотриманні податкового законодавства.

Згідно з пунктом 41 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» помилки можуть виникати стосовно визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансових звітів.

Підходи до класифікації помилок у бухгалтерському обліку узагальнимо в єдину інтегруючу класифікацію (табл. 2).

Таблиця 2

Узагальнююча класифікація помилок в фінансовому обліку

Критерій класифікації	Види помилок
1	2
Вплив на облік [15]	- помилки, які впливають лише на бухгалтерський облік; - помилки, які впливають лише на податковий облік; - помилки, які впливають на бухгалтерський і на податковий облік
Вплив на податкові зобов'язання [13]	- завищують податкові зобов'язання; - занижують податкові зобов'язання; - не змінюють податкові зобов'язання
Характер помилки [4]	- арифметичні; - методологічні
Систематичність [6]	- одноразові; - систематичні
Обсяг впливу [1; 4; 6]	- локальні; - транзитні
Спосіб допущення [1; 16]	- помилки у тексті операції; - помилки при записі сум

Продовж. табл. 2

1	2
Об'єкт допущення [5]	- відсутність ведення обліку; - помилки в повноті відображення операції; - помилки в обґрунтуванні відображених операцій; - помилки в періодизації; - помилки в записах; - помилки в оцінці
Рівень суттєвості [9; 14]	- суттєві; - несуттєві
Наявність наміру [8]	- навмисні; - ненавмисні
Період допущення [16]	- помилки, які допущені в поточному періоді; - помилки, допущені у попередніх періодах

Таким чином, дана узагальнююча класифікація допоможе обліковим працівникам одразу визначити вид допущеної помилки, від якого залежить подальший вибір алгоритму її виправлення.

Як відомо, між звітною датою і датою завершення формування фінансової звітності спливає значний час, іноді до 1,5 місяця, протягом якого в діяльності підприємства і в господарському середовищі відбуваються численні події, які нерідко змушують переоцінювати факти господарського життя, відображені у фінансовій звітності за звітний період. Через такі події інформація, включена до звітності, може втратити свою актуальність. А це, в свою чергу, призводить до того, що користувачі не можуть мати змогу робити обґрунтовані висновки й прогнози щодо розвитку підприємства.

Уникнути цього можна шляхом інформування користувачів звітності про всі події, що відбулися після дати складання балансу або, так званої, дати балансу, та ті, що мають відношення до діяльності підприємства.

Порядок розкриття у звітності таких подій визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [12].

Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про умови, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду.

Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення [11].

У питанні відображення подій після дати балансу на сьогодні є певні відмінності між українським та міжнародними підходами, що може стати перешкодою в процесі уніфікації стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в єдину методичну систему.

Одним з базових принципів здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є послідовність. Але, в зв'язку з прийняттям Податкового кодексу, виникла необхідність внесення змін до облікової політики. В результаті чого, актуальним є питання відображення змін облікової політики та облікових оцінок [3].

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» наголошує на розкритті у примітках до фінансової звітності всіх ключових аспектів облікової політики. Повинні бути розкриті принципи, яких дотримується підприємство, і методи, використані для втілення в життя цих принципів [7].

Висновки. Таким чином, на основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на достовірність та прозорість інформації, відображеної у фінансових звітах суб'єктів господарювання, впливають як відсутність або своєчасне та коректне виправлення помилок, так і врахування подій після дати балансу та змін облікової політики і облікових оцінок. Також на сьогодні існує значний ряд невідповідностей як вимог різних вітчизняних нормативно-правових актів стосовно цього питання, так і вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

1. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік [Текст]: навч.-метод. посібн. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко, О. В. Небильцова. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.
2. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська. – К. : МАУП, 2003. – 176 с.
3. Єльнікова Ю. В. Методика відображення змін облікової політики та облікових оцінок у фінансовій звітності / Ю. В. Єльнікова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uabs.edu.ua/images/stories/graduate_docs/1300_st_04.pdf

4. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручн. / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334с.
5. Кулаковська Л. П. Основи аудиту [Текст] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – Львів : Новий світ–2000, 2002. – 504 с.
6. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік [Текст] : підручн / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 659 с.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.com.ua/rus/ifrs/f1/>
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/archive/docview?typeId=237417&docId=237454&search_param=%EC%F1%E1%EE&searchDocarch=1&searchPublishing=1
9. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація [Текст] : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
10. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ МФУ від 31 березня 1999 р. № 87 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
11. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ МФУ від 28.05.99 №137 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
12. События после даты составления баланса и проблемы их учета в хозяйственной деятельности предприятия // Вестник налоговой службы Украины. – 2011 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG010572.html
13. Тарасова М. Виправлення помилок з податку на прибуток / М. Тарасова // Школа бухгалтера. – 2006 р. – №13 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01521>
14. Усач Б. Ф. Аудит [Текст] : навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 280 с
15. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні [Текст] : навч. посібн. / Р. Л. Хом'як. – Львів : Інтелект-Захід, 2005. – 1072 с.
16. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручн. / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.