УДК 657.6

СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ПОМИЛОК У ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТАХ

Гусак А.В.
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій
«Українська академія банківської справи»
Сумського державного університету

Розглянуто сутність бухгалтерської помилки та здійснено порівняння її сутності у різних системах професійних стандартах. Визначено основні причини виникнення помилок та шахрайства за стандартами обліку та аудиту. Узагальнено та надано характеристику класифікаційним ознакам помилок.
Ключові слова: помилка, причини помилок, класифікація помилок, фінансова звітність, шахрайство.

Постановка проблеми. Фінансова звітність має надавати інформацію, яка дозволить оцінити стан і результати діяльності підприємства. Тому вона має бути якісною, достовірною і має відповідати всім встановленим до неї вимогам.

На її основі приймаються управлінські рішення, так і економічні рішення всіх інших користувачів, на ефективність та доцільність яких безпосередньо впливає наявність або відсутність помилок у фінансових звітах, вчасне та повне їх виправлення. Тому необхідним постає питання дослідження сутності поняття «бухгалтерської помилки» та їх класифікація в різних професійних стандартах бухгалтерського обліку та аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність помилок та їх класифікація розглядались у працях таких вітчизняних і закордонних учених: В. Білоусько, М. Бєлєнкова [1], Л. Кулаковська [4], О. Лишиленко [5], Б. Усач [11], А. Шеремет [13] та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогоднішній день існує багато розходжень у міжнародних стандартах стосовно сутності помилок, їх класифікації та, відповідно, процедури їх виправлення.

Мета статті. Розглянути сутність помилок в бухгалтерському обліку та їх класифікацію.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до вимог професійних стандартів обліку і аудиту, достовірна інформація, це інформація вільна від суттєвих помилок. Для цього потрібно розуміти сутність помилки. Розглянемо поняття «помилка» у професійних стандартах (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «помилка» у професійних стандартах обліку і аудиту

Стандарт	Визначення поняття «помилка»
ПБО «Виправлення помилок в бухгалтерському обліку та звітності» (22/2010)	*неправильне відображення (не відображення)* фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку і (або) бухгалтерської звітності організації
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	*пропуски або викривлення* у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією
МСА 240 «Відповідальність аудитора відносно шахрайства в ході аудиту фінансової звітності»	ненавмисне *перекручення* фінансової звітності, включаючи *пропуск* суми або розкриття інформації, яку не потрібно відображувати у фінансовій звітності.

Джерело: [6, 7, 10]]

Отже, як свідчить таблиця 1, помилки мають характерні ознаки:

© Гусак А.В., 2016

– неправильне відображення (перекручення, викривлення) даних;

– пропуск (не відображення) інформації.

Зауважимо, що Міжнародний стандарт аудиту 240 звертає увагу на відмінність помилки від шахрайства. Основною ознакою, яка відрізняє дані поняття є навмисне або ненавмисне діяння, що призводить до викривлення показників фінансової звітності. Тобто, при шахрайстві навмисно допускають подання хибної фінансової інформації або приховування незаконного привласнення активів, внаслідок здійснення дій зазначених на рисунку 1.

МСБО 8 розглядає помилку лише як помилку попередніх періодів і надає рекомендації з її виправлення, тобто основна увага приділена помилкам минулих періодів.

Б.Ф. Усач у своїх працях наголошує, що «помилка – ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності внаслідок арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності майна, вимог і зобов'язань» [11, с. 56]. Такі вчені як Л.П. Кулаковська, А.Д. Шеремет та В.П. Суйц, дотримуються також такої думки [4, с. 135; 13, с. 420]. Визначення «помилки» зроблено на основі МСА 240.

Отже, відповідно до сутності бухгалтерської помилки причини їх виникнення різні (рисунок 1).

При цьому, МСА 240 чітко розділяє помилку від шахрайства, а МСБО 8 зазначає, що помилка може виникнути наслідок обману. Ми також дотримуємось думки про відмінність сутності та причин виникнення помилки і шахрайства. Також, варто заначити, що за шахрайство передбачена кримінальна відповідальність.

Безумовно, що послідовність виправлення помилок залежить від точності її ідентифікації. З цією метою розглянемо існуючу класифікацію помилок.

Вітчизняні науковці В.С. Білоусько та О.В. Лишиленко за обсягом впливу на інформацію помилки поділяють на:

– локальні – неправильні записи (помилки), які відмічаються лише в одному обліковому регістрі і при ньому не впливають в подальшому на систематизацію інформації в інших облікових регістрах.

– транзитні – помилка в одному обліковому регістрі призводить до ланцюгових змін (помилок) в інших облікових регістрах, а також звітності підприємства [1, с. 156, 5, с. 326].

Л. Карасева класифікує помилки залежно від того, на якому етапі (стадії) підготовки фінансової звітності вони виникають:

– на стадії підготовки звітності за національними стандартами;

– на стадії трансформації звітності за національними стандартами в звітність по МСФЗ;

– на стадії підготовки пакету документів фінансової звітності за МСФЗ.

Варто зазначити, що процес трансформації фінансової звітності, складеної за національними стандартами, в звітність по МСФО є трудомістким та не до кінця зрозумілий, оскільки на даний

Рис. 1. Причини виникнення помилок та шахрайства

Джерело: [6, 7]

час відсутня єдина методика трансформації [12]. Тому зрозуміло, що на даній стадії підготовки фінансової звітності можуть виникати помилки.

На стадії підготовки пакета форм фінансової звітності за МСФО також допускають багато помилок, пов'язаних з неправильним перенесенням даних з трансформаційних таблиць і файлів з розрахунками коригувань і приміток в пакет форм фінансової звітності по МСФО. На даній стадії можуть мати місце помилки пов'язані з маніпуляцією менеджерів з оцінками і професійними судженнями щодо фактів і подій, які характеризують діяльність компанії, що є шахрайством [2].

В професійних стандартах бухгалтерського обліку можна виділити одну спільну класифікаційну ознаку помилок, які виникають при підготовці фінансової звітності – період виникнення помилки.

МСБО 8 наголошує, що важливою умовою виправлення таких помилок є їх суттєвість або виправляються несуттєві помилки, якщо доведено, що вони зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання.

Для того, щоб зрозуміти, яку помилку вважати суттєвою необхідно розглянути поняття суттєвості. В Концептуальній основі фінансової звітності визначено суттєвість одним з критеріїв якісної характеристики фінансової інформації та підкреслюється що інформація визнається тоді суттєвою, якщо її пропуск або неправильне подання може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності, які приймаються на основі даних звітів [3].

Під рівнем суттєвості розуміють те граничне значення похибки фінансової звітності, починаючи з якого кваліфікований користувач цієї звітності з великим ступенем вірогідності не в змозі зробити на її підставі правильні висновки і прийняти правильні управлінські рішення.

В національній теорії бухгалтерського обліку П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» також виділяє ті помилки, які допущені у фінансовій звітності в попередніх періодах [9].

Відповідно до П(С)БО 6 помилки поділяють за впливом на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на помилки, виправлення яких впливає на цю величину і помилки, виправлення не здійснює вплив на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Міжнародні та національні стандарти регулюють процес підготовки і подання фінансової звіт-

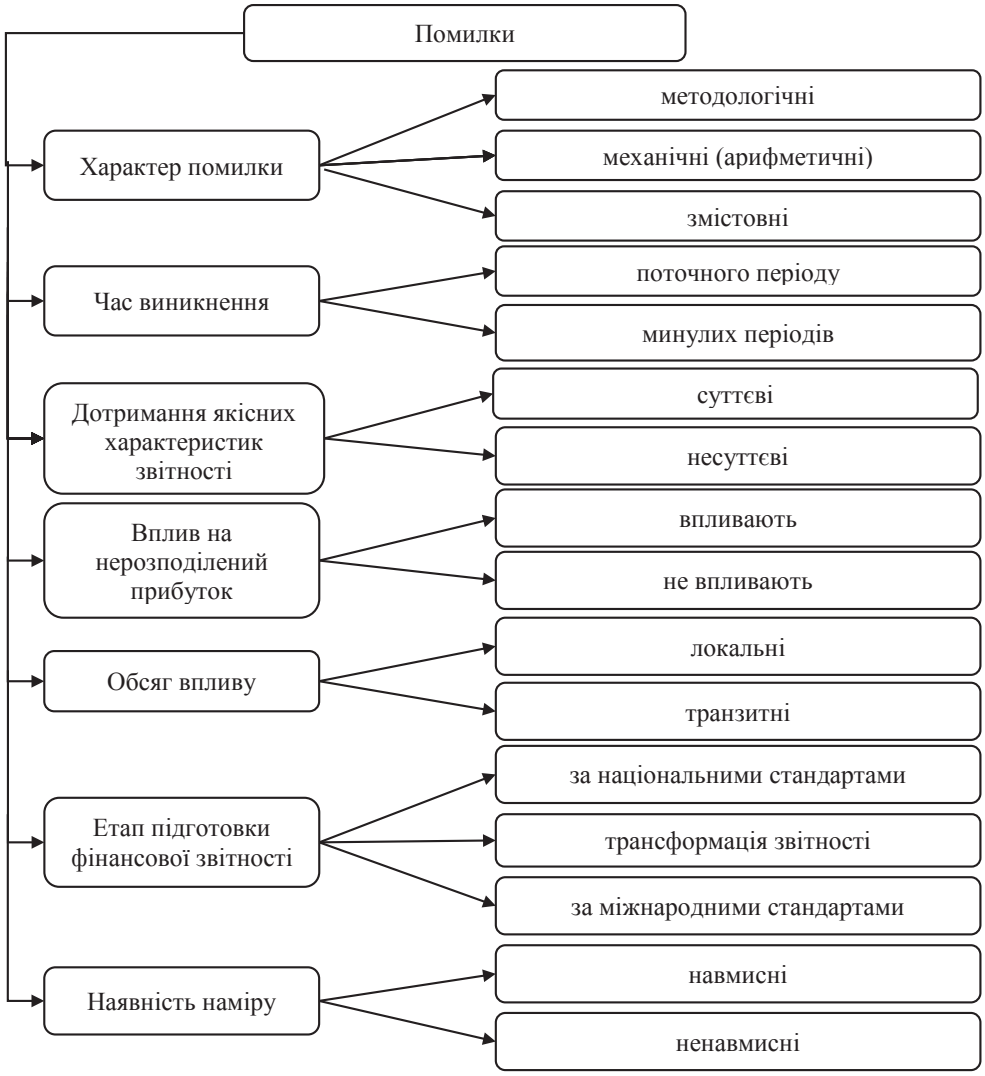

Рис. 2. Узагальнена класифікація помилок

Джерело: розроблено автором

ності і розглядають помилки, які допущені у фінансовій звітності попередніх періодах. Проте, помилки можуть виникнути і на будь-якому етапі облікового процесу, від обробки первинних документів до формування фінансової звітності. Загальними для кожного етапу є наступні види помилок:

– арифметичні помилки (механічні) – прорахунки і неточності, що можуть виникнути під час проведення математичних розрахунків;

– методологічні або змістовні.

Якщо більшість помилок є механічними, це свідчить про недостатньо добру організацію праці, а якщо змістовні – це вказує на недостатню кваліфікацію облікових працівників.

На думку І. Назарбаєвої методологічні (змістовні) помилки можуть виникнути під час застосування облікової політики чи невірної інтерпретації фактів. Наприклад, під час визнання активу чи зобов'язання, його класифікації та оцінки [8]. Проте, на нашу думку, помилки, які виникають при реалізації положень облікової політики є методологічними, а при неправильній інтерпретацій фактів – змістовні.

Отже, помилки в обліку є різними, залежно від їх характерних ознак. Для аналізу помилок з метою усунення їх причин важливою є їх класифікація.

Узагальнимо розглянуті класифікаційні ознаки помилок у бухгалтерському обліку на рисунку 2.

Висновок. Таким чином, аналіз сутності поняття «помилка» дозволив уточнити та сформулювати власне визначення: помилка – це ненавмисне неправильне відображення (перекручення, викривлення) даних чи пропуск (не відображення) інформації під час веденні обліку та складання фінансової звітності. При цьому, головна відмінність помилки від шахрайства це відсутність наміру.

Узагальнення класифікаційних ознак помилок у бухгалтерському обліку, дозволив виділити основні ознаки групування: характер помилки, час виникнення, дотримання якісних характеристик звітності, вплив на нерозподілений прибуток, обсяг впливу, етап підготовки фінансової звітності та наявність наміру. Ознаки групування помилок нами доповнено розподіл помилок за характером на методологічні, змістові та механічні. Проблемою залишаються шляхи виправлення помилок і саме це питання є перспективним для подальших досліджень.

Список літератури:

1. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.С Білоусько, М.І. Бєлєнкова. – К.: Мета, 2002. – 240 с.
2. Карасьова Л. Помилки в звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності та методи їх виправлення [Електронний ресурс] / Л. Карасьова // Україна фінансова – Режим доступу: http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/151.htm
3. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009/paran76#n76
4. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – Львів: Піча Ю.В.; К.: «Каравела»; Львів: «Новий Світ – 2000», 2002. – 504 с.
5. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник / О.В. Лишиленко. – Київ: Центр учбової літератури, 2009. – 670 с.
6. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 240 «Відповідальність аудитора відносно шахрайства в ході аудиту фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30209254#pos=79;-291
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_020
8. Назарбаєва І. Бухгалтерські помилки: класифікація, виявлення, виправлення / Ірина Назарбаєва // Бухгалтерія. – 2016. – № 27 (1222).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99
10. Положення з бухгалтерського обліку «Виправлення помилок в бухгалтерському обліку та звітності» (ПБО 22/2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.garant.ru/12177751/
11. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 133 с.
12. Харламова О.В. Трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ / О.В. Харламова // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – № 12, 3 частина. – С. 215-218.
13. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: Инфра-М, 2005. – 448 с.

Гусак А.В.
Учебно-научного институт бизнес-технологий
«Украинская академия банковского дела»
Сумской государственный университет

СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ ОШИБОК В ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТАХ

Аннотация
Рассмотрены сущность бухгалтерской ошибки и проведено сравнение ее сущности в различных системах профессиональных стандартах. Определены основные причины возникновения ошибок и мошенничества по стандартам учета. Обобщены и охарактеризованы классификационным признакам ошибок.
Ключевые слова: ошибка, причины ошибок, классификация ошибок, финансовая отчетность, мошенничество.

Husak A.V.
Educational and Scientific Institute of Business Technology
«Ukrainian Academy of Banking»
Sumy State University

NATURE AND CLASSIFICATION OF ERRORS IN PROFESSIONAL STANDARDS

Summary
The essence of the accounting error and comparison of its essence in different systems of professional standards. The main causes of errors and fraud standards and auditing. Overview and given the characteristics of classifications errors.
Keywords: error, causes errors, classification errors, financial reporting, fraud.