

**ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ АЛЬФРЕДА НОБЕЛЯ  
КАФЕДРА МІЖНАРОДНОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ:  
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА**

**Колективна монографія**

**Том 1**

За редакцією

*кандидата економічних наук, професора П.Й. Атамас*

**Монографію включено  
до наукометричної бази РИНЦ**



**Дніпропетровськ**

**2014**

УДК 657-027.21/.22  
ББК 65.052  
А43

*Рецензенти:*

Доктор економічних наук, професор, академік УАН,  
завідувач кафедри фінансів та фінансово-економічної безпеки  
Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі, м. Київ  
**М.В. Мних**

Доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку  
Полтавської державної аграрної академії  
**В.Я. Плаксієнко**

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля  
(Протокол № 2 від 24.04.2014)*

Автори розміщених матеріалів висловлюють власну думку, яка не завжди збігається з позицією редакції. За вміст матеріалів відповідальність несуть автори.

**Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика:**  
[колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас]. – Дніпропетровськ :  
ФОП Дробязко С.І., 2014. – Т. 1 - 216 с.

**ISBN 978-617-7214-00-6**

Колективна монографія видається у рамках комплексної теми дослідження «Теоретико-методологічні засади розробки та впровадження інноваційних систем обліку, аналізу і аудиту ефективного розвитку підприємств» (номер державної реєстрації 0110U000203).

Монографія розкриває теоретичні та прикладні основи організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання; досліджує сучасний стан та напрями удосконалення бухгалтерського обліку в галузях економіки з урахуванням зарубіжного досвіду; аналізує діяльність підприємств різних галузей економіки; розглядає формування аналіз ефективності функціонування вітчизняних підприємств різних галузей економіки; досліджена методологія та організація аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Для науковців, підприємців, викладачів ВНЗ, аспірантів, студентів.

УДК 657-027.21/.22  
ББК 65.052

**ISBN 978-617-7214-00-6**

© Автори статей, 2014

## ЗМІСТ

<b>РОЗДІЛ 1. ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТА ВЗАЄМОДІЇ ФІНАНСОВОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УСОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ.....</b>	<b>5</b>
1.1. ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТОРІВ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА СУМУ ПРИБУТКУ У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ. <b>Атамас П.Й., Атамас О.П.</b> .....	5
1.2. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ. <b>Бондарчук Н.В.</b> .....	18
1.3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ ХАРКІВСЬКОГО РЕГІОНУ (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ МАШИНОБУДУВАННЯ). <b>Зосимова Ж.С.</b> .....	26
1.4. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ. <b>Куришко О.О.</b> .....	33
1.5. ГАРМОНІЗАЦІЯ ОЦІНЮВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. <b>Нашкерська Г.В.</b> .....	40
1.6. ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ МОТИВАЦІЇ КЛЮЧОВИХ ПРАЦІВНИКІВ НА ОСНОВІ АКЦІЙ ПІДПРИЄМСТВА. <b>Серпенінова Ю.С.</b> .....	48
1.7. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ. <b>Шипунова О.В.</b> .....	54
1.8. ОПЫТ И ПЕРСПЕКТИВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КАЗАХСТАНЕ. <b>Дробязко С.И.</b> .....	62
<b>РОЗДІЛ 2. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ.....</b>	<b>69</b>
2.1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ. <b>Бондаренко Т.В.</b> .....	69
2.2. ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ЕГО БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ. <b>Бородулина С.А.</b> .....	75
2.3. СУБ'ЄКТИВНА ОЦІНКА КЕРІВНИКА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ЧЕРНІВЕЦЬКОЇ ОБЛАСТІ). <b>Дронь В.С.</b> .....	84
2.4. РОЛЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ У ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ГОСПОДАРЮВАННЯ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА. <b>Корнієнко І.Г.</b> .....	92
2.5. ФОРМУВАННЯ МЕТОДИКИ КРОСКАТЕГОРІЙНОГО АНАЛІЗУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ. <b>Кузнецова С.О.</b> .....	99
2.6. НАУКОВО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ. <b>Кузьмін О.Є., Пирог О.В.</b> .....	108

відображення таких операцій, а також витрат за такими інструментами використовуються рахунки власного капіталу та рахунки витрат.

#### Література:

1. Платіж на основі акцій [Електронний ресурс] / Міжнародний стандарт фінансової звітності № 2. – Режим доступу: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_005](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_005)
2. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій» [Електронний ресурс] : Наказ МФУ від 30.12.2008р. № 1577. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з домашньої сторінки
3. Логинов А. А. Современное корпоративное управление – мотивация сотрудников на основе акций [Електронний ресурс] / Алексей Алексеевич Логинов // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления – №9. – 2007. – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/50587/>
4. Брацило А. Расчеты долевыми инструментами [Електронний ресурс] / Анна Брацило // МСФО: практика и применения – Режим доступа: <http://www.iprnou.ru/print/005599/>
5. Сапронова О. С. Форвардные контракты и опционы на собственные акции – учет по МСФО и РСБУ [Електронний ресурс] / О. С. Сапронова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты – №10. – 2011. – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/Forvardnye-kontraktv-i-opcionv-na-sobstvennye-akcii/>
6. Грачова Р. Розрахунки за участю інструментів власного капіталу [Електронний ресурс] / Римма Грачова // Дт-Кт. – № 06. – 2008. – Режим доступа: <http://dtk.com.ua/show/1cid03469.html>
7. Грачова Р. Опціони і варанти: бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / Римма Грачова // Дт-Кт. – № 07. – 2004. – Режим доступа: <http://dtk.com.ua/show/1cid0733.html>

### 1.7. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

#### Шинупова О.В.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»

Поточний бухгалтерський облік містить розрізнену інформацію про господарську діяльність підприємства. Для одержання інформації про результати такої діяльності дані поточного обліку необхідно узагальнити в певній системі показників. Це досягається складанням звітності, яка є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність є складовою частиною бухгалтерської звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Вона розрахована насамперед на таких користувачів інформації, як інвестори, кредитори та інших, які не можуть вимагати звітів з урахуванням їх конкретних потреб.

Більшість вчених прирівнюють бухгалтерську звітність до фінансової, розрізняючи окремо ще внутрішньогосподарську (управлінську), статистичну та податкову звітності. 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.

Достовірне подання є також однією з найважливіших вимог у міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Так Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку І «Подання фінансових звітів» визначає достовірне подання як правдиве подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та 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.

Але даним стандартом передбачено законну можливість відхилення суб'єкта господарювання від правил та норм складання та подання фінансової звітності у винятково рідкісних випадках, в яких управлінський персонал доходить висновку, що відповідність вимозі стандарту або тлумачення може настільки вводити в оману, що вона суперечитиме меті фінансових звітів, зазначеній в Концептуальній основі, суб'єкт господарювання відхилитиметься від такої вимоги, якщо доречна регуляторна концептуальна основа вимагає або іншим чином не забороняє таке відхилення. Концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення. Таке відхилення не вважається помилкою і не потребує її коригування, оскільки не суперечить чинному законодавству.

Однак слід мати на увазі, що Концептуальна основа не входить до складу Міжнародних стандартів фінансової звітності. Концептуальна основа стосується:

- фінансових звітів загального призначення (баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміни у власному капіталі, примітки);
- усіх підприємств, незалежно від форм власності і виду діяльності [24].

Але зауважимо, що багато науковців стверджують, що при виникненні суперечностей між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку, ігноруючи дане виключення. Таким чином, одним із завдань подальшого вдосконалення стандартів є узгодження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з їх Концептуальною основою.

Отже, відсутність у фінансових звітах помилок, а також правильне та своєчасне їх виправлення є однією з найважливіших вимог, які висуваються як міжнародними, так і національними стандартами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, та є вкрай важливим аспектом при використанні інформації з фінансової звітності її користувачами та прийняття на її основі відповідним управлінських рішень.

На сьогодні одним із основних завдань суб'єктів господарювання є повне, достовірне та прозоре відображення наявної інформації про дійсний власний фінансовий стан у своїх фінансових звітах для внутрішніх та зовнішніх користувачів. 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. Тому важливо приділяти велику увагу питанню виправлення помилок, класифікації помилок, від якої залежить вибір того чи іншого алгоритму їх виправлення у фінансовій звітності вітчизняних підприємств.

Проблеми процесу виправлення помилок та відображення змін у фінансових звітах розглядалися в працях відомих вітчизняних та закордонних учених-економістів, серед яких Кузьминський А., [1], Кужельний М. В. [3], Лишиленко О.В. [5], Усач Б.Ф. [9], Хом'як Р.Л. [10], Шеремет А.Д. [11] та інші. Проте низка проблем з питання виправлення помилок та відображення змін у фінансових звітах суб'єктів господарювання на сьогодні потребують подальших досліджень та наукових розробок.

Незважаючи на те, що сьогодні тема виправлення помилок є широко обговорюваною в науковій літературі, існує багато неточностей та розходжень у сучасній нормативно-правовій базі стосовно цього питання, не є однозначним визначення цього терміну в різних нормативно-правових актах та поради щодо виправлення допущених помилок.

Для більш чіткого розуміння методів і алгоритмів виправлення помилок у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, для запобігання подвійного його тлумачення дамо визначення помилок, які наведені в чинному вітчизняному та міжнародному законодавстві.

Так в 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 одруківки 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. Саме це відрізняє помилки при складанні фінансової звітності від обману. Згідно з даним стандартом, термін «обман» відноситься до навмисного неправильного показу фінансової інформації однією або більше особами зі складу керівництва, службовців підприємства. Обман може передбачати:

- маніпуляцію, фальсифікацію або зміна записів або документів;

- навмисно неправильне віднесення в активи різних статей;
- знищення або пропуск ефекту операцій від записів або документів;
- відображення операцій без вказівки їх змісту;
- невірне застосування прийнятих на підприємстві облікових рішень.

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:

- була наявна, коли фінансові звіти за ті періоди затвердили до випуску;
- 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.

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 самого об'єкту 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»
Нормативний підхід	МСА 240 «Відповідальність аудитора з розгляду шахрайства і помилок під час аудиту фінансової звітності»	Ненавмисні спотворення записів або пропуски сум, або повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	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
Економічний підхід	Служба тематичних глумачних словників «Glossary Commander»	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
	Кузьминський А., Шермет О., Суйц В.	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.
Усач Б. Ф.	Ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності, а відхилення від норми

Розглядаючи економічний підхід до визначення помилок, слід зазначити думку українського науковця А. Кузьмінського, який визначає помилки як 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. [1].

Думку А. Кузьмінського щодо трактування сутності терміну «помилка», у цілому, поділяють російські науковці О. Шеремет і В. Суйц [11].

Аналіз вітчизняних літературних джерел при опрацюванні основних видів неточностей, свідчить про незначні розходження в думках авторів. Так, наприклад, Усач Б. Ф. розрізняє два основних видів неточностей: помилки і відхилення від норм. Помилка – ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності, а відхилення від норми, навпаки – навмисне викривлення показників обліку і звітності [9].

Прикладами відхилень від норми можуть служити: нестача ТМЦ і коштів, навмисне нарощування обсягів реалізації продукції, особливо в період, близький до дати складання балансу, з метою збільшення сум прибутку; навмисні пропуски облікових записів про господарські операції, перекручення підсумкових даних тощо.

Помилки можуть виникати стосовно визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансових звітів. Фінансові звіти не відповідають стандартам, якщо вони містять або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Отже, однією з якісних характеристик помилок є їх суттєвість. Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8, пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть, окремо чи у сукупності, впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів [6]. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником. Оцінювання того, чи може пропуск або викривлення вплинути на економічні рішення користувача і тому бути суттєвим, потребує розгляду характеристик користувачів. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів зазначає в параграфі 25: «припускається, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю». Тому необхідно, щоби оцінка враховувала те, як, за обґрунтованим очікуванням, це впливатиме на користувачів з такими якостями при прийнятті економічних рішень.



На сьогоднішній день існує велика кількість різноманітних видів помилок при складанні фінансової звітності. Вони розрізняються за багатьма критеріями, серед яких варто виділити вплив на прийняті на їх основі управлінські рішення та на алгоритм їх виправлення.

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.

Помилки класифікують за різними ознаками. Так Хом'як Р.Л. виділяє помилки за впливом на облік [10]. За даним критерієм розрізняють:

а) помилки, які впливають лише на бухгалтерський облік. Наприклад, здійснена неправильно кореспонденція рахунків, а тому записи проведено в інших регістрах, ніж потрібно;

б) помилки, які впливають лише на податковий облік. Наприклад, допущені помилки під час складання реєстру податкових накладних;

в) помилки, які впливають на бухгалтерський і на податковий облік. Наприклад, неправильно визначена первісна вартість товарно-матеріальних цінностей зумовлює недостовірність бухгалтерського обліку, а також неправильне визначення розміру податку на прибуток.

Помилки, які впливають на податковий облік, можуть призвести:

а) до зниження об'єкта оподаткування в результаті: зниження валового доходу, завищення витрат періоду, завищення суми амортизаційних відрахувань, завищення балансової вартості запасів на кінець звітного періоду;

б) до завищення об'єкта оподаткування в результаті: завищення валового доходу, зниження витрат періоду, зниження амортизаційних відрахувань, зниження балансової вартості запасів на кінець звітного періоду.

Особливий інтерес викликає підхід Кулаковської Л.В. щодо класифікації помилок у фінансовій звітності, яка вважає, що всі помилки, які можуть мати місце в фінансовій звітності, належать до одного з наступних видів:

- відсутність ведення обліку;
- помилки в повноті відображення операцій;
- помилки в обґрунтуванні відображених операцій;
- помилки в періодизації;
- помилки в записах;
- помилки в оцінці;
- помилки, які повторюються;
- помилки, пов'язані з необізнаністю з певних питань податкового законодавства [4].

Ряд науковців, таких як Білоусько В.С., Кужельний М.В., Лишиленко О.В. поділяють помилки на локальні та транзитні. Помилки в обліку можуть бути локальними за умов, коли неправильні записи призводять до спотворення інформації лише в тому документі чи регістрі, де вони сталися, і при цьому не впливають в подальшому на систематизацію інформації в інших облікових

регістрах. Транзитними є помилки, допущені в одному обліковому регістрі, які призводять до ланцюгових змін в інших облікових регістрах, а також звітності підприємства [2, 3, 5].

Також Білоусько В.С. класифікує помилки за способом їх допущення. Залежно від цього фактора помилки бувають:

а) в тексті операції. Тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки.

б) помилки при записах сум. Записавши суму в дебет одного рахунка, бухгалтер забуває записати її в кредит другого рахунка і навпаки. Буває, що, записавши суму до журналу, він забуває рознести її по бухгалтерських рахунках. Інколи, записавши суму у регістри синтетичного обліку, бухгалтер забуває про аналітичний облік. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного застосування методу подвійного запису [2].

Проаналізуємо нормативний підхід до класифікації помилок. В Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» п. 41 наведено поняття суттєвої і несуттєвої помилки, які приводять до невірному розрахунку фінансових результатів. Суттєвим вважається пропуск або викривлення статей, якщо вони можуть, окремо чи у сукупності, впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником.

У практиці бухгалтерського обліку існує три рівні суттєвості помилок і пропусків.

До першого рівня відносять помилки і пропуски, суми яких малі та за своїм змістом настільки незначні, що не можуть суттєво впливати на рішення користувача цієї інформації.

До другого рівня відносять матеріальні помилки і пропуски, що впливають на прийняття користувачем тих чи інших рішень, хоча внаслідок цього зовнішня звітність у цілому об'єктивно відображає реальну дійсність і є корисною.

До третього рівня матеріальності відносять помилки і пропуски в обліку і зовнішній звітності, які ставлять під сумнів достовірність, і об'єктивність звітної інформації у цілому.

Помилки також бувають: математичні, від невірного використання методів обліку, за неувагою та шахрайством. Така класифікація цікава, але, згідно нашого законодавства, не може бути використана, оскільки діючим законодавством передбачено неавтоматичність допущення помилки, що виключає можливість віднесення шахрайства до складу помилок. Тому у вітчизняній практичній діяльності можна виділити два види помилок:

- помилки, які допущені в поточному періоді;
- помилки, допущені при складанні фінансових звітів у попередніх періодах.

Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження фінансових звітів до випуску. Проте, суттєві помилки іноді не виявляють, поки не настане подальший період, і такі помилки попереднього періоду виправляють у порівняльній інформації, поданій в фінансових звітах за такий подальший період.

Також згідно цього ж пункту 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.

Узагальнивши всю множину цих підходів до класифікації помилок у фінансовому обліку, об'єднаємо їх в інтегруючу класифікацію (табл. 2).

Таблиця 2

Узагальнююча класифікація помилок у фінансовому обліку згідно критеріїв класифікації та виду помилок

<b>Вплив на облік</b>
- помилки, які впливають лише на бухгалтерський облік
- помилки, які впливають лише на податковий облік
- помилки, які впливають на бухгалтерський і на податковий облік
<b>Вплив на податкові зобов'язання</b>
- завищують податкові зобов'язання
- занижують податкові зобов'язання
- не змінюють податкові зобов'язання
<b>Характер помилки</b>
- арифметичні
- методологічні
<b>Систематичність</b>
- одноразові
- систематичні
<b>Обсяг впливу</b>
- локальні
- транзитні
<b>Спосіб допущення</b>
- помилки у тексті операції
- помилки при записі сум
<b>Об'єкт допущення</b>
- відсутність ведення обліку
- помилки в повноті відображення операції
- помилки в обґрунтуванні відображених операцій
- помилки в періодизації
- помилки в записах
- помилки в оцінці
<b>Рівень суттєвості</b>
- суттєві
- несуттєві
<b>Наявність наміру</b>
- навмисні
- ненавмисні

#### Період допущення

- помилки, які допущені в поточному періоді
- помилки, допущені у попередніх періодах

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

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на достовірність та прозорість інформації, відображеної у фінансових звітах суб'єктів, господарювання впливають відсутність або своєчасне та коректне виправлення помилок. 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.

#### Література:

1. Аудит: практичний посібник / А. Кузьминський, Н. Кужельний, Е. Петрик, В. Савченко. – К. : Учетинформ, 1996. – 283 с.
2. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова. – К. : Кондор, 2007 – 423с.
3. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334с.
4. Кулаковська Л.П. Основи аудиту / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – Львів : Новий світ – 2000, 2002. – 504 с.
5. Лишилєнко О.В. Бухгалтерський облік: підручник / О.В. Лишилєнко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 659 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/> – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
7. Тлумачний словник – Режим доступу: <http://invivio.net.ua/dict/13044>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
8. Усач Б.Ф. Аудит : навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 280 с.
9. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні [Текст]: навч. посіб. / Р. Л.Хом'як. – Львів : Інтеллект-Захід, 2005. – 1072 с.
10. Шеремет А.Д. Аудит / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 240 с.

#### **1.8. ОПЫТ И ПЕРСПЕКТИВЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КАЗАХСТАНЕ**

*Дробязко С.И.*

к.э.н., доцент

*ГВУЗ «Украинский государственный химико-технологический университет»*

В современных условиях интеграции Казахстана в мировую экономику, особое значение приобретает реформирование национальной системы бухгалтерского учета, что связано с принятием Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО). В своем обращении к народу Казахстана Президент Н.А. Назарбаев очертил основные направления развития