

УДК 657.632

**Фесенко В.В.***кандидат економічних наук, доцент  
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури***Загорельська Т.Ю.***кандидат економічних наук, доцент  
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури*

## ОБЛІКОВІ ВИКРИВЛЕННЯ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

### ACCOUNTING DISTORTIONS AND THEIR IMPACT ON FINANCIAL STATEMENTS

#### АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто облікові викривлення у площині їх впливу на ключові елементи звітів при аудиторських перевітках фінансової звітності. Проаналізовано основні цілі та мотиви здійснення навмисних викривлень фінансової звітності, що стає основою для надання класифікації облікових викривлень за критерієм впливу їх на економічну поведінку користувачів звітності.

**Ключові слова:** аудит, облікові викривлення, помилка, шахрайство, економічні рішення.

#### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены учетные искажения в плоскости их влияния на ключевые показатели при аудиторских проверках финансовой отчетности. Анализируются основные цели и мотивы совершения намеренных искажений финансовой отчетности, что становится основой для создания классификации учетных искажений по критерию их влияния на экономическое поведение пользователей отчетности.

**Ключевые слова:** аудит, учетные искажения, ошибка, мошенничество, экономические решения.

#### ANNOTATION

Authors propose to investigate accounting distortions in the plane of their impact on the key reporting elements in the process of audit. The main aims and motives of intentional distortion of financial statements are analyzed and classification of accounting distortions according to their influence on the economic behaviour of the financial statement users is created.

**Keywords:** audit, accounting distortions, mistakes, fraud, economic decisions.

**Актуальність теми.** Поступова інтеграція України в європейський простір сприяє збільшенню кількості зацікавлених інвесторів та кредиторів, які готові надавати свої ресурси для розвитку національних видів промисловості. Європейська практика прийняття рішень щодо інвестування та кредитування заснована на незалежній оцінці аудиторами фінансової звітності підприємств, що обумовлює актуалізацію питань оцінки, аналізу та контролю достовірності звітності підприємств для якісного інформування суспільства та інших зацікавлених сторін щодо їх фінансового стану та результатів діяльності. Тому актуальним питанням є посилення якості аудиторських послуг в Україні та забезпечення достовірної та об'єктивної інформації у фінансовій звітності національних підприємств.

Міжнародні та національні професійні організації бухгалтерів та аудиторів ставлять різноманітні вимоги та зобов'язання щодо формування звітності та її перевірки у відповідних

стандартах обліку, фінансової звітності та аудиту. Створюються відповідні заходи з контролю якості виконання аудиторських послуг. Але забезпечення якості аудиторських послуг неможливо без знань про можливі порушення в обліку та їх класифікації. Тому важливим науковим завданням є дослідження причин і наслідків викривлень у фінансовій звітності, та створення відповідної класифікації видів викривлень, спричинених помилками та шахрайством.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідження помилок й шахрайства, які призводять до викривлень в обліку та фінансовій звітності, тривають в напрямку визначення способів їх здійснення, причин їх виникнення та класифікації облікових викривлень за певними критеріями. Вагомий вклад у наукові дослідження питань маніпулювання обліковими даними та викривлень у фінансовій звітності зробили вітчизняні вчені, такі як Ф.Ф. Бутинець [1], Н.М. Проскуріна [2], М.С. Пушкар [3], О.В. Царенко [4] та інші. У роботі [2] вказується, що проблема викривлень у фінансовій звітності вимагає комплексного підходу, який має включати розуміння мотивів здійснення викривлень, скорочення потенційних можливостей та вразливих місць в системі обліку на підприємстві. У роботах [4; 5; 6] проаналізовано можливі облікові викривлення та надано класифікації їх за різноманітними ознаками. Деякі вчені, як, наприклад, К.В. Безверхий [7] аналізує ознаки облікових викривлень та махінацій, які можна ідентифікувати за показниками фінансової звітності на основі аналітичних процедур. Цікаві праці існують серед закордонних досліджень. У роботі [8] на основі звітності компаній проаналізовано, як облікові викривлення можуть впливати на показники продуктивності та зростання, а також як відповідні показники можуть бути ознаками наявності облікових викривлень.

Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних авторів свідчить про те, що достатньо багато вже зроблено у сфері досліджень облікових викривлень та ще багато питань залишається для подальших наукових праць.

На нашу думку, дослідження питань облікових викривлень має враховувати не стіль-

ки причини, а більше наслідки викривлень у фінансовій звітності. Оскільки недостовірність звітності сприяє помилковим рішенням та хибній економічній поведінки зацікавлених сторін – користувачів звітності, слід дослідити взаємозв'язки між видами викривлень та їх наслідками. Отже, невіршеною частиною наукового завдання є класифікація облікових викривлень за критерієм їх впливу на економічні рішення користувачів звітності.

**Метою дослідження** є аналіз облікових викривлень, цілей їх здійснення та впливу на економічну поведінку користувачів звітності.

**Основний розділ.** Аналізуючи облікові викривлення з погляду їх впливу на фінансову звітність та економічні рішення користувачів слід зазначити, що наслідки цих викривлень можуть значно впливати на економічні рішення користувачів або ніяк не впливати на них, незалежно від того, чи навмисно викривлено фінансову звітність, чи ні. Пошук істинних мотивів та причини викривлень не є завданням незалежного аудиторського підтвердження достовірності фінансової звітності, а є предметом дослідження інших осіб та організацій. Але саме наслідки цих викривлень мають особливу значимість при аудиторських дослідженнях.

Бачення міжнародної федерації бухгалтерів причин та видів викривлення фінансової звітності висвітлено у міжнародному стандарті аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» [9]. Передусім слід розрізняти навмисні викривлення (шахрайство) та ненавмисні (помилки) у фінансовій звітності. Стандарти наголошують, що за мету аудитор має не встановлення факту шахрайства, а розглядання шахрайства, яке спричиняє суттєве викривлення фінансової звітності. У такому дослідженні помилки в обліку не розглядаються у зв'язку з тим, що причиною їх, як правило, є людський чинник, який існує в будь якій діяльності, а причини людських помилок є загальновідомими.

Міжнародні стандарти аудиту класифікують навмисні викривлення фінансової звітності на такі групи:

- викривлення внаслідок неправдивої фінансової звітності;
- викривлення внаслідок незаконного привласнення активів [9].

Суть викривлень внаслідок неправдивої фінансової звітності полягає у тому, що їх здійснює управлінський персонал не з метою приховати факти збагачення за рахунок підприємства, а з метою маніпулювати економічними рішеннями користувачів звітності та аудиторського висновку. Прикладами таких викривлень можуть бути ситуації, коли управлінський персонал навмисно завищує фінансові результати для отримання бонусів від величини отриманого чистого прибутку, якщо така система мотивації існує на підприємстві.

Існують випадки викривлень фінансової звітності також з метою створення ілюзії стабільного розвитку та високого рівня платоспроможності для залучення кредитних ресурсів. Такі мотиви мають двояку морально-етичну оцінку, оскільки викривлення фінансової звітності може сприяти отриманню економічних вигід для підприємства в подальшому. Деякі топ-менеджери не соромляться таких методів вуалювання реальної ситуації на підприємстві і виправдовують свої дії позитивним результатом від їх реалізації. Але тут постає питання у законності таких методів вуалювання.

Навмисні викривлення фінансової звітності ставлять за мету представлення вигідної для управлінського персоналу фінансової звітності для досягнення особистих інтересів або інтересів компанії. Але в деяких випадках навмисні викривлення можна вважати законними, коли дії управлінського персоналу спрямовані на вуалювання фактів діяльності компанії або маніпулювання законними методами обліку для більш вигідного позиціонування себе на ринку капіталу або у ситуаціях кредитування, або у випадках оптимізації оподаткування легальними методами.

На нашу думку, дослідження облікових викривлень має перейти у площину аналізу наслідків викривлень та їх інформаційного впливу на економічну поведінку користувачів звітності, що дозволить аудиторам одразу спрямовувати свої процедури на виявлення облікових викривлень, які суттєво перевертають дані звітності і можуть вплинути на економічну поведінку користувачів звітності. На рисунку 1 показано результати аналізу впливу облікових викривлень на ключові показники фінансової звітності з погляду мети їх здійснення та впливу на економічні рішення користувачів звітності.

Викривлення у фінансовій звітності з метою маніпулювання рішеннями користувачів спрямовуються на перевертання таких груп ключових показників діяльності підприємства:

- викривлення показників результату діяльності підприємства за період (завищення або заниження показників доходу, витрат, прибутку чи збитку за період);
- викривлення показників майнового стану та розміру зобов'язань (завищення вартості активів, заниження розміру зобов'язань, маніпулювання показниками платоспроможності і т.п.).

Викривлення, які ставлять за мету приховування фактів привласнення активів спрямовані, як правило, на завищення суми витрат з одночасним знеціненням активів (майна, грошових коштів та ін.).

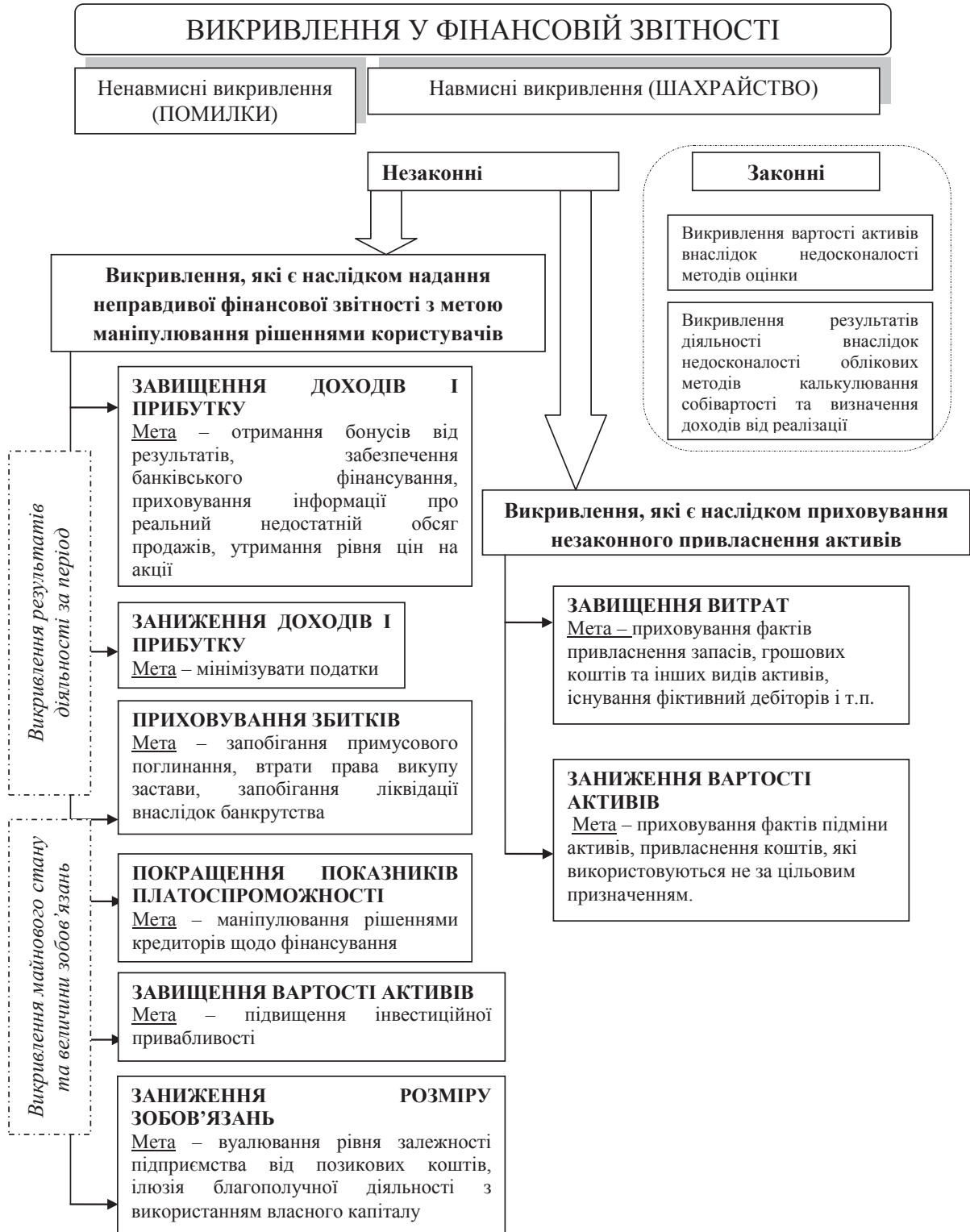
Слід зазначити, що багато випадків викривлень фінансової звітності виникають не з метою задоволення особистих інтересів конкретних осіб і не під тиском сподівань користувачів звітності, а в результаті недосконалої наявних методів оцінки майна, застосування

облікових оцінок або недосконалих облікових методів. Це у сучасних умовах формує нові актуальні наукові завдання, які необхідно вирішувати для підвищення якості облікових та оціночних методів.

Будь-яке навмисне викривлення фінансової звітності спрямоване на досягнення конкретних цілей окремих осіб або груп осіб. Перед тим як

ідентифікувати викривлення та встановити їх причини (навмисне або ні) аудитори мають чітко розуміти можливі мотиви шахрайства та цілі конкретних осіб. Групування видів викривлень та визначення мети кожного виду дозволить аудиторам раціоналізувати процедури перевірки.

**Висновки.** Проведений аналіз облікових викривлень з огляду їх впливу на фінансову звіт-



ність та економічні рішення користувачів звітності свідчить про те, що викривлення з метою маніпулювання економічною поведінкою власників та потенційних інвесторів здійснюються здебільшого у напрямку показників результатів діяльності, а саме: доходу, витрат, прибутків та збитків. Викривлення показників вартості активів та розміру зобов'язань можуть бути здійснені як з метою підвищення інвестиційної привабливості, так і з метою залучення позикових коштів. Викривлення, які здійснюються з метою приховування незаконного привласнення активів, у більшості випадків зосереджено у напрямку завищення статей витрат і одночасного заниження вартості активів. Починати аудиторське дослідження доцільніше з виявлення можливих потенційних цілей членів управлінського персоналу підприємства, що дозволить спрямувати аудиторські процедури на підтвердження тих показників звітності, які ймовірно бути перекрученими.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «РУТА», 2007. – 328 с.
2. Проскуріна Н.М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення / Н.М. Проскуріна // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2014. – № 1. – С. 110-114.
3. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: моногр. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.
4. Царенко О.В. Класифікаційні ознаки викривлень у бухгалтерському обліку і звітності / О.В. Царенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68).
5. Аманжолова Б.А. Искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности: причины, терминология, выявление / Б.А. Аманжолова, О.П. Зайцева, Б.А. Шахманова // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 2. – С. 18-25.
6. Шиленко С.И. Классификация искажений и ошибок в бухгалтерской финансовой отчетности / С.И. Шиленко, А.А. Гордеева // Вестник белгородского университета потребительской кооперации. – 2010. – № 1. – С. 122-129.
7. Безверхий К.В. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності підприємства на основі аналітичних процедур / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 4 (66). – С. 8-16.
8. Cheng, Y., 2011 (April). Lai The Impact of Accounting Distortions on Performance and Growth Measures. University of New South Wales. Australian School of Business, 7. [online] Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1428202](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1428202).
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України. – К., 2010. – 806 с. – 1, 2 ч.
10. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шер. – М.: Экономическая жизнь. – 1 925 с.