

## ПОМИЛКИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЙНІ ОЗНАКИ, ВИЯВЛЕННЯ ТА ВИПРАВЛЕННЯ

### THE ERROR IN THE ACCOUNTING: THE ESSENCE, THE CLASSIFICATION SIGNS, DETECTION AND CORRECTION

УДК 657.23

<https://doi.org/10.32843/bses.49-31>**Лега О.В.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Полтавська державна аграрна академія

**Яловега Л.В.**

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Полтавська державна аграрна академія

**Прийдак Т.Б.**

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Полтавська державна аграрна академія

**Leha Olha**

Poltava State Agrarian Academy

**Yaloveha Liudmyla**

Poltava State Agrarian Academy

**Priydaк Tetiana**

Poltava State Agrarian Academy

У статті розглянуто сутність поняття «бухгалтерська помилка», запропоновано авторське визначення терміна «помилка в бухгалтерському обліку». На підставі дослідження праць науковців щодо питань бухгалтерських помилок та способів їх виправлення узагальнено можливі причини їх виникнення. Виокремлено навмисні помилки, які можна трактувати як обман, та ненавмисні, що пов'язані з неправильними математичними розрахунками, некомпетентністю, прописками, халатністю, неухважністю, неправильною інтерпретацією фактів, неправильно сформованою кореспонденцією рахунків, недосконалістю системи бухгалтерського обліку та чинного законодавства тощо. Узагальнення класифікаційних ознак бухгалтерських помилок уможливило визначення найбільш поширених їх різновидів, таких як помилки за обсягом впливу, за характером помилки, за часом виникнення, за впливом на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), за суттєвістю, за наявністю наміру, за способом допущення. Побудовано алгоритм виправлення бухгалтерських помилок залежно від періоду їх виявлення.

**Ключові слова:** помилка, причина, обман, бухгалтерський облік, класифікаційна ознака, бухгалтерська помилка, фінансова звітність, податкова звітність.

В статье рассмотрена сущность понятия «бухгалтерская ошибка», предложено авторское определение термина «ошибка в бухгалтерском учете». На основе исследования трудов ученых касательно вопросов бухгалтерских ошибок и способов их исправления обобщены возможные причины их возникновения. Выделены умышленные ошибки, которые можно трактовать как обман, и неумышленные, связанные с неправильными математическими расчетами, некомпетентностью, прописками, халатностью, невнимательностью, неправильной интерпретацией фактов, неправильно сформированной корреспонденцией счетов, несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства и т. п. Обобщение классификационных признаков бухгалтерских ошибок позволило определить наиболее распространенные их разновидности, такие как ошибки по объему влияния, по характеру ошибки, по времени возникновения, по влиянию на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), по сущности, по наличию умысла, по способу допущения. Построен алгоритм исправления бухгалтерских ошибок в зависимости от периода их обнаружения.

**Ключевые слова:** ошибка, причина, обман, бухгалтерский учет, классификационный признак, бухгалтерская ошибка, финансовая отчетность, налоговая отчетность.

*The essence of term of «accounting error» was researched in the article. The authors proposed the definition of term «error» in accounting, because the Ukrainian legislation does not contain this definition. The analysis of the regulatory documents on accounting showed that the nature and types of errors, the procedure for their correction are more regulated in the IFRS system than in the UAS. On the base of researches about problems of the accounting mistakes and methods of their correction are generalized possible reasons of their occurrence. It was highlighted the intentional errors, interpreted as a deception, and non-intentional errors, connected with: mathematical errors, incompetence, negligence, incorrect interpretation of facts, incorrect correspondence of accounts, imperfection of the accounting system and current legislation etc. The generalization of the classification signs of the accounting errors allowed determining the most common: the amount of impact, the time of occurrence, the influence on the value of retained earnings (uncovered loss), the essence, and the presence of intent and the method of assumption. It was proved, that errors can have different character and to cause various consequences. It was built algorithm of correction of the accounting errors in the dependence of the period of their detection. The correction of errors of the previous years is made out in the month of the error detection by the accounting reference. This document contains the essence of the error, the amount and correspondence of the accounting accounts. For the correcting of errors of last years, that have influenced on the volume of retained profits (or uncovered loss), you have to correct sum of the beginning amount balance of retained profits. Errors in accounting registers for the reporting year identified after recording the totals of accounting registers in the general accounting book are corrected by the reversal method. This method involves the preparation of an accounting reference in which the error is entered in red ink, or in brackets, and the correct entry is entered by ink or paste of ballpoint pens dark color.*

**Key words:** error, cause, deception, accounting, the classification sign, an accounting error, financial statement, tax statement.

**Постановка проблеми.** Умови сьогодення вимагають від суб'єктів господарювання вміння грамотно аналізувати економічну інформацію й приймати на її основі виважені управлінські рішення щодо подальшої діяльності в динамічному середовищі. Бухгалтерський облік, зокрема фінансова звітність, має вагомий аналітичний потенціал і використовується у процесі побудови стратегічних напрямів господарської діяльності. Водночас діагностика її показників надає користувачам необхідну інформацію про фінансовий стан підприємства та його можливі перспективи.

Нині важко переоцінити значення документування в бухгалтерському обліку, оскільки дотри-

мання відповідних законодавчих вимог стосовно оформлення бухгалтерських документів забезпечить їх подальше визнання якісними та юридично доказовими. Юридично доказовим слід вважати документ, що містить фактографічні дані про обставини (дії та події), достатні для обґрунтування у вирішенні спірних питань [5]. Якісним є документ, складений із дотриманням установлених вимог щодо мови, виду й форми матеріального носія, наявності обов'язкових та додаткових реквізитів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемами змістового наповнення поняття «помилка», класифікації та виправлення помилок

у бухгалтерському обліку займалися різні науковці. Зокрема, сутності бухгалтерських помилок та різновидам теоретичних підходів до їх класифікації присвячені роботи М. Білухи, В. Білоуська, А. Гусака, Н. Канцедал, М. Кужельного, О. Лишиленка, О. Лугової, Т. Маренич, І. Назарбаєвої, Б. Усача, Р. Хом'яка, О. Царенка, О. Шипунової; особливості виявлення й попередження помилок в обліку та фінансовій звітності з'ясовані в працях М. Дубініної, М. Войцеховського, О. Золотухіна та В. Швеця. Однак наявність суперечливих питань та дискусій щодо помилок у бухгалтерському обліку, зокрема уточнення економічної сутності поняття «бухгалтерські помилки», класифікація та порядок їх виявлення й виправлення, свідчить про високу актуальність і практичну значимість теми дослідження.

**Постановка завдання.** Метою статті є теоретичне обґрунтування сутності поняття «бухгалтерська помилка» та дослідження концептуальних підходів до встановлення класифікаційних ознак помилок у бухгалтерському обліку для оптимізації рішень щодо їх виявлення й виправлення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У чинному законодавстві відсутнє чітке визначення поняття «бухгалтерська помилка», проте Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 21 червня 1999 р. № 391 передбачає розмежування помилок за критерієм суттєвості залежно від того, впливає перекирчування даних на рішення користувачів фінансової звітності (суттєва помилка) чи ні (несуттєва помилка). Водночас Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» від 28 травня 1999 р. № 137 (далі – П(С)БО 6) [1] є дещо поверхневим і лише узагальнює способи виправлення помилок, що були допущені під час складання фінансових звітів у попередніх роках, отже, потребує подальшого вдосконалення.

У податковому законодавстві інтерес до бухгалтерських помилок виникає лише з позиції їх виявлення під час формування податкової звітності, здебільшого задля вибору міри покарання за їх допущення залежно від способу їх виявлення: самостійно чи контролюючими органами. Навіть у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2] подано лише визначення терміна «помилки попередніх періодів», однак саме поняття «бухгалтерська помилка» теж відсутнє.

Економічній категорії «бухгалтерська помилка» присвячено чимало наукових публікацій, однак у визначенні сутності поняття існують розбіжності. На підтвердження цього розглянемо еволюцію наукової думки стосовно трактування цього поняття (табл. 1).

Систематизація поглядів науковців із цього питання дає підстави стверджувати, що базовими характерними ознаками помилок у бухгалтерському обліку є ненавмисне та/або несвідоме нехтування інформацією, неправильні математичні підрахунки, неправильна інтерпретація понять та господарських процесів тощо.

Отже, бухгалтерські помилки – це пропуски, викривлення, перекирчування, невідображення, неправильне подання, неточність, спотворення інформації в бухгалтерських документах та/або фінансовій звітності. Визначення бухгалтерських помилок безпосередньо залежить від низки факторів, узагальнення яких наведено в табл. 2.

З огляду на те, що сутність бухгалтерських помилок формує породжувальний алгоритм вивчення причин їх виникнення, практики поділяють помилки в бухгалтерському обліку на дві групи, такі як навмисні й ненавмисні. Навмисні зазвичай рідше трапляються в діяльності підприємств, оскільки пов'язані або з корисними цілями або зі спотворенням інформації задля заниження податків, зборів тощо. Такі помилки можна інтерпретувати як обман, тобто навмисне викривлення фінансової інформації однією або кількома особами зі складу керівництва, службовців підприємства, що передбачає маніпуляцію, фальсифікацію, зміну записів чи документів, навмисне неправильне віднесення в активи різних статей тощо [9].

Причин допущення ненавмисних помилок значно більше, адже ними є неправильні математичні розрахунки, некомпетентність (неправильна інтерпретація фактів, неправильна кореспонденція рахунків), прописки, халатність, неухважність тощо. Водночас сюди відносять недосконалість чинного законодавства, що регулює організацію бухгалтерського обліку та систему оподаткування.

З розвитком економічних наук відбуваються уточнення та вдосконалення класифікацій економічної інформації, зокрема в бухгалтерському обліку. Класифікація як економічна категорія є покроковим поділом певної сукупності елементів задля їх систематизації та групування. Отже, диференціація бухгалтерських помилок за класифікаційними ознаками необхідна для забезпечення достатньою інформацією зовнішніх та внутрішніх користувачів. Водночас система класифікацій є динамічною, що насамперед пов'язане зі зміною вимог до облікової інформації на кожному етапі економічних відносин. На думку науковців, існує низка класифікаційних ознак бухгалтерських помилок, узагальнення яких наведено в табл. 3.

Аналізуючи дані табл. 3, зауважимо, що найбільш поширеною є класифікація за обсягом впливу на інформацію, згідно з якою помилки бувають локальними (допущеними в документах та/або регістрах бухгалтерського обліку, при цьому вони не приводять до помилок в інших регістрах)

Таблиця 1

**Еволюція наукової думки щодо дефініції поняття «бухгалтерська помилка»**

Автор, джерело	Термін	Визначення
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2]	Помилки попередніх періодів	Пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання достовірної інформації або зловживання нею, яка була наявна в періоді, коли затвердили фінансову звітність; могла би бути отриманою та врахованою під час складання та подання цієї фінансової звітності.
МСА 240 «Обов'язки аудитора щодо несумлінних дій при аудиті фінансової звітності» [3]	Помилка	Перекручення, для яких характерні ненавмисні дії, що приводять до перекручення фінансової звітності.
А. Гусак [4]	Помилка	Ненавмисне неправильне відображення (перекручення, викривлення) даних чи пропуск (невідображення) інформації під час ведення обліку та складання фінансової звітності.
Н. Канцедал [5]	Бухгалтерська помилка	Невідображення або викривлення інформації в бухгалтерських документах, допущене в ході математичних підрахунків, ігнорування або неправильної інтерпретації фактів господарського життя.
А. Кузьмінський [6]	Помилки	Ненавмисні порушення у відображенні інформації, які виникають у результаті арифметичної або граматичної помилки в 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 документування та складання звітів тощо.
Т. Маренич [7]	Помилки	Неточності та викривлення, які виникають під час відображення в обліку активів, доходів, витрат, зобов'язань і власного капіталу підприємства та підлягають виправленню.
Б. Усач [8]	Помилки	Несвідомі дії, які є наслідком недобросовісного ставлення до виконання службових обов'язків під час підготовки інформації, що може призвести до виникнення перекручень.
О. Шипунова [9]	Помилки	Ненавмисні спотворення записів або пропуски сум, чи повідомлення відомостей, які не підлягають розкриттю у фінансовій звітності.

*Джерело: узагальнено авторами*

та транзитними (супроводжуються помилками в інших бухгалтерських регістрах).

Наступна класифікаційна ознака, а саме характер помилки, зазвичай передбачає виокремлення з арифметичних та методологічних помилок. Арифметичні досить часто трапляються в практичній діяльності підприємств, адже вони можуть як бути механічними, так і виникати внаслідок неуважності, стомленості або несправності обчислювальної техніки. Об'єктами таких помилок можуть бути первинні документи, регістри аналітичного й синтетичного обліку, як наслідок, фінансова звітність. У податкових документах допущені арифметичні помилки можуть бути у формах податкової звітності та додатках до неї. Стосовно методологічних бухгалтерських помилок, то вони пов'язані з неправильним визнанням активів, застосуванням неправильної оцінки під час придбання, вибуттям запасів, незастосуванням податкових соціальних пільг тощо.

Заслуговує на увагу класифікація бухгалтерських помилок за характером дотримання якісних характеристик звітності, відповідно до якої розрізняють суттєві й несуттєві помилки. Водночас виокремлюють навмисні та ненавмисні помилки, що залежать від наявності наміру та людської сві-

домості. Низка науковців виокремлює помилки в записах сум або тексті господарських операцій, що у класифікаційних ознаках ідентифікується як спосіб допущення або місце виникнення.

В умовах здійснення зовнішньоекономічної діяльності актуальними є бухгалтерські помилки, пов'язані із застосуванням Міжнародних стандартів обліку. Так, Л. Карасева [17] і А. Гусак [4] виокремлюють помилки на стадіях підготовки фінансової звітності, а саме за НП(С)БО; за МСФЗ та в процесі її трансформації.

За оцінками фахівців важливою є класифікація бухгалтерських помилок за впливом на облік, як на бухгалтерський, так і на податковий. Це, зокрема, неправильне трактування операції, відсутність відображення чи неправильне відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку; неправильне зазначення сум; відсутність занесення облікових даних у регістри, що призводить до викривлення інформації в бухгалтерському обліку, отже, у фінансовій звітності. Помилки, що трапляються під час нарахування заробітної плати й, відповідно, нарахувань та утримань із неї, одночасно впливають як на дані бухгалтерського обліку (рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 64 «Розрахунки за

податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням»), так і на дані податкового обліку й звітності, зокрема форми 1-ДФ.

Окремі дослідники, наприклад І. Назарбаєва [12] та Т. Маренич [7], розрізняють такі ознаки помилок, як джерела помилки (у первинних документах, у реєстрах, у фінансовій звітності); вплив на інші помилки (одиночні й множинні); місце виникнення (внутрішні й зовнішні). На нашу думку, найбільш вагомими є множинні помилки, наприклад застосування неправильного методу оцінювання вибуття матеріальних цінностей призведе до помилок у звіті про рух матеріальних цінностей та виробничих звітах під час розрахунку собівартості продукції, зрештою, відображення недостовірної інформації в «Балансі (Звіті про фінансовий стан)» та «Звіті про фінансові результати (Звіті

про сукупний дохід)». Актуальною є класифікація помилок за місцем виникнення, адже їх можуть зробити як співробітники, так і контрагенти (працівники АЗС, продавці магазинів тощо).

У цьому контексті доречно відзначити точку зору К. Нагірської [19], М. Войцеховського [11], які вважають важливою класифікаційною ознакою помилок їхній вплив на податкові зобов'язання. Помилки, що призводять до заниження податкових зобов'язань, є найбільш небезпечними, адже саме вони пов'язані із застосуванням у подальшому штрафів та пені з боку контролюючих органів. З огляду на це Т. Маренич [7] пропонує диференціювати помилки за способом їх виявлення, а саме самоперевіркою, аудиторською перевіркою чи перевіркою контролюючими органами та суб'єктами виявлення (внутрішніми чи

Таблиця 2

**Узагальнення причин виникнення бухгалтерських помилок за літературними джерелами**

Причини	[10]	[3]	[2]	[7]	[11]	[12]	[6]	[13]	[14]	[9]	[15]
Неточності в математичних підрахунках	+	+	+				+			+	
Неправильне застосування загальноприйнятих принципів		+	+								
Неправильне використання облікової політики організацій	+	+	+								
Неправильне використання інформації, яка була відома під час підготовки фінансових звітів	+	+	+								
Неправильна класифікація або оцінка фактів господарської діяльності	+	+	+								
Шахрайство			+			+					
Збій бухгалтерської програми, що призводить до порушення архівних даних				+	+						
Автоматичне дублювання даних				+	+						
Неприспосованість бухгалтерської програми до специфіки діяльності підприємства				+							
Недогляд						+					
Неправильна інтерпретація фактів	+					+	+				
Незнання або нерозуміння нормативних положень чинного законодавства	+			+							
Втома								+	+		+
Недбайливість працівників								+	+	+	+
Низький кваліфікаційний рівень										+	
Несправність калькулятора або комп'ютера								+	+	+	+
Неправомірність дій посадових осіб	+										
Граматичні помилки							+			+	
Випадкові пропуски							+				
Хибні показники вимірних приладів							+				
Відсутність контролю за діями МВО під час проведення первинного обліку							+				
Неправильно зроблені бухгалтерські записи					+					+	+
Зниження суми отриманої виручки					+						
Необґрунтоване застосування пільги					+						
Використання не тієї ставки податку					+						
Недотримання податкового законодавства										+	

Джерело: узагальнено авторами

Узагальнена класифікація помилок у бухгалтерському обліку

Ознаки класифікації	Види помилок
Обсяг впливу на інформацію [12; 15; 16], обсяг впливу за значенням [18], за результатами [14]	Локальні, транзитні.
Час виникнення [4; 7; 12], період допущення [5; 19], період виникнення [10]	Поточного періоду, минулих періодів.
Наявність наміру [4; 19] залежно від людської свідомості [7; 12], причина виникнення [10]	Навмисні, ненавмисні.
За способом допущення [13; 19], місцем виникнення [14; 15; 18]	У тексті операцій, у записах сум.
Вплив на нерозподілений прибуток [1; 4; 7; 12]	Помилки, виправлення яких впливає на величину прибутку (непокритого); помилки, виправлення яких не впливає на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).
Дотримання якісних характеристик звітності [4], значущість [7; 12], суттєвість [10]	Суттєві, несуттєві.
Характер помилки [11; 19], характер неточності [5]	Арифметичні, методологічні.
Характер [4; 7; 12]	Механічні, смислові.
Вплив на облік [11; 19]	Помилки, які впливають лише на бухгалтерський облік; помилки, які впливають лише на податковий облік; помилки, які впливають на бухгалтерський і податковий облік.
Носії [12] або джерела помилки [7; 12]	Помилки в первинних документах, облікових регістрах, формах фінансової звітності, податковій звітності, інших формах звітності.
Етап підготовки звітності [4; 17]	За НП(С)БО, за МСФЗ та трансформацією звітності.
Вплив на інші помилки [7; 12]	Одиночні, множинні.
Місце виникнення [7; 12]	Внутрішні, зовнішні.
Причини виникнення [14; 18]	Помилки, що виникають унаслідок стомленості, неувважності людини, а також несправності обчислювальної техніки.
Вплив на податкові зобов'язання [11; 19]	Завищення податкових зобов'язань; заниження податкових зобов'язань; відсутність зміни податкових зобов'язань.
Сутність [5]	Неправильна кореспонденція, невідображення операції, неправильні записи щодо кількості, номенклатури, обсягу чи суми операції.
Суттєвість [5]	Суттєві, несуттєві.
Спосіб виявлення [7]	Арифметично-логічний контроль; поточний контроль; інвентаризація; взаємоперевірка облікових регістрів; перевірка порівнянності показників фінансової звітності; зовнішній аудит; перевірка організацій вищого рівня; перевірка контролюючих органів.
Суб'єкти виявлення помилки [7]	Спеціалісти підприємства; зовнішній аудитор; внутрішній аудитор; контролюючі органи; головне підприємство.
Відношення до звітності [7]	Вимога внесення змін у звітність; відсутність вимоги внесення змін у звітність.
Спосіб виправлення [7]	Коректурний спосіб; спосіб «сторно»; спосіб додаткового запису; коригування сальдо прибутку (збитку) на початок звітного періоду; спосіб прямого запису (переведення рахунку).
Тип помилки [7]	Пропуски; викривлення; неточності.
Легкість виявлення [7]	Явні (відкриті); неявні (приховані).
Можливість виправлення [7]	Підлягання виправленню; відсутність підлягання виправленню.
Три рівні суттєвості помилок і пропусків [9]	Малі й незначні, що несуттєво впливають на рішення користувачів інформації; матеріальні помилки та пропуски, що впливають на прийняття користувачами тих чи інших рішень, як наслідок, зовнішня звітність об'єктивно відображає реальну дійсність і є корисною; помилки та пропуски в обліку та звітності, які ставлять під сумнів достовірність та об'єктивність звітної інформації загалом.
Обставини виникнення [10]	Допущені в результаті математичних підрахунків, неправильного застосування облікової політики; неувважності; неправильної інтерпретації фактів; шахрайства.

Тривалість їх послідовності в часі [11]	Впливають на показники обліку звітних періодів і не впливають на показники наступних періодів, наслідки яких далі існують та усуваються шляхом коригування показників звітних періодів.
Сфера застосування [12]	Ті, що потрапляють до сфери застосування П(С)БО 6 і МСБО 8; ті, що не потрапляють до сфери застосування П(С)БО 6 і МСБО 8.
Зміст [14]	У повноті, достовірності, періодизації, кореспонденції, оцінюванні та поданні.
Значимість [14]	Значимі, незначимі.
Намір [14]	Вільні, мимовільні.
Систематичність [19]	Одноразові, систематичні.
Об'єкт допущення [19]	Відсутність ведення обліку; помилки в повноті відображення операції; помилки в обґрунтуванні відображених операцій; помилки в періодизації; помилки в записах; помилки в оцінюванні.

Джерело: узагальнено авторами

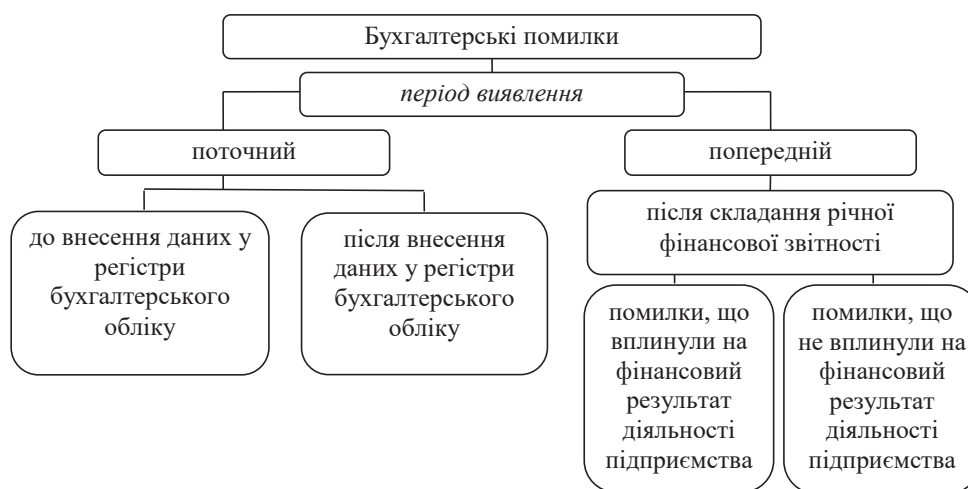


Рис. 1. Види бухгалтерських помилок за періодами виявлення

зовнішніми спеціалістами). Так, зокрема, одним з основних податків для суб'єктів господарювання є податок на додану вартість. У разі самостійного виявлення помилки під час його нарахування необхідно врахувати допустимі терміни застосування способу виправлення. У разі виявлення помилки до закінчення граничного терміну подання декларації подається Звітна нова декларація без нарахування штрафних санкцій. Самостійне виявлення помилки до закінчення терміну позовної давності (1 095 календарних днів) супроводжується поданням Уточнюючого розрахунку та нарахуванням штрафу в розмірі 3% від суми недоплати та пені.

Крім вищезазначених, К. Нагірська та Л. Риковська [19] виокремлюють такі класифікаційні ознаки помилок, як об'єкт допущення (помилки в повноті відображення операції, періодизації, записах, оцінці) та систематичність. Т. Маренич [7] виділяє також інші критерії розрізнення бухгалтерських помилок, такі як спосіб виправлення, тип помилки, легкість виявлення та можливість виправлення.

Сучасна дослідниця І. Назарбаєва стверджує, що дія П(С)БО 6 та МСБО 8 поширюється не на всі бухгалтерські помилки, а лише на ті, які відповідають певним вимогам, тому однією з класифікаційних ознак вона вибрала сферу вживання, виокремивши помилки, які потрапляють і які не потрапляють до сфери застосування П(С)БО 6 і МСБО 8 [12].

Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що нині в економічній літературі існує велика кількість класифікаційних ознак бухгалтерських помилок, проте окремі автори пропонують власну інтерпретацію, що, на наш погляд, є недоречним, наприклад групування за мірою виникнення (вільні та мимовільні) слід було б включити в ознаку щодо намірів (навмисні та ненавмисні). Особливої уваги, на нашу думку, потребує класифікаційна ознака за періодом виявлення та впливом на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), що наведено на рис. 1.

Здійснений аналіз указаних вище досліджень дає підстави й належне підґрунтя для формування

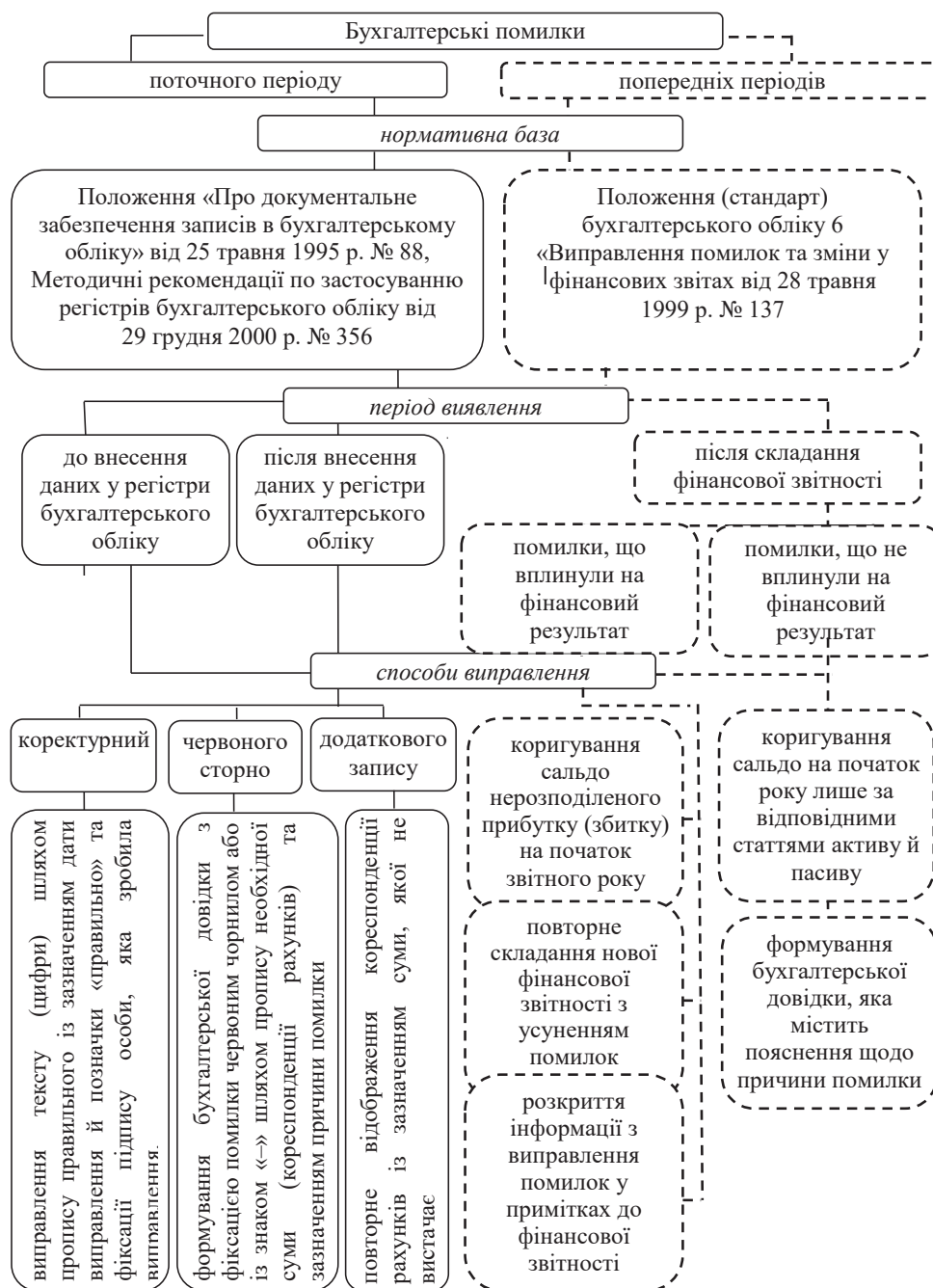


Рис. 2. Способи виправлення бухгалтерських помилок

власної точки зору щодо базових класифікаційних ознак бухгалтерських помилок, таких як період виявлення, способи виправлення, вплив на суму нерозподіленого прибутку та збитку, узагальнення яких наведено на рис. 2.

Отже, виправлення помилок відбувається в процесі налаштування автоматизованої системи бухгалтерського обліку, зокрема під час збереження рівності валюти балансу; інвентаризації, що є способом виправлення помилок змістового характеру; взаєморозрахунків, що передбачає відповідність показників різних форм звітності та між контрагентами.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, в результаті проведених досліджень можна зробити такі висновки.

1) У чинному законодавстві відсутнє поняття «бухгалтерська помилка»; на нашу думку, бухгалтерська помилка – це пропуски, викривлення, перекручення, невідображення, неправильне подання, неточність, спотворення інформації в бухгалтерських документах та фінансовій звітності.

2) Серед великого різноманіття класифікаційних ознак бухгалтерських помилок заслуговує на увагу ознака з поділом помилок на навмисні та

ненавмисні. Навмисні є ознакою обману, наслідками є маніпуляція, фальсифікація, зміна записів чи документів, навмисне неправильне віднесення в активи різних статей тощо. Ненавмисні є причинами, пов'язаними з неправильними математичними розрахунками, некомпетентністю, неухважністю, недосконалістю системи бухгалтерського обліку та чинного законодавства тощо.

3) Базовими класифікаційними ознаками бухгалтерських помилок вважаємо період виявлення, способи виправлення, порядок впливу на суму нерозподіленого прибутку та збитку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (дата звернення: 03.01.2020).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» / Верховна Рада України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020) (дата звернення: 03.01.2020).

3. Міжнародний стандарт аудиту 240 «Обов'язки аудитора щодо несумлінних дій при аудиті фінансової звітності». URL: [https://stud.com.ua/67121/audit\\_ta\\_buhoblik/mizhnarodniy\\_standart\\_auditu\\_obovyazki\\_auditora\\_schodo\\_nesumlinnih\\_auditi\\_finansovoyi\\_zvitnosti](https://stud.com.ua/67121/audit_ta_buhoblik/mizhnarodniy_standart_auditu_obovyazki_auditora_schodo_nesumlinnih_auditi_finansovoyi_zvitnosti) (дата звернення: 03.01.2020).

4. Гусак А. Сутність та класифікація помилок у професійних стандартах. *Молодий вчений*. 2016 № 12.1 (40). С. 713–719. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/168.pdf> (дата звернення: 03.01.2020).

5. Канцедал Н. Ідентифікація та способи виправлення бухгалтерських помилок. *Актуальні проблеми економіки і управління в сучасних соціально-економічних умовах*: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (2–3 жовтня 2012 р.). Дніпропетровськ: Герда, 2012. С. 282–284.

6. Кузьминський А., Кужельний Н., Петрик Е., Савченко В. Аудит: учебник. Киев: Учетинформ, 1996. 283 с.

7. Маренич Т. До питання класифікації бухгалтерських помилок. URL: <http://journals.uran.ua/index.php/wisn021/article/view/129980/125567> (дата звернення: 03.01.2020).

8. Усач Б. Аудит: навчальний посібник. Київ: Знання-Прес, 2002. 250 с.

9. Шипунова О. Визначення і класифікація помилок у фінансовій звітності. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Проблеми інтеграції України у світовий фінансовий простір*. 2013. Вип. 1 (99). С. 92–101. URL: [http://ird.gov.ua/sep/sep20131\(99\)/sep20131\(99\)\\_093\\_ShypunovaOV.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20131(99)/sep20131(99)_093_ShypunovaOV.pdf) (дата звернення: 03.01.2020).

10. Лугова О., Ворошилова О., Лата Ю. Помилки в бухгалтерському обліку: виявлення та виправлення. *Modern economics*. 2018. № 12. С. 133–139.

URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon\\_2018\\_12\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2018_12_22) (дата звернення: 03.01.2020).

11. Войцеховський М. Класифікація та види помилок в обліку. *Дебет-Кредит*. 2007. № 14. URL: <https://dtk.com.ua/show/1cid03035.html> (дата звернення: 03.01.2020).

12. Назарбаєва І. Різні помилки – різні способи виправлення: класифікація бухпомилков. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. № 45. С. 4–7.

13. Білоусько В., Беленкова М. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. 2-ге вид. Київ: Мета, 2002. 240 с.

14. Рудницький В. Методологія і організація аудиту. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 192 с.

15. Швець В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Знання, 2008. 535 с.

16. Лишленко О. Бухгалтерський облік: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 670 с.

17. Карасьова Л. Помилки в звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності та методи їх виправлення. *Україна фінансова*. URL: [http://www.ufin.com.ua/analit\\_mat/sdu/151.htm](http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/151.htm) (дата звернення: 03.01.2020).

18. Деващук Л., Єрмолаєва В., Квач Я., Рудинська О. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Харків: ТОВ «Одіссей», 2001. Ч. 1. 495 с.

19. Нагірська К., Риковська Л. Виправлення помилок у фінансовій звітності: проблеми нормативно-методичного забезпечення. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11 (41). Ч. 1. С. 120–130.

#### REFERENCES:

1. Polozhennia (Standart) bukhhalterskoho obliku 6 "Vypravlennia pomylok i zminy u finansovykh zvitakh" [Accounting Standard 6 "Correction of Errors and Changes in Financial Statements"]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.05.1999 r. № 137. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (accessed 03 January 2020).

2. Mizhnarodnyi (Standart) bukhhalterskoho obliku 8 "Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky" [International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"]. Available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020) (accessed 03 January 2020).

3. Mizhnarodnyi standart audytu 240 "Obovyazky audytora shchodo nesumlennykh dii pry audyti finansovoi zvitnosti" [International Auditing Standard 240 "Auditor's Responsibilities for Unfair Actions in Auditing of Financial Statements"]. Available at: [https://stud.com.ua/67121/audit\\_ta\\_buhoblik/mizhnarodniy\\_standart\\_auditu\\_obovyazki\\_auditora\\_schodo\\_nesumlennykh\\_auditi\\_finansovoyi\\_zvitnosti](https://stud.com.ua/67121/audit_ta_buhoblik/mizhnarodniy_standart_auditu_obovyazki_auditora_schodo_nesumlennykh_auditi_finansovoyi_zvitnosti) (accessed 03 January 2020).

4. Husak A. (2016) Sutnist ta klasyfikatsiia pomylok u profesiynykh standartakh [Essence and classification of errors in professional standards]. *Molody vcheny*. [Young scientist], vol. 12.1 (40), pp. 713–719. Available at: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/168.pdf> (accessed 03 January 2020).



5. Kantsedal N. (2012) Identyfikatsiia ta sposoby vypravleniia bukhhalterskykh pomylok. [Identification and ways of correcting accounting errors]. Aktualni problemy ekonomiky i upravlinnia v suchasnykh sotsialno-ekonomichnykh umovakh: zbirnyk materialiv mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi internet-konferentsii. Dnipropetrovsk : Herda, pp. 282–284.
6. Kuzmyskyi A., Kuzhelnyi N., Petryk E., Savchenko V. (1996) Audyt [Audit]. M. : Uchetinform. (in Ukrainian)
7. Marenych T. Do pytannia klasyfikatsii bukhhalterskykh pomylok [On the classification of accounting errors]. Available at: <http://journals.uran.ua/index.php/wissn021/article/view/129980/125567> (accessed 03 January 2020).
8. Usach B. (2002) Audyt [Audit]. M. : Knowledge-Press. (in Ukrainian)
9. Shypunova O. (2013) Vyznachennia i klasyfikatsiia pomylok u finansovii zvitnosti [The definition and classification of errors in financial statements]. Sotsialno-ekonomichni problemy suchasnoho periodu Ukrainy. Problemy intehratsii Ukrainy u svitovyi finansovyi prostir [Social and economic problems of the modern period of Ukraine. Problems of Ukraine's integration into the global financial space], vol. 1 (99), pp. 92–101. Available at: [http://ird.gov.ua/sep/sep20131\(99\)/sep20131\(99\)\\_093\\_ShypunovaOV.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20131(99)/sep20131(99)_093_ShypunovaOV.pdf) (accessed 03 January 2020).
10. Luhova O., Voroshylova O., Lata Yu. (2018). Pomylyky v bukhhalterskomu obliku: vyjavlennia ta vypravleniia [Errors in accounting: identification and correction]. Modern economics. [Modern economics], vol. 12, pp. 133–139. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon\\_2018\\_12\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2018_12_22) (accessed 03 January 2020).
11. Voitsekhovskiy M. (2007). Klasyfikatsiia ta vydy pomylok v obliku [Classification and types of errors in accounting]. Debet-Kredyt. [Debit Credit], vol. 14. Available at: <https://dtkt.com.ua/show/1cid03035.html> (accessed 03 January 2020).
12. Nazarbaieva I. (2017). Rizni pomylyky – rizni sposoby vypravleniia: klasyfikatsiia bukh pomylok. [Various errors – various methods of correction: classification of errors]. Vse pro bukhhalterskyi oblik. [All about accounting], no. 45, pp. 4–7.
13. Bilousko V., Bielienskova M. (2002). Teoriia bukhhalterskoho obliku [Theory of accounting]. K. : Meta. (in Ukrainian)
14. Rudnytskyi V. (2007) Metodolohiia i orhanizatsiia audytu. [Methodology and audit organization]. Ternopil : Ekonomichna dumka. (in Ukrainian)
15. Shvets V. (2008) Teoriia bukhhalterskoho obliku [Theory of accounting]. K. : Znannia. (in Ukrainian)
16. Lyshylenko O. (2009). Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. K. : Tsentr navchalnoi literatury. (in Ukrainian)
17. Karasova L. Pomylyky v zvitnosti za Mizhnarodnymy standartamy finansovoi zvitnosti ta metody yikh vypravleniia [Errors in reporting according the International Financial Reporting Standards and methods of their correction]. Ukraina finansova [Ukraine is financial]. Available at: [http://www.ufin.com.ua/analit\\_mat/sdu/151.htm](http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/151.htm) (accessed: 03 January 2020).
18. Devashchuk L., Yermolaieva V., Kvach Ya., Rudynska O. (2001). Teoretychni osnovy ta praktyka bukhhalterskoho obliku [Theoretical bases and practice of accounting]. Kh. : TOV “Odissei”. (in Ukrainian)
19. Nahirska K., Rykovska L. (2014). Vypravleniia pomylok u finansovii zvitnosti: problemy normatyvno-metodychnoho zabezpechennia [Correction of errors in financial statements: problems of normative and methodological support]. Ekonomichni nauky. Serii: Oblik i finansy. [Economic sciences. Series Accounting and Finance], vol. 11 (41), pp. 120–130.