

УДК 657

DOI: 10.31891/2307-5740-2019-270-3-54-60

ГЕВЧУК А. В.

ПВНЗ «Вінницький фінансово-економічний університет»

## ЩОДО МЕТОДОЛОГІЇ ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК РОЗРАХУНКІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

У статті розглядається одна із самих злободенних проблем виправлення помилок в бухгалтерському обліку розрахунків з контрагентами і звітності. Помилка, відповідно до Національного нормативу аудиту, – це ненавмисне перекручування фінансової інформації в облікових записах, розрахунках, неправильне відображення даних в звітності, які мають визначальний вплив на фінансовий стан підприємства, а звітність може бути спотвореною. Застосування ефективної системи виявлення та виправлення помилок в обліку розрахунків і звітності є безперечним механізмом запобігання відповідних ризиків для господарчих структур. Автор схематично відображає порядок внесення виправлень в залежності від строків виявлення помилок: до закінчення, після закінчення поточного року і якщо звітність затверджена. Особлива увага приділяється способам коригування виявлених бухгалтерських помилок. З метою більшої доступності в розумінні способи і процес коригування бухгалтерських помилок зведені в таблиці 1, 2.

Пропонуються основні правила, яких слід дотримуватись незалежно від характеру помилки і ким ця помилка виявлена: бухгалтером чи експертом-аудитором. Існують лише обмеження, якщо помилка виявлена платником податків чи податковим органом виправлені бухгалтерські запити і в тому і в іншому випадку будуть однаковими. Якщо помилку виявлено податковою інспекцією під час перевірки, до підприємства застосовуються штрафні санкції. В такому випадку виправлення звітності підприємства наведені в таблиці 2.

Особлива увага надається процесу виправлення помилок виявлених після затвердження звітності і їх неможливо виправити в зданому звітному періоді. При допущенні помилок у минулих звітних роках їх виправлення залежить від дотримання таких умов: чи є таке виявлення помилки подією після дати балансу, чи впливає помилка на величину нерозподільного прибутку (непокритого збитку). При цьому даються конкретні рекомендації виправлення помилки. Зауважимо, що зміни у вже затверджену і представлену користувачем бухгалтерську звітність ніколи не вносяться. Помилки, допущені в минулих роках, розглядаються як прибуток або збиток минулих років, що пов'язано також зі змінами розрахунку податків.

Таким чином, помилки при складанні квартальної проміжної звітності не переглядаються, а коригуються в кінці року. Відсутність розбіжностей з приводу взаємовідносин з розрахунками контрагентів підтверджується оформленим двостороннім актом звірки розрахунків.

Ключові слова: виправлення помилок, розрахунки, бухгалтерський облік, звітність, контрагенти, фінансовий ризик, зобов'язання, спотворення.

HEVCHUK A.

Ynynitsya University of Economics and Finance

## AS TO THE METHODOLOGY OF ERRORS' CORRECTION IN CALCULATIONS IN ACCOUNTING AND REPORTING

The article deals with one of the most topical problems of correcting errors in the accounting of calculations with counterparties and reporting. An error in accordance with the National Audit Standard is an unintentional misrepresentation of financial information in accounts; calculations, incorrect reporting of data that has a decisive impact on the financial position of the enterprise, and thus, the reporting may be distorted. The application of an effective system for detecting and correcting errors in the accounting and reporting is an indisputable mechanism for preventing appropriate risks for economic entities. The author schematically shows the order of making corrections, depending on the terms of error detection: before the end, after the end of the current year and if the reporting is approved. Particular attention is paid to ways of correcting detected accounting errors. For the purpose of greater accessibility in understanding the methods and process of adjusting accounting errors are summarized in Table 1, 2.

In the article are proposed the basic rules that should be observed irrespective of the nature of the error and by whom this error has been identified: an accountant or an auditor. There is only a limitation if the error is detected by the taxpayer or the tax authority corrected accounting queries in both cases will be the same. If an error is detected by the tax inspectorate during the inspection, penalties are imposed on the company. In this case, correction of enterprise reporting is given in Table 2.

Particular attention is paid to the process of correction of errors detected after the approval of the reporting and they cannot be corrected in the reported period. When errors are made in past reporting years, their correction depends on the following conditions: is there such error detection after the balance sheet date, whether the error on the amount of undivided profit (uncovered loss) affects. In this case, specific recommendations are made to correct the error. We should note that changes are not made in the already approved and submitted by the user accounting calculations. Mistakes made in past years are treated as a profit or loss of previous years, which is also due to changes in the calculation of taxes.

Thus, mistakes in the preparation of quarterly interim accounts are not reviewed, but corrected at the end of the year. The absence of disagreement over the relationship with counterparties' calculations is confirmed by a bilateral act of reconciliation of settlements.

Key words: error correction, calculations, accounting, reporting, counterparties, financial risk, liabilities, distortions.

**Постановка проблеми в загальному вигляді.** На сучасному етапі економічного розвитку аналіз господарського і фінансового стану підприємства всеціло здійснюється на підставі показників бухгалтерського обліку і звітності. Для цього обчислюються коефіцієнти, які відображають співвідношення складових активів, пасивів, доходів і витрат підприємства. При визначенні зазначених коефіцієнтів часто

використовуються проміжні підсумкові показники форм фінансової звітності. Помилки при підрахунку підсумкових показників здійснюють безпосередній і визначальний вплив на значення коефіцієнта, оскільки на підставі оцінки його значення робиться висновок про результативність діяльності підприємства, його фінансову стійкість. Тобто такі помилки матимуть визначальний вплив на фінансове становище користувача, що приймає рішення на підставі недостовірних даних.

Відповідно до Національного нормативу аудиту «помилка – ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записях і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного відображення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань, невідповідне відображення записів в обліку». Недотримання окремих положень нормативних документів призводять до помилок при складанні бухгалтерської звітності, а в результаті неухважного ставлення до процедури обліку бухгалтерська звітність підприємства нерідко може бути спотвореною.

У той же час своєчасно розпізнати ці дії нерідко важко, оскільки при суб'єктивних зазіханнях здійснюються незаконні дії зовні виглядають як цілком звичайні заходи, які здійснюються відповідно до встановлених правовими та економічними нормами. Застосовувані способи обману, підроблення та інших видів неправильних дій постійно розвиваються і, як правило, дуже важко піддаються перевірці, що є основною проблемою якості обліку і звітності. Тому форми, організація, методи і техніка контролю повинні безперервно удосконалюватися з тим, щоб постійно і повно відповідати зміненним господарських умов, сприяти мінімізації помилок підприємницької діяльності, виявляти і запобігати негативні відхилення, пов'язані зі зловживаннями, що потребує додаткових наукових досліджень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Оскільки прагнення до дотримання нормативних документів організації обліку і звітності залишається спонукаючим чинником справедливості, саме з цієї причини перші підходи до наукової оцінки бухгалтерської звітності та відхилень від норм були запропоновані науковцями Аксентьевою А.Б. [1], Булатом Г.В. [2], Вахрушиною М.А. [3], Головащенко О.М. [4], Дорошем Н.У. [5], Коробкою О.М. [6], Огійчуком А.П. [7], Пушкарем М.С. [8], Соколовим Я.В. [9], Чернявським С.О. [10] та іншими. Аналіз досліджень свідчить, що методологічні помилки в бухгалтерському обліку на різних етапах розвитку і відображення операцій характеризуються таким чином: 1) помилки, допущені під час збирання або обробки даних, на підставі яких підготовлена фінансова звітність; 2) невірна облікова оцінка, яка виникла внаслідок поверхового чи невірної тлумачення фактів; 3) помилки в застосуванні облікових принципів, які стосуються оцінки, визнання, класифікації, подання або розкриття. «Золоті правила» внутрішніх перевіряючих для виявлення викривлень: 1) не обґрунтовувати свою довіру до людей тільки виходячи із їх становища у суспільстві; 2) не пояснювати причину відхилень, а намагатися їх виявити; 3) не думати, що помилки та шахрайство неможливі на даному суб'єкті господарювання; 4) відчувати особисту відповідальність за виявлення шахрайства; 5) при виявленні потенційних проблем посилювати контроль для зниження ризику; 6) знати ситуації, які супроводжуються високим ризиком помилок і шахрайства та їх симптоми. Проте в методичній і науковій літературі недостатньо розкрито методологію виправлення помилок в бухгалтерському обліку і звітності, оскільки виявити помилки ще складніше, ніж виправити, особливо складно в умовах зловживань і спотворень.

**Метою статті є** розробка методики виявлення і виправлення помилок в залежності від їх класифікаційних ознак та підходів до їх коригування в обліку розрахунків і звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Ефективна система виявлення і попередження помилок повинна включати методологічні підходи до виправлення помилок в розрахунках бухгалтерського обліку і звітності. З метою запобігання відповідних ризиків важливо застосувати конкретні заходи правильної оцінки і коригування виявлених помилок.

Всі виправлення в бухгалтерському обліку робляться в тому періоді, в якому виявлено помилку. Якщо бухгалтер правильно і своєчасно внесе виправлення, ніякі санкції до фірми застосовуватися не повинні. Порядок внесення поправок залежить від моменту виявлення помилки. Можливі, на наш погляд, три ситуації внесення поправок в бухгалтерський облік, які схематично наведені автором (див. рис. 1). Виходячи з цих ситуацій, виправлення помилок можливо: коректурним способом; способом додаткових записів; способом сторнувальних бухгалтерських записів. При використанні таких способів виправлення помилок, як додатковий запис і сторнувальний запис, складається бухгалтерська довідка про виправні проводки, на основі якої виправляють помилку в усіх регістрах обліку і коректують показники звітності.

Бухгалтерська довідка про виправні проводки складається при виявленні фактів неправильного відображення розрахункових операцій на рахунках бухгалтерського обліку. У цій довідці фіксують факт неправильного відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку і, крім того, обґрунтовується необхідність вироблених в облікових регістрах виправних записів. Така довідка в даному випадку виконує роль первинного документа, на підставі якого здійснюють записи в облікових регістрах. Проте перш ніж виправляти виявлені помилки бухгалтеру слід об'єктивно оцінити зміст помилки та правильно її класифікувати. Способи коригування виявлених бухгалтерських помилок автором зведені в таблицю 1.

Виправлення помилок після затвердження звітності. Якщо бухгалтер знайшов помилку після затвердження річного балансу на річних зборах акціонерів (учасників), то коректувати облікові записи минулого року не потрібно. Всі виправлення вже відображаються в обліку новому звітному році, що настав.

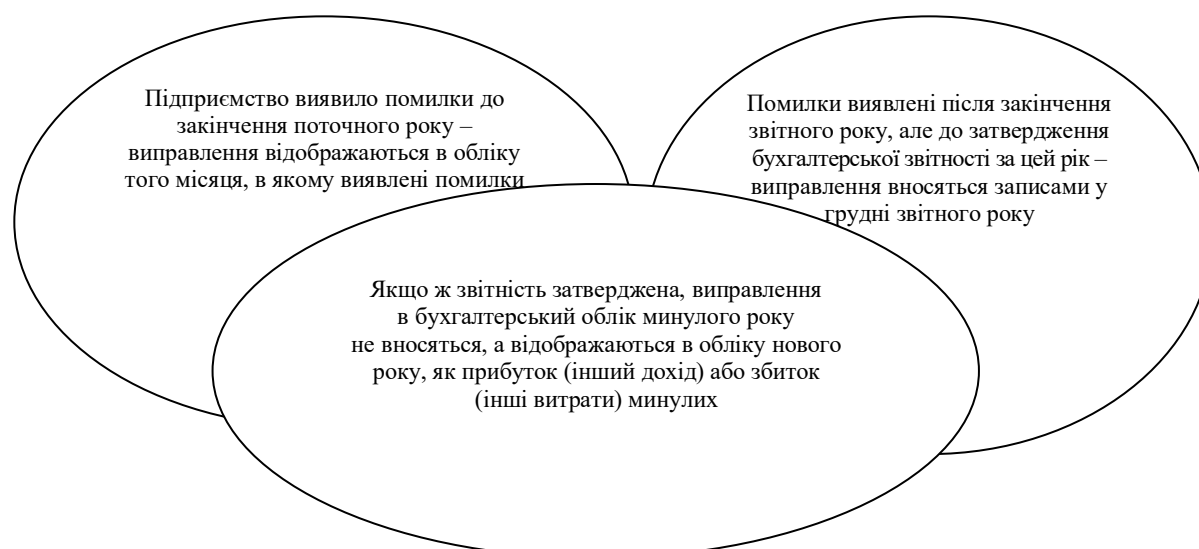


Рис. 1. Порядок внесення поправок в бухгалтерський облік

Таблиця 1

## Способи коригування виявлених бухгалтерських помилок

Способи коригування	Порядок виправлення помилок
Частковий	Виправлення здійснюється додатковою проводкою, що доповнює або сторнує проведені раніше операції виключно на величину позитивної чи негативної різниці
Повний	Застосовується метод сторнування всіх операцій, проведених раніше, з наведенням правильних даних. При застосуванні будь-якого з наведених варіантів слід скласти довідку з посиланням на ті папери, за якими здійснюється коригування. За виявленим недоліком складається бухгалтерська довідка про виправлення помилки

\*узагальнено автором

Внесення виправлення в первинні документи, якщо вони не є касовими і банківськими (ці оформляють заново). Закреслюють помилку однією рисою і надписують зверху вірну суму. Повторюють запис на полі документа або внизу. Вказують дату внесення змін. Узгоджують документи у співробітників, які їх підписували раніше. Складають додаткову проводку на різницю між правильною помилковою сумою операції, якщо в результаті помилки при складанні проводки її сума виявилася меншою фактичної. Якщо неправильного запису більша фактичної, зроблять додаткову про способом «червоне сторно» на суму різниці. Анулюється старий запис способом «червоне сторно», якщо в обліку зазначена помилкова кореспонденція рахунків. Для цього повторюють її червоним кольором, а потім зроблять правильну запис.

Дата внесення виправлень до реєстрів бухгалтерського обліку, залежить від того, в який момент помічена помилка – до або після затвердження річної звітності. Якщо помилку виявлено до закінчення звітного року, то виправлення вносяться в тому місяці, коли вона була виявлена. Виправлення записами грудня того року, за який складається бухгалтерська звітність в разі, якщо вона ще не затверджена.

В бухгалтерському обліку здійснюються коректувальні записи в поточному році, якщо помилка була виявлена за минулий звітний рік після затвердження звітності. Якщо помилка, зроблена в минулому році, була суттєвою, тобто привела до спотворення фінансового результату минулого періоду, відображають коректувальний запис в поточному році.

Виправляти помилки в бухгалтерському обліку потрібно в тому періоді, в якому вони виявлені (п. 11 Вказівок про порядок складання та подання бухгалтерської звітності). Це стосується помилок, допущених і в поточному, і в минулому році. Особливе правило передбачено для випадків, коли помилка звітного періоду виявлено після закінчення року, але до затвердження бухгалтерської звітності за нього. Тоді виправлення вносяться записами грудня звітного року. Методика виправлення виявлених процедурних помилок, пов'язаних з неправильним відображенням господарських операцій внаслідок порушення встановлених правил ведення бухгалтерського обліку, безпосередньо залежить від періоду, до якого належить помилка. Наведено три варіанти коригування облікових даних: які зведені автором в таблицю 2.

Виправлення помилок залежить від того, до якого періоду відноситься конкретна помилка. Отже, якщо помилка відноситься до періоду, за який складається фінансова звітність, то вона виправляється методом «сторно». Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Таблиця 2

## Коригування облікових даних

Вид помилки	Коригування
При виявленні неправильного відображення господарських операцій поточного періоду до закінчення звітного року	Записи за відповідними рахунками бухгалтерського обліку в тому місяці звітного періоду, коли ці помилки виявлено
При виявленні неправильного відображення господарських операцій у звітному році після його завершення	Якщо річна бухгалтерська звітність не представлена і не затверджена у встановленому порядку, виправлення здійснюються записами грудня того року, за який готується звітність
При виявленні в поточному звітному періоді неправильного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку минулого року, за який бухгалтерська звітність затверджена в встановленому порядку	Виправлення в бухгалтерський облік і звітність за минулий рік не вносяться

\*узагальнено автором

Базовим нормативним документом, який деталізує порядок виправлення бухгалтерських помилок, є П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Водночас конкретний механізм їх виправлення у первинних документах та облікових регістрах визначається головними правилами, коригування неточностей, які встановлені на підприємстві. Наголосимо, що у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчистки і необумовлені виправлення не допускаються. Також не допускаються виправлення у документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами. Тому, якщо у будь-якому із зазначених документів допущено помилку, такий документ слід анулювати, а замість нього оформити новий аналогічний документ.

Помилки, допущені і виявлені в тому ж звітному періоді, для їх виправлення досить внести виправлення в первинні облікові документи та регістри бухгалтерського обліку поточного звітного періоду. При цьому, якщо помилка (неправильне відображення розрахункових операцій) виявлена до закінчення поточного звітного року, виправляти помилки слід записами по відповідним рахункам бухгалтерського обліку в тому місяці звітного періоду, в якому виявлено спотворення. Якщо ж помилки виявлені після завершення звітного року, але до затвердження (подачі) річної фінансової звітності за цей період, то виправні записи в бухгалтерський облік вносяться останнім числом грудня минулого року.

Такі помилки минулих періодів в звітному періоді виправляються шляхом коригування сальдо за рахунком 44 (нерозподілений прибуток), а помилки звітного періоду виправляються методом «червоне сторно» або методом додаткових бухгалтерських проводок.

Відображення у фінансовій звітності виявленої і виправленої помилки залежить від періоду її виявлення та характеру помилки звітного року. Якщо помилки виявили у звітному році до складання фінансової звітності, то їх коригують у цьому ж періоді, а у фінансовій звітності відображають вже правильну інформацію з урахуванням зроблених виправлень помилок минулих звітних років.

Незалежно від ступеня значимості виявленої помилки: виправлення в бухгалтерському обліку та звітності, виявлених помилок до завершення поточного року, здійснюється поетапно відповідно до рахунками в тому місяці, в якому вони виявлені: коригування недоліків, виявлених в кінці року до підписання документів, здійснюється записами за грудень того року, в який вони входять. Це означає, що якими б не були суттєвими помилки, які були допущені при складанні квартальної проміжної звітності, вони не переглядаються. Якщо в II кв. підприємство виявить значну помилку, що з'явилася в I кв., зміни, які будуть викликані її коригуванням, будуть відображені в документах за 6 місяців (9 місяців, рік) і не будуть зачіпати показники I-го кв.

Якщо після підписання звітності бухгалтер виявляє помилку, яка не є суттєвою, згідно з чинною обліковою політикою підприємства, і була допущена у попередньому періоді, то коригування її здійснюється відмітками за відповідними рахунками в тому місяці, коли вона була виявлена. Збиток і прибуток, що з'явилися внаслідок виправлення помилки, включаються до інших витрат або доходів за поточний період.

Виправлення в бухгалтерському обліку цих помилок впливають на податкову базу при розрахунку податків. Тому слід не тільки здійснити виправну проводку з виправлення помилки, але і внести виправлення в податкові розрахунки за тими податками, до спотворення яких призвела дана помилка. Причини неправильної сплати податку можуть бути різними: неправильно складені бухгалтерські записи; неправильно визначена податкова база; застосована не та ставка податку; неправильно застосовано пільга з податку; перерахунок одних податків вплинув на величину інших податків; неправильно застосовані податкові відрахування; допущені технічні помилки при заповненні декларації.

Таким чином методологічні підходи до виправлення виявлених процедурних помилок пов'язаних з неправильним відображенням господарських операцій внаслідок порушення встановлених правил ведення бухгалтерського обліку, безпосередньо залежить від періоду, до якого відноситься помилка. Якщо помилка в бухгалтерському обліку сталася внаслідок неправильно оформлених первинних документів, слід додати їх копії.

Виправляти первинний документ доцільно в тому випадку, якщо він ще не оброблений, тобто не відображений в обліку. І в жодному разі не можна застосовувати «штрих» для зафарбовування помилкового тексту. Для цього існують особливі правила. Порядок виправлення помилок і їх наслідків багато в чому

залежить від характеру цих помилок. Але існують основні правила, яких необхідно дотримуватися незалежно від того, яка помилка була допущена.

Виправлення звітних даних як поточного, так і минулого року (після їх затвердження) виробляється в бухгалтерській звітності, складеної за звітний період, в якому були виявлені перекручення даних звітності, причому виправлення вносяться в дані за звітний період (квартал, з початку року).

Порядок виправлення помилок, які зачіпають податкові зобов'язання, не залежить від того, ким дана помилка виявлена платником податків або податковим органом. Бухгалтерські записи і в тому і в іншому випадку будуть однаковими, проте, якщо помилку виявлено податковою інспекцією під час документальної перевірки, до підприємства будуть застосовані фінансові санкції (штрафи). При виправленні виявлених бухгалтерських помилок необхідно скласти бухгалтерську довідку. У ній слід вказати, що господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку відображені неправомірно, і обґрунтувати необхідність виправних записів.

Виявлена помилкова сума сторнується і робиться правильний запис. Як правило, це буває в тому випадку, коли підприємством допущені помилки при відображенні операцій по рахунках бухгалтерського обліку (неправильна кореспонденція рахунків). Такий спосіб в основному використовується для коригування помилок поточного звітного періоду (року).

Проводиться додатковий запис на суму, що не відображену на рахунках бухгалтерського обліку.

У Гаммерсфельдера (1570) наводиться спосіб виправлення помилкових проведення шляхом складання зворотних записів та пропагується ідея накопичувальної відомості, у Гессенса є цікава вказівка на те, що в журнал, може робити записи тільки бухгалтер. Це було викликано тим, що купець, наймаючи бухгалтера, повинен був його зареєструвати в бюро торгових консулів, де вказувалися ім'я, прізвище і зразок почерку бухгалтера. На думку контролерів, які навчалися у Гессенса, цей захід робив облікові записи більш достовірними [1]. Такі виправлення звітності підприємства наведені в таблиці 3.

Таблиця 3

#### Виправлення звітності підприємства

Дата	Характеристика
1. Бухгалтерської звітності	Для річної звітності це 31 грудня звітного року, а для проміжної – остання дата звітного періоду.
2. Затвердження бухгалтерської звітності	Дата проведення загальних річних зборів власників підприємства, на якому розглянуто підсумки його діяльності за звітний рік. Зазвичай це дата протоколу загальних зборів або рішення власника про затвердження фінансових підсумків діяльності підприємства. Дата затвердження річної бухгалтерської звітності повинна бути в межах з 1 лютого до 30 червня року, наступного за звітним, а для ТОВ – з 1 лютого до 30 квітня року, наступного за звітним. Якщо звітність надається зовнішнім користувачам до проведення загальних зборів власників, реквізит «дата затвердження» не заповнюється. Не заповнюється він і в проміжній звітності.
3. Відправлення (прийняття) бухгалтерської звітності	Дата відправлення звітності зовнішнім користувачам (поштою, електронним каналам зв'язку і т.п.). Вона може бути різною залежно від того, коли спрямована звітність тим чи іншим користувачам. За фактичної передачі звітності зовнішнім користувачам вказується дата її прийняття останніми.
4. Підписання бухгалтерської звітності	Найважливіший реквізит, оскільки від його наявності залежить визнання звітності достовірною. До дати підписання в звітності повинні бути враховані всі зміни, які могли статися з підприємством після звітної дати. Крім того, підприємство не зможе отримати аудиторський висновок, якщо її бухгалтерська звітність не містить дату підписання. Адже відповідно до нормативних документів з аудиторської діяльності заборонено видавати висновок про достовірність звітності раніше дати підписання.

\*узагальнено автором

Порядок відображення виправлень залежить від часу виявлення помилки і її характеру. Якщо помилку виявили до закінчення того року, в якому її зробили, то виправні записи вносять в тому звітному періоді, коли її виявили. Якщо помилку виявили по закінченню року, але ще до затвердження звітності, то вносять виправний запис 31 грудня, поки звітність ще не затверджена.

Якщо помилку виявлено після затвердження звітності, то виправляти її не можна в зданому звітному періоді, а в якому її знайшли. В будь-якому випадку коригувати затверджену звітність не можна. Дані давно періодів виправляти забороняється, тому немає необхідності здавати виправлену звітність.

Якщо виявлено суму прибутку або збитку минулих років, то відбивати їх слід в складі доходів або витрат категорії «інших». На доходи минулих років оформляється проводка через Дебет 62(76,02) Кредит 91-1. На витрати минулих років оформляється проводка через Дебет 91-2 Кредит 02(60,76).

При допущенні помилок у минулих звітних роках їх виправлення залежить від дотримання двох умов: чи є таке виявлення помилки подією після дати балансу. Тобто подією, яку виявили між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності (п. 3 П(С)БО 6); чи впливала помилка на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Якщо виявлення помилки є подією після дати балансу, то це може вимагати коригування певних статей фінансової звітності або розкриття інформації про ці події у Примітках до фінансової звітності (п. 15 П(С)БО 6). Водночас, якщо такі помилки надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, – коригування активів і зобов'язань є необхідним. Його здійснюють шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, що надає уточнену оцінку відповідних статей фінансової звітності

внаслідок настання таких подій (п. 16 П(С)БО 6). Однак зовсім іншим є механізм відображення помилок минулих звітних років, які були виявлені після затвердження фінансової звітності. Якщо такі минулорічні помилки вплинули на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), то їх виправлення здійснюють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року згідно з пунктом 4 П(С)БО 6.

Розглянемо ситуацію, коли неправильний строк амортизації автомобіля менший за потрібний. Отже, у бухгалтерському обліку проведенням Д-т 92 «Адміністративні витрати» К-т ІЗ І «Знос основних засобів» списували більшу суму амортизації, ніж мали б. У результаті у фінансовій звітності було відображено недостовірну інформацію. Тепер з'ясуємо, як у бухгалтерському обліку все повернути на своє місце. Одразу зауважимо: виправляти неправильно нарахований знос за минулі та поточний роки доведеться по-різному. Неправильно нарахована у минулих роках амортизація – це помилка, допущена в попередніх звітних періодах, яка вплинула на нерозподілений прибуток підприємств, – сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Адаже у кінці звітного року залишки на рахунках 9 класу (у т. ч. рахунку 92) списують на фінансові результати (дебет рахунку 79 «Фінансові результати»). Потім залишок на рахунку 79 «закривають» на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Тож стається так, що неправильно нарахована амортизація вплинула (занизила) суму нерозподіленого прибутку. Тому і виправляти цю помилку слід коригуючи залишок нерозподіленого прибутку: Д-т 131 К-т 44 (п. 4 П(С)БО 6) на загальну суму «завищення» амортизації у минулих роках. Підставою для цього буде бухгалтерська довідка. Окрім цього, підприємство має, врахувавши виправлення, наново заповнити фінансову звітність за минулі роки та надати її зацікавленим користувачам (акціонерам, кредиторам). Тепер з'ясуємо все про завищення амортизації у поточному році. Умовно візьмемо випадок, коли таку помилку виявили після дати балансу, однак до затвердження річної звітності. Тобто це – подія після дати балансу. Відповідно у поточному періоді потрібно виправляти зайво нарахований знос не коригуванням нерозподіленого прибутку, а сторнуванням записів Д-т 92 К-т 131 з подальшим перерахунком за рахунками 79 та 44 (п. 16 П(С)БО 6). А фінансову звітність за минулий рік вже заповнюють з урахуванням виправлення.

Це пов'язано з тим, що зміни у вже затверджену і представлену користувачам бухгалтерську звітність ніколи не вносяться. Перелік користувачів бухгалтерської звітності теоретично не обмежений, і в ряді випадків практично неможливо представити користувачеві виправлену звітність за попередні періоди. Помилки, допущені в минулих роках, розглядаються як прибуток або збиток минулих років.

Виправлення в бухгалтерському обліку цих чи інших помилок впливають на податкову базу при розрахунку податків. Тому слід не тільки здійснити виправну проводку з виправлення помилки, але і внести виправлення в податкові розрахунки за тими податками, до спотворення яких призвела дана помилка. Причини неправильної сплати податку можуть бути різними: неправильно складені бухгалтерські записи; неправильно визначена податкова база; застосована не та ставка податку; неправильно застосовано пільга з податку; перерахунок одних податків вплинув на величину інших податків; неправильно застосовані податкові відрахування; допущені технічні помилки при заповненні декларації.

**Висновки.** Незалежно від ступеня значимості виявленої помилки: виправлення в бухгалтерському обліку та звітності, виявлених помилок до завершення поточного року, здійснюється поетапно відповідно за рахунками в тому місяці, в якому вони виявлені; коригування недоліків, виявлених в кінці року до підписання документів здійснюється записами за грудень того року, в який вони входять. Це положення означає, що якими б не були суттєвими помилки, які були допущені при складанні квартальної проміжної звітності, вони не переглядаються. Якщо в другому кварталі підприємство виявить значну помилку, що з'явилася в першому, зміни, які будуть викликані її коригуванням, будуть відображені в документах за шість місяців (дев'ять місяців, рік) і не будуть зачіпати показники першого кварталу.

Відсутність розбіжностей з приводу взаємовідносин з контрагентами повинно бути підтверджено вивірками взаєморозрахунків і оформленим за її результатами двостороннім актом звірки розрахунків, де необхідно вказати підставу виникнення зустрічних заборгованостей, дату проведення взаємозаліку, документи, що підтверджують виникнення заборгованостей (номера та дати складених рахунків-фактур), суми заборгованостей, а також суми зарахованих вимог, обов'язково з виділенням сум ПДВ, а також суті претензій. Дослідження дають розгорнуту процедуру та рекомендації виправлення помилок в бухгалтерському обліку та звітності підприємств і слугують основою для подальших наукових розробок даної теми.

### Література

1. Аксентьева О. Б. Помилки, шахрайство та дії внутрішніх аудиторів при їх виявленні / О. Б. Аксентьева, С. О. Гуцу // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 178–182.
2. Булат Г. В. Вплив кредиторської заборгованості на фінансовий стан підприємства та проблеми її оптимізації / Г. В. Булат, І. В. Булик // Молодий вчений. – 2014. – № 7 (10). – С. 56–58.
3. Вахруцина М. А. Развитие парадигмы бухгалтерского учета и отчетности в России / М. А. Вахруцина // Зб. науч. трудов ПДАТУ. – 2009. – № 17. – С. 30–36.
4. Головащенко О. М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності : дис. канд. екон. наук / О. М. Головащенко. – Київ : КНЕУ, 2006. – 196 с.
5. Дорош Н. І. Внутрішній контроль і аудит в управлінні ризиками на підприємстві / Н. І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економіка. – 2014. – Вип. 44. – С. 148–152.
6. Коробко О. М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання : дис. канд. екон. наук / О. М. Коробко. – Київ : КНЕУ, 2003. – 254 с.

7. Огітчук М. П. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн з розвинутою економікою / М. П. Огітчук // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 5. – С. 3–9.
8. Пушкар М. С. Мегатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Kart-Blansh, 2007. – 350 с.
9. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 496 с.
10. Гессенс В. М. На рубеже: сборник статей / В. М. Гессенс. – СПб., 1906. – С. 93–102.
11. Брюханов М. Ю. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М. Ю. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – № 6 (48). – С. 63–69.
12. Малуга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія, методологія перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малуга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
13. Мних Е. Економічний аналіз у системі антикризового управління підприємством / Е. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 33–37.
14. Лищенко О. Г. Організація внутрішнього контролю на промисловому підприємстві / О. Г. Лищенко, Н. П. Сушник // Економічний простір. – 2010. – № 39. – С. 242–250.
15. Орлов І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І. В. Орлов. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 400 с.
16. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996–XIV від 16.07.1999 р. Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/pro %20bukhhalterskyi%20oblik](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/pro%20bukhhalterskyi%20oblik)
17. Власова І. О. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами : дис. канд. екон. наук / І. О. Власова. – Київ : НАУ, 2005. – 193 с.

### References

1. Aksentieva O. B. Pomyly, shakhraistvo ta dii vnutrishnikh audytoriv pry yikh vyjavlenni / O. B. Aksentieva, Ye. O. Hutsu // Visnyk ZhDTU. 2010. № 2 (52). 178-182 s.
2. Bulat H.V. Vplyv kredytorskoi zaborhovanosti na finansovyi stan pidpriemstva ta problemy yii optymizatsii / H.V. Bulat, I.V. Buluy // Molodyi vchenyi. 2014. №7(10). 56-58 s.
3. Vakhrushchyna M.A. Razvitye paradyhmy bukhhalterskoho ucheta y otchetnosti v Rossyy. / M.A. Vakhrushchyna // Zb. nauch. trudov PDATU. 2009. №17. 30-36 s.
4. Holovashchenko O.M. Informatsiini ta strukturno-metodychni zasady formuvannia finansovoi zvitnosti / O.M. Holovashchenko // Dys. k.e.n. K.: KNEU, 2006. 196 s.
5. Dorosh N.I. Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni ryzykamy na pidpriemstvi / N.I. Dorosh // Visnyk Ivivskoi komertsiiinoi akademii. Seriya: Ekonomika. 2014. Vyp. 44. 148-152 s.
6. Korobko O.M. Bukhhalterska finansova zvitnist: metodolohiia skladannia i praktyka vykorystannia. / O.M. Korobko // Dys. k.e.n. K.: KNEU, 2003. 254 s.
7. Ohiichuk M.P. Yedyni metodolohichni zasady bukhhalterskoho obliku i zvitnosti v Ukraini ta yikh vidpovidnist metodolohii krain z rozvynutoiu ekonomikoiu / M.P. Ohiichuk // Svit bukhhalterskoho obliku. 1997. №5. 3-9 s.
8. Pushkar M.S. Mehateoriia obliku abo yakoiu povynna staty teoriia / M.S. Pushkar // Monohrafiia. Ternopil: Kart-Blansh, 2007. 350 s.
9. Sokolov Ya.V. Osnovy teoryy bukhhalterskoho ucheta / Ya.V. Sokolov. M.: Fynansy y statystyka, 2010. 496 s.
10. Hessens V.M. Na rubezhe: sbornyk statei / V.M. Hessens // S.-Peterburh. Yz yuryd. knyzhn. sklada «Pravo» Typo-lyt. A.H.Rozena 1906. 93-102 s.
11. Briukhanov M.Iu. Yskazheniya v fynansovoi otchetnosti: kak vyiyavyt moshennychestvo. / M.Iu. Briukhanov // Fynansovyi dyrektor. 2006. №6(48). 63-69 s.
12. Maliuha N.M. Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: teoriia, metodolohiia perspektyvy rozvytku / N.M. Maliuha // Monohrafiia. Zhytomyr: ZhDTU, 2005. 548 s.
13. Mnykh E. Ekonomichniy analiz u systemi antykrizovoho upravlinnia pidpriemstvom / E. Mnykh // Bukhhalterskyi oblik i audyt. 2007. №6. 33-37 s.
14. Lyshchenko O.H. Orhanizatsiia vnutrishnoho kontroliu na promyslovomu pidpriemstvi / O.H. Lyshchenko, N.P. Sushnek // Ekonomichniy prostir. №39. 2010. 242-250 s.
15. Orlov I.V. Bukhhalterskyi oblik i kontrol zoboviazan subiektiv hospodariuvannia: teoriia i metodolohiia. / I.V. Orlov // Monohrafiia. Zhytomyr: ZhDTU, 2010. 400 s.
16. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist» № 996-KhIV vid 16.07.1999 r. Verkhovna Rada Ukrainy. [Elektronnyi resurs] Rezhym dostupu: [[http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/pro %20bukhhalterskyi%20oblik](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/pro%20bukhhalterskyi%20oblik)]
17. Vlasova I.O. Oblik rozrakhunkiv z debitoramy i kredytoramy / I.O. Vlasova // Dys. k.e.n. K.: NAU, 2005. 193 s.

Рецензія/Peer review : 11.04.2019

Надрукована/Printed : 04.06.2019  
Рецензент: д. е. н., проф. Бутинець Ф. Ф.