

УДК 657.632

ТРАНСФОРМАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ФАЛЬСИФІКАЦІЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

З.Ю. Мельник

Мукачівський аграрний коледж, Мукачево, Україна

Мельник З.Ю. Трансформація економічної сутності фальсифікацій в бухгалтерському обліку в сучасних умовах господарювання.

Стаття присвячена дослідженню економічної сутності фальсифікації в цілому та фальсифікації в бухгалтерському обліку зокрема, здійсненню порівняльної характеристики фальсифікації та суміжних понять за визначеними ознаками для її ідентифікації серед сукупності прилеглих розумінь та встановлення взаємозв'язків між ними. Для побудови ефективної організації системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю з метою виявлення та попередження облікових фальсифікацій в статті сформовано підхід до розуміння економічної сутності поняття «процес виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку», дозволить сформувати механізм дій спрямованих на виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку.

Ключові слова: фальсифікація, бухгалтерський облік, неправомірні дії, інформація, шахрайство, помилка

Мельник З.Ю. Трансформация экономической сущности фальсификации в бухгалтерском учете в современных условиях хозяйствования.

Статья посвящена исследованию экономической сущности фальсификации в целом и фальсификации в бухгалтерском учете в частности, осуществлению сравнительной характеристики фальсификации и смежных понятий по определенным признакам для ее идентификации среди совокупности прилегающих соображений и установления взаимосвязей между ними. Для построения эффективной организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целях выявления и предупреждения учетных фальсификаций в статье сформирован подход к пониманию экономической сущности понятия «процесс выявления и предупреждения фальсификаций в бухгалтерском учете», позволит сформировать механизм действий, направленных на выявление и предупреждение фальсификаций в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: фальсификация, бухгалтерский учет, неправомерные действия, информация, мошенничество, ошибка

Melnyk Z.Yu. Transforming the economic substance of falsification of accounting in the contemporary economy.

The article investigates the economic substance of falsification in general and falsification in accounting, including comparative characteristics of falsification and related concepts of defined characteristics for its identification of aggregate adjacent understandings and establishing relationships between them. To build an effective organization of accounting and internal controls to detect and prevent accounting falsification in the article formed approach to understanding the economic substance of the concept of "the process of detecting and preventing falsification in accounting", will form the mechanism of action aimed at detecting and preventing falsification in accounting.

Keywords: falsification, accounting, unlawful actions, information, fraud, mistake

Розвиток економічних систем та інформаційних технологій сприяє постійному збільшенню та накопиченню інформації. В свою чергу, така ситуація зумовлює проблему підтвердження правильності інформації та дозволяє поширюватися такому процесу як фальсифікація.

Фальсифікація у бухгалтерському обліку досить нова тема і не вивчена до кінця, оскільки за часів СРСР існували досить жорсткі умови для ведення бухгалтерського обліку, що унеможливило здійснення фальсифікацій. З переходом до ринкової економіки та інтеграцією до євроспільноти умови ведення бухгалтерського обліку досить пом'якшилися, з'явилися варіативність та альтернативність в системі бухгалтерського обліку, що залишили на вирішення суб'єкту господарювання. Це відкрило нові можливості для життя фальсифікація з метою набуття вигід особі, яка їх здійснила. Тому дослідження процесу виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку є актуальним питанням та потребує вивчення враховуючи тенденції розвитку сучасних економічних систем.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питаннями фальсифікації займалися як українські так і зарубіжні науковці, такі як: М.М. Арсенович, А.В. Рабошук, Н.І. Петренко, Н.А. Соколова, Ч.В. Малфорд, Є.Є. Коміскі, С.Ф. Легенчук, О.В. Амеліна, В.І. Кравчук, І.А. Панченко, І.В. Заєць та інші.

Метою статті є аналіз сутності поняття фальсифікації та фальсифікації в бухгалтерському обліку зокрема, а також розгляд суміжних понять та встановлення взаємозв'язку між ними шляхом здійснення порівняльного аналізу за визначеними характерними ознаками, що дозволить ідентифікувати досліджуване поняття серед сукупності прилеглих розумінь.

Виклад основного матеріалу дослідження

Досліджуючи категорію «фальсифікація», необхідно виокремити коло прилеглих розумінь та приділити увагу поняттям, які є суміжними: шахрайство, помилка, обман, маніпуляція обліковими даними, зловживання довірою тощо. Невизначеність сутності даних понять призводить до неправильного їх вживання та використання,

що унеможливило формування адекватної сучасним вимогам системи бухгалтерського обліку в частині виявлення та попередження облікових фальсифікацій. Це також дозволило розмежувати та ранжувати дані поняття для їх розуміння та надання економічної характеристики.

Дослідження сутності вищенаведених понять показало, що у бухгалтерському обліку шахрайство передбачає навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку і звітності та полягає у маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, регістрів обліку і звітності, навмисних змінах записів у обліку, що перекручують сутність фінансових і господарських операцій.

При дослідженні сутності поняття помилка та його взаємозв'язку з фальсифікацією встановлено, що основною відмінністю помилки від фальсифікації є те, що помилка це не навмисна

дія. Для помилки притаманне таке поняття як її суттєвість або істотність, що вираховують за допомогою відсоткового співвідношення та яким оперують при встановленні її впливу на прийняття управлінських рішень. Також характерною ознакою помилки як і шахрайства є негативний вплив на прийняття управлінських рішень на основі інформації, яка сформована з наявністю помилки.

В результаті дослідження суміжних понять до категорії «фальсифікація» виявлено значну кількість таких понять та надано їх економічну характеристику. Здійснення таких зловживань можна характеризувати як неправомірні дії.

Аналіз сутності поняття шахрайство та інших суміжних понять дозволив визначити, що фальсифікація є видом шахрайства і є навмисними діями. Взаємозв'язок поняття фальсифікація та інших визначених суміжних понять представлено на рис. 1.

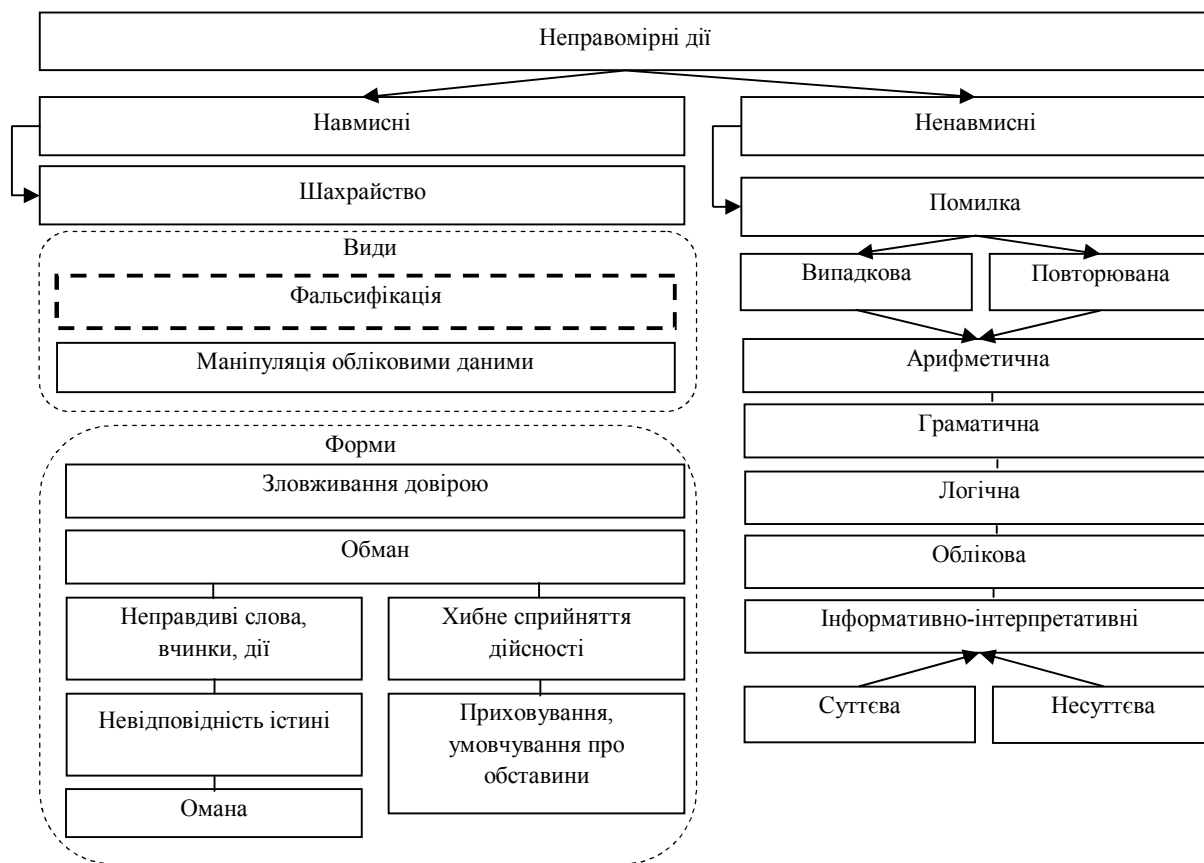


Рис. 1. Фальсифікація як вид неправомірних дій в системі бухгалтерського обліку
 Джерело: *Власна розробка автора*

Поняття «фальсифікація» від латинського falsificatio – «підроблюю», «підроблений». У свою чергу, підроблювати означає виготовити фальшиву (несправжню) копію чого-небудь з метою обману [3]. Отже, можна зробити стверджувати, що поняття «фальсифікація» є тотожним поняттю «підробка».

Згідно з довідниковою літературою [7] підробка (counterfeit; forgery) – каране законом виготовлення фальшивих документів з метою

видачі їх за справжні. Документ вважається фальшивим, якщо, наприклад, передбачається, що він вироблений або змінений кимось, хто насправді цього не робив; або був виготовлений в день або в тому місці, які не відповідають дійсності; або виготовлений на ім'я того, хто насправді не існує.

У своїй науковій статті Н.І.Петренко [4] з'ясовує, який існує зв'язок між викривленою, фальсифікованою та спотвореною інформацією.

Вона вважає, що: «поняття за їх сутністю можна вважати синонімами, які використовуються для передачі того, що об'єкт дослідження є недостовірним, підготовленим з навмисним порушенням встановлених до цієї процедури вимог.» Також вона розглядає такі поняття як: прикрашена звітність, спотворена звітність, завуальована звітність, перекручена звітність, на її думку, між цими поняттями все ж існує різниця. Науковець розкриває нам розбіжність між цими поняттями.

Смирнова Л. та Кошелькова Д. [6] трактують фальсифікацію фінансової звітності як дію, що вчиняється керівництвом компанії з метою фальсифікації фінансових звітів і зазвичай призводить до завищення прибутку або активів. Відповідно до довідникової літератури [1] фальсифікація фінансової звітності – шахрайський запис в бухгалтерських рахунках фірми, зроблений її службовцям з метою приховування розкрадання у фірми товарів або коштів.

Костенко О.М. та Ю.Я. Касяненко [2] стверджують, що фальсифікація – дія, яка виражається в умисному спотворенні, викривленні, перекрученні, підтасуванні або завідомо неправильному тлумаченні, висвітленні тих чи інших явищ, подій, фактів, підробленні тощо.

Рабошук А.В. [5] визначає, що фальсифікація фінансової звітності є умисним викривленням спотворенням інформації в фінансовій звітності з метою обману зовнішніх або внутрішніх користувачів.

На основі дослідження підходів до трактування поняття «фальсифікація» Рабошук А.В. [5] виділила наступні її ознаки:

1) фальсифікація фінансової звітності як і будь-які інші шахрайські дії є навмисною дією для обману людини або групи людей;

2) фальсифікація фінансової звітності наносить її користувачам певну шкоду;

3) фальсифікація фінансової звітності – це найчастіше дія або бездіяльність, сутність якої полягає або в формальному застосуванні бухгалтерських стандартів або в ухиленні від застосування норм бухгалтерських стандартів в процесі підготовки фінансової звітності та розкриття фінансової інформації.

В результаті проведеного дослідження економічної сутності процесу попередження, виявлення та здійснення фальсифікацій в системі бухгалтерського обліку, а також суміжних понять, встановлено, що під фальсифікаціями потрібно розуміти вид неправомірних дій, що полягають в умисному викривленні або ж неправильному тлумаченні тих чи інших явищ, подій, фактів шляхом підробки документів, реєстрів обліку і звітності (навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатних записів або документів, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в облікових реєстрах). Ознакою фальсифікації є те, що це неправомірні дії, які вчинені навмисно для отримання економічних вигід.

Дослідження економічної сутності поняття фальсифікація та суміжних понять дозволило визначити їх схожі та відмінні риси, притаманні особливості. Для наочного представлення характеристики таких неправомірних дій та з метою визначення їх впливу на систему бухгалтерського обліку їх згруповано та систематизовано в табл. 1 в контексті порівняння за характерними ознаками.

Таблиця 1. Характерні ознаки поняття «фальсифікація» та суміжних понять: порівняльний аспект

Ознака	Фальсифікація	Шахрайство	Помилка	Маніпуляція	Невідповідне відображення	Незвичайні операції
Чи є дія навмисною	Навмисна дія	Навмисна дія	Ненавмисна дія	Навмисна дія	Навмисна дія	Навмисна дія
Об'єкти впливу	Переважно бухгалтерська документація	Майно власника, бухгалтерська документація	Бухгалтерська документація	Облікові записи	Облікові записи	Господарські операції, ФГЖ, угоди тощо
Направленість	Внутрішні та зовнішні користувачі	Переважно внутрішні користувачі	Ненавмисна дія, відсутня направленість	Внутрішні користувачі	Внутрішні користувачі	Внутрішні та зовнішні користувачі
Вплив на прийняття рішень	Викривлення бухгалтерських даних, невідповідність фінансової звітності реальному стану господарської діяльності. Прийняття управлінських рішень є неможливим, враховуючи недостовірність інформації на основі якої такі рішення повинні бути прийняті					

Джерело: Власна розробка автора

Отже, аналіз та характеристика поняття фальсифікація та суміжних понять дозволив виокремити такі основні види неправомірних дій в бухгалтерському обліку: фальсифікація, шахрайство, помилка, маніпуляція, невідповідне відображення, незвичайні операції.

Відповідно до ознаки чи є дія навмисною, так всі визначені дії крім помилки є навмисними.

Характерною ознакою помилки є її ненавмисність, в даному випадку важливу роль відіграє рівень кваліфікації працівника. Це може бути працівник підрозділу, що заповнює первинну документацію на основі якої бухгалтер відображає господарські операції в бухгалтерському обліку. А також працівник бухгалтерського відділу, що випадково

зробив помилку при обліковому відображенні господарських процесів.

Враховуючи, що всі наведені неправомірні дії (крім помилки) є навмисними діями, зростає значення системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Це вимагає від управлінського персоналу ідентифікації ділянок, де можливе виникнення таких ситуацій та розробки заходів виявлення та попередження.

Ознака об'єкт впливу вказує на що спрямовані неправомірні дії суб'єкта здійснення таких дій. Для внутрішнього контролера це чітка вказівка що необхідно перевіряти з метою виявлення неправомірних дій. Відповідно до об'єкта впливу визначаються методи, що застосовуються.

Характерною ознакою для всіх видів неправомірних дій в системі бухгалтерського обліку є недостовірність сформованої інформації, що підлягала впливу таких дій. Тому прийняття управлінських рішень на основі такої інформації здійснює негативний вплив на систему управління.

Для побудови ефективної організації системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю з метою виявлення та попередження облікових фальсифікацій необхідно сформувані розуміння економічної сутності поняття «процес виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку». Це дозволить сформувані механізм дій спрямованих на виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку.

Процес як категорія це сукупність послідовних дій, які спрямовані на досягнення певного результату, в свою чергу процес попередження залежить від своєчасного виявлення неправомірних дій. Тому процес виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку можна розуміти як систематизовані та цілеспрямовані дії щодо виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку шляхом вироблення ефективних управлінських рішень та механізмів щодо найшвидшої ліквідації або локалізації проявів фальсифікацій та їх знешкодження з оптимальним залученням трудових та матеріальних ресурсів.

Процес виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку складається з двох блоків: блоку виявлення фальсифікацій та блоку управління (розробка механізму попередження) системи. Блок виявлення фальсифікацій включає в себе дослідження, спостереження, виявлення суб'єктів

та об'єктів, передача інформації про можливі загрози виникнення.

В свою чергу, блок управління системи спрямований на побудову механізму попередження фальсифікацій та складається з підсистем аналізу вхідної інформації, оцінка рівня можливого виникнення фальсифікації та ділянок обліку, прийняття управлінських рішень.

Визначення економічної сутності поняття «процес виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку», а також сформовані блоки даного процесу сприяють формуванню напрямів побудови ефективної системи внутрішнього контролю в частині виявлення та попередження в бухгалтерському обліку.

Висновки

Отже, в сучасних умовах господарювання значного поширення набуває виникнення фальсифікацій в системі бухгалтерського обліку, що призводить до викривлення облікових даних та до значних втрат підприємства. З метою вирішення даного питання удосконалено теоретичні основи процесу виявлення та попередження фальсифікацій шляхом уточнення трактування даного поняття для потреб бухгалтерського обліку.

Проведене дослідження дозволило встановити, що фальсифікація – вид неправомірних дій, що полягають в умисному викривленні або ж неправильному тлумаченні тих чи інших явищ, подій, фактів шляхом підробки документів, реєстрів обліку і звітності, також більш детально фальсифікації можна розглядати як навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатних записів або документів, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в облікових реєстрах.

Також сформовано визначення поняття «процес виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку» під яким слід розуміти систематизовані та цілеспрямовані дії щодо виявлення та попередження фальсифікацій в бухгалтерському обліку шляхом вироблення ефективних управлінських рішень та механізмів щодо найшвидшої ліквідації або локалізації проявів фальсифікацій та їх знешкодження з оптимальним залученням трудових та матеріальних ресурсів.

Abstract

The article investigates the economic substance of falsification in general and falsification in accounting, including comparative characteristics of falsification and related concepts of defined characteristics for its identification of aggregate adjacent understandings and establishing relationships between them.

The author has revealed that analysis and description of the concept of fraud and related concepts allow to distinguish the following main types of misconduct of accounting, forgery, fraud, error, manipulation, improper display of unusual transactions.

The research allowed to find out that falsification is the kind of misconduct that are intentional distortion or misinterpretation of phenomena, events, facts through fake documents, registers accounting and reporting, as more details falsification can be seen as intentionally incorrect valuation of assets and methods of writing off, deliberately passing resultative or concealment of records or documents illegally acquired personal property of monetary items, displaying the wrong entries in the accounting records.

In the article the author formed approach to understanding the economic substance of the concept of "the process of detecting and preventing falsification in accounting", for building an effective organization of accounting and internal controls to detect and prevent accounting falsification, that will form the mechanism of action aimed at detecting and preventing falsification in accounting.

JEL Classification: M 41.

Список літератури:

1. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилиана. – М.: Институт новой экономики, 2009. – 574 с.
2. Костенко О.М. Великий енциклопедичний юридичний словник / О.М. Костенко, Ю.Я. Касяненко, за редакцією акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. – К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2012. – 992 с.
3. Михайловская Ю.В. Мошенничество и его профилактика / Ю.В. Михайловская. – Минск: «Беларуская наука», 2011. – 312 с.
4. Петренко Н.І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення [Електронний ресурс] / Н.І. Петренко // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №1(51). – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1582/1/21.pdf>.
5. Рабошук А.В. Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності / А.В. Рабошук // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (3). – С. 116-124.
6. Смирнова Л. Аудит як засіб боротьби з шахрайством / Л. Смирнова, Д. Кошелькова // Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – Вип. 6. – 543 с.
7. Шишханов М.О. Управленческий консалтинг: слов.-справ. / М.О. Шишханов. – М.: Анкил, 2012. – 896 с.

References:

1. Azriliyan, A.N. (Eds.). (2009). Bolshoj buhgalterskij slovar [Large accounting dictionary]. Moskva: Institut novej ekonomiki [in Russian].
2. Kostenko, O.M. & Kasianenko, Yu.Ja. (2012). Velykyi entsyklopedychnyi yurydychnyi slovnyk [Great encyclopedic dictionary of law]. Yu.S Shemshuchenkob (Ed.). Kyiv: Yurydychna dumka [in Ukrainian].
3. Mikhaylovskaya, Yu.V. (2011). Moshennichestvo i yego profilaktika [Fraud and its prevention]. Minsk: Belarускаia nauka [in Russian].
4. Petrenko, N.I. (2012). Metodyka audytu finansovoyi zvitnosti ta shlyakhy yiyi udoskonalennya [Methods of auditing financial statements and the ways of its improvement]. Visnyk ZHDTU – Bulletin ZSTU, 1. Retrieved from <http://eztuir.ztu.edu.ua/1582/1/21.pdf> [in Ukrainian].
5. Raboshuk, A.V. (2012). Problemy zabezpechennya dostovirnosti finansovoyi zvitnosti [The problems of the reliability of financial reporting], Ekonomichni nauky – Economics, 3, 116-124 [in Ukrainian].
6. Smyrnova, L., & Koshelkova, D. (2010). Audyt yak zasib borotby z shakhraystvom [Audit as a means of combating fraud]. Ekonomichnyy analiz – Economic Analysis, 6 [in Ukrainian].
7. Shishkhanov, M.O. (2012). Upravlencheskiy konsalting [Management consulting]. Moscow: Ankil [in Russian].

Надано до редакційної колегії 28.09.2016

Мельник Зоряна Юріївна / Zoriana Yu. Melnyk
melnik20@i.ua

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Трансформація економічної сутності фальсифікації в бухгалтерському обліку в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / З. Ю. Мельник // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 5 (27). – С. 124-128. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n5.html>