

Отримано: 09 червня 2017 р.

Прорецензовано: 16 червня 2017 р.

Прийнято до друку: 25 червня 2017 р.

vysochan_oleg@ukr.net

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-5(33)-127-132

Височан О. С. Облікова дисторсія: поняття, класифікація, причини виникнення та мінімізація негативних наслідків / О. С. Височан // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», червень 2017. – № 5(33). – С. 127–132.

УДК: 657

JEL-класифікація: M41

Височан Олег Степанович,

доктор економічних наук, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка»

ОБЛІКОВА ДИСТОРСІЯ: ПОНЯТТЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ, ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ ТА МІНІМІЗАЦІЯ НЕГАТИВНИХ НАСЛІДКІВ

У статті розглянуто поняття облікової дисторсії як порушення відповідності отримуваної користувачем облікової інформації із реальним станом об'єкта, процесу чи явища. Встановлено її базову класифікаційну ознаку – місце виникнення або джерело походження. Досліджено питання причин виникнення та проблеми, пов'язані із негативними наслідками дії явища дисторсії на систему бухгалтерського обліку та управління. Запропоновано можливі методи профілактики та напрями усунення наслідків облікової дисторсії.

Ключові слова: облікова дисторсія, облікова інформація, викривлення інформаційного потоку, система бухгалтерського обліку, передавальне середовище, джерело облікової інформації.

Височан Олег Степанович,

*доктор экономических наук, профессор кафедры учета и анализа
Национального университета «Львовская политехника»*

УЧЕТНАЯ ДИСТОРСИЯ: ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ, ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И МИНИМИЗАЦИЯ НЕГАТИВНЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ

В статье рассмотрено понятие учетной дисторсии как нарушение соответствия получаемой пользователем учетной информации с реальным состоянием объекта, процесса или явления. Установлено ее базовый классификационный признак – место возникновения или источник происхождения. Исследован вопрос причин возникновения и проблемы, связанные с негативными последствиями действия явления дисторсии на систему бухгалтерского учета и управления. Предложены возможные методы профилактики и направления устранения последствий учетной дисторсии.

Ключевые слова: учетная дисторсия, учетная информация, искривление информационного потока, система бухгалтерского учета, передающая среда, источник учетной информации.

Oleg Vysochan,

Doctor of Economics, Professor at the Department of Accounting and Analysis, Lviv Polytechnic National University

ACCOUNTING DISTORTION: CONCEPT, CLASSIFICATION, CAUSES AND NEGATIVE EFFECTS MINIMIZATION

The article deals with the concept of accounting distortion manifested by the divergence of the user received accounting information with the actual state of the object, process or phenomenon. The author establishes accounting distortion basic classification mark – the place of origin or source of origin; investigates the causes of the problem and problems associated with the negative effects of the distortion phenomenon on the accounting and management system; proposes the possible methods of prevention and directions to eliminate the consequences of accounting distortion.

Key words: accounting distortion, accounting information, distortion of information flow, accounting system, the transmission medium, a source of accounting information.

Постановка проблеми. Облікова дисторсія (від лат. *distorsio* – викривлення) спостерігається в разі порушення відповідності отримуваної користувачем облікової інформації із реальним станом об'єкта, процесу чи явища. Не відносимо до дисторсії деякі інші види абераційних (від лат. *aberratio* – відхилення) зміщень потоків облікової інформації: втрата актуальності, невідповідність запиту, апперцепційні дефекти, втрата інформаційного потоку через наявність комунікаційних розривів. Звертаємо також увагу на нетотожність понять «облікова дисторсія» та «облікова помилка». Останнє має відношення лише до технічної складової облікової дисторсії.

Актуальність порушеної проблеми визначається суттєвим впливом дисторсійних ефектів на якість інформації, продукуюваної системою бухгалтерського обліку та, як наслідок, ефективність управлінських рішень, які приймаються на її основі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляд явища дисторсії слід здійснювати в руслі інформаційного підходу до дослідження процесів у бухгалтерському обліку. Розвиток інформаційної функції обліку є центральною темою робіт таких вітчизняних учених: К. В. Безверхий, М. М. Бенько, Т. В. Бо-чуля, С. В. Гушко, В. В. Євдокимов, С. В. Івахненко, А. С. Крутова, О. А. Лаговська, А. В. Янчев та ін.

Однак низка питань теоретико-методологічного плану щодо природи виникнення та руху інформаційних потоків у системі бухгалтерського обліку та поза нею залишаються досі відкритими.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є розгляд поняття облікової дисторсії, встановлення її базових класифікаційних ознак, дослідження питання виникнення та проблем, пов'язаних із негативними наслідками дії явища дисторсії на систему бухгалтерського обліку та управління.

Виклад основного матеріалу. Важливим елементом дослідження викривлень інформації в системі бухгалтерського обліку та під час формування звітності є встановлення та систематизація їх видів, які досягаються завдяки науково обгрунтованій класифікації.

Грунтовна класифікація викривлень бухгалтерської фінансової звітності наведена в роботі Є. І. Ітігалової [1]. Автор виокремлює дві основні ознаки класифікації викривлень: (1) за причинами їх виникнення: викривлення в результаті дій (ненавмисних та навмисних) і викривлення в результаті подій та (2) за наслідками: викривлення, які впливають на якісний стан бухгалтерської фінансової інформації і викривлення, які впливають на якісний стан аудиторського судження щодо бухгалтерської фінансової звітності. Г. Б. Полисюк та Л. М. Корчагіна [2] наводять чотири ознаки: за ступенем впливу на достовірність (суттєві і несуттєві), за характером виникнення (ненавмисні та навмисні), за способом відображення в бухгалтерському обліку (неповнота обліку фактів господарського життя, необгрунтованість облікових записів, помилки в періодизації, помилки в оцінці, неправильне або недостатнє відображення інформації у звітних формах) та за об'єктом посягання (грошові і матеріальні). Подібну класифікацію знаходимо і в роботі З. Ю. Мельник [3, с. 191]: спотворення бухгалтерської звітності за характером виникнення – ненавмисні, навмисні; спотворення бухгалтерської звітності за способом відображення в бухгалтерському обліку – неповнота обліку фактів господарського життя, необгрунтованість облікових записів, помилки в періодизації, помилки в оцінці, неправильне або недостатнє відображення інформації у звітних формах. Класифікаційні ознаки фальсифікації фінансової звітності за М. Ю. Брюхановим [4, с. 12–14] такі: суб'єкт виконання (управлінська фальсифікація, неуправлінська фальсифікація); ціль здійснення (відповідність ринковим прогнозам/ цільовим показникам, протидія недружньому поглинанню, створення «запасу ефективності» в період зміни керівництва, обгрунтування тарифів, отримання конкурентних переваг, демонстрація фінансової стабільності, крадіжка матеріальних благ); метод здійснення (внесення необгрунтованих змін у бухгалтерські записи, документи або здійснення удаваних і/або нікчемних угод, агресивне застосування бухгалтерських стандартів, а також принципів розкриття інформації); вид викривлень (викривлення величини фінансових результатів, викривлення величини активів і зобов'язань, неналежне розкриття інформації у фінансовій звітності). О. В. Царенко [5] систематизував викривлення в бухгалтерському обліку за чотирма ознаками: ступінь впливу на достовірність (несуттєві, суттєві); характер виникнення (ненавмисні, навмисні); спосіб відображення в бухгалтерському обліку (неповнота обліку фактів господарської діяльності, необгрунтованість облікових записів); викликані недосконалістю системи бухобліку та чинного законодавства (орієнтація на податковий облік, використання облікової політики). У роботі І. В. Уртенкової [6, с. 252] таких ознак виокремлено три: за ступенем впливу на достовірність – суттєві, несуттєві; за характером виникнення – навмисні (такі, що не суперечать законодавству й такі, що суперечать законодавству), ненавмисні (технічні й бухгалтерські); за способом відображення в бухгалтерському обліку – неповнота обліку фактів господарської діяльності, необгрунтованість облікових записів, помилки в оцінці активів і зобов'язань, неправильне або недостатнє відображення у звітних формах.

Попри значну кількість підходів до класифікації викривлень у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у всіх них є спільний недолік – спроба авторів об'єднати абсолютно відмінні за своїм інформаційно-економічним змістом та місцем виникнення види викривлень. Зокрема, достовірність та повнота – це різні якісні характеристики облікової інформації; недостовірна інформація може вважатися викривленою, тоді як неповна – такою не є. Саме місце виникнення є базовою (однак далеко не єдиною) ознакою класифікації, необхідною для розуміння впливу дисторсії на якість продукуюваної системою бухгалтерського обліку інформації.

Облікова дисторсія як різновид порушень обліково-інформаційного процесу на підприємстві має свої причини та джерела виникнення, характеризується низкою особливостей, а також вимагає розроблення спеціальних методів виправлення та засобів профілактики.

Причини виникнення облікової дисторсії:

1. Хибна диспозиція облікового апарату щодо джерела облікової інформації. У цьому випадку поняття диспозиції не містить просторової складової, а вказує на наявність неузгодженості в параметрах функціонування цих двох елементів у процесі обміну інформацією. Така проблема на практиці трапля-

ється доволі часто і в особливо критичних випадках вимагає суттєвого трансформування організаційної структури підприємства. У будь-якому разі, для її недопущення корисним є систематичне уточнення функціональних обов'язків працівників управлінського рівня, проведення спільних нарад для різних підрозділів підприємства, формування узгодженого бачення щодо оцінки результатів конкретних бізнес-подій та процесів, встановлення єдиних внутрішньофірмових нормативів та стандартів щодо методики формування й подання звітних показників, активізація дорадчої функції бухгалтерського обліку щодо процесу прийняття рішень усіма економічно-управлінськими службами підприємства, приведення у відповідність дій усіх структурних підрозділів (зокрема, бухгалтерії) із стратегічною метою діяльності підприємства тощо. Хибна диспозиція облікового апарату в організаційній структурі підприємства є комплексною проблемою, яка може стати причиною не лише облікової дисторсії, але й виникнення багатьох інших негативних явищ, які призводять до відхилень обліково-інформаційних потоків від нормальної траєкторії при їх переміщенні в системі управління підприємством: втрата актуальності, розсіювання, відсутність відповіді на запит, апперцепційні проблеми, і, як наслідок, втрата інформаційної цінності обліковими даними.

2. Низька швидкість реагування на динамічні зміни параметрів облікових явищ та процесів. Бухгалтерський облік, як елемент системи управління підприємства характеризується динамічністю розвитку та гнучкістю процесів, що в ньому відбуваються. Ключовим параметром у цьому випадку є час. Одні й ті самі дані в різний період часу можуть мати різний рівень спотворення. Абсолютизуючи таку тезу, можна стверджувати, що час здатен дисторсіювати будь-яку облікову інформацію. Це квінтесенція прогностичного підходу до розвитку бухгалтерського обліку, за якого останній повинен не лише фіксувати події та явища, що вже відбулися, але й прогнозувати їх можливі наслідки через певний часовий відтинок. Величезну роль у цьому відіграє передавальне середовище, яке містить низку факторів, далеко не всі з яких регулюються наявними у підприємства засобами. В ідеалі, відсутність передавального середовища мінімізує облікову дисторсію, оскільки виключає негативний вплив екзо- та ендогенних факторів і зводить до нуля період часу необхідний на передачу інформації від джерела до отримувача. Однак досягнути гомогенності середовища за реальних умов практично неможливо, через що усунення облікової дисторсії перетворюється на надважку задачу у сфері управління підприємством. Існує міркування, що за сучасних умов розвитку автоматизованих систем обліку та управління, час на опрацювання облікових даних мінімізується. Це справді так, однак проблему облікової дисторсії автоматизація вирішує лише частково, оскільки здатна спростити виключно рутинну роботу (завдяки типологізації та алгоритмізації облікових процесів машинними засобами), тоді як креативна складова залишається прерогативою бухгалтера (творчий процес слабо детермінований, а значить повна його автоматизація неможлива).

3. Зміщення пріоритетів у використанні облікової інформації в напрямі досягнення маркетингових цілей, пов'язаних із забезпеченням конкурентних переваг на ринку, та забезпечення інших пріоритетів (прикрашання облікових даних). Останніми роками намітилася стійка тенденція до псевдотранспарентності облікової інформації, коли її об'єктивність приноситься в жертву заради досягнення меркантильних індивідуальних або корпоративних цілей та відповідно завуальювання реальних даних для представлення соціального обличчя бізнес-структури. Це стосується не лише зовнішньої облікової інформації, але й внутрішньої. У 1990 р. Р. Л. Уоттс та Дж. Л. Ціммерман висловили так звану «Бонусну гіпотезу» (Bonus plan hypothesis), яка полягає в тому, що, за всіх інших рівних умов, менеджери фірм схильні обирати облікові процедури, які дозволяють декларувати доходи майбутніх періодів у поточному році [7]. Завищенню доходів звітного періоду сприяють усі зацікавлені особи, вигоди яких залежать від їх розміру – менеджери (більші доходи – більші премії), державні структури (більші доходи – більші податкові надходження), суспільні інституції (більші доходи – більший рівень соціального забезпечення) тощо. Однак такий тип облікової дисторсії може мати катастрофічні наслідки для підприємства в стратегічній перспективі. Класичний приклад – історія аптечної мережі Rite Aid, генеральний директор якої завищував прибуток компанії більш ніж на 1,5 млрд USD для отримання додаткових бонусів, що зaledве не довело компанію до банкрутства.

4. Умисне спотворення облікової інформації зі злочинними намірами. Причина, пов'язана з попередньою, однак має яскраво виражене кримінальне забарвлення. На відміну від попередньої, основною передумовою виникнення якої є прикрашення реального стану справ, у цьому випадку першопочатковою метою є отримання додаткових економічних вигод шляхом шахрайства. Облікова інформація перетворюється на інструмент для навмисного введення в оману користувачів. Будь-які порушення в системі контролю на підприємстві різко збільшують ризик виникнення навмисних перекручень. Для їх недопущення насамперед необхідно забезпечити незалежну перевірку (зокрема, засобами аудиту) правильності ведення обліку на різних його функціональних ділянках, що значно знизить рівень цього типу облікової дисторсії.

5. Нав'язані умови облікового регулювання через жорсткий нормативно-правовий диктат. Лобіювання корпоративних інтересів часто призводить до узаконення положень, які не забезпечують потреби

всіх учасників облікового процесу. Економічна доцільність стає заручником нормативних вимог. Облікові стандарти перетворюються на додатковий інструмент конкурентної боротьби, а прагнення врегулювати бухгалтерський облік без урахування національних, галузевих чи організаційно-технологічних особливостей дає зворотній ефект – зменшуються можливості конвергенції підсистем фінансового та управлінського обліку, звітність більшою мірою носить зобов'язальний, а не інформативний характер, обмежується застосування новітніх облікових технологій.

6. Технічні причини. Широкий спектр причин, які пов'язані із техніко-технологічною складовою опрацювання облікової інформації. Ідеальної точності інформації іноді досягнути буває важко, саме тому в практиці бухгалтерського обліку існує поняття «межа суттєвості». Похибки в бухгалтерському обліку існують завжди (хоча б через наявність похибок округлення), тому система обліку здебільшого не вважається ідеально ортоскопічною [8, с. 129]. Необхідна точність зазвичай визначається типом та предметною сферою подальшого використання отриманої інформації, а також додатковими витратами на її забезпечення. Облікова дисторсія з технічних причин меншою мірою залежить від людського фактору, а більшою – від використовуваного інструментарію. Через обробку значних масивів інформації впродовж короткого проміжку часу виявити помилку буває достатньо важко, а в разі набуття нею характеру системного збою, усунення негативних наслідків вимагає залучення значних фінансових та людських ресурсів. На перший план виходять превентивні заходи профілактики, періодичне тестування облікової системи на надійність, формування технічних та методологічних регламентів роботи, за необхідності експлуатації мережових автоматизованих систем бухгалтерського обліку – обов'язкове введення до штатного розпису посади системного адміністратора тощо.

Важливим є те, що дисторсія може провокуватися як джерелом облікової інформації, так і системою бухгалтерського обліку, а також передавальним середовищем (рис. 1).

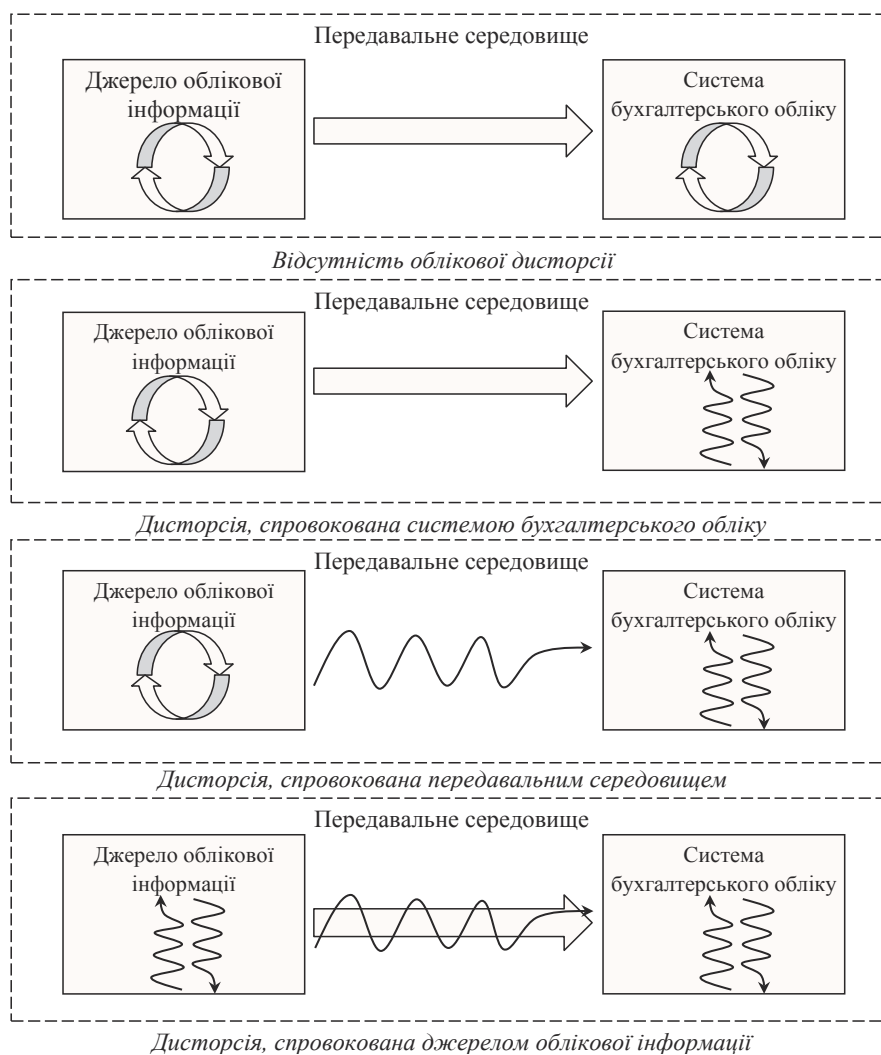


Рис. 1. Види облікової дисторсії за місцем виникнення

Джерело: розроблено автором.

Вид 1. Дисторсія, спровокована системою бухгалтерського обліку. Інформація, згенерована джерелом та передана через середовище, була викривлена під час обробки в системі бухгалтерського обліку.

Вид 2. Дисторсія, спровокована передавальним середовищем. Інформація, отримана системою бухгалтерського обліку була викривлена на етапі її передачі від джерела.

Вид 3. Дисторсія, спровокована джерелом облікової інформації. Викривлення інформації відбулося на етапі формування. Надалі вона може передаватися без змін, а може й далі трансформуватися під впливом факторів передавального середовища.

Щодо двох останніх видів дисторсії, бухгалтерія має відносно обмежені можливості для її зменшення, що не означає самоусунення облікового персоналу від проблем, які виникають на інших ланках управлінського процесу.

Уникнути появи та виправити облікову дисторсію можна такими основними способами:

– підвищення якості кадрового забезпечення облікового процесу. Постійне самовдосконалення працівників бухгалтерії, професійне зростання через участь у семінарах, конференціях, стажуваннях, підвищеннях кваліфікації, ефективна система матеріального стимулювання здатні суттєво знизити рівень облікової дисторсії.

– дистанціювання від джерела облікової інформації з метою уникнення заангажованості та упередженого відношення. Співпраця та обмін інформацією між підрозділами підприємства повинні відбуватись на паритетних засадах, керівництву слід забезпечити уникнення нав'язування оціночних суджень (особливо на етапі визнання об'єктів бухгалтерського обліку), а також уникати конфлікту інтересів.

– використання контрольного інструментарію для попереднього коригування вхідної (вхідний контроль) та виправлення вже сформованої вихідної (вихідний контроль) облікової інформації. Контрольна функція бухгалтерського обліку повинна бути розширена для забезпечення можливості мінімізації рівня дисторсії, яка виникає на етапі генерування інформації джерелом та передачі її через середовище. Корисним буде також залучення до процесу контролю зовнішніх експертів.

– використання максимально функціонального програмного забезпечення для автоматизації облікових процесів та просторової передачі даних. Переважно цей спосіб спрямований на зменшення рівня технічної частки облікової дисторсії, однак він може бути корисний для налагодження комунікативних взаємозв'язків, підтримки контрольних процедур, структуризації й упорядкування облікових робіт.

Висновки. Облікова дисторсія є основною причиною отримання хибних даних у системі управління підприємством. Причинами її виникнення є: хибна диспозиція облікового апарату щодо джерела облікової інформації; низька швидкість реагування на динамічні зміни параметрів облікових явищ та процесів; зміщення пріоритетів у використанні облікової інформації в напрямі досягнення маркетингових цілей, пов'язаних із забезпеченням конкурентних переваг на ринку; умисне спотворення облікової інформації зі злочинними намірами; нав'язані умови облікового регулювання через жорсткий нормативно-правовий диктат; технічні помилки.

Існує три види облікової дисторсії за місцем виникнення (джерелом походження): дисторсія, спровокована системою бухгалтерського обліку; дисторсія, спровокована передавальним середовищем; дисторсія, спровокована джерелом облікової інформації.

Основні методи боротьби з обліковою дисторсією такі: підвищення якості кадрового забезпечення облікового процесу; дистанціювання від джерела облікової інформації з метою уникнення заангажованості та упередженого відношення; використання контрольного інструментарію для попереднього коригування вхідної та виправлення вже сформованої вихідної облікової інформації; використання максимально функціонального програмного забезпечення для автоматизації облікових процесів та просторової передачі даних.

Перспективу подальших досліджень убачаємо в обґрунтуванні показника рівня облікової дисторсії для потреб аналітичного опрацювання даних бухгалтерського обліку та аудиту.

Література:

1. Итыгалова Е. Ю. Классификация искажений бухгалтерской финансовой отчетности в контексте качества бухгалтерского учета и аудита / Е. Ю. Итыгалова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 23 (365). – С. 35–46.
2. Полисюк Г.Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : проблема выявления искажения информации / Г. Б. Полисюк, Л.М. Корчагина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 4 (250). – С. 44–52.
3. Мельник З. Ю. Викривлення інформації у звітності : помилки та фальсифікація / З. Ю. Мельник // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – 2015. – Випуск 10. Частина 3. – С. 190–194.
4. Брюханов М. Ю. Фальсификация финансовой отчетности : обнаружение и предотвращение : автореф. дис. ... к-та экон. наук : 08.00.12 / М. Ю. Брюханов ; ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации». – Москва, 2009. – 24 с.

5. Царенко О. В. Класифікаційні ознаки викривлень у бухгалтерському обліку і звітності / О. В. Царенко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 219–225.
6. Уртенкова И. В. Влияние бухгалтерских ошибок и искажений на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности / И. В. Уртенкова // Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева. – 2010. – № 20. – С. 249–254.
7. Watts R. L. Positive Accounting Theory : A Ten Year Perspective / R. L. Watts, J. L. Zimmerman // The Accounting Review. – 1990. – Vol. 65, No. 1. – P. 131–156.
8. Височан О. С. Концептуалізація розвитку бухгалтерського обліку у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність : монографія / О. С. Височан. – Львів : Видавництво Тараса Сороки, 2015. – 312 с.