

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИКРИВЛЕНЬ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ ПЕРЕДУМОВИ

CLASSIFICATION OF DISTORTIONS IN FINANCIAL STATEMENTS AND THEIR PREREQUISITES

УДК 657.632

<https://doi.org/10.32843/infrastuct43-81>

Скрипник Н.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування

Скрипник М.Є.

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування

Рилєєв С.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Чернівецький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

Skrypnuk Nataliia

Skrypnuk Mykola

Rylyeiev Serhii

Chernivtsi Institute of Trade and Economics
Kyiv National University
of Trade and Economics

У статті розглянуто сутність та класифікацію викривлень фінансової інформації, що зустрічаються у звітності. Наведено погляди вчених та нормативно-правову характеристику щодо трактування поняття «викривлення». Недостовірність бухгалтерської (фінансової) звітності може бути зумовлена як помилками, так і навмисними діями осіб, що відповідають за її формування. Дано розуміння ідентифікаційних ознак викривлень і передумов їх виникнення, що є запорукою успішного виправлення помилок і запобігання їх повторенню в майбутньому. У зв'язку із цим запропоновано авторську класифікацію перекручень фінансової інформації в розрізі різних ознак, передумов і наслідків. Визначено ключові передумови недобросовісних дій. Уточнено визначення та встановлено основні ознаки видів навмисного викривлення звітності. Виявлено передумови суттєвого викривлення сальдо по рахунках і груп однотипних операцій у системі обліку і внутрішнього контролю підприємства.

Ключові слова: викривлення, маніпулювання інформацією, види викривлень, фальсифікація звітності, суттєвість викривлення.

В статье рассмотрены сущность и классификация искажений финансовой

информации, которые встречаются в отчетности. Приведены взгляды ученых и нормативно-правовая характеристика относительно трактовки понятия «искажение». Недостовірність бухгалтерської (фінансової) отчетности может быть обусловлена как ошибками, так и преднамеренными действиями лиц, отвечающих за ее формирование. Дано понимание идентификационных признаков искажений и предпосылок их возникновения, что является залогом успешного исправления ошибок и предотвращения их повторения в будущем. В связи с этим предложена авторская классификация искажений финансовой информации в разрезе различных признаков и последствий. Определены ключевые предпосылки недобросовестных действий. Уточнено определение и установлены основные признаки видов преднамеренного искажения отчетности. Выявлены предпосылки существенного искажения сальдо по счетам и групп однотипных операций в системе учета и внутреннего контроля.

Ключевые слова: искажение, манипулирование информацией, виды искажений, фальсификация отчетности, существенность искажения.

The inaccuracy found in financial statements may be caused by both errors and intentional actions of persons responsible for creating these financial statements. Modern studies of financial and tax reporting directly indicate a decrease in the quality of main characteristics of these statements. The opponent of reliable financial information in financial, tax and other reporting is poor quality information, or information that contains distortions (errors). The article identifies key features of information distortions and the preconditions for their occurrence, which is required to successfully correct errors and prevent their recurrence in the future. In this regard, the author proposes classification of such distortions in terms of various indications, preconditions and consequences. A new classification feature based on detection time has been developed. In this case, the "time points" that limit the intervals in which the error was detected and corrected, are as follows: reporting date; date of submission or signing; date of publication; date of approval. These intervals show how this adjustment will be reflected in the accounts and by periods. A comparative analysis of legal documents shows that there is no unified understanding of conditions of unreliability in financial and tax reporting. Moreover, there are no types of such financial errors listed and defined. Summarizing the requirements of accounting, auditing and other regulations, it was found that existing classifications of financial information distortions require significant additions based on period of detection and correction, which will provide correct understanding of the causes, methods and algorithms of violations. Understanding the shortcomings of control methods can be an important means not only to correct errors, but also to prevent them. This will influence the imperfect taxation and financial systems just as much as the errors themselves. Moreover, given the crucial importance of initial data in tax reporting, improving the internal control can become a rational way to avoid major financial sanctions.

Key words: distortion, manipulation of information, types of distortions, falsification of reporting, essence of distortion.

Постановка проблеми. Недостовірність фінансової звітності може бути зумовлена як помилками, так і навмисними діями осіб, які відповідають за її формування. Розуміння ідентифікаційних ознак викривлень і передумов їх виникнення є запорукою успішного виправлення помилок і запобігання їх появи в майбутньому. Сучасні дослідження фінансової та податкової звітності прямо вказують на зниження якісних характеристик фінансової інформації.

Антагоністом якісної (достовірної) фінансової інформації у фінансовій, податковій та іншій звітності є недоброякісна інформація або інформація, яка містить викривлення (помилки). Насамперед необхідно встановити, що в економічній науці мається на увазі під помилкою, а що – під викривленням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями дослідження класифікації викривлень фінансової інформації в звітності та причинами їх виникнення займалися: Х. Андерсен, М. Баришніков, М. Білуха, Ф. Бутинець, М. Кужельний, Б. Нідлз, А. Пшенична, О. Редько, В. Рудницький, Й. Шер, А. Шеремет та ін. Проте низка проблемних положень щодо класифікації викривлень та їх суттєвості не є повністю дослідженою.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення класифікації викривлень фінансової інформації у звітності та причин їх виникнення. Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити такі проблемні питання: дослідити та вдосконалити сутність і класифікацію викривлень

фінансової інформації, що зустрічаються у звітності; проаналізувати ідентифікаційні ознаки викривлень і передумови їх виникнення, що є запорукою успішного виправлення помилок і запобігання їх повторенню у майбутньому.

Виклад основного матеріалу дослідження.

На думку Б. Нідлза і Х. Андерсена, під помилкою розуміється розбіжність між обчисленим, отриманим за допомогою спостереження або вимірювання значенням та істинним, фактичним або теоретично правильним значенням. Таким чином, для констатації помилки необхідно довести як мінімум два складника:

1) задане значення (норма, істина, теоретично правильне значення);

2) наявність розбіжності між отриманим значенням (результатом) і заданим значенням у результаті дій (бездіяльності) [1].

Таким чином, помилка не може бути ідентифікована, якщо правила визначення значення показника відсутні або «розмиті».

Під викривленням у Тлумачному словнику Ушакова розуміють зміну, яка спотворює що-небудь, зміну, похибку, вульгаризацію, деформацію. Таким чином, якщо в тлумаченні помилки присутній контекст випадковості, то викривлення має на увазі, що продуцент інформації (наприклад, той, хто складає звітність) знає про справжній стан справ, але допускає зміну цієї інформації в силу існування передумов відступу від істини.

Уперше теорія викривлень в обліку з'явилася в досить формалізованому вигляді у 40-х роках ХХ ст. у зв'язку із зародженням доктрини «достовірного і добросовісного погляду» (true and fair view).

Проблема достовірності та реальності бухгалтерського балансу була актуальною у всі часи існування подвійного запису та балансоведення. Ще у 1925 р. професор Й.Ф. Шер у книзі «Бухгалтерія та баланс», у розділі «Вуалювання балансу», відзначав необхідність «...освітити таємниці балансових майстрів, які ставлять собі завданням, звичайно, у силу найрізноманітніших мотивів, представити у кращому або гіршому світлі положення, стан та розміри майна підприємства і дохідність останнього» [2].

Відповідно до словника С.І. Ожегова (1900–1964), слово «достовірний» означає не істинний, як багато хто вважає, а тільки надійний, тобто достатній і для оцінки, і для прийняття рішень, а слово «добросовісний» трактується більш традиційно: «чесно виконує свої зобов'язання, обов'язки». У статті, присвяченій проблемам добросовісності та достовірності статистичної інформації, Я.В. Соколов ставить обґрунтоване запитання: що означає чесно? «Сліпе слідування інструкції, як це зазвичай розуміють звичайні люди, або те, як до цього додумалися статистики та бухгалтери? У будь-якому

разі, слід підкреслити, що якщо ви все зробили відповідно до інструкції, отже, ви вчинили добросовісно, але зовсім не очевидно, що результати вашої роботи достовірні».

Для цілей розуміння сутності викривлень облікової інформації як джерела формування фінансової та податкової звітності ми вивчили низку нормативно-правових актів:

– Податковий кодекс України;

– П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;

– Міжнародний стандарт аудиту 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту».

Порівняльний аналіз нормативно-правових документів дає змогу зробити висновок про відсутність єдності в категорійному апараті ознак і умов недостовірності фінансової та податкової звітності. Так, у сучасному нормативно-правовому полі регулювання фінансового обліку термін «викривлення» відсутній, визначається лише поняття «помилка» (П(С)БО 6) [3]. А в Податковому кодексі викривлення і помилка вживаються як синоніми.

Найбільш наближене до загальнокультурного (мовного) і сутнісного (за ідентифікаційними ознаками) розуміння викривлень, на нашу думку, розглянуто в міжнародному стандарті аудиту (МСА) 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», який спрямований на результат облікової роботи – сформуванню звітності, що містить або не містить викривлення [5].

Таким чином, нами зроблено спробу врахувати всі суттєві ознаки викривлень, викладені в нормативно-правових актах, і розробити максимально повну їх класифікацію (табл. 1).

За класифікаційною ознакою характеру викривлень можна виділити помилки і недобросовісні дії. Ця класифікація має «аудиторські коріння», оскільки найбільш близькі до пропонованих верифікаційних характеристик трактування містять МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» і МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства під час аудиту фінансової звітності»: «...викривлення у фінансової звітності можуть виникати або внаслідок недобросовісних дій, або внаслідок помилки. Вирішальним фактором, який дає змогу відрізнити недобросовісні дії від помилки, є навмисність або ненавмисність тих дій, які в підсумку призвели до викривлення фінансової звітності» [4].

Причини (класифікація) помилок (як фактів порушення концепції формування звітності) представлена в М(С)БО 8 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: «...такими помилками можуть бути помилки, зокрема: у математичних розрахунках; у неправильному застосуванні облікової політики; внаслідок недогляду; неправильної інтерпретації фактів господарської діяльності; також унаслідок шахрайства» [6].

Класифікація викривлень у бухгалтерському обліку та звітності

Класифікаційна ознака	Види викривлень
1. За характером (умисність)	<ul style="list-style-type: none"> • помилки (ненавмисні) • «пряме» викривлення • маніпулювання інформацією
2. За впливом на достовірність звітності	<ul style="list-style-type: none"> • суттєві • несуттєві
3. За передумовами викривлень	<ul style="list-style-type: none"> • виникнення та існування • повнота • порушення прав та зобов'язань • оцінка та розподіл • подання та розкриття
4. За періодом виявлення (виправлення)	<ul style="list-style-type: none"> • виявлення до подання звітності • виявлення після подання, але до затвердження звітності • виявлення після затвердження звітності

У групі недобросовісних дій, які зумовлюють викривлення в обліку та звітності, можна виділити два основних способи: «пряме» викривлення, яке проявляється у відображенні уявних чи вдаваних об'єктів обліку або у виключенні з облікової системи окремих фактів господарського життя та інших об'єктів, існування яких не дає змогу досягти протизаконних цілей порушником, і дії «на грані» закону, тобто використання неточностей, протиріч вимог нормативно-правових актів для формування «зручних» показників у фінансовій і податковій звітності.

Можна констатувати, що більшість способів фальсифікації звітності не має точного визначення. Із погляду впливу на достовірність звітності можна виділити суттєві і несуттєві помилки (викривлення в результаті недобросовісних дій).

Найбільш точно визначення суттєвого викривлення дано в МСА 320 «Суттєвість під час планування та проведення аудиту»: «...викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності; судження щодо суттєвості здійснюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання; та судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, здійснюються на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається» [4].

Стандарт аудиту передбачає дане визначення для використання суттєвості як критерію якості зовнішньої аудиторської перевірки, а не для цілей упровадження цього критерію в облікову діяльність економічного суб'єкта.

Разом із тим, якщо говорити про вітчизняні нормативні документи, слід зазначити, що П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових

звітах» не містить жодних визначень суттєвості помилок, ігноруючи необхідність визначення даного терміна і методики його встановлення [3]. Отже, можливість послідовного застосування даного облікового стандарту може бути реалізована тільки за умови встановлення методики розрахунку суттєвості в обліковій політиці підприємства.

Стосовно ж п.п. 2.20 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 та п. 3 розд. III НП(С)БО 1, тільки суттєва інформація може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності [7].

Своєю чергою, суттєвість облікової інформації може бути задана як кількісними критеріями, так і якісними ознаками, значимими для її користувачів (п.п. 2.20 Методичних рекомендацій № 635). Ці критерії загалом визначаються відповідними П(С)БО або МСФЗ, а також керівництвом підприємства (п. 3 розд. I НП(С)БО 1). Але слід розуміти, що самостійно керівництво підприємства може визначити параметри суттєвості, тільки якщо вони не встановлені законодавчо. Вибрані параметри суттєвості зазначають у наказі про облікову політику [7].

Отже, підсумовуючи вищесказане, суттєвою визнається бухгалтерська помилка, яка вписалася у встановлені на підприємстві критерії суттєвості.

П(С)БО 6 передбачає різний порядок виправлення помилок та відображення їх у фінансовій звітності залежно від періоду їх виявлення:

- помилки поточного року (допущені й виявлені в одному і тому ж звітному році або після закінчення звітного року, але до затвердження (подання) фінансової звітності);
- помилки минулих років (допущені під час складання фінансових звітів за попередні роки, а виявлені в поточному звітному періоді). Причому до помилок, допущених за попередні періоди, відносять ті помилки, які здійснені в попередніх календарних роках стосовно моменту їх виявлення [3].

Унаслідок цього нами запропоновано нову класифікаційну ознаку (табл. 1) «за періодом виявлення». При цьому «часовими точками», котрі обмежують інтервали, в яких сталася, виявлена і виправляється помилка, від яких залежить, як це коригування буде відображене на рахунках і за періодами, є:

- звітна дата (31 грудня звітного року);
- дата подання (підписання) звітності (як правило, не пізніше 28 лютого наступного за звітним року);
- дата оприлюднення звітності (на яку звітність подається широкому або обмеженому колу користувачів);
- дата затвердження звітності (для акціонерних товариств – дата затвердження річними загальними зборами акціонерів, для інших підприємств – залежно від процедури, передбаченої статутними документами).

Для часових інтервалів, обмежених цими датами, необхідно виділити такі класифікаційні групи:

- 1 – викривлення, виявлені до дати подання (підписання) звітності;
- 2 – викривлення, виявлені після дати подання, але до затвердження звітності;
- 3 – викривлення, виявлені після затвердження звітності.

Дана класифікація матиме вплив на спосіб виправлення помилок.

Не менш важливим аспектом ідентифікації викривлень є розуміння причин їх появи в системі бухгалтерського та податкового обліку. Якщо у виникненні помилок існує фактор випадковості, то причини навмисних викривлень носять набагато більш різнобічний характер.

Родоначальником «теорії мотивів» фальсифікації фінансової звітності є американський кримінолог Дональд Крессі, який у 1951 р. візуалізував свою наукову працю в графічному вигляді, так званому «трикутнику шахрайства Крессі» (рис. 1).



Рис. 1. Трикутник шахрайства Д. Крессі

Як випливає з теорії, у шахрайських діях присутні три обов'язкових фактори: можливість учинити злочин, тиск обставин і самовиправдання (або ж раціональне пояснення) [8].

Головний фактор фальсифікації – це наявність можливості учинити шахрайство, а потім приховати його, уникнувши подальшого покарання. Відповідно, для того щоб його виявити, потрібно створювати такі засоби контролю, які зроблять неминучим виявлення навмисних дій і невідворотне покарання.

Тиск обставин може бути фінансовим (наприклад, неможливість залучення інвестицій або уникнення банкрутства під час надання достовірних даних про фінансовий стан підприємства), юридичним (наприклад, пов'язаний із ризиком судових розглядів і навіть кримінального переслідування осіб, відповідальних за ведення обліку і складання звітності), пов'язаним із залежністю винагород вищого керівництва від ефективності роботи (тоді очікувано завищуються результати діяльності) тощо. Тиск негативних чинників зовнішнього середовища сьогодні спостерігається в діяльності більшості компаній, але це не є виправданням для складання недостовірної фінансової звітності, що може вплинути на користувача приймати адекватні управлінські рішення.

Елемент самовиправдання реалізується шляхом «розмиття кордонів» відповідальності, відсутності усвідомлення негативних наслідків недобросовісної поведінки і можливих збитків, недотримання в компанії пріоритетів етичної поведінки та дотримання вимог нормативно-правових актів.

Для визначення способів навмисного викривлення звітності звернемося до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, під час аудиту фінансової звітності». Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає у навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності.

Незважаючи на те що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спричиняє суттєве викривлення у фінансовій звітності. Аудитор має справу з двома типами навмисних викривлень: викривлення, які є наслідком шахрайства під час фінансового звітування, та викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів [4].

Визначальною передумовою виникнення помилок і навіть більш значною мірою недобросовісних дій є недостатній внутрішній контроль. Вплив неефективності окремих засобів контролю на підприємстві на об'єктивні передумови формування фінансової звітності та, відповідно, на ризики суттєвого викривлення в ній, узагальнимо в табл. 2.

У лівій частині таблиці представлено чинники і передумови викривлення в бухгалтерському

Таблиця 2

Недоліки систем внутрішнього контролю, що зумовлюють викривлення у фінансовій звітності

Викривлення сальдо по рахунках		Викривлення груп однотипних операцій (оборотів) за рахунками	
передумова формування недостовірної інформації	засіб контролю, неефективність якого дає можливість неналежного застосування передумови	передумова формування недостовірної інформації	засіб контролю, неефективність якого дає можливість неналежного застосування передумови
Існування	«Формальна» інвентаризація Несистематична (неповна) звірка розрахунків	Виникнення	Відображення уявних і вдаваних об'єктів обліку в обхід правил санкціонування, документування, розподілу повноважень
Права і зобов'язання	Укладання договорів без належної оцінки контрагента Неналежна юридична робота щодо спірних операцій та активів	Повнота	Відсутність фізичних засобів контролю над істотними фактами (надходженням виручки, оприбуткуванням запасів тощо)
Повнота	Застосування «ручних» проводок поряд з «автоматизованими» Внесення несанкціонованих змін до БД	Точність	Відсутність засобів вимірювання і/або розподілу повноважень під час вартісної оцінки фактів господарського життя (наприклад, під час ціноутворення, визначення нестач тощо)
Оцінка	Відсутність чіткого порядку оцінки окремих активів і зобов'язань в обліковій політиці Непроведення тестів на знецінення активів і дебіторської заборгованості Ігнорування необхідності визнання майбутніх витрат (наприклад, оціночних зобов'язань)	Часова визначеність	Відсутність контролю коректності закриття угоди, періоду, регламентних операцій
Розподіл	Відсутність контролю над визнанням об'єктів обліку (активів, капіталу, зобов'язань): – оборотних /необоротних активів; – довгострокових/ короткострокових розрахунків і зобов'язань; – фінансових/ нефінансових активів	Класифікація	Відсутність контролю над визнанням об'єктів обліку: – доходів, витрат (по звичайних видах діяльності/інших); – грошових потоків (за поточною/ інвестиційною/ фінансовою діяльністю); – угод

балансі і поясненнях, що деталізують інформацію про активи, капітал та зобов'язання. У правій – чинники і передумови викривлення звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів та пояснень, що їх деталізують.

Висновки з проведеного дослідження.

Порівняльний аналіз нормативно-правових документів дає змогу зробити висновок про відсутність єдності в категорійному апараті ознак і умов недостовірності фінансової та податкової звітності. Тим більше відсутні визначення видів помилок і викривлень, які виникають в обліку і звітності.

Узагальнивши вимоги облікових, аудиторських та інших нормативних актів, ми встановили, що існуючі класифікації, які включають помилки і недобросовісні дії, суттєві і несуттєві викривлення, вимагають доповнення за ознаками передумов, періоду виявлення і виправлення, що забезпечує розуміння причин, способів порушення й алгоритму виправлення. Розуміння недоліків засобів контролю, приклади яких наведено вище, може стати важливим засобом не тільки подальшого виправлення помилок, а й їх профілактики за допомогою впливу не стільки на виявлене викривлення, скільки на недосконалість систем обліку і

внутрішнього контролю, котра його зумовила. А з урахуванням того, що в схемі податкового обліку вихідні дані бухгалтерського обліку мають визначальне значення, вдосконалення засобів внутрішнього контролю може стати раціональним засобом уникнення значних фінансових санкцій, що може бути напрямом наших подальших пошуків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Нидлз Б., Колдуэлл Д., Андерсен Х. Принципы бухгалтерского учета : учебник. Москва : Финансы и статистика, 1993. 496 с.
2. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Москва : Красная Пресня, 1986. 189 с.
3. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 від 28.05.1999 № 137. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99_8 (дата звернення: 25.05.2020).
4. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016–2017 Edition ISBN: 978-1-60815-318-3.
5. Скрипник М.Є., Скрипник Н.В. Викривлення і помилки у фінансовій звітності. URL : http://www.rusnauka.com/21_TSN_2015/Economics/7_197096.doc.htm (дата звернення: 25.05.2020).

6. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/929_020. (дата звернення: 25.05.2020).

7. Альошкіна Н. Помилки в бух обліку. URL : <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/march/issue-25/article-43447.html> (дата звернення: 25.05.2020).

8. Савин А.А., Цороев У.Б. Мотивы фальсификации финансовой отчетности и методы ее выявления в ходе аудита. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2018. Т. 6. № 5. С. 239–242.

REFERENCES:

1. Nidlz B. (1993) Printsipy bukhgalterskogo ucheta [Accounting principles]. Moscow: Finansy i statistika. (in Russian)

2. Sher I.F. (1986) Bukhgalteriya i balans [Accounting and balance]. Moscow: Krasnaya Presnya. (in Russian)

3. Ministerstvo finansiv Ukrayiny (2000). Polozheniya (standart) bukhgalterskogo obliku 6 "Vypravleniya pomylk i zminy u finansovykh zvitakh" [National Accounting Standard 6 "Correction of errors and changes in financial statements"]. Available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99_8 (accessed 25 May 2020).

4. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-54> (accessed 25 May 2020).

5. Skrypnyk M. Je. Skrypnyk N. V. (2015) Vykryvlenja i pomylky u finansovij zvitnosti [Distortions and errors in financial statements] Available at: http://www.rusnauka.com/21_TSN_2015/Economics/7_197096.doc.htm (accessed 25 May 2020).

6. International Accounting Standard Board (2013) Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh ocinkakh ta pomylky / [IFRS for SME]. Available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/929_020 (accessed 25 May 2020).

7. Aljoshkina N. (2019) Pomylyky v bukhobliku [Errors in accounting]. Available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/march/issue-25/article-43447.html> (accessed 25 May 2020).

8. Savin A. A., Tsoroyev U. B. (2018) Motivy fal'sifikatsii finansovoy otchetnosti i metody ee vyyavleniya v khode audita [Motives of falsification of financial statements and methods of its detection during auditing]. *Economics and management: problems, solutions*, vol. 6. no. 5, pp. 239-242.