

КОНЦЕПЦІЯ СУТТЄВОСТІ В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Запропоновано концепцію суттєвості в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Визначено її роль у формуванні показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Сформовано об'єкти застосування суттєвості в обліковій політиці підприємства.

Ключові слова: суттєвість, поріг суттєвості, об'єкти суттєвості, бухгалтерський облік, фінансова звітність, положення (стандарт) бухгалтерського обліку

Shchyrbа M., Shchyrbа I.

ESSENTIALITY CONCEPT IN ACCOUNTING AND ENTERPRISE REPORTING

Essentiality concept in accounting and financial reporting is offered. Its role in forming the indicators of accounting and financial reporting is defined. The objects of essentiality application in enterprise's accounting policy are formed.

Keywords: essentiality, essentiality threshold, essentiality objects, accounting, financial reporting, accounting regulations (standards)

1. Вступ

Ефективність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в ринкових умовах господарювання залежить від рівня його організації. Одним із важливих питань організації системи бухгалтерського обліку на кожному підприємстві є оцінка рівня суттєвості інформації. Суттєвою визнається інформація, відсутність якої або неправильне відображення у фінансовій звітності може вплинути на економічні рішення її користувачів. Тому питання оцінки рівня суттєвості в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності останнім часом набули важливого значення.

Окремі питання суттєвості в обліку та звітності підприємства досліджувалися деякими вітчизняними вченими – економістами, а саме: Д. Л. Волковим, В. О. Ганусич, С. Ф. Головим, М. П. Кондраковим, М. І. Кутером, В. С. Ленем, С. О. Ніколаєвою, С. А. Смірноюю, Н. Цв'єтковою, Л. П. Хабаровою, Л. З. Шнейдманом та ін. Однак, такі дослідження не є комплексними і узагальнюючими. Тому питання ролі суттєвості в обліку і звітності підприємства потребують подальшого дослідження.

Мета статті – дослідження поняття суттєвості, вивчення об'єктів застосування суттєвості та відображення її критеріїв в обліковій політиці підприємства.

2. Тлумачення та визначення суттєвості

Вимоги стосовно правильності та достовірності відображення облікової інформації у фінансових звітах ставилися з моменту їх виникнення. Питання повного висвітлення інформації у фінансовій звітності почали підніматися лише на початку ХХ ст. одним із видатних італійських учених П'єро д'Альвізе (1934 р.). Своє вчення, назване ним логісμο-

логією, він виразив у восьми загальних принципах, серед яких виділив принцип відносної повноти: “Обсяг облікової інформації залежить від мети, що стоїть перед бухгалтером. Він повинен провести адміністрацію між Сциллою надлишкових даних та Харибдою інформаційних вакуумів” [15, с. 232].

Варто зазначити те, що принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість.

В економічній літературі суттєвість розглядають як: принцип бухгалтерського обліку [1, с. 168-169]; вимогу до фінансової звітності [5, с. 158-159]; якісну характеристику фінансових звітів [6, с. 25-26; 9, с. 83].

В Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, затвердженій Радою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) в 2001 р., суттєвість відносять до доречності, однієї з якісних характеристик фінансових звітів. В Україні, згідно з національними положеннями (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), суттєвість в переліку принципів бухгалтерського обліку відсутня. Як одна з якісних характеристик фінансової звітності наводиться доречність, на яку впливає суттєвість. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення у фінансових звітах може вплинути на економічні рішення користувачів. Отже, суттєвість виступає певним порогом або критерієм розмежування, а не принципом бухгалтерського обліку, вимогою до фінансової звітності, а скоріш за все – якісною характеристикою, яка здатна впливати на економічні рішення користувачів фінансової звітності.

Суттєвість інформації визначається Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), національними П(С)БО і Листом Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському

обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108 [13, с. 59-60].

Саме поняття “суттєвість” разом з багатьма іншими термінами запозичилось нами з міжнародної практики, зокрема, з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО).

Відтак, в Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, затвердженій Радою МСБО у квітні 2001 р., в п. 30 зазначено, що “інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв’язку з пропуском чи неправильним відображенням. Отже, суттєвість скоріше є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка повинна бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною” [9, с. 83]. Більш повніше визначення суттєвості наведено у п. 7 МСБО 1 “Подання фінансових звітів” і в п. 5 МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, а саме: “...пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником” [9, с. 1004, 1146]. У п. 3 національного П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” суттєвою вважають інформацію, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності [11, с. 8]. Відповідно, суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності. Відповідно до вимог п. 3 національного П(С)БО 1 Міністерством фінансів України розроблено рекомендації стосовно застосування суттєвості в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності та наведено його визначення.

“Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності” [13, с. 59].

Як бачимо, тлумачення суттєвості в національних нормативних документах близьке міжнародному. Однак, суттєвість показника залежить від таких факторів, як: оцінки показника або його відносного розміру; характеру показника і конкретних обставин його виникнення. Тому, дане визначення суттєвості, наведене у вітчизняних нормативних документах, необхідно доповнити тим, що на суттєвість впливає не тільки розмір тої чи іншої статті, а її характер.

3. Основні критерії суттєвості

Критеріями суттєвості є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Кількісний вираз суттєвості визначається за допомогою порогу суттєвості.

Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [13, с. 59]. Поріг суттєвості підприємство визначає самостійно з врахуванням вимог національних П(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108.

Кількісне значення порогу суттєвості може визначатись у відсотках до значення певного показника (групи показників) фінансової звітності підприємства.

Деякі вітчизняні економісти замість “поріг суттєвості” в економічній літературі вживають вираз “поріг істотності” [4 с. 21; 3, с. 290; 8, с. 20]. Згідно з тлумачним словником сучасної української мови, суттєвий – який становить саму суть, зміст чогонебудь; важливий, значний, а істотний – який становить сутність або стосується сутності чогонебудь; дуже важливий, значний, вагомий [2, с. 1417, 507]. Отже, застосування в економічній літературі термінів “поріг суттєвості” або “поріг істотності” не викликає жодних заперечень, оскільки між ними не має суттєвих відмінностей.

О. П. Войналович вважає, що застосування порогу суттєвості в процесі ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності призведе до порушення принципу повного висвітлення [3, с. 290]. Згідно з п. 38 Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, інформація у фінансових звітах повинна бути повною в межах суттєвості та витрат, пов’язаних з її отриманням [9, с. 84]. Таким чином, принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість, яка визначається якісними і кількісними характеристиками інформації, які важливі для користувачів фінансової звітності і не суперечить йому.

У національному П(С)БО 1 вказано, що суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства. Однак, в деяких П(С)БО не визначено кількісний поріг суттєвості, і тому підприємство повинно самостійно встановити рівень суттєвості окремих об’єктів обліку і відобразити в Наказі про облікову політику.

Суб’єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, відповідно до законодавства та установчих документів.

Об’єктами застосування суттєвості є: діяльність підприємства в цілому; окремі господарські операції та об’єкти обліку; статті фінансової звітності [13, с. 59].

В Україні застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижчі встановленого порогу суттєвості. Згідно із законодавством України, до суб’єктів

малого підприємства, які застосовують спрощену форму бухгалтерського обліку і звітності, відносять суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує п'ятдесяти осіб та суми валового доходу, еквівалентної десяти мільйонам євро за середньорічним курсом Національного банку України.

Об'єктами бухгалтерського обліку є активи, зобов'язання, власний капітал та господарські процеси (господарські операції).

Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено національними П(С)БО. Тому критерії суттєвості, які обирає підприємство щодо окремих об'єктів обліку, згідно з Листом Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р., № 31-34000-10-5/27793, повинні бути відображені в Наказі про облікову політику. Вважаємо, що поріг суттєвості щодо окремих господарських операцій і об'єктів обліку є невід'ємним елементом облікової політики, який для кожного підприємства може бути різним, залежно від обсягів його діяльності.

Визначення порогу суттєвості в обліковій політиці необхідно для вирішення таких завдань: формування окремих об'єктів обліку (об'єктів активів, зобов'язань та власного капіталу) з метою визнання статей Балансу; формування окремих видів доходів та витрат з метою формування статей Звіту про фінансові результати; формування кількісної ознаки зміни вартості необоротних активів з метою їх переоцінки або визначення втрат (доходів) від зменшення (поновлення) корисності; формування кількісних ознак для класифікації орендних операцій (операційна оренда, фінансова оренда); формування звітних сегментів; формування кількісних ознак для визначення подібних активів; формування інших кількісних ознак, які необхідні для визначення елементів (статей) фінансової звітності підприємства [10, с. 199-200].

При формуванні порогу суттєвості щодо окремих господарських операцій та об'єктів обліку можуть бути використані рекомендації Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 р. № 04230-04108, в яких встановлено поріг суттєвості до окремих об'єктів обліку.

Необхідно зазначити, що поріг суттєвості до об'єктів бухгалтерського обліку в цьому нормативному документі встановлено майже на такому самому рівні, який існує в зарубіжних країнах. Так, в США в якості суттєвих часто розглядають суми, які становлять не менше 5-10% доходів або активів. Суми, які можна вважати суттєвими, безумовно, залежать від розміру компанії. Одна і та ж сума може виявитися критичною для малої фірми і незначною в обороті корпорації-гіганта [7, с. 32]. В Росії кількісним критерієм суттєвості є 5% поріг показника від загального підсумку відповідних даних за звітний рік.

Однак, цей показник є рекомендаційним, і рівень суттєвості може визначатися підприємством самостійно, але обов'язково повинен бути відображений в обліковій політиці підприємства і становити 3% або 7% тощо [14, с. 9].

В Концептуальній основі складання на подання фінансових звітів і МСФЗ порядок встановлення порогу суттєвості не передбачено, тому це є професійним судженням бухгалтера.

4. Характеристика інших параметрів суттєвості

Аналіз наказів про облікову політику багатьох підприємств України показав, що в більшості з них відсутній такий показник, як поріг суттєвості. В деяких з них в рядку "Поріг суттєвості" вказують лише певну суму, наприклад, 50 грн, 100 грн, 500 грн або 1000 грн, що суперечить вимогам нормативних документів, зокрема, вимогам національних П(С)БО та рекомендаціям Листа Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 р., № 04230-04108. Згідно з національними П(С)БО і вищевказаним нами Листом, для кожного об'єкту бухгалтерського обліку рекомендовано певний поріг суттєвості, а не єдиний поріг суттєвості для всіх об'єктів бухгалтерського обліку.

Що стосується статей фінансової звітності, то згідно з Листом Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 р. № 04230-04108, при визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується брати: для статей Балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань; для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу чи витрат за звітний період; для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період [13, с. 60].

У Листі Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" також вказано, що кожен суттєву статтю необхідно наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядаються разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності: монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та не операційні; відсоткові та не відсоткові.

Крім цього, у Листі Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і

звітності” від 29.07.2003 р. № 04230-04108 вказано, що застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами [13, с. 60]. У нашій країні всі форми фінансової звітності регламентовані нормативно-правовими актами (П(С)БО тощо), і тому не підпадають під об’єкт застосування суттєвості. Отже, п. 7 Листа Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р. № 04230-04108 можна використовувати лише для форм внутрішньої звітності, яку складають для власників і керівництва підприємства та не подають до органів статистики. Прикладом такого звіту може бути Звіт про прибутки і збитки структурного підрозділу підприємства, а також інші подібні форми внутрішньої звітності.

5. Висновки

Таким чином, підприємство самостійно вирішує, що вважати суттєвою інформацією, а що ні. Однак, в Наказі про облікову політику підприємство обов’язково повинно вказати поріг суттєвості щодо окремих об’єктів обліку, окремих господарських операцій тощо, відповідно до затверджених П(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності”.

Критеріїв суттєвості для цілей управлінського обліку законодавчими актами та нормативними документами не передбачено. Суттєвість інформації для цілей управлінського обліку визначається самим керівництвом підприємства і залежить від рівня його професійного судження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., доп. та CD) [Текст] / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. : Ірпінь : Перун, 2007. – 1736 с.: іл.

3. Войналович О. П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики / О. П. Войналович // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Сер.: Економічні науки. – Вип. 7, ч. I. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – С. 288-296.

4. Войтенко Т. Облікова політика: стратегія підприємства – 2003 / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 1-2 (559-560). – С. 15-23.

5. Волков Д. Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации [Текст] : учеб. пособие / Д. Л. Волков. – СПб. : С.-Петербург. гос. ун-та, 2006. – 640 с.

6. Голов С. Ф. Фінансовий облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.

7. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP [Текст] : пособ. / В. В. Качалин. – М. : Эксмо, 2007. – 400 с.

8. Лукінова О. Організація бухгалтерського обліку. Облікова політика / О. Лукінова // Всеукраїнський бухгалтерський тижневик “БАЛАНС”. – 2005. – № 5 (547). – С. 19-24.

9. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009 [Текст] / [перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – Том 1. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608 с.

10. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / [за ред. В.С. Леня]. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

11. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі [Текст] / В. М. Пархоменко. – Ч. 9. – Луганськ : Футура, 2006. – 672 с.

12. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Текст]. – К. : Паливода А. В., 2013. – 324 с.

13. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 59-60.

14. Смирнова С. А. Учетная и налоговая политика организации [Текст] : посб. / С. А. Смирнова. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 248 с.

15. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.