

СУТТЄВІСТЬ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Визначено сутність поняття «суттєвість» в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; підкреслено роль суттєвості у формуванні показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності; представлені рівні суттєвості.

The article defines the essence of the concept of materiality in the accounting and financial reporting; emphasizes the role of «materiality» in shaping of indicators of the accounting and financial reporting and represents the levels of materiality.

Ключові слова: суттєвість, поріг суттєвості, положення (стандарту) бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік, фінансова звітність, облікова політика підприємства.

Актуальність дослідження: Ринкові методи господарювання вимагають досконалих, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві. Одним з важливих питань організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві є формування облікової політики, у складі якої повинна бути оцінка рівня суттєвості інформації. Вона впливає на якість та достовірність фінансової звітності, а значить і на довіру з боку користувачів такої звітності. Тому питання визначення рівня суттєвості інформації при формуванні облікової політики підприємства в останній час набуло важливого значення.

Аналіз публікацій. Окремі питання суттєвості в обліковій політиці підприємства досліджувалися деякими вітчизняними вченими-економістами, а саме: В.О. Ганусич, Д.Л. Волковим, В.Б. Клевець, М.П. Кондраковим, М.І. Кутером, В.С. Ленем та ін.

Зважаючи на актуальність проблеми формування облікової політики підприємства, своє відображення вона знаходить у наукових дослідженнях вітчизняних вчених таких, як Чумаченко М.Г., Сопко В.В., Кірейцев Г.Г., Мних Є.В., Пушкар М.С., Гарасим П.М., Дерій В.А., Хомин П.Я., Смоленюк П.С., які в своїх працях розкривають різноманітні аспекти формування облікової політики, а саме визначення межі суттєвості.

Питання застосування суттєвості під час формування облікової політики підприємства не є комплексними і узагальнюючими, тому потребують подальшого дослідження.

Отже, метою статті є дослідження поняття суттєвості, визначення ролі суттєвості у формуванні показників фінансової звітності та обґрунтування можливих рівнів суттєвості.

Виклад основного матеріалу. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [4], суттєвою інформацією визнається інформація, відсутність якої в фінансовому звіті і примітках до нього може вплинути на рішення їх користувачів.

Отже, суттєвість виступає певним порогом та якісною характеристикою, яка здатна впливати на економічні рішення користувачів фінансової звітності.

Критеріями суттєвості є її кількісні та якісні характеристики. Кількісний вираз суттєвості визначається за допомогою порогу суттєвості. Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [1].

Поріг суттєвості підприємства визначається самостійно з урахуванням 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, в яких встановлено поріг суттєвості до окремих об'єктів обліку. На основі означених документів нами побудовано табл. 1.

Наведена таблиця дає можливість керівнику підприємства при формуванні облікової політики звернути увагу на всі головні аспекти суттєвості об'єктів. При некоректному відображенні в обліковій політиці рівня суттєвості за певним об'єктом підприємство може звернутись до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Так, згідно з п. 9 П(С)БО 6, облікова політика змінюється, якщо зміни забезпечать достовірне відображення облікових об'єктів і операцій у фінансовій звітності підприємства [4].

Встановлений для всіх підприємств відсоток суттєвості не завжди буде відображати реальний стан справ у частині достовірності ведення обліку на підприємстві. Це пояснюється тим, що на підприємствах різні обороти за рік, тому відсоток суттєвості має бути величиною розрахунковою:

$$P = 2 \times \left[1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right], \quad (1)$$

де P – відсоток суттєвості;

T – грошовий оборот за звітний період;

B – підсумок балансу на кінець звітного періоду [5].

Показник обороту по рахунках бухгалтерського обліку беруть з підсумкового рядка оборотно-сальдової відомості за звітний період.

Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку

№п/п	Об'єкт визначення суттєвості	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порогу суттєвості
1.	Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу	до 5 %	Підсумок відповідно всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу
2.	Окремі види доходів і витрат	до 2 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
3.	Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	до 1 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
		до 10 %	Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості
4.	Окремі види доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку неприбуткових організацій	до 0,5 %	Сума надходжень на провадження статутної діяльності
5.	Строк оренди для визнання оренди фінансовою	до 75 %	Строк корисного використання об'єкту оренди
6.	Визначення звітного сегмента	до 10 %	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства
7.	Визначення подібних активів	Не більше 10 %	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
8.	Інші господарські операції та об'єкти обліку	У межах 1 – 10 %	Обсяг діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості
9.	Визначення суттєвості для окремих статей	Частка відповідної статті в базовому показнику	За базовий показник рекомендують використовувати: - 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 або витрат за звітний період; - для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або витрачання) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період

В наказі про облікову політику на багатьох підприємствах України відсутній такий показник, як поріг суттєвості. В деяких випадках помилка щодо «Порогу суттєвості» відображає лише певну суму, що суперечить вимогам нормативних документів, зокрема П(С)БО 6 та рекомендаціям Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р., № 04230 – 04108. Згідно з П(С)БО 6 та вищевказаним листом для кожного об'єкта бухгалтерського обліку рекомендовано певний поріг суттєвості, а не єдиний для всіх об'єктів бухгалтерського обліку.

Концепція суттєвості існує як у бухгалтерському обліку, так і в аудиті. Суттєвість є одним з основних понять аудиту. Суттєвими в аудиті вважаються обставини, які значно впливають на достовірність фінансової звітності клієнта. Як кількісна характеристика таких обставин виступає рівень суттєвості, тобто граничне значення перекирчувань бухгалтерської звітності, починаючи з якого не можна приймати на її основі правильні рішення.

Існує взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки – чим суттєвіше здійснюється перевірка, тим нижчим є ризик аудиту, і навпаки. Аудитор бере до уваги такий зв'язок при визначенні характеру, часу і розміру процедур перевірки. На стадії початкового планування попередня оцінка аудитором межі суттєвості і ризику аудиторської перевірки можуть відрізнятися від оцінок на стадії обробки результатів процедур аудиторської перевірки. Це може статися з причин змін обставин під час проведення перевірки. Якщо дійсні результати діяльності підприємства відрізняються від фінансового стану, оцінка суттєвості і ризику аудиторської перевірки може переглядатися.

Розглянувши суттєвість в аудиті, ми побудували рис. 1, в якому пов'язали варіанти рівнів суттєвості в аудиті з аудиторським висновком.

У Листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» також вказано, що кожен суттєву статтю слід 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.

У вищезазначеному документі вказано, що застосування суттєвості для статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені П(С)БО або іншими нормативно-правовими актами [1]. Це суперечить принципам складання фінансової звітності, так як в Україні всі форми фінансової звітності регламентовані нормативно-правовими актами (П(С)БО тощо) і тому не підлягають під об'єкт застосування суттєвості. Але це не означає, що підприємство не має визначати рівень суттєвості.

Таким чином, п. 7 Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» можна використовувати лише для форм внутрішньої звітності, яку складають для власників і керівництва підприємства та не подають до органів статистики. Критерії суттєвості для цілей управлінського обліку законодавчими актами та нормативними документами не передбачено. Суттєвість інформації для цілей управлінського обліку визначається самим керівництвом підприємства.

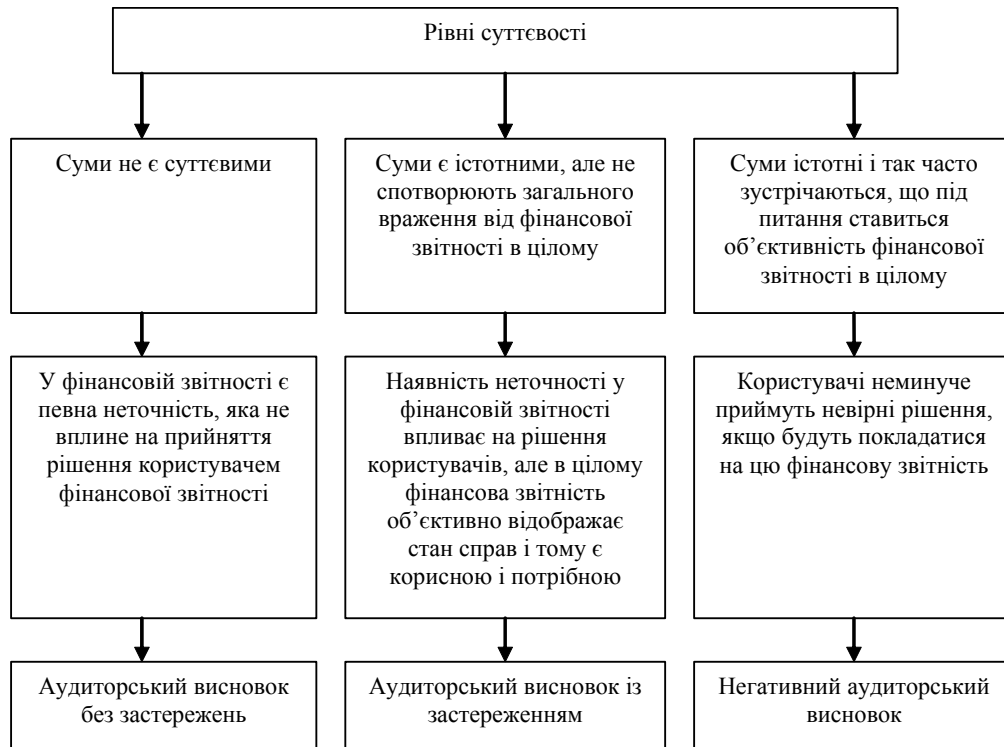


Рис. 1. Рівні суттєвості в аудиті

Таким чином підприємство формуючи свою облікову політику, самостійно вирішує, що вважати суттєвою інформацією, а що ні. Але в наказі про облікову політику підприємство самостійно 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» [3].

Висновок. На підставі викладеного матеріалу зауважимо, що підприємства, при формуванні облікової політики, можуть встановити свої критерії порога суттєвості, зазначивши і обґрунтувавши їх у наказі про облікову політику.

Провівши дослідження, ми розробили рівні суттєвості в аудиті, в якій пов'язали суттєвість з аудиторським висновком, а також представили формулу для визначення порогу суттєвості, яка враховує грошові обороти підприємства за звітний період та підсумок балансу.

В статті представлена точка зору удосконалення наказу про облікову політику та розглянуто суттєвість в аудиті згідно з МСА.

Література

1. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р., № 04230 – 04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. г № 8. – С. 59–60.
2. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Соколов Я. В. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
3. Щирба М. Суттєвість в обліковій політиці підприємства / М. Щирба // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 337 – 341.
4. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. – 16.09.02. – № 84 (751).
5. Шкіря Н. Л. Нові підходи до визначення та розподілу суттєвості в аудиті [Електронний ресурс] / Н. Л. Шкіря, Н. В. Залізник. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/2007mart/3_shkirya.htm

Надійшла 16.01.2011