

СУТТЄВІСТЬ ІНФОРМАЦІЇ ПРИ ФОРМУВАННІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

А.І. Глушаченко

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку

Сумського НАУ

Ринкові методи господарювання вимагають досконалих, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві. Практичне його ведення на підприємстві безпосередньо вимагає індивідуального підходу до формування на кожному з них власної облікової політики. Тому, підприємство повинно самостійно встановити відповідний спосіб ведення обліку з конкретного питання, на підставі чинних положень на базі досконалого оволодіння як загальнометодологічними нормативно-правовими документами, котрі регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, так і опанувати специфічні технології особливостей діяльності конкретного підприємства, для якого розробляється облікова політика. Лише на основі поєднання зазначених основних методологічних вимог з конкретизованою методикою відображення господарських операцій на підприємстві, виходячи з принципу суттєвості облікової інформації, можна сподіватися на розробку обґрунтованої облікової політики.

Становлення та розвиток ринкової економіки, передбачає наявність різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв'язків українських підприємств є основою для впровадження в організацію бухгалтерського обліку облікової політики, яку підприємство визначає самостійно. Зміна підходів до організації обліку та його ведення зумовлена переходом України до ринкової економіки, що проявляється у вигляді самостійного формування всього облікового процесу.

Визначені під час формування облікової політики підприємства прийоми ведення обліку, які суттєво позначаються на оцінці та прийнятті рішень зацікавленими користувачами бухгалтерської звітності, потрібно розкривати. У зв'язку з цим визначення об'єктів, до яких застосовується суттєвість та оцінки рівня суттєвості інформації у змісті облікової політики підприємства в останній час набуває важливого значення. Спірним є питання щодо способів визначення ступеня суттєвості як при формуванні бухгалтерської інформації, так і при підтвердженні фінансової звітності.

Питання суттєвості в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності досліджували наступні вітчизняні вчені: С.Л. Береза, С. Ф. Голов, В.А. Дерій, Г.Г. Кірейцев, Є.В. Лень, В.С. Мних, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, П.Я. Хомин, М.Г. Чумаченко, проте здебільшого увага авторів зосереджувалася на застосуванні принципу суттєвості під час формування звітної інформації та перевірки фінансової звітності підприємства.

Метою дослідження є визначення критеріїв суттєвості під час формування облікової політики підприємства та відображенні показників фінансової звітності, а також узагальнення значень межі істотності для окремих об'єктів обліку, які можуть бути використані для затвердження в обліковій політиці.

Суттєва інформація - це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства (НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»). Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації[7].

Теорія матеріальності розпочала застосовуватися у 70-х рр. та визвала дискусію поміж методологів бухгалтерського обліку. Поняття «суттєвість»

бере початок від слова «суть». Старослов'янські витoki поняття ведуть до значень: присутній, дійсний.

Англійська економічна лексика розглядає «суттєвість», як матеріальність. Відповідне англійське слово «materiality» від латинського слова «materia» «субстанція, з якої що-небудь зроблено». Матеріальність сприймається як значимість, фундаментальність, вагомість, оскільки вона є ознакою здатності позначати на матеріалізацію – здійснення.

В економічній літературі суттєвість використовується з поняттями інформації, погрішності. На сучасному етапі розвитку суспільства існує декілька дефініцій суттєвості, у зв'язку з чим виникають проблеми практичного характеру. Суттєвість являється «порогом визнання» вартості та надійності інформації, яка має вплив на економічні рішення, які приймаються користувачами інформації.

Формулювання суттєвості інформації визначено Міжнародними стандартами фінансової звітності, національними НП(С)БО, а також Міжнародними стандартами аудиту.

В кожній країні використовують різні підходи до порядку застосування категорії суттєвості інформації. В США комісія з цінних паперів і бірж окреслює застосовувати «суттєвість» як вимоги щодо представлення інформації з тих питань, про які потрібно інформувати середнього вкладника. В американській практиці судочинства використовується поняття «середній держатель акцій», а у публікаціях Американської асоціації аудиторів інформований вкладник. У результаті дослідження, що проводилося протягом декількох років, Комісія виявила, що багато компаній не висвітлюють важливі статті у фінансових звітах на підставі того, що вони є несуттєвими, та опублікувала Бюлетень № 99 «Суттєвість», який представляє позицію Комісії щодо визначення суттєвості у відсотковому та грошовому вимірниках.

Згідно з Міжнародними стандартами 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. Під суттєвістю також розуміють межу, максимальне значення, якому повинна дорівнювати інформація, щоб бути значимою для користувача звітності. Суттєвість необхідно розглядати не тільки з точки зору користувача звітної інформації, але і з позиції аудитора. Тоді суттєвість - це максимально припустимий розмір помилкової або пропущеної суми у фінансовій звітності, якою аудитор може знехтувати, тому що вона не вплине на рішення користувачів звітності.

Суттєвість в аудиті виступає в трьох аспектах:

- як граничний розмір відхилення;
- як критерій вибору об'єкта й процедур його перевірки;
- як фактор, що впливає на вибір виду аудиторського висновку [5, с. 37–38].

Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів визначає, що суттєвість залежить від професійного судження бухгалтера та існуючих обставин. Тобто займає нейтральну позицію і не роз'яснює підходи щодо визначення та оцінки суттєвості.

У Великобританії Рада з бухгалтерських стандартів вважає, що інформація є суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може вплинути на економічне рішення користувача, засноване на фінансовій звітності. Суттєвість залежить від величини інформації, що розглядається у конкретних обставинах її не приведення або викривлення.

Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності визначає суттєвість як якісну характеристику облікової інформації під час складання фінансової звітності на основі МСФЗ. У Концепції складання та представлення фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності, суттєвість є критерієм доцільності, а суттєвою визнається інформація у фінансовій звітності, якщо її відсутність чи викривлення може вплинути на

економічні рішення користувачів, що приймаються на підставі фінансової звітності.

Зміст МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності» не установлює жодного вартісного або іншого оціночного критерію суттєвості [4]. На думку Н.А. Каморджанової для формулювання та оцінки суттєвості потрібна реалізація професійного судження, заснованого на оцінці потреб обізнаних користувачів, які розсудливо користуються фінансовою звітністю[1].

Відповідно до НС(П)БО 1«Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєвою інформацією вважається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності[7].

В Україні Принцип суттєвості як один з провідних принципів аудиторської перевірки визначає концепцію достовірності інформації в аудиторській діяльності. Згідно з цим принципом під суттєвістю розбирається не абсолютна точність даних, а міра їх точності, яка дозволить користувачеві даних робити на їх основі правильні висновки щодо фінансового стану підприємства, результатів його господарської діяльності і приймати рішення.

Тобто суттєвість розглядається не тільки з точки зору користувача звітної інформації але й з позиції аудитора. Тоді суттєвість - це максимально припустимий розмір помилкової або пропущеної суми у фінансовій звітності, якою аудитор може знехтувати, тому що вона не вплине на рішення користувачів звітності.

Порядок визначення рівня суттєвості в аудиторській практиці не регламентується, тому аудиторські фірми встановлюють його самостійно.

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.

Ознаками суттєвості облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Суттєвість вказує рамки, в яких інформація може ігноруватися або обов'язково братися до уваги під час ухвалення рішення керівниками чи власниками підприємства.

В економічній літературі зустрічаються різні терміни для визначення величини суттєвості: «поріг суттєвості», «межа суттєвості», «поріг істотності», «межа істотності». «На практиці такі поняття дозволяють приймати суб'єктивні судження та надають свободу вибору» - зазначають М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера [5, с. 460]. Вважаємо, що така кількість термінів пов'язана із перекладом.

В українському законодавстві застосовується термін «поріг суттєвості», який визначений як абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [2].

У Національному Стандарті бухгалтерського обліку Росії «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события» поріг значимості (суттєвості) – попередньо встановлений суб'єктом критерій для визначення необхідності представлення або виправлення інформації у фінансових звітах, враховуючи можливість впливу цих представлень або виправлень на економічні рішення користувачів [6].

В зарубіжній практиці як суттєві розглядаються суми, що складають 5–10 % суми доходів або активів. При цьому поріг суттєвості залежить від розміру підприємства.

Об'єкти щодо яких застосовується поняття «суттєвість», представлено на рисунку 1.

Для визначення рівня суттєвості розроблені методики, в яких залежно від виду базового показника визначена у відсотках частка відхилення, що допускається.

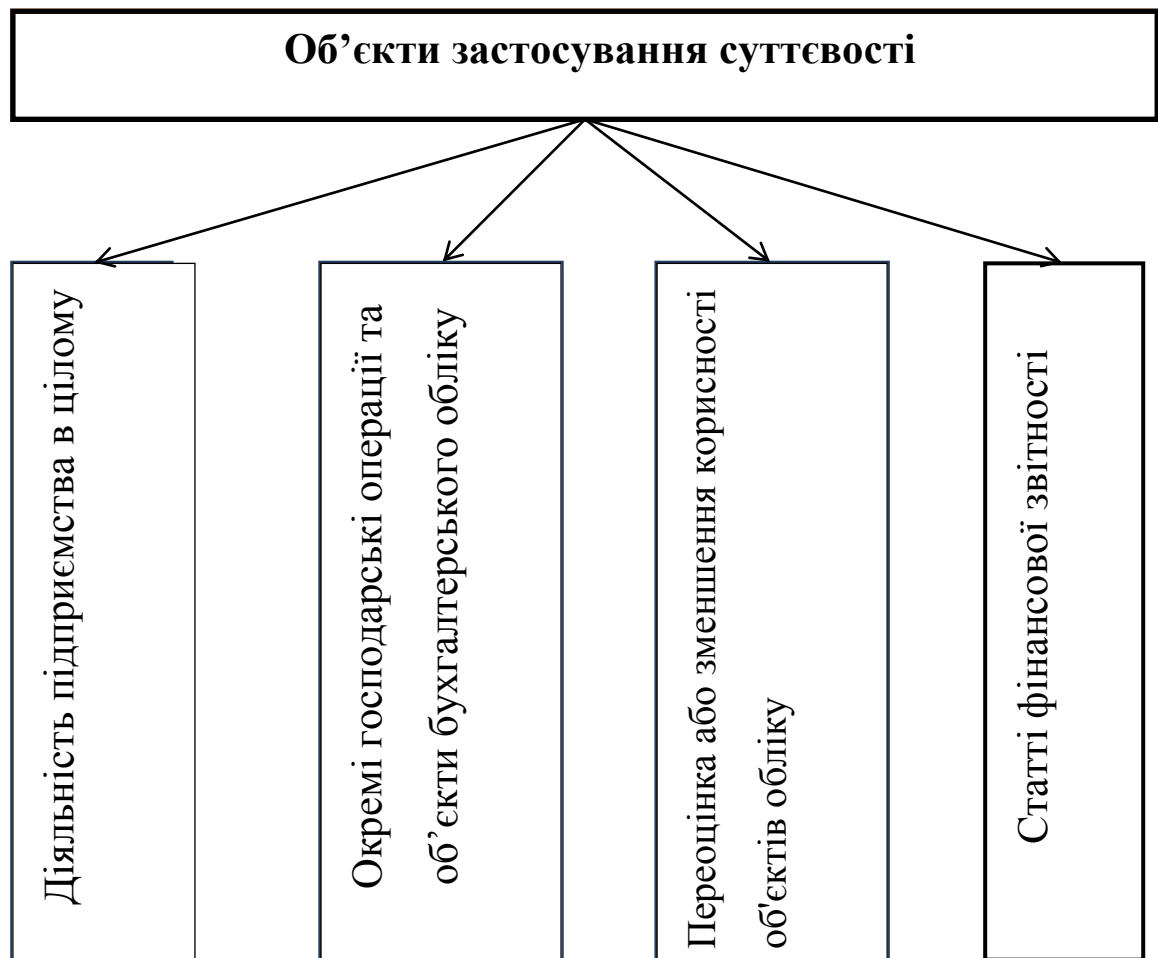


Рис. 1. Об'єкти застосування суттєвості

**Запропоновано автором*

Фактично за допомогою оцінки встановлюється, чи має інформація про певні об'єкти або господарські операції ознаки суттєвості, чи потрапляє вона в межі суттєвості. Так, результатом застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому може бути прийняття рішення щодо використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності за умови, що обсяги діяльності підприємства нижчі від встановленого законодавством порогу суттєвості.

Узагальнена інформація про межу істотності для різних статей звітності та показників підприємства, рекомендовані Міністерством фінансів України, які можуть бути використані для відображення в обліковій політиці підприємства, наведені в таблиці 1.

Таблиця 1

**Значення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку, які
можуть бути використані для закріплення в обліковій політиці**

№ з/п	Об'єкт визначення суттєвості	Базовий показник	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порога суттєвості
1	2	3	4	5
1	Активи	Активи	до 5 %	Підсумок відповідно всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу
2	Зобов'язання	Зобов'язання	до 5 %	
3	Власний капітал	Власний капітал	до 5 %	
4	Доходи і витрати	Чистий прибуток (збиток) підприємства	до 2 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
5	Статті Звіту про рух грошових коштів	Чистий рух грошових коштів відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період	у межах від 1 до 10 %	Чистий рух грошових коштів від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період
6	Переоцінка або зменшення корисності	Чистий прибуток (збиток) підприємства або відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості	до 1 % до 10 %	Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості
7	Розкриття інформації про сегменти для визначення звітного сегмента	Величина відповідно до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства	до 10 %	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів
8	Для визначення подібних активів	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну	не більше 10 %	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
9	Визнання фінансової оренди	Строк корисного використання об'єкта оренди	до 75 %	Строк корисного використання об'єкту оренди
10	Інші господарські операції та об'єкти обліку	Обсяги діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості	в межах від 1 % до 10 %	Обсяг діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку якісних чинників, що впливають на визначення порогу суттєвості

У НП(С)БО межа суттєвості щодо окремих статей не завжди конкретизується, а тому суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівником, або головним бухгалтером підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Розглянувши змісти наказів про облікову політику підприємств Сумської області, з'ясовано, що в більшості з них відсутня інформація щодо рівня порогу суттєвості взагалі. Цебто в більшості підприємств накази про облікову політику носять формальний характер і не розкривають особливостей організації бухгалтерського обліку і 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.

Розглянемо вимоги чинного законодавства щодо представлення суттєвої інформації у фінансовій звітності. Зокрема, 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 розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, варто 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 не поточні;
- операційні та не операційні;
- відсоткові та не відсоткові.

Позиція, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її інформації в Примітках до річної фінансової звітності.

На рівні підприємства необхідно не лише визначати, яка інформація щодо об'єктів обліку є суттєвою, а й класифікувати суттєві статті за певними критеріями для представлення їх у звітності підприємства.

Правила визначення суттєвості в аудиті викладено у окремому Міжнародному стандарті аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [3, с. 336-344]. Окремі питання з цього приводу описано у Міжнародному стандарті аудиту 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» [3, с. 396-406]. При цьому за відсутності у цих стандартах чіткої дефініції поняття «суттєвість» та критеріїв її оцінки МСА 320 прямо зазначає, що оцінка суттєвості передбачає застосування професійного судження. А отже, зазначене питання повністю виноситься на розсуд аудитора. Окрім того, істотною особливістю формулювань МСА 320 є те, що у ньому прописано правила визначення суттєвості лише при аудиті фінансової звітності. Замовляючи ж аудиторські послуги, власники здебільшого бажають впевнитися у правильності відображення операцій у обліку, у відсутності суттєвих викривлень, зумовлених непрофесіоналізмом або нечесністю бухгалтерів і інших посадових осіб, та у відсутності податкових ризиків. А отже, суттєвість у цьому випадку означає не «здатність викривлення показника звітності вплинути на рішення користувача», а «здатність помилок або інших ризиків вплинути на господарську діяльність підприємства».

Окрім того, дуже часто помилки, які допускають бухгалтери сільськогосподарських підприємств, абсолютно не впливають на достовірність фінансової звітності, але при цьому створюють значні ризики

для роботи підприємства в майбутньому. Зокрема в частині оподаткування це стосується розподілу податкового кредиту з ПДВ. У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності ці показники можуть бути відображені коректно, але при цьому підприємство все одно не уникає податкових ризиків щодо накладення штрафів.

Таким чином, суттєвість є однією з основних характеристик облікової інформації, яка формує склад показників бухгалтерської, статистичної та податкової звітності. Тому рівень суттєвості та методи його визначення мають важливе значення як для бухгалтера і для аудитора, а також для інших користувачів бухгалтерської звітності.

Критеріїв суттєвості для цілей управлінського обліку законодавчими актами та нормативними документами не передбачено, тому вона для цілей управлінського обліку визначається безпосередньо самим апаратом управління підприємства і залежить від рівня його професійного судження. В управлінському обліку підприємство самостійно вирішує, що вважати суттєвою інформацією, а що ні.

Однак, в Наказі про облікову політику підприємство обов'язково повинно відобразити поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку, окремих господарських операцій тощо, відповідно до затверджених НП(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України - Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності.

Список використаних джерел

1. Каморджанова Н.А. Особенности применения компетентностного подхода при формировании существенности в бухгалтерском учете / Н.А. Каморджанова, М.А. Гордеева / Управление экономическими системами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uecs.ru/teoriyasistem/_item/978-2012-01-26-05-06-59.

2. Лист Міністерства фінансів України «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р. № 04230-108[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkk.com.ua/show/2cid03743.html>.

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (частина 1): нормативне виробничо-практичне видання [Текст] / Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України; комп'ютерна верстка Михайленко Т. Р. – Київ: видавництво «Фенікс», 2015. – 986 с.

4. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (IAS 1 «Presentation of Financial Statements») [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013/para2#n2.

5. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерського учета : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. Сангл., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

6. Национальный стандарт бухгалтерського учета «Учетные политики, изменения в бухгалтерських оцінках, ошибки и последующие события» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.contabilsef.md/newsview.php?l=ru&idc=499&id=7979>.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

8. Никонович М. О. Організація і методика аудиту [Текст]: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва; [за ред. Є. В. Мниха]. — К. : КНТЕУ, 2009. — 472 с..

9. Суттєвість в обліковій політиці підприємства / Т.Т. Дуда, П.О. Коронівський, І.В. Левицька //Вісник Хмельницького національного університету / Економічні науки. – 2011. – № 1. – С. 68–70.