

Перетятко Ю. М., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Національний університет «Чернігівська політехніка», м. Чернігів, Україна

ORCID ID: 0000-0003-1559-3710

e-mail: yuliaperetiatko@gmail.com

Дотримання суттєвості суб'єктами господарювання під час підготовки фінансової звітності: теоретичний та практичний аспект

Анотація. Дотримання суттєвості при складанні фінансової звітності дозволяє зацікавленим особам отримати повну, достовірну та своєчасну інформацію про діяльність господарюючого суб'єкта. При дослідженні вимог нормативних актів щодо встановлення рівня суттєвості виявлено, що до однойменних об'єктів обліку існують різні якісні та кількісні характеристики суттєвості, внаслідок чого відкривається широке коло для маніпуляцій при підготовці фінансової звітності. Дослідження стану дотримання вимог чинного законодавства щодо врахування суттєвості при складанні фінансової звітності шляхом аналізу наказів про облікову політику підприємств на предмет затвердження в ньому значень суттєвості щодо об'єктів обліку показав, що на практиці працівники облікового апарату часто не надають суттєвості належного значення. Тільки один наказ про облікову політику з досліджених містив кількісні та якісні критерії суттєвості. Унаслідок недотримання норм чинних нормативних актів щодо рівня суттєвості при підготовці фінансової звітності зацікавлені особи можуть отримати інформацію низької якості, а прийняті управлінські рішення на її основі – бути не ефективними.

Ключові слова: суттєвість; фінансова звітність; облікова політика; суттєва інформація; бухгалтерський облік.

Peretiatko Yuliya, PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of Department of Accounting, Taxation and Auditing, Chernihive Polytechnic National University, Chernihive, Ukraine.

Observance of Materiality in Financial Statements: Theoretical and Practical Aspects

Annotation. Introduction. Observance of materiality in financial reporting allows interested parties to obtain complete, accurate and timely information on the activities of the entity. The level of materiality is established by the enterprise independently taking into account the norms of the current regulatory framework and is approved in the accounting policy. Only under this condition, information about the company's activities will be of high quality, and stakeholders will be able to obtain complete, accurate and timely information.

Purpose. The purpose of the article is to study compliance with current legislation regarding the consideration of materiality in financial reporting by analyzing the Order on accounting policies in terms of approving it on values of materiality for objects of accounting and business operations.

Results. The article examines the accounting policies of existing enterprises to reflect the qualitative and quantitative indicators of materiality, as well as the presence of a separate paragraph on materiality. The requirements of two normative documents are analyzed, which establish the quantity and qualitative indicators of materiality that employees of the accounting staff must take into account when preparing financial statements and disclosing information about the activities of the enterprise.

Conclusions. A comparison of the requirements of regulations on the establishment of quantitative and qualitative characteristics of materiality showed that the same objects of accounting have different limits of materiality. As a result, accounting staff may manipulate the information in the financial statements. In order to avoid differences in regulations, we propose to harmonize the rules. According to the current legislation, quantitative criteria and qualitative signs of materiality of information about the objects of accounting and business transactions must be approved in the Order on the accounting policy of the enterprise. During the study it was found that in practice, employees of the accounting staff, in most cases, do not attach importance to the proper value. Because only one of the studied Orders about accounting policy contained information on quantitative and qualitative characteristics of materiality completely in accordance with the law. In other Orders, it was either absent or contained in various sections, which complicated the process of obtaining materiality of information. Therefore, we recommend to provide quantitative criteria and qualitative indications of the materiality of the information in a separate section "Materiality of objects of accounting and business transactions" of the Order on accounting policy.

Keywords: materiality; financial statements; accounting policies; material information; accounting.

JEL Classification: A10, M40, M41.

Постановка проблеми. З метою прийняття обґрунтованих та виважених рішень інформація, яка міститься у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, має відповідати певним вимогам, серед яких суттєвість посідає вагоме місце.

Визначення суттєвої інформації при підготовці фінансової звітності суб'єкта господарювання передбачає індивідуальний підхід і залежить від багатьох факторів зовнішнього та внутрішнього впливу. Саме через це така інформація має розкриватися та

затверджуватися у розпорядчому документі – наказі про облікову політику підприємства, а працівники облікового апарату обов'язково мають її враховувати при складанні форм фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання суттєвості є гострим та актуальним, саме тому є предметом вивчення багатьох науковців: В. Лень, В. Гливенко, А. Озеран, С. Лайчук, Г. Курило, С. Ковач, В. Макаренко [1-6, 10]. Автори у своїх працях акцентують свою увагу на дослідження суттєвості як категорії бухгалтерського обліку.

Не применшуючи значення отриманих результатів дослідження слід зазначити, що практичний аспект реалізації суттєвості при складанні фінансової звітності досліджено не в достатній мірі.

Метою статті є дослідження дотримання вимог чинного законодавства щодо врахування суттєвості при складанні фінансової звітності шляхом аналізу наказу про облікову політику підприємств на предмет затвердження в ньому значень суттєвості щодо об'єктів обліку та господарських операцій.

Виклад основного матеріалу. Методичну основу для врахування суттєвості при складанні фінансової звітності становить Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Додаткові рекомендації викладені в Листі Міністерства фінансів України від 29.07.2003 року № 04230-04108 «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» та в «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України», затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.

Визначення терміну «суттєвість» наводиться в [8], згідно якого це характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності [8]. Під терміном «суттєва інформація» для цілей складання фінансової звітності мається на увазі інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності [7; 9].

При тлумаченні терміну «суттєвість» дослідники оперують тим самим визначенням, що і в джерелі [8], при цьому визначають суттєвість як принцип: В. Макаренко [6] або як якісну характеристику облікової інформації: С. Ковач [5], Г. Курило [4], С. Лайчук [3].

Повне визначення суттєвості, на наш погляд, дають В. Лень та В. Гливенко – «це сукупність пропущеної, неправильно поданої та відсутньої додаткової облікової та необлікової інформації у фінансовій звітності, яка може призвести до зміни управлінських рішень чи оцінки її кваліфікованими користувачами» [1, с. 174].

Суттєвість може виражатися в абсолютній або відносній величині, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації. Рекомендовані граничні значення суттєвості наводяться в [8] та [9]. Саме тому існує ймовірність, що до однойменних об'єктів обліку можуть бути встановлені різні граничні значення суттєвості. У табл. 1 ми порівняли вимоги зазначених нормативних документів на предмет їх тотожності та зазначили необхідність затвердження граничних значень в наказі про облікову політику у зв'язку з альтернативою їх вибору.

Таблиця 1 Рекомендовані граничні значення суттєвості щодо об'єктів обліку та господарських операцій

Об'єкт обліку	Згідно з		Обов'язковість затвердження згідно з	
	листом № 04230-04108	методичними рекомендаціями № 635	листом № 04230-04108	методичними рекомендаціями № 635
Окремі об'єкти обліку, які відносяться до активу	5%	до 3%	-	+
	від підсумку всіх активів			
Окремі об'єкти обліку, які відносяться до зобов'язань	5%	до 3%	-	+
	від підсумку всіх зобов'язань			
Окремі об'єкти обліку, які відносяться до власного капіталу	5%	до 3%	-	+
	від підсумку власного капіталу			
Доходи	2% від чистого прибутку (збитку)		-	+
Витрати	до 0,2% сума доходів і витрат			
Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	1% чистого прибутку (збитку)		-	+
Фінансова оренда	75% строку корисного використання об'єкту оренди		-	-
Визначення звітного сегменту	10% від чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства		+	+
Визначення подібності активів	до 10% відхилення між справедливою вартістю об'єкта		+	+
Інші господарські операції та об'єкти обліку	1-10 % з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкту обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості		+	+
	до 5% обраної бази. Критерії і ознаки суттєвості визначаються з потреб користувачів, економічної доцільності, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших чинників			

Джерело: [8; 9]

Дані табл. 1 свідчать, що вимоги до встановлення рівня суттєвості, які містяться в джерелах [8] та [9] різняться між собою, здебільшого кількісним вираженням суттєвості. У Листі № 04230-04108 наведені фіксовані значення суттєвості майже до всіх об'єктів обліку. Альтернатива вибору кількісної або якісної ознаки суттєвості існує щодо звітного сегменту, подібності активів та інших господарських операцій. У такому випадку обрані підприємством значення суттєвості мають бути затверджені наказом про облікову політику підприємства.

Методичні рекомендації № 635 встановлюють діапазон меж суттєвості щодо всіх об'єктів обліку і потребують затвердження в наказі про облікову політику.

Неоднозначність вимог нормативних актів щодо встановлення рівня суттєвості дозволяє працівникам облікового апарату маніпулювати рівнем суттєвості, а тому інформація, яка міститься у фінансовій звітності, може не відповідати критеріями якості: достовірності, повноти та неупередженості. З метою уникнення

зловживань та викривлень у фінансовій звітності необхідно норми документів привести у відповідності один до одного.

Якщо величина об'єкта обліку більша за граничну встановлену межу суттєвості, то інформація про такий об'єкт має наводитися у формах фінансової звітності окремою статтею, проте, якщо таких об'єктів обліку є кілька і вони однакові за своїм економічним змістом, то їх необхідно об'єднувати в одну статтю, але обов'язково розкривати у поясненнях до звітів. Слід зауважити, що згідно [8] не можна об'єднувати наступні статті: монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та не операційні; відсоткові та невідсоткові.

Дослідимо, яким чином працівники облікового апарату дотримуються положень нормативних документів щодо встановлення рівня суттєвості об'єктів обліку та господарських операцій. З цією метою проаналізуємо накази про облікову політику підприємств за ознаками, які наведені у табл. 2.

Таблиця 2 Зміст Наказу про облікову політику підприємства щодо суттєвості

№ з/п	Назва підприємства	Показники	
		наявність окремого пункту в Наказі	зміст облікової політики щодо суттєвості об'єктів обліку та господарських операцій
1	ПАТ «Продовольча компанія «Ясен» 2016	-	-
2	ПАТ Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла»	-	Перелік ситуацій, які можуть вплинути на визначення суттєвості щодо активів та зобов'язань.
3	ПАТ «Ічнянський молочно-консервний комбінат»	-	-
4	ПрАТ «Прилуцька швейна фабрика»	-	-
5	ПАТ «Укроптбакалія»	-	- зазначено, що при виправленні помилок за попередні періоди встановити рівень суттєвості у розмірі 100 тис. грн. - наведено перелік основних припущення та основні джерела невизначеності оцінок щодо яких існує значний ризик того, що вони стануть причиною суттєвих коригувань балансової вартості активів та зобов'язань
6	ПАТ «Чернігів вторчормет»	-	-
7	АТ «Слов'янські шпалери-КФТП»	-	-
8	ДП «Прилуцьке лісове господарство»	-	- при складанні фінансової звітності межа суттєвості встановлюється в розмірі 1000 грн. - порогом суттєвості з метою відображення переоцінки нематеріальних активів вважається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості
9	ДП «Добрянський лісгосп»	-	1000 грн для статей валюти балансу, для статей власного капіталу, для запасів та окремих видів доходів та витрат
10	ДП «Чернігівський військовий лісгосп»	+	- переоцінка основних засобів - при складанні фінансової звітності встановити межу суттєвості у розмірі 1000,00 грн.
11	ТОВ «Спецопторг»	-	встановити межу суттєвості при складанні фінансової звітності – 1 грн.
12	ТОВ «Кондитерська фабрика Десна»	-	-
13	КП «Паркування та ринок»	+	Установити поріг суттєвості: Об'єкти обліку – 5 % вартісної величини Окремих видів доходів і витрат – 3% чистого прибутку (збитку) Подібні/неподібні активи – різниця між справедливою вартістю не перевищує 10% Величина суттєвості статті фінансової звітності – 1000 грн. Інші операції та об'єкти обліку – 5% з урахуванням обсягів діяльності Окремо наводяться кількісні та якісні критерії щодо фінансової звітності.

Джерело: узагальнено автором

Дані табл. 2 свідчать, що на практиці працівники облікового апарату приділяють незначну увагу суттєвості. Необхідно зауважити, що на основі проведеного дослідження не можна зробити судження, що всі підприємства України нехтують цією характеристикою інформації, проте загальну

тенденцію простежити можна. Так, в 11 із 13 наказів про облікову політику відсутній окремий пункт, у якому зазначаються кількісні та якісні значення суттєвості, внаслідок цього збільшувався час на отримання інформації про суттєвість.

Шість наказів не містили інформації про суттєвість взагалі. У деяких інформація наводилася частково. Накази про облікову політику ПАТ Чернігівська кондитерська фабрика «Стріла» та ПАТ «Укроптбакалія» містять перелік ситуацій, які можуть вплинути на визначення суттєвості щодо активів та зобов'язань, проте кількісні значення відсутні. ДП «Добрянський лісгосп», ДП «Прилуцьке лісове господарство», ДП «Чернігівський військовий лісгосп», ТОВ «Спецопторг» зазначають у своєму розпорядчому документі межі суттєвості при складанні фінансової звітності.

Повна інформація про суттєвість закріплена в Наказі КП «Паркування та ринок». Вона акумульована в окремому пункті «Встановити межі суттєвості» та містить межі суттєвості щодо об'єктів обліку та форм фінансової звітності.

Висновки. Порівняння вимог нормативних актів [8] та [9] щодо встановлення кількісних та якісних характеристик суттєвості показали, що до однойменних об'єктів обліку встановлено різні межі суттєвості, внаслідок чого працівники облікового апарату можуть маніпулювати інформацією у фінансовій звітності. З метою уникнення розбіжностей

в нормативних актах, ми пропонуємо норми, які зазначені у [8] та [9] гармонізувати.

Згідно з чинним законодавством кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про об'єкти обліку та господарські операції мають затверджуватися в наказі про облікову політику підприємства. У ході проведеного дослідження встановлено, що на практиці працівники облікового апарату часто не надають суттєвості належного значення, оскільки тільки один із досліджених наказів про облікову політику містив інформацію про кількісні та якісні характеристики суттєвості у повному обсязі згідно законодавства, в інших наказах була або відсутньою або містилася у різних розділах, що ускладнювало процес отримання інформації про суттєвість. Рекомендуємо наводити кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації в окремому підрозділі «Суттєвість об'єктів обліку та господарських операцій» наказу про облікову політику.

Підготовка фінансової звітності з урахуванням суттєвості є запорукою того, що зацікавлені особи отримають повну, достовірну та своєчасну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Література:

1. Гливенко В., Лень В. Суттєвість у бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 3. С. 171-183.
2. Озеран А. В. Суттєвість та її вплив на доречність і достовірність фінансової звітності. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. Вип. 17. С. 309-316.
3. Лайчук С.М. Об'єкти суттєвості в обліковій політиці підприємства. *Вісник ЖДТУ*. 2014. №1(67). С. 20-24.
4. Курило Г.М. Фінансова звітність і суттєвість у контексті впливу наведеної інформації на прийняття рішень. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. №2. С. 104-111.
5. Ковач С.І. Концепція суттєвості в обліку і звітності. *Бізнес Інформ*. 2014. № 6. С. 284-288.
6. Макаренко В.Ю. Визначення суттєвості як провідного принципу формування інтегрованої звітності. *Бізнес Інформ*. 2018. №3. С. 247-251.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
8. Листі Міністерства фінансів України від 29.07.2003 року № 04230-04108 "Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text>.
9. "Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України" затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text>.
10. Лень В.С., Гливенко В.В., Об'єкти суттєвості в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору економіки. Актуальные проблемы современной науки: сборник тезисов научных трудов XLIII Международной научно-практической конференции (Харьков–Вена–Берлин–Астана, "29" августа 2019 года). Международный научный центр развития науки и технологий, 2019. С. 53-57.

References:

1. Hlyvenko, V. & Len', V. (2018). Materiality in the accounting of public sector entities. *Problemy i perspektyvy ekonomiky ta upravlinnia*, 3, 171-183 [in Ukrainian].
2. Ozeran A. V. (2011). Materiality and its impact on the relevance and reliability of financial statements. *Finansy, oblik i audyt*, 17, 309-316 [in Ukrainian].
3. Lajchuk S.M. (2014). Objects of materiality in the accounting policy of the enterprise. *Visnyk ZhDTU*, 1(67), 20-24 [in Ukrainian].
4. Kurylo H.M. (2015). The financial statements and materiality in the context of the impact of the information contained in the decision-making. *Bukhhalters'kyj oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, 2, 104-111 [in Ukrainian].
5. Kovach S.I. (2014). The concept of materiality in accounting and reporting. *Biznes Inform*, 6, 284-288 [in Ukrainian].
6. Makarenko V.Yu. (2018). Defining materiality as a main principle for the formation of integrated reporting. *Biznes Inform*, 3, 247-251 [in Ukrainian].
7. Ministry of Finance of Ukraine (2013). National standard of accounting 1 "General requirements for financial reporting" (Order No. 73, February 07). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
8. Ministry of Finance of Ukraine (2003). "As for the materiality of accounting and reporting" (Order 04230-04108, July, 29). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text> [in Ukrainian].

9. Ministry of Finance of Ukraine (2013). "Methodical recommendations on the accounting policy of the enterprise and amendments to some orders of the Ministry of Finance of Ukraine" (Order 635, June, 27). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text> [in Ukrainian].
 10. Len' V.S. & Hlyvenko V.V. (2019). Objects of materiality in the accounting of public sector entities. *Aktual'nye problemy sovremennoj nauki: sbornik tezisov nauchnyh trudov XLIII Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii (Har'kov-Vena-Berlin-Astana)* [Actual problems of modern science: a collection of abstracts of the XLIII International Scientific and Practical Conference (Kharkov – Vienna – Berlin – Astana)]. International Scientific Center for the Development of Science and Technology, С. 53-57 [in Ukrainian].
-



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License