

Секція: Економічні науки

Лень Василь Степанович

кандидат економічних наук, професор

Чернігівський національний технологічний університет

м. Чернігів, Україна

Гливенко Валентина Василівна

кандидат економічних наук, доцент

Чернігівський національний технологічний університет

м. Чернігів, Україна

ОБ'ЄКТИ СУТТЄВОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

У листі Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" [1] як об'єкти суттєвості перелічені: діяльність підприємства в цілому; окремі господарські операції та об'єкти обліку; статті фінансової звітності. У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [2] до основних груп об'єктів застосування суттєвості віднесено: господарські операції; події; статті фінансової звітності. У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [3] про суттєвість нічого не згадується. Лише у прикладі наказу про затвердження Положення про облікову політику суб'єкта державного сектору пропонується визначити поріг суттєвості для помилок попередніх періодів.

Згідно з НП(С)БОДС принцип суттєвості має застосовуватись до різної облікової та необлікової інформації: подій після дати балансу (НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"); деталізації сегментів (НП(С)БОДС 103 "Фінансова звітність за сегментами"); оцінки (НП(С)БОДС 121 "Основні засоби", 122 "Нематеріальні активи", 123 "Запаси"); складу активів

(НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"); ризиків (НП(С)БОДС 124 "Доходи"); розміру доходу (НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"); термінів й інших умов контракту (НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти") [4].

МСБОДС 1 "Подання фінансових звітів" [5] зобов'язує застосовувати принцип суттєвості також до: змін в характері операцій суб'єкта господарювання; розкриття додаткової інформації, якщо вимоги МСБОДС є недостатніми для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій чи подій на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання; відхилень від стандарту для забезпечення достовірного подання; періоду часу; суттєвих помилок; змін в обліковій політиці, а також вартості та опису фінансових звітів у Примітках.

На залежність суттєвості від вимог законодавчих та інших нормативно-правових актів, потреб у цій інформації законодавчих органів та громадськості, а також обсягів коштів вказано у Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту [6]. У цьому документі також зазначено, що у деяких випадках якісні чинники важливіші, ніж кількісні. Зокрема, якісними чинниками є громадські очікування і громадський інтерес.

У зведеному вигляді об'єкти суттєвості у бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору економіки наведені на рис. 1.

Слід зазначити, що на рисунку наведені не всі можливі об'єкти суттєвості, адже у практиці кваліфікованого судження складачів та користувачів звітності може виникнути необхідність врахування й інших. Бухгалтер, застосовуючи професійне судження [7], оцінює об'єкти суттєвості на предмет можливого їх впливу на зміну управлінського рішення чи/та оцінку кваліфікованих користувачів звітності та за наявності такого впливу, відображає інформацію щодо таких об'єктів у Примітках [8].

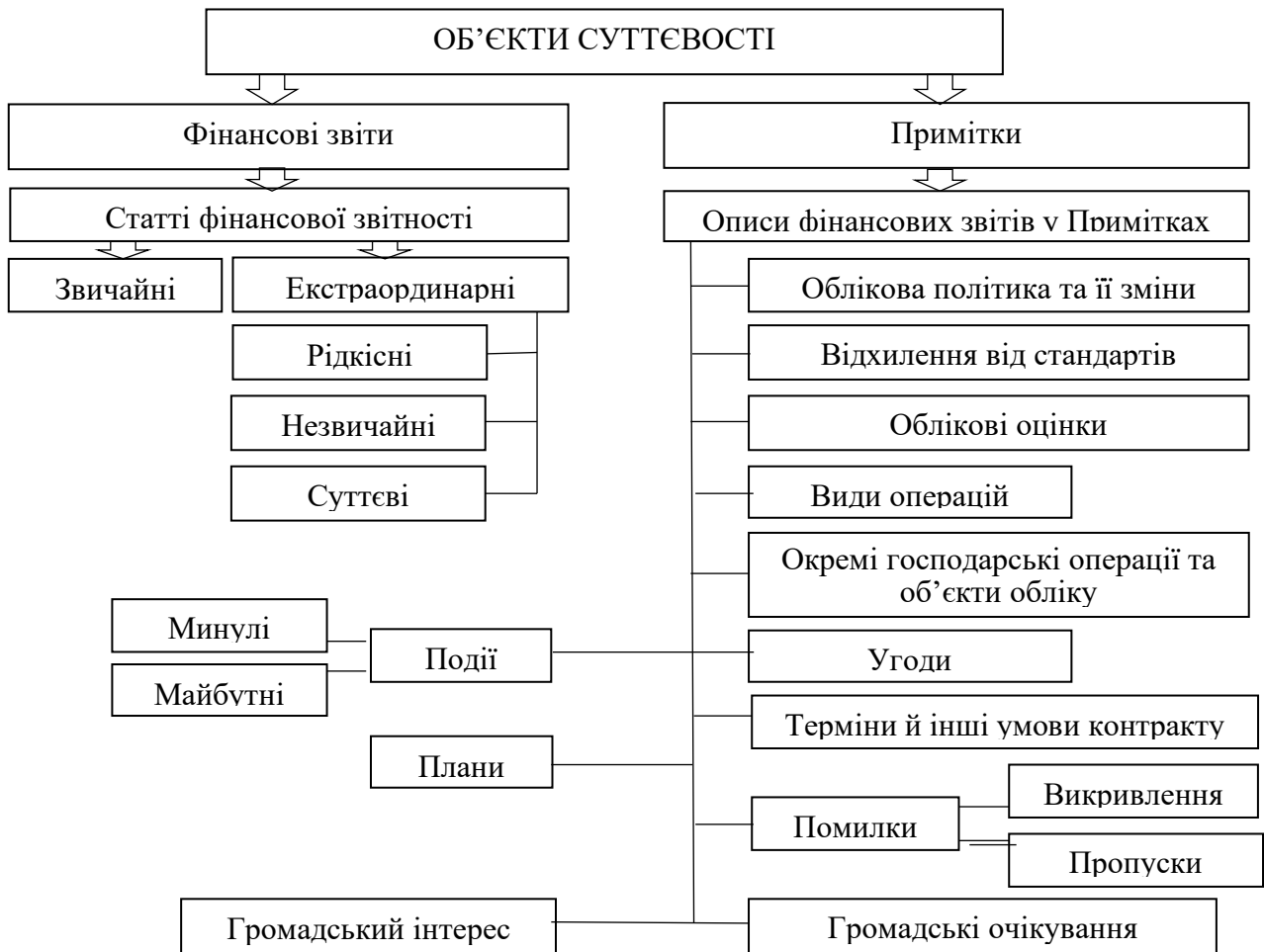


Рис. 1. Структура об'єктів суттєвості у фінансовій звітності

Джерело: систематизовано авторами

Важливим моментом виявлення суттєвої інформації за об'єктами суттєвості є визначення її порогів. Згідно з Листом Міністерства фінансів України “поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації” [1]. У листі наведені також рекомендовані пороги суттєвості для окремих об'єктів обліку в межах 1-10 % від бази. Проте зазначено, що пороги суттєвості визначаються керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У НП(С)БОДС визначено пороги суттєвості лише для переоцінки основних засобів та нематеріальних активів, а також доходу щодо переданих із зобов'язанням зворотного викупу фінансових активів у розмірі 10 % відхилення від бази. Щодо інших об'єктів

обліку та необлікової інформації у Примітках до фінансової звітності, суб'єкт державного сектору економіки самостійно вирішує, що вважати суттєвим, а що ні на основі професійного судження бухгалтера.

У МСБОДС пороги суттєвості не наводяться, а в Концептуальній основі зазначено, що "Рада не може вказати єдину якісну граничну величину для суттєвості або наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації" [9].

Основою внутрішнього регулювання обліку в установі є його політика бухгалтерського обліку, складовою якої є облікова політика [10]. За змістом НП(С)БОДС, Листа Міністерства фінансів України та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору обов'язкові пороги суттєвості встановлюються для помилок попередніх періодів [4; 1; 3], для відображення зменшення корисності активу, для переоцінки основних засобів, нематеріальних активів та доходу кредитора від зворотного викупу фінансових активів [4].

Згідно з НП(С)БОДС 1 "Подання фінансових звітів" "фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому". Тобто, мова в цьому стандарті йде не виключно про облікову, а й іншу (необлікову) доречну інформацію. У цьому плані у внутрішньому нормативному документі слід перерахувати якісні об'єкти суттєвості (наприклад, перераховані на рис.) і відобразити це таким чином: головному бухгалтеру установи по завершенні звітного періоду на основі професійного судження виділяти екстраординарні статті обліку, окремі господарські операції та об'єкти обліку, види операцій, помилки, угоди, події, терміни й інші умови контрактів, плани, громадські очікування та громадський інтерес і оцінювати їх на предмет суттєвості. У разі наявності в такій інформації ознак суттєвості, відображати її у Примітках до річної фінансової звітності.

Висновки. Враховуючи результати проведеного дослідження можна зробити наступні висновки і пропозиції: принцип суттєвості застосовується не лише до облікової, а й до необлікової інформації, наведеної у фінансовій звітності; пороги суттєвості кожен суб'єкт державного сектору повинен відображати у своїй політиці бухгалтерського обліку; у Примітках слід розкривати не лише додаткову облікову, а й суттєву необлікову інформацію: плани; минулі та майбутні події тощо, яка може вплинути на зміну управлінських рішень та/або оцінку користувачів фінансової звітності; незважаючи на закріплення порогів суттєвості в політиці бухгалтерського обліку, при їх застосуванні слід застосовувати професійне судження бухгалтера.

Література

1. Лист Міністерства фінансів України "Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 № 04230-108. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0>
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391
4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 "Подання фінансових звітів". URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013
6. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджені рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf
7. Лень В. С. Профессиональное суждение бухгалтера: определение понятия и содержание / В. С. Лень, В. А. Нехай // Облік і фінанси. № 3 (73). 2016. С. 22-30.
8. Гливенко В.В. Суттєвість у бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору / В.В. Гливенко, В.С. Лень // Проблеми і перспективи економіки та управління. № 3 (15). 2018. С. 171-183. DOI: 10.25140/2411-5215-2018-3(15)-171-183.
9. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009
10. Лень В. С. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура / В. С. Лень, В. А. Нехай // Вісник ЧНТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧНТУ, 2014. № 4. (76). С. 289-301.