

7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. — 546 с.

8. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. Ч. 1. — К.: ФПБАУ, 2005. — 1273 с.

Стаття надійшла до редакції 15.12. 2010 р.

УДК 657.1

А. В. Озеран, канд. екон. наук, доц.,
докторант кафедри обліку
підприємницької діяльності
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СУТТЄВІСТЬ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ДОРЕЧНІСТЬ І ДОСТОВІРНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

АННОТАЦІЯ. У статті досліджено зміст концепції «суттєвість», взаємозв'язок кількісних та якісних її характеристик, способи визначення рівня суттєвості на підприємстві, вплив суттєвості інформації на доречність фінансової звітності.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерська інформація, доречність, поріг суттєвості, професійне судження, суттєвість, фінансова звітність.

АННОТАЦИЯ. В статье исследуется содержание концепции «существенность», взаимосвязь количественных и качественных её характеристик, способы определения уровня существенности на предприятии, влияние существенности информации на уместность финансовой отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерская информация, профессиональное суждение, существенность, уместность, уровень существенности, финансовая отчетность.

ABSTRACT. The article deals with the content of the concept of "materiality", the relationship of quantity and quality of its characteristics, methods of determining materiality level in the company, the impact of materiality on the relevance of financial statements.

KEY WORDS: accounting information, accountants' judgments, materiality, materiality level, relevance, financial statement.

Концепція суттєвості або «матеріальності» (дослівний переклад англійського терміну materiality) має вирішальне значення для більшості рішень, пов'язаних з господарською діяльністю та прийняттям економічних рішень, оскільки потребує розкриття лише тієї інформації, що є суттєвою (важливою) для користувача. Це поняття тісно пов'язане із принципом повного розкриття: ін-

формація вважається розкритою, коли розкриті всі суттєві деталі цієї інформації. У той же час так звані «несуттєві» елементи, операції та події не виокремлюються у фінансовій звітності, а, відповідно, інформація, що вважається бухгалтерами несуттєвою, не розкривається інвесторам, кредиторам та іншим користувачам фінансової звітності. На думку вчених [1], у деяких випадках інвестори приділяють більше уваги саме випущеній, несуттєвій інформації.

Поняття суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті досліджується вітчизняними і закордонними вченими вже досить тривалий час, але досі залишається проблематичним для практикуючих бухгалтерів, оскільки вимагає розробки більш конкретних критеріїв для запобігання суб'єктивних рішень.

Метою даної статті є дослідження дефініції суттєвості, використання в бухгалтерському обліку, способам визначення рівня суттєвості та її впливу на доречність фінансової інформації.

Авторитетними органами США у сфері бухгалтерського обліку, такими як Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standard Board — FASB), Комісія з цінних паперів та бірж США (Securities and Exchange Commission — SEC), Головне контрольно-ревізійне управління США (General Accounting Office — GAO), Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants — AICPA), а на міжнародній арені — Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee — IASC) роз'яснено поняття «суттєвість». Так, у Стандарті фінансового обліку № 2 «Якісні характеристики бухгалтерської інформації» (FAS 2) суттєвість визначається як величина пропуску або викривленого розкриття бухгалтерської інформації, яка за супутніх обставин робить ймовірним зміну економічного рішення, прийнятого зацікавленими користувачами на основі цієї інформації [2].

Виходячи з даного визначення, тільки користувач фінансових звітів має право визначити рівень суттєвості інформації. Оскільки фінансова звітність має досить широке коло користувачів, кожен з них має різне уявлення про рівень суттєвості. Так, для існуючих інвесторів компанії суттєвою є інформація про результати діяльності підприємства, динаміку прибутку і реальність активів. Для потенційних інвесторів суттєвою буде інформація про фінансову стійкість підприємства, потенційних зміни попиту на вироблену продукцію, рентабельності вкладень і реальності інвестиційних проектів.

Комісія з цінних паперів і бірж США пояснює суттєвість так: «Термін «суттєвість», характеризуючи вимоги до подання інформації щодо будь-якого об'єкта, обмежує необхідну інформацію до тих питань, про які необхідно проінформувати інвестора» [1].

Стандарт бухгалтерського обліку № 1031 «Суттєвість», прийнятий Австралійською Радою зі стандартів бухгалтерського обліку у 2004 році, дає таке визначення суттєвості: «Пропуск або викривлення елементів є суттєвим, якщо вони можуть, індивідуально або у сукупності, вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру неподання або викривлення, виходячи із супутніх обставин. Розмір або характер елементу, або поєднання того й іншого, може бути визначальним фактором» [3].

Відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів [4]. Це визначення збігається з визначенням, наведеним у Законі України «Про аудиторську діяльність» [5] та у Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики [6]. При цьому не має значення, чи мало місце навмисне або ненавмисне викривлення звітності. Головне – який розмір цього викривлення, що спричинило помилкові висновки або помилкові рішення кваліфікованого користувача.

Згідно з Інструкцією про порядок формування показників бухгалтерської звітності, затвердженої Постановою Міністерства фінансів Республіки Білорусь від 17.02.2004 року № 16, «показник вважається суттєвим, якщо його не розкриття може вплинути на економічні рішення зацікавлених користувачів, що приймаються на основі звітної інформації. Рішення організацією питання, чи є даний показник суттєвим, залежить від оцінки показника, його характеру, конкретних обставин виникнення» [7]. А визначення, наведене у Рекомендаціях з визначення рівня суттєвості в аудиті [8], аналогічне тому, що наведене у FAS № 2.

Відповідно до Російського положення бухгалтерського обліку «Виправлення помилок у бухгалтерському обліку та звітності» 22/2010 «помилка визнається суттєвою, якщо вона окремо або у сукупності з іншими помилками за один і той самий період може вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі бухгалтерської звітності, складеної за цей звітний період» [9].

В Україні сутність понять «суттєвість» та «суттєва інформація» викладено у П(С)БО 1 [10] та Листі Мінфіну «Про суттєвість

у бухгалтерському обліку» [11], згідно з якими суттєвість — це характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

Наведені дефініції суттєвості, як можна зауважити, аналогічні за змістом, але не дають бухгалтерам практичної відповіді на питання, яким чином слід її застосовувати; лише визнають, що розгляд окремої інформації як суттєвої чи несуттєвої відображає професійне судження (думку) бухгалтера, який складає цю звітність, або аудитора, який її підтверджує. Це означає, що бухгалтери повинні прийняти переконливу та логічну форму судження щодо рівня суттєвості.

Ознаками суттєвості облікової чи звітної інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Кількісною ознакою є рівень (поріг) суттєвості, під яким розуміють сукупний розмір допустимих викривлень у даних фінансової звітності, який не впливає на якість рішень, що приймаються користувачами на основі аналізу цієї звітності. Поріг суттєвості може бути абсолютною чи відносною величиною.

Абсолютна величина розраховується як розмір допустимої помилки у встановленій сумі, що буде вважатися суттєвою незалежно від інших обставин. Вона використовується досить рідко. Дійсно, сума в десять тисяч гривень може бути значною для невеликого підприємства, однак для великого холдингу вона навряд чи буде суттєвою. З іншого боку, деякі аудитори вважають, що похибка понад певного розміру буде суттєвою в будь-яких умовах. Наприклад, сума в сто тисяч гривень буде істотною незалежно від інших обставин.

Відносна величина встановлюється у відсотковому відношенні до відповідної прийнятої базової величини. При цьому, чим більший кількісний показник рівня суттєвості, тим нижчий встановлений рівень суттєвості і тим більша за розміром сумарна помилка вважається допустимою для даної звітності. Так, рівень суттєвості, розрахований як 10 % від валюти балансу у 5 разів нижче рівня суттєвості, розрахованого як 2 % від валюти балансу.

Відносні величини можуть встановлюватися як у вигляді точкових, так і у вигляді діапазонних значень. Зважаючи на професійне судження щодо суттєвості як бази для прийняття рішення про достовірність статті (звітності), застосування діапазонних меж є переважним. Наприклад, при встановленні рівня суттєвості у 3 %, у разі помилки в 2,999 % стаття буде визнана достовірною у суттєвих аспектах, а у разі помилки у 3,001 % — недостовірною. При цьому різниця може становити кілька копійок. У разі встановлення діапазону, наприклад, 2—4 %, при помилці до 2 % сума буде визнана достовірною, а понад 4 % — ні.

Величину, яка приймається у якості суттєвої, підприємство повинно відображати у своїй обліковій політиці. Критерії суттєвості також встановлюють при переоцінці об'єктів основних засобів, створенні резерву під зниження вартості матеріальних цінностей та дебіторської заборгованості тощо.

У якості бази для розрахунку рівня суттєвості може бути обрана одна з трьох груп показників: а) залишки на рахунках бухгалтерського обліку; б) значення окремих статей балансу; в) показники фінансової звітності. У кожному конкретному випадку вибір тих інших рахунків, статей та показників залежить від якісних та кількісних характеристик бухгалтерської інформації. При цьому можуть використовуватися як підсумкові, так й усереднені показники поточного року, а також значення фінансових показників попередніх років, але із врахуванням динаміки їх зміни.

Основна проблема визначення і застосування порогу суттєвості полягає у відсутності єдиного критерію суттєвості на міжнародному рівні. Дослідження іноземних [1, 8, 9] та вітчизняних джерел [11] свідчать, що зазвичай рівень суттєвості як в аудиті, так і при розкритті інформації фінансової звітності встановлюють у 5%. У табл. 1 наведено пороги (діапазони) суттєвості, що прийняті у різних країнах.

Таблиця 1

ПОРОГИ (ДІАПАЗОНИ) СУТТЄВОСТІ, ПРИЙНЯТІ У РІЗНИХ КРАЇНАХ, %

База для визначення порога суттєвості	Країна						
	США	Велика Британія	Шотландія	Австралія	Росія	Білорусь	Україна
Валюта балансу	4,5—5,5	—	5	—	5	2	5
Власний капітал	1—2	—	—	—	—	10	—
Чистий прибуток	5—10	10—15	5—10	—	—	5	1—2
Будь-яка з наведених вище	—	—	—	5—10	—	—	—

До серйозних порушень, несуттєвих за кількісними ознаками, відносять порушення, що можуть спричинити санкції, здатні поставити нормальну роботу суб'єкта господарювання під загрозу. Наприклад, порушення, що тягнуть за собою кримінальну відповідальність курівників або штрафні санкції, що накладаються на підприємство і є вагомими, зокрема, здійснення діяльності, що підлягає ліцензуванню, без відповідної ліцензії, шахрайство, незаконні

виплати та надходження, незалежно від їх кількісного значення, незаконне використання чужого товарного знаку та інше. Також враховуються принципово неправильні підходи до здійснення господарських операцій та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, некоректні алгоритми розрахунків та тощо. На рис. 1 наведено блок-схему прийняття рішення щодо суттєвості.



Рис. 1. Блок-схема прийняття рішення щодо суттєвості

При визначенні якісної сторони суттєвості бухгалтерської інформації слід встановити, чи істотні відхилення від порядку ведення фінансово-господарських операцій тощо. SAB¹ 99 звертає

¹ Staff Accounting Bulletin (SAB) — Бюлетень Комісії з цінних паперів та бірж — періодичне видання з інтерпретації правил та практики бухгалтерського обліку, що рекомендуються до застосування Комісією. Опублікований 12 серпня 1999 року бюлетень стосувався саме концепції суттєвості.

увагу на якісні характеристики, які мають розглядатися у сукупності. Згідно з SAB 99 «неподання або викривлення елемента у фінансовій звітності є суттєвим, якщо за супутніх обставин величина цього елемента є такою, що вплине на рішення зацікавленої особи внаслідок включення або коригування цього елемента... Розмір вже є достатньою основою для прийняття рішення щодо суттєвості... Втім, якісні фактори можуть призвести до викривлення кількісно невеликих сум, які будуть суттєвими» [12].

Через подвійний вплив кількісних та якісних факторів концепцію суттєвості важко застосовувати у роботі, і намагання встановити єдиний узгоджений стандарт є марною. Крім того, поняттю суттєвості притаманний значний суб'єктивізм: те, що один бухгалтер (аудитор) вважає суттєвим, інший оцінить як незначну інформацію.

Таким чином, не дивлячись на те, що в Україні визначені орієнтовані критерії суттєвості щодо окремих об'єктів обліку, у повсякденній практиці бухгалтері використовують якісні характеристики та професійні судження, засновані на існуючій практиці бухгалтерського обліку. Тому можна рекомендувати бухгалтерам бути більш інноваційними та постаратися застосовувати нетрадиційні способи, що з'являються у результаті введені нових методик, правил та інструкцій з бухгалтерського обліку.

Література

1. *Ahmad H Juma'h*. The implications of materiality concept on accounting practices and decision making // *Revista Empresarial Inter Metro / Inter Metro Business Journal* Spring. — 2009. — Vol. 5 — № 1 — p. 22—37.
2. Financial Accounting Standards Board (FASB) «Qualitative Characteristics of Accounting Information», Statement of Financial accounting Concepts No. 2. Stamford, CT: FASB. — 1980.
3. Accounting standard AASB 1031 «Materiality»: Australian Accounting Standard Board. — 2004: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.aasb.com.au
4. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів: Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Переклад з англ. за ред. С. Ф. Голова. — К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. — Ч. 1. — 1304 с.
5. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII в редакції Закону України від 14.09.2006 р. № 140-V.
6. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. Мови О.В, Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. — 1172 с.

7. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.02.2004 г. № 16 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.lawbelarus.com/repub/sub08/tehb5460.htm>.

8. Рекомендации по определению уровня существенности в аудите: Одобрено решением Методологического совета по аудиторской деятельности министерства финансов Республики Беларусь от 14.05.2004 г. № 3 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/methods/recommendations>.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010): Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.06.2010 г. № 63н [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/document/regulatory/107538>.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.1999 р. № 87 та зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.1999 р. за № 391/3684.

11. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності: Лист Мінфіну України від 29.07.2003 р. № 04230-108.

12. *Daniel V. Dooley. Materiality Matters (But Does Immateriality, After SAB 99?)* [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://10b5.-rwc.com/PDF/MATERIALITY-MATTERS.PDF>.

Стаття надійшла до редакції 15.01. 2011 р.

УДК 657.421

Ю. В. Писаренко, канд. екон. наук, ст. викладач
кафедри обліку підприємницької діяльності
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОПОДАТКУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВАХ, РОЗТАШОВАНИХ НА ТЕРИТОРІЯХ ПРІОРИТЕТНОГО РОЗВИТКУ

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячується розгляду питання оподаткування від здійснення інвестицій на підприємствах, розташованих на територіях пріоритетного розвитку. В роботі розглянуто визначення інвестиційної діяльності, яке на сьогоднішній день в Україні не врегульоване і запропоновано більш детально приділити увагу досліджуваному питанню.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: прибуток, оподаткування, інвестиції, інвестиційна діяльність, спеціальний режим, економічні зони, пріоритетний розвиток, інвестиційні проекти, режим оподаткування.