

Лиско Н. А.,

аспірант Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ТЕРМІНА "СУТТЄВІСТЬ" У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ: ОБЛІКОВИЙ ТА АУДИТОРСЬКИЙ АСПЕКТ

У статті розглянуто сутність поняття "суттєвості" в бухгалтерському обліку та звітності бюджетних установ і проведено детальний аналіз нормативно-правової документації та літературних джерел, що регулюють порядок визначення сутності суттєвості. Запропоновано напрямки практичного застосування терміна "суттєвість" у теорії обліку та аудиту. Подано осмислення взаємозв'язку між рівнем суттєвості, вибіркою та ризиком.

Ключові слова: суттєвість, обліковий та аудиторський аспект, поріг та оцінка суттєвості, зв'язок між рівнем суттєвості, вибіркою і ризиком.

В статье рассмотрено сущность понятия "существенность" в бухгалтерском учете и отчетности бюджетных учреждений и проведен детальный анализ нормативно-правовой документации и литературных источников, которые регулируют сущность существенности. Предложено пути практического использования термина существенность в теории учета и аудита. Представлено осмысленную связь между уровнем существенности, выборкой и риском.

Ключевые слова: существенность, учетный и аудиторский аспект, порог и оценка существенности, связь между уровнем существенности, выборкой и риском.

The paper considers the essence of the "materiality" concept in the accounting and reporting of budgetary institutions and conducted detailed analysis of the legal documentation and references governing the procedure for determining the essence of the materiality. Directions practical application of the term "materiality" in the theory of accounting and auditing. The author presents the interpretation of the relationship between the level of materiality, sampling and risk.

Key words: materiality, auditing and accounting aspect, the threshold score and materiality, the relationship between the level of materiality, sampling and risk.

Постановка проблеми. Сьогодні державний сектор України є одним із основних секторів економіки, який підлягає всеохоплюючому реформуванню. Реформування бухгалтерського обліку здійснюється з метою приведення відповідно до Міжнародних стандартів, – діючі правила ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, аналізу та контролю. При цьому виникає проблема вирішення проблем організаційно-методологічного спрямування. Оскільки потрібно визначитись із варіантами адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до потреб сьогодення в Україні та розробити нормативно-правову документацію, яка буде успішно застосовуватись у практиці бухгалтерських працівників. Нещодавні реформації спрямовані на чітке розмежування функціональних обов'язків та прав працівників фінансово-бухгалтерської служби, в тому числі головних бухгалтерів, а також утворення структурних підрозділів, стандартів та етичних вимог до внутрішніх аудиторів з метою посилення відповідальності за результати проведеної ними роботи. Посилення відповідальності необхідне для того, щоб забезпечити більшу прозорість облікових даних, підвищити якість та достовірність поданої звітності, а також сприяти ефективному проведенню контролю за діяльністю бюджетних установ.

Усвідомлення важливості облікової інформації зумовлює потребу в оцінці рівня суттєвості таких даних, тому що саме суттєвість впливає на якість, значущість та достовірність фінансової звітності, узагальнення її на різних рівнях державного управління у зведеній фінансовій звітності на рівні міста (району, області, регіону), а це підвищує рівень довіри до них з боку потенційних користувачів. Тому питання визначення рівня суттєвості облікової інформації набуло важливого значення та підлягає детальному аналізу і спостереженню з боку провідних фахівців бюджетної галузі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблемних питань щодо визначення рівня суттєвості та методів її оцінки займалися такі науковці: Т. Войтенко [5], О. В. Дудкевич [7], Т. Дуда [6], П. О. Коронівський [6], І. В. Левицька [6], М. Щирба [8]. Питання суттєвості відображення облікової інформації у фінансовій звітності та впливу її на формування облікової політики висвітлені у працях таких вчених, як: М. Г. Чумаченко, В. В. Сопко, Г. Г. Кірейцев, Є. В. Мних, М. С. Пушкар, П. М. Гарасим, В. А. Дерій, П. Я. Хомин, П. С. Смоленюк та інші [7].

Метою дослідження є розгляд проблемних питань щодо визначення сутності "суттєвості" та застосування його в бухгалтерському обліку і звітності бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу. Аналіз нормативно-правової бази та літературних джерел, які визначають сутність суттєвості відображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Аналіз нормативно-правової документації та літературних джерел

№	Джерело	Характеристика
1	2	3
1	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі НПСБОДС – 101 "Подання фінансової звітності"	Пункт 4 подає таке визначення суттєвості інформації у вигляді інформації, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається керівництвом за відповідними НПСБОДС [2].
2	Методичні рекомендації "Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності", що доведені листом Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 (зі змінами від 22.12.2008 р. № 1524)	Ці рекомендації тлумачать "суттєвість" як характеристику облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності, а також у цих методичних вказівках подається термін "поріг суттєвості", під яким розуміють абсолютну чи відносну величину, що є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [3].
3	Постанова Кабінету Міністрів України "Про деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади" від 28.09.2011р. № 1001	Відповідно до п. 4.8.-4.9. Постанови № 1001, отримана інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення впливати на рішення керівництва, які приймаються на її підставі. Суттєвість залежить від розміру помилки, відсутності (перекручень) інформації і визначається працівником підрозділу внутрішнього аудиту, виходячи з власних професійних думок.
4	Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, що затверджена Радою МСБО у квітні 2001 р.	У п. 30 зазначено, що "інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском (неправильним) відображенням [8, с. 30].
5	МСБО № 1 "Подання фінансових звітів"; МСБО № 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"	Пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником" [8, с. 665, 770].
Літературні джерела:		
6	М. Щирба	Автор визначив роль суттєвості у формуванні показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Сформовано об'єкти застосування суттєвості в обліковій політиці підприємства [8].
7	Т. Войтенко	Серед різноманітності елементів облікової політики найбільш значущим є поріг суттєвості, який установлюється по окремим об'єктам обліку, оскільки саме суттєва інформація має найбільший вплив.
8	Т. Т. Дуда, П. О. Коронівський, І. В. Левицька	Визначено сутність поняття "суттєвість", підкреслено роль суттєвості у формуванні показників обліку та звітності [6]. Суттєвість виступає певним порогом та якісною характеристикою, яка здатна впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

Таким чином, можна дійти висновку, що суттєвість не є принципом бухгалтерського обліку та не визнається вимогою до фінансової звітності, а швидше характеризує якість відображеної інформації [7].

Таблиця 2

Обліковий та аудиторський аспект сутності "суттєвості"

Обліковий аспект	Аудиторський аспект
1	2
Поняття "суттєвість" є результатом взаємодії кількісних та якісних критеріїв оцінки звітності, оскільки на основі встановленого рівня суттєвості визначається розмір допустимої помилки у звітності та формується думка про її достовірність.	"Суттєвість" – це ймовірність того, що застосовувані аудиторські та інші, в тому числі юридичні, експертні та ін., процедури дозволяють визначити наявність помилок у звітності економічного суб'єкта та оцінити їх вплив на прийняття відповідних рішень її користувачами.

*Складено автором за даними [9]

Таблицю 3 складено відповідно до Методичних рекомендацій "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності", що доведені листом Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 (зі змінами від 22.12.2008 р. № 1524).

Таблиця 3

Ознаки, суб'єкт, об'єкт та критерій суттєвості:

Ознаки суттєвості	Суб'єкт суттєвості	Об'єкт суттєвості	Поріг суттєвості
кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів облікової інформації	органи, які уповноважені на регулювання питань обліку і звітності, власник або уповноважений орган (посадова особа)	діяльність у цілому; окремі господарські операції та об'єкти обліку; статті фінансової звітності	порогом суттєвості є величина, що становить 0,5% від суми надходжень від статутної діяльності

Існують два основні методи оцінки рівня суттєвості (аудиторський аспект):

– оціночний, який полягає в тому, що аудитори, виходячи з власного досвіду і досвіду клієнта, визначають рівень суттєвості й аудиторський ризик на підставі звітності в цілому або окремих груп операцій як високий, середній і низький;

– розрахунковий, що передбачає кількісний розрахунок величини рівня суттєвості та аудиторського ризику [9].

Під час розрахунку рівня суттєвості обирають три категорії базових показників: числове значення залишків на рахунках бухгалтерського обліку; числове значення статей балансу та показники бухгалтерської звітності. Встановивши базу показників, необхідно визначити, яким чином буде розрахований кількісний критерій суттєвості. При цьому можна говорити про два способи їх розрахунку:

I спосіб: встановлюється єдиний показник рівня суттєвості для всіх застосовуваних груп показників;

II спосіб: встановлюється декілька значень рівня суттєвості; для кожного базового показника вибирається відносна величина суттєвості у вигляді конкретного відсотка або %-ого ряду [9].

Розрізняють такі етапи практичного використання рівня суттєвості:

I етап: попередній розрахунок максимально допустимої суми помилок та пропусків в обліку для об'єктів, що тестуються;

II етап: розподіл загальної максимально допустимої величини помилок між елементами всередині об'єкта, що тестується;

III етап: визначення через тестування облікових і звітних даних фактичної величини допущених помилок за окремими елементами;

IV етап: узагальнення фактичної величини помилок і пропусків на об'єкті, що тестується;

V етап: порівняння попередньо розрахованої допустимої величини та пропусків (етап 1) з фактично встановленою (етап 4) та підсумковим заключенням [9].

Між рівнем суттєвості, ризиком та вибіркою існує взаємозв'язок:

1) чим менш суворо встановлюється критерій суттєвості, тим менший обсяг вибірки, і відповідно, менший обсяг аудиторських процедур по суті;

2) при більш суворих критеріях суттєвості рівень ризику нижчий;

3) при менш суворих критеріях суттєвості, ризик зростає [6].

Оскільки саме суттєвість у державному секторі є не достатньо проаналізованою темою та є актуальною під час сьогоденного суцільного реформування державного сектора України.

Висновки. Проведені дослідження дали змогу підсумувати наші наукові спостереження:

– здійснено аналіз нормативно-правової документації та літературних джерел, що містять інформацію про “суттєвість” та надано їм коротку характеристику;

– розглянуто сутність “суттєвості” в обліковому та аудиторському аспекті і представлено осмислену взаємозв'язку між рівнем суттєвості, вибіркою та ризиком;

– визначено ключові ознаки, об'єкти та суб'єкти суттєвості, поріг суттєвості;

– виокремлено етапи практичного використання рівня суттєвості.

Література:

1. Бюджетний кодекс України від 07.10.2010 року № 2592-VI [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим дост.: <http://www.kodeksy.org.ua/budg/1.htm>. – Назва з екрана.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі – 101 “Подання фінансової звітності”, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009р. № 1541 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10> – Назва з екрана.

3. Лист Міністерства фінансів України “Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р. № 04230-108 [Електронний ресурс] // [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0> – Назва з екрана.

4. Постанова Кабінету Міністрів України “Про деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” від 28 вересня 2011 року №1001 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим дост.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011>.

5. Войтенко Т. Елементи облікової політики // Облікова політика. – № 3. – 2008. – [Електронний ресурс] // [сайт]. – Режим дост. : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=230>. – Назва з екрана.
6. Дуда Т. Т. Суттєвість в обліковій політиці підприємства / Т. Т. Дуда, П. О. Коронівський, І. В. Левицька // Вісник Хмельницького національного університету. – № 1. – 2011. – Режим дост. : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2011_1/068-070.pdf. – Назва з екрана.
7. Дудкевич О. В. Щодо застосування порогу суттєвості у фінансовій звітності / О. В. Дудкевич // Бухгалтерський портал. – 2011. – Режим дост. : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1092/35>. – Назва з екрана.
8. Щирба М. Суттєвість інформації у фінансовій звітності та її вплив на рішення користувачів / М. Щирба // Економічний аналіз. – № 7. – 2010. – С. 403-406.
9. Електронний ресурс – Режим дост.: <http://www.krdiplom.kiev.ua/referat/ref082.htm>, http://pidruchniki.ws/15941024/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/auditorskiy_rizik_suttyevist_auditi, http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/4072_6.html. – Назва з екрана.