

ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ (за видами економічної діяльності)

УДК 657

ПОВНЕ ВИСВІТЛЕННЯ ЯК ПРИНЦИП БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВИМОГА ДО ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

О.С. Височан, кандидат економічних наук.
Національний університет «Львівська політехніка»

© Височан, О.С., 2014.

Стаття отримана редакцією 30.05.2014 р.

Вступ. Світова практика бухгалтерського обліку випрацювала низку принципів, дотримання яких повинно забезпечити максимальну відповідність кінцевій меті його ведення – надання користувачам інформації для прийняття управлінських рішень. Одним із них є принцип повного висвітлення, який часто проектується на суттєвість як базову вимогу до облікової інформації.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Останнім часом стабільно зростає інтерес вітчизняних науковців до дослідження проблематики формування та застосування принципів бухгалтерського обліку в цілому та повного висвітлення зокрема. П.Л. Сук [1], не виключаючи з переліку принципів повного висвітлення, пропонує додатково використовувати принцип суттєвості. Однак при цьому вони не повинні суперечити один одному. В.О. Андрієнко та П.С. Тютюнник [2], зіставляючи принципи формування звітності за НП(С)БО, МСФЗ та GAAP, зауважують, що інформація фінансових звітів повинна бути повною в межах суттєвості. М.Т. Щирба [3] досліджує проблему застосування критеріїв суттєвості та встановлення порогу суттєвості. В.О. Осмятченко [4] піднімає питання трансформації принципів бухгалтерського обліку у зв'язку із впровадженням на підприємствах АСБО.

Вагомий внесок у дослідження принципів бухгалтерського обліку здійснили також такі вітчизняні науковці: К.В. Безверхий [5], О.П. Войналович [6], Л.В. Гнилицька [7], С.Ф. Голов [8], С.Ф. Легенчук [9], О.М. Петрук [10], М.С. Пушкар [11], А.В. Рабошук [12] та інші.

Постановка завдання. У зв'язку з тим, що бухгалтерський облік має справу з опрацюванням значних масивів інформації, цілком логічним є те, що принципи його організації багато в чому аналогічні до вимог стосовно якості інформації. Як наслідок, ставимо за мету у представленому дослідженні здійснити порівняльний аналіз повного висвітлення як принципу бухгалтерського обліку та суттєвості як вимоги до облікової інформації, що представляється кінцевим споживачам.

Основний матеріал і результати. Визначення суттєвості, подане в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13] (суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності), котре на перший погляд корелює з поняттям повноти висвітлення із Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [14] (фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі) дозволяє робити висновки про те, що «принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість» [3, с. 403] або «значення принципу суттєвості охоплюється принципом повного висвітлення» [1]. У Європі Концептуальна основа фінансової звітності [15] трактує суттєвість як характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання. При цьому Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вказує на неможливість установлення єдиної якісної граничної величини для суттєвості й утримується від попереднього встановлення, що може бути суттєвим у конкретній ситуації, залишаючи це на розсуд бухгалтера. Принцип повного розкриття в американській практиці обліку (див. роботи А. Ріахі-Белкауї [16], П.К. Тулсіана [17] та ін.) передбачає дотримання загального консенсусу між вимогами повноти, справедливості й адекватності даних бухгалтерського обліку. Повнота при цьому передбачає завершене і всебічне представлення інформації; справедливість формує етичне обмеження в плані чесності стосовно користувачів інформації; адекватність асоціюється з мінімальним набором інформації, необхідним для представлення. Поряд із цим відомий обліковець, професор Іллінойського університету Ахмед Ріахі-Белкауї вважає повне висвітлення достатньо широкою та незавершеною конструкцією, яка залишає низку питань без відповідей і передбачає різні інтерпретації [16, с. 47]. У Теорії бухгалтерського обліку А. Нечитайло принципи повноти та суттєвості розглядаються як взаємодоповнюючі [18, с. 26–27].

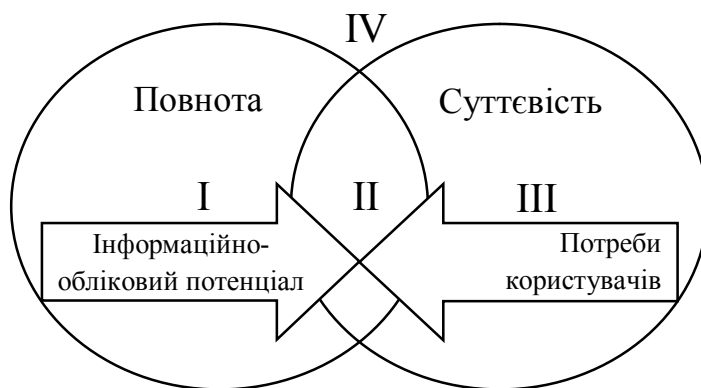
Крайній скептицизм щодо доцільності та можливості використання на практиці цього принципу навіть спричиняє те, що деякі науковці [12, с.10] взагалі пропонують виключити повне висвітлення зі складу принципів бухгалтерського обліку. У той же час у Росії повнота відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарського обліку є не лише обліковим принципом, але й вимогою до облікової політики організації, викладеною у відповідному положенні з бухгалтерського обліку. Професор Л.В. Гнилицька, спираючись на дослідження професора С.Ф. Голова, зауважує, що принцип повного висвітлення не може забезпечити обліковою інформацією всі групи зацікавлених користувачів, тому більш доцільним буде використання принципу репрезентативності [7, с.174].

Вважаємо, що повне висвітлення як принцип бухгалтерського обліку та суттєвість як якісну характеристику облікової інформації не слід ототожнювати. Ці поняття, на яких фокусуються облікові дослідження, лежать у взаємопов'язаних та нерівнобінних, однак не ідентичних площинах. Інформація може бути повною, проте несуттєвою. Приклад: числові дані у фінансовій звітності можна відображати з округленням до гривні, але така точність не впливає на рішення користувачів, відповідно не може мати суттєвого значення. Навпаки, інформація може бути суттєвою, однак неповною. Приклад: для обчислення залишкової вартості об'єкта основних засобів необхідною є інформація про накопичену суму зносу та первісну вартість, проте лише її може бути недостатньо – також слід мати дані про результати переоцінок цього об'єкта.

На нашу думку, повноту інформації визначає бухгалтер, керуючись власними міркуваннями та законодавчо-нормативною базою, в той час як суттєвість залежить від потреб користувачів облікової інформації. Лише кінцевий споживач може встановити, наскільки суттєвою повинна бути інформація, яка генерується системою бухгалтерського обліку й оформити власні вимоги у вигляді запиту. Фіскальна служба навіть мінімальну недоплату в бюджет може трактувати як ухилення від сплати податків, у той час як для інвестора оціночна величина капіталізації доходу з похибкою в кілька тисяч може виявитися цілком прийнятною. Повнота ж інформації залежить від того, наскільки бухгалтер має бажання (психологічний мотив, який передбачає волю працівника виконати своє завдання якісно), можливість (наявність умов, які сприяють виконанню роботи) та здатність (здібність, уміння працівника розв'язувати поставлені завдання) представити її в такому вигляді користувачу. Таким чином,

для формування масиву повної облікової інформації бухгалтер повинен мати бажання зробити це, воно формується під впливом різного роду мотиваційних факторів; можливість виконання, що зазвичай обмежується категоріями комфорту і наявністю технічного забезпечення, а також здатність до цього, яка в основному залежить від його інтелектуального потенціалу та професійного досвіду. При цьому, маючи бажання, можливість і здатність максимально дотримати принцип повноти висвітлення, бухгалтер цілком імовірно не забезпечить кінцевого споживача інформацією, суттєвою для прийняття останнім рішень, через наявність комунікаційних бар'єрів (змістовного, індивідуального, соціально-культурного, організаційного тощо характеру) між ними. Професор П.Л. Сук наголошує на існуванні конфлікту інтересів: споживачі інформації бажать мати її більш детальну; особи, котрі готують інформацію, обмежують її обсяг [1]. Розвиток технологій, який максимально сприяє зростанню повноти інформації, часто є лише допоміжним засобом для підтримки аналітичного процесу виокремлення серед отриманих даних справді цінної інформації для потреб користувачів.

Вищенаведені міркування дозволяють представити графічно співвідношення між повнотою висвітлення і суттєвістю облікової інформації з виділенням 4-х можливих ситуацій, які виникають при циркуляції інформації в управлінському контурі підприємства (рис. 1).



Ситуація I: інформація є повною з позиції бухгалтерського обліку, однак несуттєвою для потреб управління.

Ситуація II: облікова інформація відповідає вимогам повноти та суттєвості.

Ситуація III: інформація є неповною в обліковому значенні, однак відповідає запитам користувачів щодо суттєвості.

Ситуація IV: облікова інформація є недостовірною, викривленою і не може використовуватися для управлінських цілей.

Рис. 1. Співвідношення між повнотою та суттєвістю облікової інформації (власна розробка)

Зрозуміло, що оптимальним як для продуцента, так і реципієнта облікової інформації є другий варіант, однак досягнути його на практиці буває достатньо важко. Дуже часто вимога повноти спричиняє невмотивовану максимізацію опрацьовуваних даних, надмірну деталізацію, інформаційне перевантаження, прагнення відобразити в обліку абсолютно всі факти господарської діяльності підприємства (навіть якщо вони не є об'єктом бухгалтерського обліку), в той час як дотримання суттєвості вимагає мінімізації інформаційного потоку, раціонального виокремлення головних даних, їх узагальнення й первинного аналітичного опрацювання, без чого існує значний ризик прийняття хибного рішення.

Важливим є зауваження С.М. Бичкової та Т.М. Алдарової, які стверджують, що дотримання принципу суттєвості ще не означає, що бухгалтерська звітність повною мірою буде відповідати вимозі достовірності. Відповідно облікові дані можуть бути не абсолютно точними, а відносно точними [19]. Це дає розуміння того, що важливим є не лише дотримання окремих облікових принципів, а забезпечення їх балансу для задоволення управлінських потреб.

Прагнення максимальної відповідності вихідної інформації вимогам повноти та суттєвості призвело до виникнення поняття «поріг (межа) суттєвості». У теорії можна встановити конкретну кількісну величину, в межах якої зміна значень оцінки об'єктів бухгалтерського обліку не впливає на рішення користувачів звітності. Зазвичай значення цього показника встановлюється у відносних величинах до базового (майно, власний капітал, чистий

прибуток (збиток) тощо). Однак на практиці процедура встановлення порогу суттєвості ускладнена індивідуальними рисами діяльності підприємства та багатофакторністю самої задачі.

На думку М.Т. Щирби, поріг суттєвості щодо окремих господарських операцій і об'єктів обліку є невід'ємним елементом облікової політики, й для кожного підприємства може бути різним залежно від обсягів його діяльності [3, с. 404]. В Україні спроби нормативного встановлення значень порогу суттєвості вже були. Можна згадати лист Міністерства фінансів України [20], у якому були надані рекомендації щодо визначення суттєвості окремих об'єктів обліку. Наступним кроком стало затвердження у 2013 р. НП(С)БО 1, п.4 котрого узаконено можливість включення до фінансових звітів статей згідно з додатковим переліком у разі, якщо інформація, наведена в них, є суттєвою. У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [21] вказується, що пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи у сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Такий лібералізм законодавчих ініціатив можна лише вітати, оскільки він узгоджується із загальноєвропейськими та світовими тенденціями розвитку бухгалтерського обліку, однак поряд з цим він накладає додаткову відповідальність на бухгалтера, суб'єктивізм якого повинен бути зведений до мінімуму.

Висновки. Отже, здійснене дослідження дозволяє узагальнити такі основні його результати:

1) ототожнення принципу повного висвітлення та вимоги суттєвості може спричинити нерозуміння причин виникнення конфліктної ситуації між продуцентами й реципієнтами облікової інформації;

2) навіть маючи бажання, можливість та здатність максимально дотримати принцип повноти висвітлення, бухгалтер цілком імовірно не забезпечить кінцевого споживача інформацією, суттєвою для прийняття останнім рішень через наявність комунікаційних бар'єрів, позбутися яких є важливим завданням в обліковій теорії останнім часом;

3) установа єдиного загальноприйнятого порогу суттєвості й нормативне його затвердження є недоцільним унаслідок індивідуальних характеристик діяльності суб'єктів господарювання та специфіки запитів різнорідних користувачів;

4) упровадження новітніх автоматизованих систем бухгалтерського обліку забезпечує максимальне дотримання принципу повного висвітлення, проте є лише базовою (однак не виключною) умовою для отримання користувачем суттєвої інформації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Сук П.Л. Принципи бухгалтерського обліку / П.Л. Сук // Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2011. – Вип. 168 (1). С. 10–17.
2. Андрієнко В.О. Принципи формування фінансової звітності на підприємствах України та за кордоном / В.О. Андрієнко, П.С. Тютюнник // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 12–15.
3. Щирба М. Суттєвість інформації в фінансовій звітності та її вплив на економічні рішення користувачів / М. Щирба // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 7. – С. 403–406.
4. Осмятченко В. Вплив інформаційних технологій на принципи і функції бухгалтерського обліку / В. Осмятченко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2014. – Вип. 1 (10). – С. 80–87.
5. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства / К. Безверхий // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 6 (39). – С. 76–92.
6. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис.... канд. екон. наук / О.П. Войналович – Житомир, 2006. – 309 с.
7. Гнилицька Л.В. Розвиток теоретичних основ бухгалтерського обліку в контексті інформаційного забезпечення економічної безпеки підприємства / Л.В. Гнилицька // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2014. – №1 (67). – С. 170–176.
8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
9. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
10. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис.... д-ра екон. наук: 08.06.04 / О.М. Петрук; [Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана]. – К., 2006. – 33 с.

11. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. посібник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
12. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.06.04 / А.В. Рабошук; [Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України]. – К., 2006. – 21 с.
13. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.
15. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page
16. Riahi-Belkaoui A. The cultural shaping of accounting / A. Riahi-Belkaoui. – Westport, CT: Greenwood Publishing, 1995. – 176 p.
17. Tulsian P.C. Financial Accounting / P.C. Tulsian. – Delhi, India: Dorling Kindersley, 2006. – 1110 p.
18. Нечитайло А. Теория бухгалтерского учета / А. Нечитайло. – СПб.: Питер, 2005. – 304 с.
19. Бычкова С.М. Понятия достоверности и существенности в бухгалтерском учете / С.М. Бычкова, Т.М. Алдарова // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ilts.ru/files/file128.pdf>
20. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 №04230-04108.
21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page

УДК 657

Височан Олег Степанович, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аналізу. Національний університет «Львівська політехніка». **Повне висвітлення як принцип бухгалтерського обліку та вимога до облікової інформації в системі управління підприємством.** Досліджено питання використання в практиці бухгалтерського обліку принципу повного висвітлення. Проаналізовано спільні та відмінні риси повноти й суттєвості облікової інформації, яка циркулює в системі управління підприємством. Зроблено висновки щодо бажання, можливості та здатності бухгалтера як основних атрибутів формування повної інформації для потреб управління.

Ключові слова: принцип повного висвітлення, вимога суттєвості, облікова інформація, користувачі фінансової звітності.

УДК 657

Высочан Олег Степанович, кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и анализа. Национальный университет «Львовская политехника». **Полное освещение как принцип бухгалтерского учета и требование к учетной информации в системе управления предприятием.** Исследован вопрос использования в практике бухгалтерского учета принципа полного освещения. Проанализованы общие и отличительные черты полноты и существенности учетной информации, которая циркулирует в системе управления предприятием. Сделаны выводы относительно желания, возможности и способности бухгалтера как основных атрибутов формирования полной информации для нужд управления.

Ключевые слова: принцип полного освещения, требование существенности, учетная информация, пользователи финансовой отчетности.

UDC 657

Vysochan Oleg Stepanovych, PhD, Associate Professor, Department of Accounting and Analysis. Lviv Polytechnic National University. **Full Disclosure as the Accounting Principle and the Requirement to Accounting Information in the Enterprise Management System.** The article is devoted the practical using the accounting principle of full disclosure. The paper also analyzes the differences and similarities between completeness and significance of accounting information that circulates in the system of management. Conclusions have been made regarding the will, opportunities and abilities of an accountant as the key attributes of forming the complete information for management purposes.

Keywords: principle of full disclosure, requirement of significance, accounting information, users of financial statements.