

УДК 657.37:061.1

DOI: 10.25140/2411-5215-2018-3(15)-171-183

*Валентина Гливенко, Василь Лень***СУТТЄВІСТЬ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ
СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ***Валентина Гливенко, Василий Лень***СУЩЕСТВЕННОСТЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ
СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА***Valentyna Glivenko, Vasyly Len***SIGNIFICANCE IN ACCOUNTING SUBJECTS OF THE STATE SECTOR**

У статті обґрунтовано визначення поняття суттєвості в бухгалтерському обліку як сукупності пропущеної, правильно поданої та відсутньої додаткової облікової та необлікової інформації у фінансовій звітності, яка може призвести до зміни управлінських рішень чи оцінки її кваліфікованими користувачами. На основі аналізу нормативної бази та наукових джерел уточнено перелік облікових та необлікових об'єктів суттєвості, розкрито порядок визначення порогів суттєвості за статтями обліку та порядок розкриття суттєвості в обліковій політиці суб'єктів державного сектору. Пропонується внутрішнім нормативним документом ввести в обов'язок укладачів фінансової звітності проведення оцінки облікової та необлікової інформації на предмет суттєвості та відобразити у фінансовій звітності всю суттєву для користувачів інформацію.

Ключові слова: державний сектор; бухгалтерський облік; суттєвість; об'єкти суттєвості; професійне судження; поріг суттєвості; облікова політика.

Рис.: 2. Бібл.: 31.

В статье обосновано определение понятия существенности в бухгалтерском учете как совокупности пропущенной, неверно поданной и отсутствующей дополнительной учетной и неучетной информации в финансовой отчетности, которая может привести к изменению управленческих решений или оценки ее квалифицированными пользователями. На основе анализа нормативной базы и научных источников уточнен перечень учетных и неучетных объектов существенности, раскрыт порядок определения порогов существенности по статьям учета и порядок раскрытия существенности в учетной политике субъектов государственного сектора. Предлагается внутренним нормативным документом ввести в обязанность составителей финансовой отчетности проводить оценку учетной и неучетной информации на предмет существенности и отражать в финансовой отчетности всю существенную для пользователей информацию.

Ключевые слова: государственный сектор; бухгалтерский учет; существенность; объекты существенности; профессиональное суждение; порог существенности; учетная политика.

Рис.: 2. Библ.: 31.

The definition of the concept of materiality in accounting as a set of missed, incorrectly filed and missing additional accounting and non-accounting information in the financial statement, which may lead to changes in managerial decisions or evaluations by qualified users, is substantiated within the article. Based on analysis of normative base and scientific sources, the list of accounting and non-accounting objects of materiality is specified, the procedure for determining the thresholds of materiality according to the articles of accounting and the procedure for disclosure of materiality in the accounting policy of public sector entities is disclosed. It is proposed, by internal normative document to oblige compilers of financial statements to conduct evaluation of accounting and non-accounting information on the materiality and to display in the financial statements all essential information for users.

Keywords: public sector; accounting, materiality; volumes of materiality; professional judgment; threshold of materiality; accounting policy.

Fig.: 2. References: 31.

JEL Classification: M41; M48; L31

Постановка проблеми. Суб'єкти державного сектору економіки ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [1] вимагається надання у фінансовій звітності всієї інформації, яка є суттєвою для користувачів. Тобто дотримання принципу суттєвості є одним із найважливіших професійних обов'язків головного бухгалтера, що характеризують якість виконання ним своїх функцій. У зв'язку з цим, дослідження суттєвості в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є актуальним для всіх суб'єктів державного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання суттєвості в обліку і звітності суб'єктів державного сектору економіки розглядалися в працях багатьох українських і закордонних учених, зокрема: І. А. Варпаєвої, О. С. Дружиловської, Т. Т. Дуди, Т. І. Єфімен-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

ко, А. В. Канцурова, В. Б. Клевець, П. А. Коронівського, М. В. Кужельного, Н. А. Лискова, Л. Г. Ловінської, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, М. Щирби та інших. Ними зроблено значний внесок у вивчення проблем суттєвості та її впливу на формування облікової політики.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значний внесок учених-економістів у дослідження суттєвості в бухгалтерському обліку, нині не досягнуто однозначного визначення цього поняття, неповно визначено склад об'єктів суттєвості та їх класифікація, а також неповною мірою вирішені питання відображення в обліковій політиці показників суттєвості інформації, яка представляється у фінансовій звітності.

Метою статті є дослідження поняття суттєвості в бухгалтерському обліку та об'єктів її застосування з метою вдосконалення розкриття суттєвості в обліковій політиці суб'єктів державного сектору.

Виклад основного матеріалу. Понятійний апарат має важливе значення в будь-якій науці, у тому числі в науках про бухгалтерський облік, адже отримана бухгалтерська інформація не може бути достатньо корисною, якщо не будуть достатньо зрозумілі поняття [3]. Однак різні нормативні документи і дослідники в поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку включають різну суть, тобто не досягнуто єдиного наукового тлумачення цього терміна. Неточна термінологія призводить до невизначеності в мисленні, до змішування понять, а через них – до змішування розуміння, тлумачення явищ дійсності [2]. А якщо не будуть достатньо зрозумілі поняття, то це може призвести до того, що наведена у фінансовій звітності та примітках до неї інформація, може бути неправильно витлумачена користувачем і він не зможе прийняти досить обґрунтовані рішення.

Відповідно до Великого тлумачного словника сучасної української мови [4], слово «суттєвість» має такі трактування: важливість; значущість; має велике або особливе значення. Тобто в найбільш загальному плані воно не обмежується областю діяльності. У зв'язку з цим без доповнення галуззю діяльності воно не може застосовуватися як єдине визначення для характеристики фінансової звітності суб'єктів недержавного та державного секторів економіки.

Згідно з Концептуальною основою, «суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, заснованої на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація в контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання» [5]. У цьому документі суттєвість обмежується характером та/або величиною статей, тобто тільки обліковою інформацією. У п. 6 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) 1 «Подання фінансової звітності» наведено таке визначення поняття суттєвості: «суттєвість – інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення або оцінки користувачів, прийняті на основі фінансових звітів» [6]. У визначенні, наведеному в МСБОДС 1, конкретно не вказується, якої інформації стосується суттєвість. Тому можна зробити висновок, що це інформація не тільки облікова, а й необлікова (описова). Конкретизовано також причини, за якими інформація може визнаватися суттєвою (пропуск або неправильне відображення), а також наслідки цих причин для користувачів звітності (вплив на економічні рішення або оцінку).

Комітет зі стандартів фінансового обліку США визначає величину (міру) пропущеної чи викривленої інформації, яка в умовах, що склалися, породжує вірогідність того, що рішення кваліфікованого користувача, який покладається на інформацію, було б змінено або під впливом пропущеної або викривленої інформації (переклад з англ. авт.) [7]. У цьому визначенні також не конкретизовано, якої інформації стосується суттєвість (тільки облікової чи й необлікової), але конкретизовані наслідки пропуску та/або викривлення інформації (зміна рішення користувача).

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» під суттєвою розуміється інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності, а також відзначено, що суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та керівництвом суб'єктів державного сектору. Від визначення, наведеного в МСБОДС 1, це визначення відрізняється по суті лише тим, що в ньому відсутня причина – неправильне відображення інформації.

Згідно з Листом Міністерства фінансів України «Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності», «суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності» [8]. У цьому визначенні не вказано на причини впливу на рішення користувачів (відсутність певної інформації, неправильне відображення). Слід зазначити, що глибоких досліджень поняття суттєвості для цілей бухгалтерського обліку нами не знайдено. Дослідники в своїх працях наводять визначення поняття суттєвості або відповідно до Концептуальної основи [9], або відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», або МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» [10], або Листа Міністерства фінансів [11; 12; 13], або перераховують визначення, наведені в нормативних документах із бухгалтерського обліку України і міжнародних стандартах обліку [14].

Розглянемо, чи є наведені визначення поняттями. За В. Н. Брюшинкіним, поняття – це думка, що узагальнює об'єкти деякої безлічі й виділяє цю безліч за відмінною для неї ознакою [15]. А. Є. Конверський визначає поняття як форму мислення, яка є результатом узагальнення і виділення предметів деякого класу за загальними та специфічними для них ознаками [16]. Тобто в понятті узагальнюється визначена кількість предметів за певною ознакою. За своєю логічною структурою поняття складається зі змісту та обсягу. Змістом поняття є сукупність ознак, на підставі яких узагальнюються й виділяються в ньому предмети певного класу, а його обсягом є множина предметів, кожен з яких є носієм ознак, що складають його зміст. Будь-яке поняття включає логічний підмет і логічний присудок. Логічним підметом називається вираз, що означає те, що є об'єктом судження в цьому висловлюванні. Логічний присудок – вираз, який позначає те, що стверджується про предмет у висловлюванні.

Одне з правил визначення поняття – це можливість поміняти місцями підмет (лат. *definitio* – дефініція) і присудок (лат. *definiens* – дефінієнс) і при цьому не втратити змісту [16]. Застосуємо правило заміни місцями підмета і присудка до нормативних визначень поняття «суттєвість». Замінімо місцями підмет і присудок у визначенні, наведеному в Концептуальній основі, та отримуємо: характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності – є суттєвість. Тобто така заміна просто констатує, що суттєвість є аспектом доречності, про що зазначено також в МСБОДС 1. Не виділена у визначенні поняття і сукупність предметів, які є носіями суттєвості. Крім того, доречність включає в себе не тільки аспект суттєвості, а й інші аспекти. Також не можна заперечувати, що вся інформація, наведена у фінансовій звітності, впливає на економічні рішення. Але рішення можуть бути прийняті правильні чи неправильні залежно від дотримання, наприклад, принципу повноти, або не розкритий порядок оцінки активів і зобов'язань. У зв'язку з цим, на наш погляд, суттєвість є також аспектом достовірності, яка включає правдиве подання та повноту подання, що підтверджується у МСБОДС 1 при визначенні суттєвості, де вказуються пропуск або неправильне відображення інформації.

У МСБОДС 1 і НП(С)БОДС 101 поняття «суттєвість», на наше переконання, не розкривається, а наведено критерій (ознаку) суттєвості, а саме – вплив інформації, наведеної у фінансовій звітності на рішення користувачів. Це підтверджується визначеннями поняття «критерій», наведеними в різних словниках. Зокрема, у Тлумачному словнику з

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

управління [17] під критерієм розуміється «ознака, на підставі якої проводиться порівняння альтернатив, класифікація об'єктів і явищ». У Великому тлумачному словнику сучасної української мови «критерій – підстава для оцінки, визначення або класифікація чогось» [4]. Критерій – це мета на перспективу, або вимога до проекту, які кількісно не виражені, правило порівняння та вибору альтернатив, а також результатів дій та ефекту рішення, що приймається [18].

Наведене в Листі Міністерства фінансів України визначення суттєвості насамперед не є повним, тому що в ньому є вказівка лише на облікову інформацію, незважаючи на те, що у Примітках до фінансовій звітності передбачено надання й необлікової інформації, яка теж може впливати на рішення її користувачів. До того ж у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» йдеться про суттєву інформацію у фінансовій звітності без вказівки, що ця інформація є виключно обліковою. Крім того, поняття суттєвості досить загальне і його потрібно уточнити як «суттєвість у бухгалтерському обліку». Саме в бухгалтерському обліку, тому що звітність є його завершальним етапом [19].

Перевіримо визначення поняття суттєвості, наведене в Листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» щодо відповідності правилам визначення поняття. Загалом тут є підмет і присудок, який визначає обсяг поняття. Важливим у визначенні є ознака, за якою виділяється сукупність предметів дослідження. Як ознаку тут виділено характеристики, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Ознака не конкретна, адже нами вже зазначалось, що будь-яка інформація, наведена у фінансовій звітності на підставі аналізу, формує рішення її користувачів.

У НП(С)БОДС 1 і Листі Міністерства фінансів основна ознака суттєвої інформації – вплив на рішення її користувача. Однак будь-яка інформація у фінансовій звітності формує певні рішення та/або судження. При інтерпретації фінансової звітності, якщо інше не вказано, користувач керується тим, що якісні характеристики звітності відповідають бухгалтерським стандартам, а тому при вирішенні питань економічних відносин або інших відносин користувача звітності з її складачем, користувач приймає одне з двох рішень: так чи ні. Якщо суб'єкт державного сектору не виконав вимог до якісних характеристик звітності, то й рішення її користувача може бути неправильним. При цьому всі стандартні статті в звітності й у примітках до неї можуть бути правильними, але не наведена, наприклад, інформація про ліквідацію установи в першому кварталі року після року звітності може призвести до втрат у постачальників.

Найбільш повно відповідає вимогам поняття визначення, наведене Комітетом зі стандартів бухгалтерського обліку США [7]. Особливо важливим у цьому визначенні, на наш погляд, є те, що в ньому йдеться не про вплив звітної інформації на рішення користувачів, а про можливу зміну рішення внаслідок її пропуску або спотворення. Однак у визначення варто було б перед словом «інформації» додати слова «облікової і необлікової». З огляду на викладене пропонується таке визначення суттєвості в бухгалтерському обліку: **суттєвість у бухгалтерському обліку – 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.**

У нашому визначенні з усієї інформації виділяється не тільки не подана або неправильно подана інформація, але й додаткова облікова і необлікова інформація, ознакою якої є ймовірність зміни рішень користувачами. Наведене визначення відповідає також правилам заміни місцями підмета і присудка: сукупність пропущеної, невірної поданої і відсутньої облікової та не облікової інформації у фінансовій звітності, яка може призвести до зміни управлінських рішень чи оцінки її кваліфікованими користувачами – суттєвість у бухгалтерському обліку.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

У фінансовій звітності наводиться кількісна облікова і необлікова якісна доповнююча інформація. Кількісні показники наводяться в грошовому вираженні, але їх можна перевести у відносні показники. Зведений перелік якісних характеристик фінансової звітності суб'єктів державного сектору за НП(С)БОДС і МСБОДС 1 наведено на рис. 1.



Рис. 1. Якісні характеристики фінансової звітності

Джерело: складено авторами.

Більшість якісних характеристик звітності носить переважно описовий характер і не може бути виражена кількісно.

Об'єкти застосування суттєвості. У листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» [8] як об'єкти суттєвості перелічені: діяльність підприємства загалом; окремі господарські операції та об'єкти обліку; статті фінансової звітності. У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [20] до основних груп об'єктів застосування суттєвості віднесено: господарські операції; події; статті фінансової звітності. У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [21] 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 повинен застосовуватися до різної облікової та не облікової інформації: подій після звітної дати (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 та інших умов контракту (НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти») [22].

МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» зобов'язує застосовувати принцип суттєвості також до: змін у характері операцій підприємства; розкриття додаткової інформації, якщо вимоги МСБОДС недостатні для забезпечення можливості користувачів зрозуміти

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

вплив певних операцій або подій на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства; відхилень від стандарту для досягнення достовірного подання; проміжок часу; суттєвих помилок; змін в обліковій політиці. У цьому ж стандарті вказано, що суттєвість стосується 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 і громадськості, а також обсягів коштів вказано в Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджених рішенням Рахункової палати України від 22.09.2015 № 5-5. У цьому документі також зазначено, що в деяких випадках якісні фактори важливіші, ніж кількісні. Зокрема, якісними факторами є суспільні очікування і суспільний інтерес [23].

Підсумовуючи вищезазначене, об'єкти суттєвості в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору економіки наведені на рис. 2.

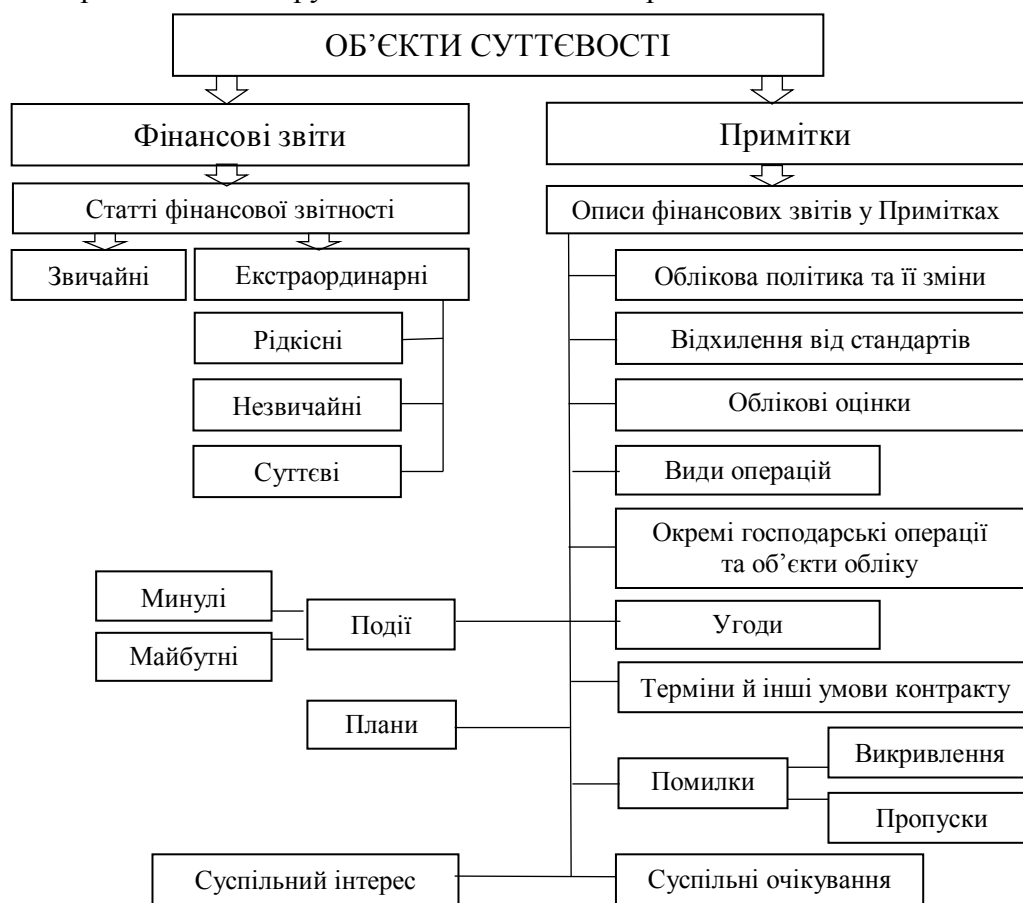


Рис. 2. Структура об'єктів суттєвості у фінансовій звітності

Джерело: складено авторами на основі нормативних і методичних документів із бухгалтерського обліку в державному секторі економіки.

Загалом бухгалтер, застосовуючи професійне судження [24], оцінює кожен статтю фінансової звітності та необхідність наведення в Примітках додаткової необлікової інформації на предмет їхнього впливу на економічні рішення та/або оцінку користувачів цієї звітності.

Слід також зазначити, що згідно з додатком 2 до МСБОДС 1, якщо остаточна інформація не є суттєвою, вимоги Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору до розкриття інформації можна не виконувати [6].

Вплив факторів на суттєвість. На суттєвість впливають зовнішні та внутрішні фактори. Серед зовнішніх факторів необхідно зауважити вплив стану інституційного середовища, як сукупності «основоположних політичних, соціальних, юридичних і еко-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

номічних правил, що визначають рамки людської поведінки й утворюють базис для виробництва, обміну і розподілу» [25]. Очікувані зміни в інституційному середовищі, зміна рамок умов функціонування й розвитку економічних суб'єктів переважно визначають величину зовнішніх ризиків діяльності суб'єктів державного сектору.

Серед внутрішніх факторів важливий вплив має зміна керівництва, організація діяльності (перебудова організаційна та технологічна, ліквідація установи тощо).

Пороги суттєвості. Міністерство фінансів України так визначає поріг суттєвості: «поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації» [8]. У листі наведено рекомендовані пороги суттєвості для окремих об'єктів обліку в межах 1-10 % від бази. Проте вказано, що пороги суттєвості щодо окремих господарських операцій та об'єктів обліку 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.

Слід зазначити, що Лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» [8] не є нормативним документом і носить рекомендаційний характер, а також про те, що в жодному 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» [5].

Отже, якщо стандартами обліку не встановлено пороги суттєвості, а також не визначено інформацію як суттєву, то пороги суттєвості й належність інформації до суттєвої визначаються суб'єктом господарювання на основі професійного судження бухгалтера.

Н. Л. Шкіря і Н. В. Залізник [26] (2007) запропонували визначати відсоток суттєвості взагалі для балансу за формулою

$$P = 2 + \left[1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right], \quad (1)$$

де P – відсоток суттєвості;

T – грошовий оборот за звітний період;

B – підсумок балансу на кінець звітного періоду.

Треба зауважити, що автори не наводять обґрунтувань формули, а також прикладів її застосування. Не розкрито, що мається на увазі під грошовим оборотом. Крім того, недоліком формули є те, що розрахунковий відсоток суттєвості по підприємству або в установі не може бути менше 3 %, а також в окремих випадках становити досить значну величину. Уникнути цього недоліку можна, виключивши з формули цифри 2 та/або 1.

Суттєвість у грошовому вимірі загалом по підприємству Н. Л. Шкіря та Н. В. Залізник пропонують визначати за формулою

$$S = \frac{B \cdot P}{100}, \quad (2)$$

де S – рівень суттєвості в грошовому вимірі (грн);

B – сальдо балансу на кінець звітного періоду, що підлягає аудиторській перевірці (грн);

P – встановлений аудитором відсоток суттєвості (%).

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Після визначення загальної суми суттєвості загалом за балансом вона розподіляється за рахунками бухгалтерського обліку пропорційно залишкам на кінець року або розрахунково за формулою

$$S_n = S \frac{t_n^d + t_n^k + c_n}{T + C}, \quad (3)$$

де S_n – величина суттєвості, що припадає на рахунок (субрахунок) n (грн);

t_n^d – дебетовий оборот за звітний період за рахунком (субрахунком) n (грн);

t_n^k – кредитовий оборот за звітний період за рахунком (субрахунком) n (грн);

C_n – сальдо на кінець періоду за рахунком (субрахунком) n (грн);

T – оборот за звітний період за всіма рахунками (грн);

C – сальдо за звітний період за всіма рахунками (грн).

Показники T і C беруться з оборотно-сальдової відомості на кінець звітного періоду. Формулу (1) для визначення порогу суттєвості по підприємству пропонують використувати також Т. Т. Дуда, П. А. Коронівський, І. В. Левицька [10] (2011), К. В. Саханевич і В. М. Чубай [27] (2012). Можливість застосування зазначеної формули вказана також у Методичних рекомендаціях із проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту [23] (2015). Позитивним у використанні формул є те, що визначення порогу суттєвості формалізується і не залежить від суб'єктивних суджень укладачів фінансової звітності.

Як видно з формули (1), величина порога суттєвості по підприємству залежить від оборотності за статтями звітності. У поясненнях до формули жоден з авторів не розкрив, що розуміється під грошовим оборотом, оборот за рахунками грошових коштів чи за всіма рахунками бухгалтерського обліку. З огляду на формулу (3), автори, можливо, мали на увазі у формулі (1) оборот за всіма рахунками бухгалтерського обліку, а тому показник T у формулі (1) слід позначити як «оборот за всіма рахунками бухгалтерського обліку за звітний період». Необхідно також у формулі (3) показник T (оборот за звітний період за всіма рахунками) замінити на суму дебетових (T_n^d) та кредитових оборотів (T_n^k) за всіма рахунками, після чого формула матиме більш зрозумілий вигляд:

$$S_n = S \frac{t_n^d + t_n^k + c_n}{T_n^d + T_n^k + C}. \quad (4)$$

Взагалі базою розподілу загальної суми порога суттєвості можуть слугувати й інші бази розподілу: пропорційно залишкам на кінець періоду за статтями обліку; для активів пропорційно дебетовим, а для пасивів – пропорційно кредитовим оборотам.

З огляду на викладене після розрахунку порога суттєвості за формулами обов'язково треба проаналізувати отриманий результат і за необхідності уточнити поріг суттєвості на основі професійного бухгалтерського судження. Треба також зазначити, що поріг суттєвості у відносних показниках для суб'єкта державного сектору не завжди свідчить про суттєвість певної статті обліку або звітності, адже сума може бути абсолютно незначною як для самого суб'єкта, так і для зовнішніх користувачів.

«Асоціацією Професійних Бухгалтерів Співдружність» Російської федерації [28] (2010) пропонується проводити розрахунок середнього рівня суттєвості на підставі базових показників бухгалтерського балансу і звіту про фінансові результати. Для цього застосовують формулу

$$U_{cc} = (БП1 + БП2 + БП3 + БП4) : N, \quad (5)$$

де U_{cc} – середній рівень суттєвості, тис. руб.,

$БП 1$ – валюта балансу (допустиме викривлення 2 %), тис. руб.;

$БП 2$ – власний капітал (допустиме викривлення 5 %), тис. руб.;

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

БП 3 – виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) (допустиме викривлення 2 %), тис. руб.;

БП 4 – собівартість продукції (робіт, послуг) (допустиме викривлення 2 %), тис. руб.;

N – кількість досліджуваних показників.

Отримане значення Y_{cc} використовується для розрахунку планової суттєвості (P_c) за формулою

$$P_c = Y_{cc} \cdot 75 \%, \quad (6)$$

де 75 % – плановий відсоток, використовуваний для розрахунку рівня суттєвості, встановлений спільнотою.

Базові показники та їх допустиме викривлення встановлюються спільнотою самостійно, зважаючи на принципи розумності й сумлінності. Обставини, які характеризуються кількісними ознаками, вважаються істотними, якщо вони перевищують показник планової суттєвості (P_c).

У Листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності», а також низкою дослідників прямо [29] або опосередковано [11] поріг суттєвості вважають тільки кількісною мірою. Проте, принцип суттєвості застосовується також і до необлікової інформації, яка наводиться у фінансовій звітності. У цьому випадку поріг суттєвості є величиною якісною й означає вплив додаткової інформації за об'єктами суттєвості на можливу зміну свого рішення чи оцінку користувачем фінансової звітності. Якщо рішення чи оцінка може змінитися, то така інформація є суттєвою і її потрібно наводити у фінансовій звітності. Відбір такої інформації здійснюється на основі професійного судження бухгалтера.

Якщо поріг суттєвості для кількісних показників служить певним порогом або критерієм відсікання інформації, яка не впливає на кінцеве рішення користувачів звітності, то не облікова інформація за об'єктами суттєвості швидше є додаванням до фінансової звітності зовнішньої і внутрішньої інформації, яка може вплинути на остаточне рішення користувача.

Відображення суттєвості в обліковій політиці. Основою внутрішнього регулювання обліку в установі є його політика бухгалтерського обліку, складовою якої є облікова політика [30]. Облікова політика в державному секторі є сукупністю принципів, стандартів, правил, методів і процедур обліку, які застосовуються всіма структурними підрозділами суб'єктів державного сектору при підготовці фінансової звітності [31].

З урахуванням вимог НП(С)БОДС, суб'єкти державного сектору економіки, формуючи власну облікову політику, самостійно визначають ознаки суттєвості та її пороги за статтями обліку та ознаки суттєвості необлікової додаткової інформації, яка може вплинути на економічні рішення та/або оцінку користувачів фінансової звітності.

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 [8], для відображення зменшення корисності активу (НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»), для переоцінки основних засобів (НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»), нематеріальних активів (НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи») та доходу кредитора від зворотного викупу фінансових активів (НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти») [22].

Згідно з НП(С)БОДС 1 «Подання фінансової звітності» 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 в минулому [1]. Тобто в цьому стандарті йдеться не тільки про облікову, а й іншу (не облікову) доречну інформацію. Тому у внутрішньому нормативному документі треба перерахувати якісні об'єкти суттєвості (наприклад, перерахо-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

вані на рис. 2) і відобразити це в такий спосіб: головному бухгалтеру установи після завершення звітного періоду на основі професійного судження виділяти екстраординарні статті обліку, окремі господарські операції та об'єкти обліку, види операцій, помилки, угоди, події, терміни та інші умови контрактів, плани, суспільні очікування і суспільний інтерес та оцінювати їх на предмет суттєвості. За наявності в такій інформації ознак суттєвості, відображати її в Примітках до річної фінансової звітності.

Необхідно зауважити, що при визначенні об'єктів суттєвості в обліковій політиці слід орієнтуватися на можливих користувачів звітності, оскільки та ж сама інформація для одних користувачів може бути суттєвою, а для інших – несуттєвою.

Висновки і пропозиції. У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки та пропозиції:

– суттєвість у бухгалтерському обліку – 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;

– принцип суттєвості застосовується не тільки до облікової, а й до необлікової інформації, наведеної у фінансовій звітності;

– пороги суттєвості кожен суб'єкт державного сектору повинен визначати не тільки у відносних, а й в абсолютних показниках і відображати у своїй обліковій політиці;

– при розрахунку порогів суттєвості за формулами, необхідно їх уточнення на основі професійного судження бухгалтера;

– у примітках до фінансової звітності слід розкривати не тільки додаткову облікову інформацію, але і суттєву необлікову: плани; минулі і майбутні події, які можуть змінити економічні рішення та/або оцінку користувачів фінансової звітності;

– незважаючи на закріплення порогів суттєвості в обліковій політиці, при їх застосуванні треба застосовувати професійне судження бухгалтера.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z010310>.

2. Еришев А. А., Лукашевич Н. П., Сластенко Е. Ф. Логика: учеб. пособие / под ред. Н. П. Лукашевича. 5-е изд., стереотип. Київ: МАУП, 2004. 214 с.

3. Лень В. С., Крот Ю. В. Співвідношення понять непродуктивні витрати і втрати та їх класифікація. *Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал*. 2013. № 10. С. 33–37. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_10_6.

4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

5. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 «Подання фінансових звітів». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

7. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. URL: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132570&acceptedDisclaimer=true.

8. Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 04230-108. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0>.

9. Бакаев А. С. О требовании существенности в бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Аудит*. 2016. № 2. С. 27–29. URL: https://gaap.ru/articles/O_trebovanii_sushchestvennosti_v_bukhgalterskoy_finansovoy_otchetnosti.

10. Дуда Т. Т., Коронівський П. О., Левицька І. В. Суттєвість в обліковій політиці підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 1. С. 68–70.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

11. Воськало Н. М., Воськало В. І. Використання принципу суттєвості для складання фінансової звітності. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 62–64.
12. Клевець В. Б. Суттєвість інформації як один із основних принципів формування облікової політики підприємства. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11/12. С. 154–159.
13. Чернышова Н., Товстопят Ю., Крылова Т. Существенность информации. URL: <https://i.factor.ua/journals/nk/2014/december/issue-24/article-4129.html>.
14. Ковач С. І. Концепція суттєвості в обліку і звітності. *Бізнес Інформ*. 2014. № 6. С. 284–288.
15. Брюшинкин В. Н. Логика: учеб. для вузов. 3-е изд., испр., доп. Москва: Издательство Гардарики, 2001. 334 с.
16. Конверський А. Є. Логіка (традиційна та сучасна): підручник для студентів вищих навчальних закладів. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 536 с.
17. Толковий словарь по управлению. Москва: Аланс, 1994. 252 с.
18. Лень В. С. Співвідношення критеріїв та показників оцінки ефективності новацій. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економіка»*. 2000. № 11. С. 38–45. URL: ekona.org.ua/repository/download/107.pdf.
19. Лень В. С., Гливенко В. В. Звітність підприємства: підручник. 4-те вид., виправ. Київ: Каравела, 2016. 676 с.
20. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затв. 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.
21. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: затв. 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.
22. Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
23. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затвержені рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf.
24. Лень В. С., Нехай В. А. Профессиональное суждение бухгалтера: определение понятия и содержание. *Облік і фінанси*. 2016. № 3 (73). С. 22–30.
25. Мельник А. Ф., Васіна А. Ю., Желюк Т. Л., Попович Т. М. Національна економіка: навч. посіб. Київ: Знання, 2011. 460 с.
26. Шкіря Н. Л., Залізник Н. В. Нові підходи до визначення та розподілу суттєвості в аудиті. URL: http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Economics/7_96369.doc.htm.
27. Саханевич К. В., Чубай К. В. Визначення рівня суттєвості в процесі аудиту. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 225–230.
28. Варианты формулировок в учетной политики уровня существенности для исправления ошибки. Москва: НП «Ассоциация Профессиональных Бухгалтеров Содружество», 2010. URL: npabs.ru/upload/docs/.../varianty_formulirovok_v_uchetnoj_politiki_urovnja_.docx.
29. Фролова Т. А. Аудит: конспект лекций. Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2009. URL: http://www.aup.ru/books/m201/3_2.htm.
30. Лень В. С., Нехай В. А. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура. *Вісник ЧНТУ. Серія економічні науки*. 2014. № 4 (76). С. 289–301.
31. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська та ін. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. 568 с.

References

1. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti» [National Public Accounting Standards (Standard) 101 «Presentation of Financial Statements»]*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z010310>.
2. Yerishev, A. A., Lukashevich, N. P., Slastenko, Ye. F. (2004). *Logika [Logic]*. Kyiv: MAUP [in Russian].

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

3. Len, V. S., Krot, Yu. V. (2013). Spivvidnoshennia ponyat neproduktyvni vytraty i vtraty ta ikh klasyfikatsiia [The ratio of concepts to non-productive costs and losses and their classification]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and audit*, 10, 33–37. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_10_6 [in Ukrainian].
4. Busel, V. T. (Ed.) (2005). *Velykyi tumachnyi slovnyk suchasnoi ukrayinskoï movy [Great explanatory dictionary of contemporary Ukrainian language]*. Kyiv: Irpen: VTF «Perun» [in Ukrainian].
5. IASB. *Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Conceptual basis of financial reporting]*. (2010). Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
6. IASB. *Mizhnarodnyy standart bukhhalterskoho obliku u derzhavnomu sektori 1 «Podannsa finansovykh zvitiv» [International Public Sector Accounting Standard 1 «Presentation of Financial Statements»]* (2010). Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
7. FASB (2008). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Retrieved from http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132570&acceptedDisclaimer=true.
8. *Lyst Ministerstva finansiv Ukrayiny «Pro suttievist v bukhhalterskomu obliku i zvitnosti» [Letter of the Ministry of Finance of Ukraine «On Materiality in Accounting and Reporting»]*. № 04230-108 (from 29.07.2003). Retrieved from <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0> [in Ukrainian].
9. Bakaev, A. S. (2016). O trebovanii sushchestvennosti v bukhhalterskoi (finansovoi) otchetnosti [On the requirement of materiality in accounting (financial) reporting]. *Audit – Audit*, 2, 27–29. Retrieved from https://gaap.ru/articles/O_trebovanii_sushchestvennosti_v_bukhhalterskoy_finansovoy_otchetnosti.
10. Duda, T. T., Koronivskiy, P. O., & Levytska, I. V. (2011) Suttievist v oblikovii politytsi pidpriemstva [Materiality in the accounting policy of the enterprise]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu – Herald of Khmelnytskyi national university*, 1, 68–70 [in Ukrainian].
11. Voskalo, N. M., & Voskalo, V. I. (2016). Vykorystannya pryntsyphu suttievosti dlya skladannya finansovoyi zvitnosti [The use of the principle of materiality for the preparation of financial statements]. Proceeding from *Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informatsiinoi systemy v Ukraini: materialy IV Mizhnar. nauk.-prakt. konf. – Status and prospects of the development of the accounting and information system in Ukraine: materials IV International. science-practice conf., May 11, 2016* (pp. 62-64). Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
12. Klevets, V. B. (2007). Suttievist informatsii yak odyin iz osnovnykh pryntsyypiv formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva [Materiality of information as one of the main principles of formation of accounting policy of the enterprise]. *Oblik i finansy APK – Accounting and finance of agroindustrial complex*, 11/12, 154–159 [in Ukrainian].
13. Chernyshova, N., Tovstopyat, & Y. U., & Krylova, T. (2014). *Sushchestvennost informatsii [Materiality of information]*. Retrieved from <https://i.factor.ua/journals/nk/2014/december/issue-24/article-4129.html>.
14. Kovach, S. I. (2014). Kontseptsiya suttievosti v obliku i zvitnosti [Concept of Materiality in Accounting and Reporting]. *Biznes inform – Business Inform*, 6, 284–288 [in Ukrainian].
15. Bryushinkin, V. N. (2001). *Logika [Logic]*. Moscow: Gardariki [in Russian].
16. Konverskiy, A. Ye. (2008). *Lohika (tradytsiyna ta suchasna) [Logic (Traditional and Modern)]*. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury [in Ukrainian].
17. *Tolkovyi slovar po upravleniiu [Explanatory dictionary on management]* (1994). Moscow: Alans [in Russian].
18. Len, V. S. (2000). Spivvidnoshennya kryteriyiv ta pokaznykiv otsinky efektyvnosti novatsiy [Value of criteria and indicators for assessing the effectiveness of innovations]. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomika – Visnyk of Chernihiv State Technological University. Economics series*, 11, 38–45. Retrieved from ekona.org.ua/repository/download/107.pdf [in Ukrainian].
19. Len, V. S., & Hlyvenko, V. V. (2016). *Zvitnist pidpriemstva [Reporting of Enterprise]*. Kyiv: Caravela [in Ukrainian].
20. *Metodychni rekomendatsiyi shchodo oblikovoyi polityky pidpriemstva [Methodical recommendations on the accounting policy of the enterprise]*. № 635 (dated June 27, 2013). Retrieved from http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536 [in Ukrainian].

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

21. *Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky subiekta derzhavnoho sektoru* [Methodical recommendations on the accounting policy of the public sector entity]. № 11 (dated January 23, 2015). Retrieved from http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391 [in Ukrainian].

22. *Natsionalni polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori* [Public accounting standards (standards) in the public sector]. Retrieved from http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 [in Ukrainian].

23. *Metodychni rekomendatsiyi z provedennia Rakhunkovoiu palatoiu finansovoho audytu* [Methodical recommendations on carrying out of the financial audit by the Accounting Chamber]. from 22.09.2015, № 5-5. Retrieved from http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf.

24. Len, V. S., & Nekhai, V. A. (2016). Professionalnoe suzhenie bukhhaltera: opredelenie poniatiia i sodержanie [Professional judgment of the accountant: definition of the concept and content]. *Oblik i finansi – accounting and finance*, 3 (73), 22–30 [in Ukrainian].

25. Melnyk, A. F., Vasina, A. U., Zhelyuk T. L., & Popovych T. M. (2011). *Natsionalna ekonomika* [National Economy]. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].

26. Shkiriya, N. L., & Zaliznyak N. V. (2011). *Novi pidkhody do vyznachennya ta rozpodilu suttyevosti v audyti* [New approaches to the definition and distribution of materiality in the audit]. Retrieved from http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Economics/7_96369.doc.htm [in Ukrainian].

27. Sakhanevych, K. V., & Chubay K. V. (2012). Vyznachennia rivnia suttyevosti v protsesi audytu [Determination of the level of materiality in the audit process]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika» – Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic»*, 722, 225–230 [in Ukrainian].

28. Assotsiatsiia Professionalnykh Bukhhalterov Sodruzhestvo. (2010). *Varianty formulirovok v uchetnoy politiki urovnya sushchestvennosti dlia ispravleniia oshibki* [Variants of wording in the accounting policy of the materiality level for correcting the error]. Retrieved from http://npabs.ru/upload/docs/.../varianty_formulirovok_v_uchetnoy_politiki_urovnja_.docx.

29. Frolova, T. A. (2009). *Audit: konspekt lektsiy* [Audit: a summary of lectures]. Taganrog: TTI YUFU. Retrieved from http://www.aup.ru/books/m201/3_2.htm [in Russian].

30. Len, V. S., & Nekhai, V. A. (2014). Polityka bukhhalterskoho obliku v byudzhetnykh ustanovakh: zmist ta struktura [Accounting policy in budgetary institutions: content and structure]. *Visnyk CHNTU. Seriya «Ekonomichni nauky – Visnyk of Chernihiv State Technological University. Economics series*, 4 (76), 289-301 [in Ukrainian].

31. Lovinska, L. H., Sushko, N. I., Svirko, S. V. et al. (2013). *Reformuvannia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv* [Accounting reform in the public sector in accordance with international standards]. Kyiv: DNU «Akademija finansovogo upravlinnya» [in Ukrainian].

Гливенко Валентина Василівна – кандидат економічних наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14035, Україна).

Гливенко Валентина Васильевна – кандидат экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14035, Украина).

Glivenko Valentyna – PhD in Economics, Associate Professor, Professor of Department of Accounting, Taxation and Auditing, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka St., 14035 Chernihiv, Ukraine).

E-mail: glivenkovv@meta.ua

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4590-3567>

Researcher ID: G-1643-2016

Лень Василь Степанович – кандидат економічних наук, професор, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14035, Україна).

Лень Василий Степанович – кандидат экономических наук, профессор, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14035, Украина).

Len Vasyi – PhD in Economics, Professor, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka Str., 14035 Chernihiv, Ukraine).

E-mail: vasil_len@meta.ua

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1777-2886>

Researcher ID: G-9655-2016