

УДК 657.1:334.758.4

С. П. Лозовицький**ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ ВІДПОВІДНО
ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ**

Розглядаються особливості визначення суттєвості згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту, завдань з надання впевненості та етики й пов'язані з ними аспекти в діяльності аудиторів України.

The features of determination of importance accordant from the requirements of the International standards of audit are examined, tasks from the grant of confidence and ethics and related to them aspects in activity of public accountants of Ukraine.

З квітня 2003 р. згідно з рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122 „Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів” аудитори в своїй практичній діяльності використовують Міжнародні стандарти аудиту та етики (МСА) Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) як Національні стандарти аудиту. У 2004–2005 рр. МФБ внесено значні зміни у зміст стандартів, значно підвищено вимоги до якості аудиторських послуг, відповідальності аудитора, документування результатів аудиту тощо[1 – 3]. Важливою умовою ефективного застосування МСА є адекватність використання їх для виконання різних видів аудиторських завдань.

У МСА весь спектр завдань, що виконуються аудиторами, класифіковано залежно від рівня впевненості. Елементи та цілі завдань з надання впевненості та завдання, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО) і Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ), встановлюються в концептуальній основі МСА.

Завдання з надання впевненості – це такі завдання, при виконанні яких практик (аудитор) складає висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, що не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями. Результатом даної оцінки або порівняння предмета завдання є інформація, отримана внаслідок застосування критеріїв до предмета завдання. Ця інформація є результатом оцінки або вимірів предмета завдання. На підставі її аудитор у висновку висловлює думку стосовно надання впевненості.

Концептуальна основа передбачає виконання аудитором двох типів завдань з надання впевненості:

обґрунтованої, де метою є зменшення ризику з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як основи для позитивної форми висновку аудитора;

обмеженої, де метою виступає зменшення ризику з надання впевненості до рівня, прийнятого в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завдання з надання обґрунтованої впевненості) як основи для негативної форми висновку аудитора.

До завдань, що не стосуються надання впевненості і не підпадають під дію концептуальної основи, відносяться:

завдання, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів супутніх послуг (наприклад, з погоджених процедур або складання фінансової та іншої інформації);

складання податкової звітності, що не передбачає висловлення думки стосовно впевненості;

консалтингові завдання, наприклад, консалтинг з питань менеджменту або оподаткування, та інші консультаційні послуги.

Не обов'язково дотримуватись вимог концептуальної основи і для виконання завдань зі свідчення в суді стосовно обліку, аудиту, оподаткування та інших питань, а також таких, що включають висловлювання професійної думки, поглядів, з яких користувач може вивести деяку впевненість, при умові, якщо:

а) ці думки, погляди або висловлювання лише випадкові в контексті всього завдання;

б) будь-який письмовий звіт є чітко обмеженим у користуванні тільки таким об'єктом, що вказаний у звіті;

в) наявне письмове підтвердження від користувачів, що завдання не є завданням з надання впевненості;

г) завдання не подано як завдання з надання впевненості у звіті професійного бухгалтера.

Аудитор планує та виконує завдання з надання впевненості з професійним скептицизмом для отримання достатніх і відповідних доказів, що інформація з предмета завдання не має суттєвих перекручень. Основою для визначення аудитором природи, часу й обсягу процедур збирання доказів, оцінки наявності перекручень інформації з предмета завдання є розгляд суттєвості. Згідно з Концептуальною основою МСА розгляд суттєвості означає з'ясування, які фактори можуть вплинути на рішення користувача. Оцінка суттєвості пов'язана з оцінкою ризику завдання з надання впевненості. Ризик завдання з надання впевненості – це ризик, що практик зробить невідповідний висновок за умови, що інформація з предмета завдання суттєво перекручена. Крім того, аудитор-практик стикається з ризиком висвітлення невідповідної думки, коли інформація з предмета завдання не є суттєво перекрученою, а також з ризиком втрат через судові позови, негативну рекламу або інші події.

Природа, час і обсяг процедур збирання доказів залежить від самого завдання. „Обґрунтований рівень” – це концепція щодо отримання доказів, необхідних для того, щоб практик міг зробити висновок стосовно загальної інформації з предмета завдання. „Обґрунтована впевненість” менша за

абсолютну. Зменшення ризику завдання до нуля майже неможливе або дуже витратне через дію таких факторів, як:

- вибіркове тестування;
- обмеження, властиві внутрішньому контролю;
- факт, що більшість доказів є швидше переконливими, ніж остаточними;
- використання судження під час збирання доказів та оформлення висновків;

у деяких випадках невідповідність характеристик предметів завдання при їх оцінці чи вимірюванні критеріїв.

Аудитору слід оцінювати суттєвість у процесі визначення характеру, термінів й обсягів аудиторських процедур, під час оцінки наслідків викривлень у звітності.

Загалом можна стверджувати, що суттєвість – це властивість інформації, яка робить її здатною впливати на економічні рішення користувача інформації. Для акціонерів – це інформація про результати діяльності, динаміку прибутку і реальність активів, а для потенційних інвесторів – про фінансову стійкість, потенційні зміни попиту на продукцію, рентабельність вкладень тощо.

Вимоги і рекомендації щодо визначення суттєвості встановлено МСА 320 „Суттєвість в аудиті”. Основні з них узагальнено в табл. 1.

Новий МСА 330 „Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” встановлює стандартні положення та надає рекомендації щодо визначення загальних характеристик, планування і виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, які узагальнено в табл. 2.

У МСА підкреслюється, що оцінка суттєвості й відносної важливості кількісних та якісних факторів для окремого завдання є предметом професійного судження аудитора і включає в себе як обсяг (кількісна характеристика), так і характер (якісна характеристика) викривлень у фінансовій інформації. З точки зору якісної характеристики аудитор повинен використати своє професійне судження, щоб визначити, чи мають (або не мають) суттєвий вплив встановлені в процесі перевірки викривлення і відхилення від вимог нормативних актів. А з точки зору кількісних характеристик аудитор повинен оцінити, чи перевищують встановлені відхилення окремо або в сукупності той кількісний критерій, що визначається на основі рівня суттєвості.

Під рівнем суттєвості розуміють максимально допустиму кількість помилок або викривлень, яка може бути у фінансовій інформації, або у даних обліку і не введе в оману стосовно цієї інформації кваліфікованого користувача. Таким чином, рівень суттєвості – це допустима помилка у бухгалтерській звітності під час проведення аудиту.

При визначенні суттєвості враховують, як правило, два фактори: абсолютну і відносну величину помилки. Абсолютна величина – це суб’єктивна думка аудитора про те, чи помилка в певній сумі може бути визнана суттєвою із-за значущості суми незалежно від інших обставин. Відносна величина визначається у відсотках до відповідної прийнятої базової величини.

Т а б л и ц я 1

Рекомендації МСА 320 щодо визначення суттєвості

Розділ стандарту	Зміст вимог та рекомендацій
1	2
Мета	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо суттєвості та її взаємозв'язків з аудиторським ризиком У процесі проведення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у зв'язку з аудиторським ризиком
Суттєвість	Аудитор повинен розглянути можливість викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть вплинути на фінансові звіти Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, і стосовно сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається Аудитор повинен оцінювати суттєвість: а) визначаючи характер, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур б) оцінюючи наслідки викривлень
Взаємозв'язок суттєвості й аудиторського ризику	Між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотний зв'язок, тобто чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик, і навпаки. Аудитор враховує зворотний зв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур
Оцінка наслідків викривлень	Оцінюючи достовірність подання інформації у фінансових звітах, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту Сукупність не виправлених викривлень охоплює: 1) конкретні викривлення, встановлені аудитором, у т. ч. прямий вплив не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту за попередні періоди 2) найкращу можливу аудиторську оцінку інших викривлень, що їх не можна конкретно визначити (тобто прогнозованих помилок) Якщо аудитор дійде висновку про те, що викривлення можуть виявитися суттєвими, йому треба розглянути питання про зменшення аудиторського ризику за допомогою розширення аудиторських процедур або внесення управлінським персоналом змін до фінансових звітів Якщо управлінський персонал відмовляється вносити виправлення до фінансових звітів, а результати розширених аудиторських процедур не дають аудиторіві змоги зробити висновок, що сукупність не виправлених викривлень не є суттєвою, аудитор повинен розглянути питання про внесення відповідного пояснювального параграфа до аудиторського висновку згідно з МСА 700 „Аудиторський висновок про фінансову звітність”

Т а б л и ц я 2

Порядок дій аудитора відповідно до оцінених ризиків суттєвого викривлення (МСА 330)

Вимоги	Зміст вимог і рекомендацій
1	2
Загальні дії	Аудиторів слід визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів. Такі дії можуть складатися з необхідності зберігати професійний скептицизм аудиторській групі під час збору та оцінювання аудиторських доказів, призначення досвідченішого персоналу або спеціалістів з особливими навичками або використання експертів, забезпечення більшого ступеня нагляду або включення додаткових елементів непередбачуваності при виборі подальших аудиторських процедур, які слід виконати
Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень	Аудиторів слід планувати та виконувати подальші аудиторські процедури. При цьому аудитор розглядає такі питання: суттєвість ризику; ймовірність того, що відбудеться суттєве викривлення; характеристики класу операцій, залишку на рахунку або розкриття відповідної інформації; характер конкретних заходів контролю, які використовує суб'єкт господарювання і, зокрема, є вони ручними або автоматизованими; чи очікує аудитор отримати аудиторські докази, щоб визначити ефективність процедур контролю суб'єкта господарювання в запобіганні, виявленні або виправленні суттєвих викривлень; характер аудиторських процедур, найважливіших для дій у відповідь на оцінені ризики
Характер, обсяг та час подальших аудиторських процедур Тести контролю	Характер подальших аудиторських процедур, пов'язаний з їх призначенням (тести контролю або процедури по суті) та типом, тобто перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання або аналітичні процедури. Якщо оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень містить очікування того, що процедури контролю функціонують ефективно, аудиторів слід виконати тести контролю для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів про те, що процедури контролю функціонували ефективно у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється
Процедури по суті	Виконуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень і складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації, а також аналітичних процедур по суті. Аудитор планує та виконує процедури по суті, які мають відповідати оцінці ризику суттєвого викривлення

Продовження табл. 2

1	2
Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів	Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, аудиторів слід оцінити, чи залишаються відповідними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень
Документація	Аудиторів слід документувати загальні дії у відповідь на проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і характер, визначення часу та обсяг подальших аудиторських процедур

Тому при розробленні методу вибору рівня суттєвості аудитору потрібно вирішити два завдання:

1) вибрати показники бухгалтерської звітності, що будуть визначені як базові;

2) визначити значення рівня суттєвості для даних показників.

У зв'язку з тим важливо вибрати критерії, якими слід керуватися при визначенні статей балансу і звіту про фінансові результати як базових показників. Для здійснення цього може бути використаний вибір показників:

з найбільшою сумою – метод основного масиву, який полягає у виборі статей звітності, що мають найбільшу питому вагу (наприклад, у валюті балансу);

що оцінюються як такі, що мають найбільшу ймовірність появи в них помилок – метод ключових за ризиком показників. Ґрунтується на даних про те, що деякі статті або обороти по рахунках значно частіше мають помилки, тобто знаходяться в зоні ризику;

помилки в яких (навіть незначні) можуть викликати суттєві наслідки – метод ключових за результатами показників. Полягає у відборі тих статей, які можуть викликати значне погіршення фінансового стану підприємства.

У практичній діяльності доцільно використовувати комбінацію цих методів, відбираючи базовий показник, виходячи з його важливості у валюті балансу, можливого ризику помилок і наслідків цих помилок.

Аудитор повинен згідно з вимогами МСА зважати на рівень суттєвості: на етапі планування; у процесі виконання аудиторських процедур; на стадії завершення аудиту.

Існують два основних методи оцінки рівня суттєвості: оціночний і розрахунковий. Оціночний полягає в тому, що аудитор, виходячи з власного досвіду і знання бізнесу й обліку клієнта, визначає, що є суттєвим і встановлює рівень суттєвості. Розрахунковий метод зводиться до кількісного розрахунку рівня суттєвості.

Для практичного використання в діяльності аудиторів можна рекомендувати наступний порядок визначення рівня суттєвості. Загальна абсолютна величина суттєвості розраховується аудитором як відсоток до основного базового показника бухгалтерської звітності – валюти балансу за станом на кінець звітного періоду. На практиці суттєвою визнається загальна похибка в звітності понад 4 – 8% валюти балансу залежно від обсягів господарської діяльності в звітному періоді. Можливим також є застосування різних розрахункових процедур, які можуть бути формалізовані. Допустимим є використання як єдиного показника, так і комбінації показників для визначення суттєвості в процесі конкретної аудиторської перевірки.

Значення рівня суттєвості повинно бути встановлене на етапі планування аудиту й зафіксоване в плані перевірки. У процесі перевірки аудитор за необхідності може змінювати (коригувати) рівень суттєвості. Ці зміни повинні фіксуватися в робочих документах аудитора.

На підставі проведеного дослідження й аналізу вимог МСА, розгляду концептуальних підходів можна зробити наступні висновки:

необхідною умовою для якісного виконання аудиторських послуг відповідно до вимог МСА є визначення рівня суттєвості, адекватного рівневі впевненості, який забезпечується при виконанні аудиторської перевірки;

оцінка суттєвості є предметом професійного судження аудитора і включає як обсяг (кількісна характеристика), так і характер (якісна характеристика) викривлень у фінансовій інформації;

оцінка суттєвості може бути здійснена на основі двох основних методів: оціночного і розрахункового;

при виборі критеріїв, якими слід керуватися при визначенні статей балансу і звіту про фінансові результати базовими показниками можуть слугувати використані методи: вибір показників з найбільшою сумою; основного масиву; метод ключових за ризиком показників; метод ключових за наслідками показників. У практичній діяльності доцільно використовувати комбінацію цих методів, відбираючи базовий показник, виходячи з його ваги у валюті балансу, можливого ризику помилок і наслідків цих помилок.

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Пер. з англ. К., 2004.
2. Зубілевич С. Нові вимоги до аудиту в ЄС // Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 7. С. 55 – 60.
3. Handbook of international auditing, assurance and ethics pronouncements 2005 edition. International Federation of Accountants. New York, 10017 USA.