

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

«Суттєвість» є одним з найважливіших понять в аудиторській практиці, оскільки саме воно супроводжує аудитора з моменту визначення видів, обсягів та термінів здійснення аудиторських процедур і до формування аудиторського висновку. Мета аудитора – встановлюючи рівень суттєвості помилок у фінансовій звітності, підтвердити або заперечити її достовірність.

На думку Б.Ф. Усача, «...помилка вважається суттєвою, якщо внаслідок цього користувач фінансової звітності буде дезорієнтований щодо прийняття свого рішення або зазнає збитків» [9].

Л.П. Кулаковська трактує суттєвість як «...виражену в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача» [2].

Зважаючи на специфіку аудиту як виду перевірки, метою аудитора не є ні безпосередньо виявлення помилок, ні підтвердження абсолютної точності показників фінансової звітності. Його мета – впевнитись в тому, що фінансову звітність складено достовірно в усіх аспектах відповідно до концептуальної основи її надання.

Враховуючи те, що вхідний параметр аудиторської перевірки, який можна вважати «відправною точною» для здійснення контрольних процедур, є суттєвість, саме з її правильною документальною фіксацією має розпочинатися розбудова системи документування аудиту.

Поняття суттєвості є одним із ключових у бухгалтерському обліку та аудиті. У бухгалтерському обліку під суттєвістю зазвичай розуміють здатність операції, групи операцій та статті фінансової звітності значно впливати на рішення користувачів, що зумовлює необхідність окремого розкриття інформації за нею. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5], інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [6] сільськогосподарське підприємство у Примітках до річної фінансової звітності [7] розкриває інформацію щодо виправлення помилок. При цьому рішення щодо оприлюднення (чи не оприлюднення) уточненої фінансової звітності керівництво господарюючого суб'єкта приймає, виходячи з суттєвості інформації про помилки.

Пункт 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства визначає, що кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності мають бути визначені в розпорядчому документі про облікову політику підприємства [3].

В аудиті поняття «суттєвість» розщеплюється на дві складові:

– на суттєвість власне бухгалтерської інформації. При цьому аудитор має оцінити, чи вірно персонал підприємства обрав критерії для визначення цієї суттєвості, чи не втрачає фінансова звітність у повноті висвітлення показників та у презентабельності від того, що укладач звітності не виділив суттєві статті та не розшифрував їхні показники;

– суттєвість помилок, які з тих чи інших причин можуть бути допущені у процесі перевірки бухгалтерських даних.

Визначення рівня суттєвості прямо впливає на розрахунок аудиторського ризику та на обсяги аудиторської вибірки, а обґрунтування останньої – на достовірність висновків аудитора, які зазначаються в однойменному підсумковому документі або у звіті аудитора, оскільки такі висновки базуються саме на узагальненні зазначених вибіркового даних. Тому цілком природно, що всі процедури з визначення суттєвості у процесі перевірки знаходять своє документальне підтвердження.

Правила визначення суттєвості в аудиті викладено у окремому Міжнародному стандарті аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [4, с. 336-344]. Окремі питання з цього приводу описано у Міжнародному стандарті аудиту 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» [4, с. 396-406]. При цьому за відсутності у цих стандартах чіткої дефініції поняття «суттєвість» та критеріїв її оцінки МСА 320 прямо зазначає, що оцінка суттєвості передбачає застосування професійного судження. А отже, зазначене питання повністю виноситься на розсуд аудитора. Окрім того, істотною особливістю формулювань МСА 320 є те, що у ньому прописано правила визначення суттєвості лише при аудиті фінансової звітності.

Серед різноманіття методів визначення рівня суттєвості аудитор самостійно вибирає найприйнятніший. У вітчизняній аудиторській практиці рівень суттєвості визначають двома методами –

індуктивним та дедуктивним. За першим методом першочергово встановлюють рівень суттєвості для окремих статей, а потім для усієї фінансової звітності. З викладу міжнародного стандарту очевидно, що пріоритетним є так званий « дедуктивний» метод, за яким спочатку встановлюють загальний розмір максимально допустимої аудитором помилки для всієї фінансової звітності, а потім розподіляють її між конкретними статтями (за потреби) [8].

Для встановлення рівня суттєвості часто використовують відсоток (рідше – абсолютне значення величини), розмір якого залежатиме від елементів фінансової звітності (активи, зобов'язання, доходи тощо), від того, чи підвищений інтерес користувачів інформації до певних показників, стадії життєвого циклу суб'єкта, якого перевіряють, способу фінансування тощо. Очевидно, що рівень суттєвості буде нижчим, якщо підприємство залучає позикові кошти, аніж в разі фінансування виключно за рахунок власного капіталу. Адже часто залучення позик чи кредитів супроводжується помилками в нарахуванні відсотків, при їх віднесенні до витрат з метою оподаткування, шахрайством тощо. При встановленні рівня суттєвості базовими показниками для аудитора найчастіше є виручка від реалізації продукції (послуг), валовий дохід, дохід до оподаткування, сукупні витрати, власний капітал чи чиста вартість активів підприємства. Встановлений відсоток суттєвості та елемент фінансової звітності, до якого його застосовують взаємопов'язані, з урахуванням його кількісного та якісного значення. Тому виявлені аудитором помилки, зокрема неточності чи перекичування у фінансовій звітності, також треба розглядати в якісному та кількісному аспектах. Так, якісними аспектами може бути недостатній чи неточний опис облікової політики щодо окремих статей чи операцій; визначення аудитором факту невідповідності здійснених підприємством операцій нормативним вимогам тощо. З кількісного погляду розглядаються як значні, так і порівняно невеликі суми помилок, що в сукупності можуть вплинути на достовірність фінансової звітності [1].

Усі аспекти, пов'язані зі зміною рівня суттєвості (зокрема його зниженням), відображено у МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», якого раніше не існувало. В ньому вказано, що аудитор повинен оцінити вплив ідентифікованих викривлень на результати аудиту (зокрема на вид аудиторського висновку) та викривлення, яке не виправив замовник аудиту, якщо вони є, на достовірність фінансової звітності, і за результатами оцінки переглянути встановлений ним рівень суттєвості. Оцінюючи виявлені викривлення, аудитор передовсім повинен встановити, в результаті чого вони виникли: похибки при зборі або обробці даних, на основі яких складена фінансова звітність; пропущення будь-якої суми; помилкової облікової оцінки; судження керівництва суб'єкта щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими тощо [3].

Замовляючи ж аудиторські послуги, власники здебільшого бажають впевнитися у правильності відображення операцій у бухгалтерському обліку, у відсутності суттєвих викривлень, зумовлених непрофесіоналізмом або нечесністю бухгалтерів і інших посадових осіб, та у відсутності податкових ризиків. А отже, суттєвість у цьому випадку означає не «здатність викривлення показника звітності вплинути на рішення користувача», а «здатність помилок або інших ризиків вплинути на господарську діяльність підприємства».

Для встановлення абсолютної та порівняльної величини суттєвості виявлених помилок за результатами перевірок аудиторам доцільно вести робочі документи, пов'язані з її визначенням. Разом з тим, навіть на аудиторських фірмах, які входять до Велика четвірка аудиторських компаній, не робляться загальний огляд (збірку матеріалів) по проектах із переліками найтипівіших виявлених помилок. Тому, коли приходять нові клієнти, зорієнтувати, по якому прикладу чи шаблону робити перевірку і на що слід звертати особливу увагу, аудитора-початківця можуть лише в усному порядку ті, хто здійснював аналогічний аудит і пам'ятає всі нюанси.

Отже, вибір подальших дій після інформування про середній по перевірках аудиторської фірми рівень суттєвості (з відповідними поясненнями) та його порівняння з суттєвістю за операціями підприємства буде залежати від клієнта, однак таке інформування дозволить керівництву (власникам) об'єкта перевірки або впевнитися у тому, що їхня система бухгалтерського обліку у порівнянні з середніми показниками по подібних підприємствах галузі має прийнятний рівень недоліків, або переконатися у необхідності змін цієї системи внаслідок відхилення суттєвості помилок від середніх значень у гірший бік.

Список використаних джерел

1. Каменська Т. Визначення суттєвості в аудиті. URL: <http://www.licasoft>.
2. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навч. посіб. 3-тє вид. К.: Каравела, 2006. 312 с.

V Національна науково-практична конференція студентів і молодих вчених

3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=uk>.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (частина 1): нормативне виробничо-практичне видання / Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України; комп'ютерна верстка Михайленко Т. Р. Київ: видавництво «Фенікс», 2015. 986 с.
5. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
7. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.
8. Редько О.О., Кулагін О.А., Редько К.О. Суттєвість в практиці професійного аудиту: практичний посібник. К.: 2010. 24 с. URL: <http://spilka-audit.org.ua/library/122-suttyevst-v-praktic-profesynogo-audit.html>.
9. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. К. : Знання-Прес, 2002. 223 с.
10. Khorunzhak N., Belova I., Zavytii O., Tomchuk V., Fabiianska V. [Quality control of auditing: Ukrainian prospects](#) / Khorunzhak N., Belova I., Zavytii O., Tomchuk V., Fabiianska V. // Independent Journal of Management & Production. 2020. Vol 11, № 8. P.712-726. <http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/article/view/1229/1317>