



ЗАЗУЛЯ І.О.
ст. гр. ОАБзм-11

ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОЇ ПОМИЛКИ В АУДИТІ

Згідно з МСА № 320 на суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними [1] Більшість підприємців при замовленні аудиторської перевірки цікавлять саме помилки щодо податкових розрахунків, так як саме вони можуть спричинити фінансові санкції. На сьогодні проблемою є той факт, що науковці при розробці критеріїв суттєвості для різних розділів звітності та статей балансу не враховують їх взаємозв'язок та вплив на результативний показник – оподатковуваний та чистий прибуток підприємства.

Багато науковців виражають вірну думку, що не можна застосовувати один критерій суттєвості до всіх статей балансу. Ними розроблено безліч підходів щодо визначення порогу суттєвості стосовно різних розділів фінансової звітності.

Визначаючи межу суттєвості помилок, необхідно враховувати те, що МСА не зобов'язують аудиторів підтверджувати абсолютну точність фінансової звітності та не ставлять за мету виявлення помилок. Це означає, що за наслідками аудиту, в аудиторському висновку, не може бути висловлена незалежна професійна думка, щодо достовірності фінансової звітності з точністю ані до 1 грн. а ні до 1 тис. грн. За результатами аудиту складається висновок (безумовно-позитивний або модифкований), в якому виказується думка аудиторів, щодо того чи фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно й повно розкриває фінансову інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал підприємства відповідно до концептуальної основи її складання.

В сучасній теорії аудиту виділяють три основних рівні суттєвості помилок (рис 1.):

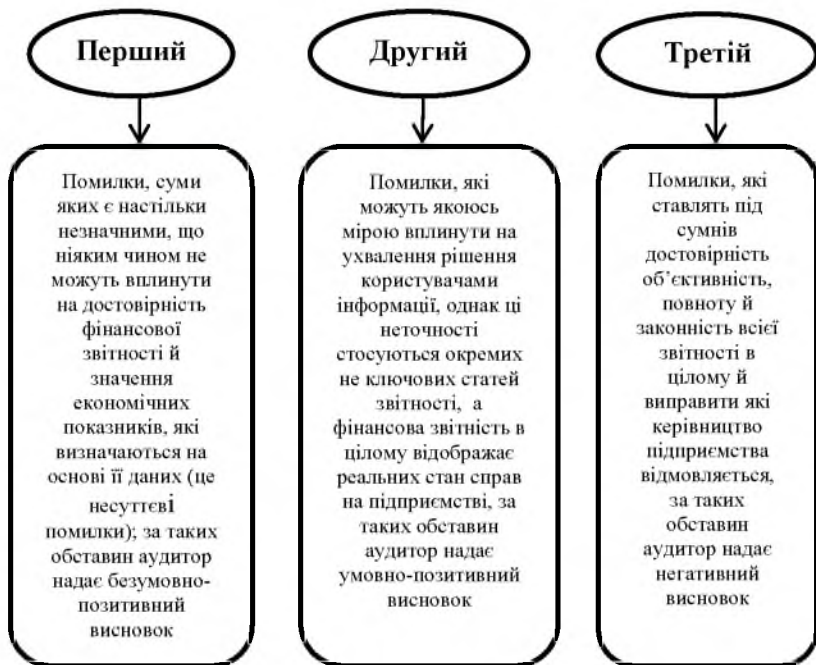


Рис. 1. Рівні суттєвості помилок

За наведеною класифікацією, на нашу думку, до уваги необхідно брати лише помилки другого й третього рівнів.

Приклад 2 рівня. Наприклад, інформація про наявність суттєвої неточності в обліку товарних запасів може вплинути на користувача і визначити його рішення про надання грошової позики компанії. Але наявність неточності в обліку товарних запасів ще не свідчить про те, що облік грошових коштів, дебіторської заборгованості та інші елементи фінансової звітності, а також фінансова звітність в цілому суттєво невірні.

Аудитору для того щоб ухвалити рішення щодо ступеня суттєвості тієї чи іншої помилки повинен оцінити можливу ступінь її впливу на фінансову звітність. Уявімо собі, що аудитор не може прийти до певної думки про те, чи достатньо об'єктивно відображені в обліку товарно-матеріальні запаси так як неточність в обліку товарно-матеріальних запасів впливає на дані інших рахунків і на звітні підсумки. Тоді



аудитор повинен оцінити суттєвість сукупного ефекту впливу цієї неточності на загальну суму поточних активів (оборотних коштів), на загальний обсяг активів, на собівартість і податкові платежі, а також на чистий прибуток.

Коли аудитор приходять до думки, що неточність є суттєвою, але не робить вирішального впливу на фінансову звітність в цілому, доречно надати висновок із застереженнями. У такому випадку в абзаці-думці з'явиться застереження, що вводиться фразою "за винятком".

Щодо 3 рівня помилок то, повертаючись до попереднього прикладу, можна сказати, що якщо сальдо по товарно-матеріальних запасах має велику питому вагу в валюті балансу, то більша неточність може виявитися настільки суттєвою, що аудитор у своєму висновку повинен буде висловити думку про те, що фінансова звітність в цілому не може розглядатися як така, що об'єктивно відбиває стан справ. При найвищому рівні суттєвості аудитор залежно від наявних умов повинен або відмовитися від висловлення думки, або представити негативний висновок.

Визначаючи найвищий ступінь суттєвості, необхідно з'ясувати, до якої міри така виняткова ситуація впливає на різні статті фінансової звітності. Це зазвичай називається ступенем поширеності неточності. Неправильне відображення сальдо по рахунках грошових коштів та дебіторів впливає тільки на ці рахунки і тому не є поширеним. Навпаки, суттєву помилку при обліку обсягу реалізації - вищий ступінь розповсюдження неточності, оскільки впливає не тільки на власний обсяг реалізації, але й на сальдо дебіторів, суму податкових платежів, реінвестований прибуток, які у свою чергу впливають на оборотні кошти, повну величину активів, поточні зобов'язання та їх загальну величину, на рахунок капіталу, чистий прибуток.

У міру підвищення ступеня поширеності помилок у клієнта збільшується і необхідність подання аудитором саме негативного висновку, а не висновку із застереженнями. Наприклад, аудитор приходять висновку, що неправильне відображення сальдо по рахунках грошових коштів та дебіторів (тобто якщо виникнення дебіторської заборгованості відображено як отримання грошових коштів або навпаки) повинно спричинити за собою подання висновку із застереженнями, тому що ця помилка є суттєвою. Проте помилка на ту ж суму в обсязі реалізації може призвести до подання негативного висновку в зв'язку з високим ступенем поширеності.



Незалежно від того, про яку суму йдеться, необхідно представити відмову від висловлення думки, якщо за критеріями "Кодексу професійної етики" має місце відсутність незалежності. Ці суворі правила показують, наскільки незалежність важлива для аудитора. Тому будь-які обмеження незалежності вважаються надзвичайно суттєвими.

При цьому доцільно враховувати важливість, матеріальність кожної статті, її вплив на достовірність звітності, роль у процесі прийняття управлінських рішень. Наприклад, помилки за статтями оборотних активів і короткострокових зобов'язань є більше значними в порівнянні з помилками за статтями капіталу або довгострокових зобов'язань, оскільки перші визначають рівень ліквідності підприємства. Звідси межа суттєвості помилок за поточними активами і зобов'язаннями може бути набагато нижче в порівнянні з іншими статтями. Для досягнення досить низького рівня суттєвості, необхідно виконати значно більшу кількість аудиторських процедур, чим при запланованому високому рівні суттєвості помилок.

На рішення користувача може вплинути і характер помилки, що міститься у звітності. Можна виділити наступні аспекти помилок, відношення до яких буде особливим:

1. Господарська операція є незаконною або носить шахрайський характер.
2. Помилка може істотно вплинути в майбутньому звітному періоді, хоча зараз вона несуттєва.
3. Помилка може "психологічно" впливати (наприклад, відображення в обліку невеликого доходу замість невеликих збитків або ж позитивний замість негативного результат за овердрафтом).
4. Помилка може бути важливою з точки зору можливих наслідків, пов'язаних з обов'язками по контрактах (наприклад, нездатність дотримуватися обмеження, що накладаються на залучення позикових коштів, може призвести до відмови в наданні важливої позики).

Суттєвість помилки варто визначити на початку аудиту, до його планування, а після цього з урахуванням встановленої межі суттєвості й величини аудиторського ризику підходити до розробки плану і програми аудиту, здійснити необхідні аудиторські процедури, зібрати достатні і відповідні аудиторські докази, скласти аудиторський звіт і висновок.



На сьогоднішній день питання чи має аудитор погоджувати з підприємством рівень суттєвості є спірним. Ми переконані, що - ні і пояснюємо це тим, що тільки аудитори (аудиторська фірма) відповідає за якість і наслідки аудиторської перевірки. На основі оціненої суттєвості визначається рівень аудиторського ризику, кількість і види аудиторських процедур, порядок проведення аудита.

Література:

1. Адамик О.В. Аудит технічного забезпечення КСБО // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. – С. 11-12
2. Адамик О.В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства // Галицький економічний вісник. – 2004. – № Випуск 1. – С. 109-114.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogonadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya> — Назва з екрана
4. Саченко С.; Черешнюк О. Концепція обліку інноваційної діяльності // «Східна Європа: економіка, бізнес та управління», 2018. – Випуск 6(17). – С. 740-745