ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 336.148
DOI: 10.31891/2307-5740-2018-264-6(1)-94-97

БАРАНОВСЬКА В. Г.,
ЄМЕЦЬ В. В.
Київський національний торговельно-економічний університет

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРИНЦИПИ ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ В АУДИТІ ЗВІТНОСТІ

У статті обґрунтована значущість суттєвості в аудиті звітності, розглянуто підходи дослідників до визначення її сутності та наголошено на необхідності розробки та впровадження стандартизованих методологій, які дадуть змогу адекватно оцінювати рівень суттєвості та підвищувати ефективність роботи аудитора, з'ясовані чинники, які впливають на виникнення викривлень у фінансовій звітності.

Ключові слова: аудит звітності, суттєвість, рівень суттєвості, критерії для визначення суттєвості, аудиторське судження.

BARANOVSKA V.,
YEMETS V.
Kyiv National University of Trade and Economics

METHODOLOGICAL PRINCIPLES FOR DETERMINING SATISFACTION IN AUDIT OF REPORTING

The purpose of the article is to clarify the methodological principles of determining the materiality of the audit report. The article substantiates the significance of materiality in the audit of accounts, examines the approaches of researchers to the definition of its essence, and emphasizes the need to develop and implement standardized methodologies that will allow to adequately assess the level of materiality and increase the efficiency of the auditor, the factors that influence the occurrence of distortions in financial statements. The detailed description of the stages of determining the materiality - the identification of its subject and the auditor's assessment of the probability of material inconsistency of the information on the subject of its economic and legal nature - are given. It is noted that the main problem today is the choice of tools to assess the significance, its size and influence on the audit judgment. The materiality of the distortion of financial reporting remains a subject with a fairly limited ability to clearly identify and measure, which ensures a stable presence of audit risk and a degree of distrust of the results of user audits. And, consequently, further research and development of practice in this very important field of audit activity are needed.

Keywords: audit of accounting, materiality, level of materiality, criteria for determining the materiality, audit judgment.

Постановка проблеми. «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[1, с.225–226].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематикою суттєвості в аудиті звітності займались Ф. Ф. Бутинець, Ф. О. Журавка, О. А. Кулагін, Р. Р. Кулик, К. О. Редько, О. Ю. Редько, В. В. Рядська, К. В. Саханевич, Б. Хант, В. М. Чубай та ін. Утім, сьогодні в літературі не висвітлені повною мірою всі аспекти її врахування в ході проведення аудиторської перевірки і підготовки обґрунтованого аудиторського висновку.

Метою статті є уточнення методологічних принципів визначення суттєвості в аудиті звітності.

Виклад основного матеріалу. Актуальність дотримання принципу суттєвості в аудиті обумовлена тим, що на сьогодні більше 42 % результатів аудиторських перевірок мають суттєві недоліки. Про це сповіщає IFAR, зокрема, її голова Брайан Хант [1].

Теоретична та практична значимість суттєвості в аудиті визначається такими чинниками: можливість у ході аудиторських процедур досліджувати окремі фінансово-господарські операції, які істотно впливають на величину активів, пасивів та фінансовий результат економічних агентів, а також залишити поза увагою аудитора незначні невідповідності або відхилення; потреба розкриття всієї інформації, яка може бути важливою для користувачів. При цьому аудиторський висновок, як і фінансова звітність, адресований численним користувачам, які на основі отриманої інформації приймають цілком певні управлінські рішення.

Особливість урахування суттєвості, її складність в тому, що кожний користувач має власні індивідуальні інтереси, які і визначають, що саме є суттєвим для них в отриманій фінансовій інформації.

Суттєвість є певним чином якісною мірою властивості інформації, яка уможливлює вплив на управлінські рішення досвідченого та кваліфікованого користувача.

А от рівень суттєвості – це кількісна міра. Під рівнем суттєвості у аудиторській теорії та практиці зазвичай розуміють певне граничне викривлення фінансової звітності, починаючи з якого користувач цієї

звітності не зможе на її основі зробити правильні висновки та прийняти обґрунтовані економічні рішення. Цікаво, що неможливість прийняття такого рішення визначається апріорі, без будь-яких доказів чи обґрунтувань.

Особливе значення на сучасному етапі розвитку аудиту в Україні має розробка та впровадження стандартизованих методологій, які дадуть змогу адекватно оцінювати рівень суттєвості та підвищувати ефективність роботи аудитора.

Проблема визначення рівня суттєвості існує з моменту виникнення професій бухгалтера та аудитора. Ще Д. Фринскоф вважав «суттєвість» каменем спотикання бухгалтерського обліку, С. Олстейн називав її «ахіллесовою п'ятою» бухгалтерії. До розряду психології відносить концепцію суттєвості К. Монтис, важливою вважає дослідницька група з методів аудиту. Для П. Рейнинга даний показник є «незбагненним», а М. Рос взагалі вважав його «містичним».

На початку XX століття в британському журналі «Нагальні перспективи бухгалтерського обліку» Джин Чонг сформулював проблему використання суттєвості в аудиті. Автор вважав, що показник суттєвості визначається виходячи з професійного судження аудитора, при цьому не існує загальноприйнятої методики по її розрахунку, що робить суттєвість так званою сірою зоною аудиту. Вказуючи на відсутність єдиного розуміння, що ж таке «суттєвість», Д. Чонг вказує на наслідок – розрив очікування, коли в разі конфліктної ситуації аудитор може завжди посилатися на суттєвість як своєрідну гарантію правильності свого рішення» [3].

В України далеко не всі погоджуються взагалі з поняттям «суттєвість». Наприклад, Ф. Ф. Бутинець зазначає: «Суттєвість в аудиті вигадали зарубіжні фахівці. Аудитор, який володіє технологією аудиторської перевірки, має виявляти будь-які відхилення від норм, стандартів та зафіксувати їх в аудиторському звіті, а замовник має сам оцінити суттєвість доведених до нього фактів» [4].

Вперше поняття «суттєвість» з'являється в «Національних нормативах аудиту в Україні», які були затверджені ще в грудні 1998 року, а саме в ННА № 11 «Суттєвість та взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки», відповідно до яких інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі фінансових звітів.

Узагальнюючи визначення, наведені в нормативно-правових актах, можна зазначити, що поняття «суттєвість» розглядається переважно як:

- один з принципів бухгалтерського обліку та аудиту;
- основна вимога до фінансової звітності;
- характеристика якості фінансової звітності.

В редакції МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведені аудиту» 2014 року вперше з'являється визначення несуттєвих – «явно незначних» викривлень. Питання, які є «явно незначними», обираються аудитором у вигляді встановлення певної суми, нижче від якої викривлення вважаються незначними та можуть не накопичуватися, оскільки, на думку аудитора, накопичення таких сум не матиме суттєвого наслідку на фінансову звітність. Також такі викривлення, окремо або в сукупності, не мають значних наслідків, при оцінці їх критеріями розміру, характеру або обставин. Але не слід забувати, що у будь-якому випадку «незначність» розміру суттєвості є абсолютно індивідуально визначеною.

Існують різні фактори, які впливають на виникнення викривлень у фінансовій звітності. МСА 450 зазначає, що викривлення можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки. За ним, помилка – це ненавмисне викривлення фінансової звітності, що включає пропуск суми або розкриття інформації, а поняття «шахрайство» тлумачиться як навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, яка пов'язана із введенням в оману для отримання неправомірної вигоди.

Для оцінки впливу накопичених викривлень та інформування управлінського персоналу аудитору корисно проводити чітке розмежування викривлення фактів на викривлення внаслідок судження, які виникають під час застосування неприйнятних, на думку аудитора, облікових оцінок або облікової політики та викривлення внаслідок перенесення виникають в генеральних сукупностях включно з перенесенням викривлень, ідентифікованих в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких виконувалась вибірка.

Вітчизняні вчені небагато уваги приділяють проблемам методології суттєвості в аудиті. Певним винятком є публікації О. Ю. Редько, який досліджує питання, що саме потрібно розуміти аудитору під визначенням викривлення, а також зазначає, які саме викривлення найпоширеніші та яка їх мета. Автор під терміном «викривленням фінансової звітності» розуміє поняття «фальсифікація» та зазначає, що Інститутом внутрішніх аудиторів США фальсифікація звітності розглядається як участь вищого керівництва у незаконному привласненні майна та викривленні фінансової звітності.

Зважаючи на бізнес-практику, яка існує в Україні у професійній аудиторській діяльності, О.Ю. Редько пропонує вживати термін «фальсифікація», замість терміну «викривлення», та визначати фальсифікацію звітності, як невідповідність значень її показників результатам господарської діяльності організації та реальним фактам. Причинами можливої фальсифікації звітності, О. Ю. Редько, визначає ініціативу керівництва, рівень кваліфікації виконавців, зацікавленість третіх осіб та інші, а також наводить таку класифікацію:

- відповідно до впливу на достовірність фінансової звітності: невірне застосування законів, облікової політики, невірна класифікація чи оцінка господарських фактів або операцій, помилки в розрахунках та інші;

- відповідно до характеру виникнення: безкорисливі або злочинні (частіше стосуються «податкової оптимізації»);

- відповідно до об'єктів викривлення: грошові або матеріальні;

- відповідно до способу відображення в бухгалтерському обліку: зниження звітних даних внаслідок неповного відображення обліку господарських фактів, необґрунтовані облікові записи, помилки відображення господарських фактів у невідповідних періодах, помилки в оцінці активів чи пасивів та інші [5].

Проблема методології визначення суттєвості поки що в українській теорії аудиту не вирішена. А сьогодні нам відомі лише два дисертаційних дослідження на цю тему в межах наукової школи аудиту Національного центру обліку та аудиту. Тому тема дуже важлива в науковому плані та безумовно нагальна для практичного вирішення.

На нашу думку, методологія визначення суттєвості повинна базуватися на моделі її (суттєвості) результативного впливу. Або як альтернатива – на наслідках невиявлення суттєвих невідповідностей.

При цьому слід безальтернативно прийняти факт того, що єдиного критерію суттєвості та його рівня не може бути. Це обумовлено індивідуальністю кожного завдання з аудиту, кожного з об'єктів перевірки, кожного користувача аудиторських послуг та особливостями правових та господарських ситуацій у таких користувачів.

Таким чином, першим етапом визначення суттєвості є ідентифікація її предмету, тобто:

- твердження звітності;
- твердження класу операцій;
- твердження сальдо рахунків бухобліку;
- визнання вартості активів;
- визнання витрат та їх розміру;
- безперервності функціонування;
- шахрайства та помилок персоналу.
- відповідності діяльності внутрішнім та зовнішнім формальним регламентаціям;
- відповідності консультацій економіко-правовій ситуації;
- інтерпретації вимог законодавства,
- економіко-правової сутності господарських операцій тощо.

Загалом, предмет суттєвості визначається з кореляцією відносно мети аудиту чи аудиторських послуг в контексті отриманого завдання чи замовлення.

Наступним кроком повинна стати оцінка аудитором вірогідності суттєвої невідповідності інформації про економічний та правовий предмет його суті. Певну складність в цьому аспекті має оцінка господарських операцій. Це обумовлено наявністю протиріч в різних законодавчих і регуляторних актах стосовно однієї операції.

По суті, аудитор повинен визначити ризики, які потенційно криються в діяльності об'єкта перевірки. При цьому різновидами ризиків можуть бути ризики бізнесу; ризики менеджменту; ризики системи внутрішнього контролю; ризики системи бухобліку та звітності; зовнішні фіскальні ризики тощо.

Слід зауважити, що така оцінка суттєвості повинна передувати прийняттю аудитором завдання до виконання.

На нашу думку, безпосередньо аудиторський ризик, зокрема, невиявлення суттєвих невідповідностей, на даному етапі не повинен бути предметом уваги аудитора.

Головною проблемою сьогодні є вибір інструментів оцінки суттєвості, її розміру та впливу на аудиторське судження.

Практично всі вчені визнають, що критеріями суттєвості є її кількісні та якісні ознаки, які можуть мати значення для користувачів такої інформації. З позиції кількісної оцінки суттєвість може бути виражена в абсолютних або у відносних показниках. Апріорі, абсолютна величина – це суб'єктивна думка аудиторів, коли незалежно від різних чинників, взятих ними до уваги, помилка може визнаватися ними суттєвою через значимість суми незалежно від інших обставин. Застосування на практиці такої методики розрахунку не надає можливості аудитору встановити єдиний прийнятний розмір суттєвості для всіх клієнтів аудиторської фірми. Що ж стосується відносної величини визначення суттєвості, який визначається аудитором у відсотковому відношенні щодо відповідної прийнятної базової величини, то базова величина для розрахунку рівня суттєвості вибирається на розсуд аудитора на підставі його судження, а також особливостей діяльності суб'єкта господарювання. Як бачимо, критерії суттєвості у будь-якому разі є продуктом суб'єктивної думки аудитора, яка базується на його професіональному досвіді, рівні знань та оцінці ризиків аудиту в разі помилки.

Мабуть, сьогодні в Україні слід користуватися меморандумом «Критерії для визначення суттєвості», прийнятим FASB ще у 1975 році. В цьому документі, який до речі орієнтований на фінансовий

облік, було наведено перелік кількісних та якісних чинників, які можуть допомогти під час визначення суттєвості, а саме:

1. Вирішальні чинники (домінуючі): фіксована сума у доларах; відсоток від продажу; відсоток від валового прибутку; відсоток від чистого прибутку; відсоток від вартості активів; відсоток від зобов'язань; частка акціонера в статутному капіталу; відсоток у вигляді відношення до субрахунку (наприклад , машини та обладнання); відсоток, застосований для узагальнюючого рахунку (наприклад , основні засоби).

2. Змінні (модифікуючі) чинники:

а) Зовнішні чинники: навколишнє середовище; політичні, національні та світові; галузь промисловості; позиціювання на ринку; бізнес-практика, ділові навички та традиції; нормативні вимоги; податок на прибуток;

б) характеристики фірми: досвід та ступінь розвинутості на ринку; структура капіталізації; сезонність; конкурентоздатність; географічна дисперсія операцій; інтегрований характер операцій; різноманітність постачальників та покупців; імідж фірми; зацікавленість власників; громадська довіра; ліквідність; платоспроможність; тенденція прибутковості; перспективи розвитку; організаційна структура тощо.

в) характеристика подій, як елемент судження: надання переваги миттєвим вигодам перед майбутніми; надання переваги одноразовій вигоді перед безперервністю; операції з пов'язаними особами; схильність до порушення умов договору; схильність до порушення чинного законодавства; можливість впливу керівництва на отримання доходу; вплив на характер та результати судження; впевненість в реалізації активів та ліквідації пасивів;

г) характеристика системи бухобліку та відповідність обліковій політиці: відповідність прийнятим принципам бухгалтерського обліку; відхилення від загальноприйнятої практики виробництва; подальші події; ступінь розкриття облікової політики; відповідність обліковій політиці тощо.

Зазначений перелік розраховують із застосуванням двох методів – дедуктивного та індуктивного. У першому випадку – це визначення загального рівня суттєвості та його наступний розподіл по статтям звітності. У другому – визначення рівня суттєвості для значимих статей та кумулятивне додавання по всій звітності.

Знову ж таки, вибір того чи іншого методу є продуктом професійного судження аудитора.

Наступні складові алгоритму визначення суттєвості відповідають вимогам міжнародних стандартів: а) оцінка виявлених в ході надання послуг невідповідностей; б) додаткові (за потреби) процедури аудиту; в) вибір виду аудиторського висновку.

Висновки. Таким чином слід зробити висновок, що поки що суттєвість викривлення залишається предметом з досить обмеженою можливістю чіткого визначення та виміру, що забезпечує стабільну наявність аудиторського ризику та певну недовіру до результатів аудиту з боку користувачів. А, відтак, необхідні подальші дослідження і розвиток практики у цій дуже важливій сфері аудиторської діяльності.

Література

1. Саханевич К. В. Визначення рівня суттєвості в процесі аудиту / К. В. Саханевич, В. М. Чубай // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 225–230.

2. International of Independent Audit Regulators [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://economica.icaew.com/2017 .

3. Materiality in auditing definitions and benchmarks [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.researchgate.net/profile/H_Gin_Chong/publication/275892340_Materiality_in_auditing_definitions_and_benchmarks/links/554912290cf205bce7ac013b/Materiality-in-auditing-definitions-and-benchmarks.pdf

4. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік та аудит» / Бутинець Ф. Ф. – [2-е вид.]. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.

5. Редько К. О. Суттєвість в практиці професійного аудиту : практичний посібник / Редько К. О., Кулагін О. А., Редько О.Ю. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010. – 24 с.

References

1. Sakhanevych K. V. Vyznachennia rivnia suttievosti v protsesi audytu / K. V. Sakhanevych, V. M. Chubai // Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika». – 2012. – № 722. – S. 225–230.

2. International of Independent Audit Regulators [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : http://economica.icaew.com/2017 .

3. Materiality in auditing definitions and benchmarks [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : https://www.researchgate.net/profile/H_Gin_Chong/publication/275892340_Materiality_in_auditing_definitions_and_benchmarks/links/554912290cf205bce7ac013b/Materiality-in-auditing-definitions-and-benchmarks.pdf

4. Butynets F. F. Audyt : pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti «Oblik ta audyt» / Butynets F. F. – [2-e vyd.]. – Zhytomyr : PP «Ruta», 2002. – 672 s.

5. Redko K. O. Suttievist v praktytsi profesiinoho audytu : praktychnyi posibnyk / Redko K. O., Kulahin O. A., Redko O. Yu. – K. : DP «Informatsiino-analitychne ahentstvo», 2010. – 24 s.

Рецензія / Peer review 31.10.2018 Надрукована / Printed: 07.12.2018
Рецензент: д. е. н., проф. Редько О. Ю.