

АУДИТОРСКАЯ ОЦЕНКА ПОДХОДА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО ПЕРСОНАЛА К ОТДЕЛЬНЫМ ЭЛЕМЕНТАМ КОНЦЕПЦИИ СУЩЕСТВЕННОСТИ

На основе анализа отдельных элементов концепции существенности в процедурах бухгалтерского учета предлагается анкета для комплексной аудиторской оценки подхода управленческого персонала к существенности.

Ключевые слова: аудит, существенность, элементы концепции существенности, оценка, бухгалтерский учет.

Современное состояние аудита определяет необходимость проведения глубоких реформ профессии, что подчеркивается на международном уровне. Так Европейская Комиссия в [1] указывает, что на рынке аудиторских услуг существует т.н. олигополия компаний «Большой четверки» (Deloitte, Ernst & Young, KPMG и PwC), создавая системный риск, связанный с возможными конфликтами интересов и вопросами независимости аудиторов, сомнениями в достоверности финансовой отчетности. Эти вопросы стали наиболее актуальными в условиях глобального экономического кризиса, при этом в СМИ достаточно часто уделяется внимание промахам аудита (например, Anglo Irish Bank, BAE Systems, Lehman, Satyam и Olympus). По мнению Европейской Комиссии, это свидетельствует о том, что аудит не работает так, как надлежит и значительно подорвал доверие к аудиторам.

Недостатки аудита подчеркиваются также и американской ПСАОВ, чей Совет по надзору за учетом в публичных компаниях опубликовал результаты проверок аудиторских компаний Deloitte, Ernst & Young, KPMG и PwC за 2010 год [2]. К наиболее характерным выявленным недостаткам регулятор отнес:

- проблемы с идентификацией и исправлением выявленных искажений;
- отсутствие достаточных аудиторских доказательств, подтверждающих аудиторское мнение;
- недостаточный уровень профессионального скептицизма: аудиторы легко соглашались с менеджерами предприятий там, где требуется проявить аудиторское суждение по принципиально важным вопросам;
- недостаточный уровень систем внутреннего контроля аудиторских компаний;
- большое количество недочетов, связанных с тестированием справедливой стоимости;
- недостаточное понимание аудиторами использованных управленческим персоналом методов оценки и сделанных допущений;
- отдельные недостатки, связанные с анализом систем внутреннего контроля, инвентаризацией, оценкой величины обесценения, признанием выручки и т. д. [3].

Аналогичные проблемы свойственны также и отечественному рынку аудита, в котором назрела необходимость глубоких реформ.

Существенность была и продолжает быть важнейшей концепцией в аудите, в связи с чем реформы аудита должны способствовать уточнению ее роли в этой системе.

В «Зеленом документе» Европейская Комиссия указала, что обязательный аудит эволюционировал от детального подтверждения дохода, расходов, активов и обязательств к подходу, основанному на оценке рисков. Аудиторы снижают аудиторский риск посредством различных процедур, в том числе определения рисков компании, оценки соответствующих методов внутреннего контроля, тестов образцов, получение непосредственного подтверждения от третьих лиц, обсуждения с руководством и т.д. Определение уровня, с которого неправильное представление информации может считаться существенным, является ключевым этапом в этом процессе [4].

Таким образом, проблема научного обоснования методики применения концепции существенности в аудите приобретает особую актуальность, чем и обусловлен выбор темы настоящего исследования.

Раскрытию отдельных вопросов существенности в учете и аудите посвящены работы отечественных и зарубежных экономистов: Р. Адамса, А. Аренса, Н. Т. Белухи, С. Н. Бычковой, Теренса Бу-Пеоу, Ф. Ф. Бутынца, Н. И. Дорош, Дж. Лоббека, Марка Нелсона, Зо-Вонна Палмроуз, Е. А. Петрик, А. Ю. Редько, Дж. Робертсона, Стивена Смита, Я.В. Соколова, Б. Ф. Усача и др. В научных работах в большей мере внимание уделяется вопросу определения существенности, как аудиторской концепции (Т. Г. Адарова, П. П. Баранов, Н. С. Чопчян), ее взаимосвязи с аудиторским риском (К. Г. Турцевич), и, в меньшей мере – проблематике применения концепции существенности в финансовой отчетности (М. С. Рыбьянцева). Однако системно концепция существенности в процедурах бухгалтерского учета и составления отчетности недостаточно исследована.

Целью настоящей статьи является описание методики комплексной аудиторской оценки подхода управленческого персонала к отдельным элементам концепции существенности в процедурах бухгалтерского учета.

Международный стандарт аудита (МСА) 320 указывает на то, что определение аудитором существенности является предметом его профессионального суждения и учитывает его восприятие финансовых информационных потребностей пользователей финансовых отчетов [5].

В научном исследовании «Обзор и интеграция эмпирических исследований существенности: два десятилетия спустя», представлены результаты долгосрочного анализа различных аспектов, связанных с применением концепции существенности в аудите. В

рамках анализа различных исследований представлены результаты опросов, проведенных среди таких категорий, как руководители (партнеры) аудиторских фирм, аудиторы, пользователи, менеджеры компаний, научные работники, пользователи финансовой отчетности, регуляторы, юристы.

В исследовании обобщалась информация, полученная из:

- руководств, внутренних стандартов, пособий по аудиту;
- рабочих документов;
- финансовой отчетности;
- аудиторских отчетов;
- судебной практики;
- биржевых данных.

К важнейшим выводам по результатам исследования необходимо отнести следующее:

- пользователи финансовой отчетности продемонстрировали более низкие пороги существенности, чем управленческий персонал компаний или аудиторы;
- не существует общего подхода к существенности между управленческим персоналом компаний и аудиторами;
- аудиторские суждения о существенности находятся между суждениями управленческого персонала и пользователей;
- различия в суждениях о существенности наблюдаются как у аудиторов разных больших аудиторских фирм, так и среди аудиторов одной аудиторской фирмы;
- обоснованным является согласование критериев существенности с комитетом по аудиту.

Вопрос различий в решениях относительно существенности неоднократно возникал на уровне регуляторов, а также в судебной практике, связанной с отдельными аудиторскими компаниями. В качестве примера может быть представлено решение аудиторской фирмы Артур Андерсен (Arthur Andersen), установившей порог существенности при аудите Enron в размере 51 млн. долл. США, основываясь на среднегодовом доходе.

Такие различия в решениях о существенности определяют необходимость в создании общих подходов к регулированию порядка применения отдельных аспектов концепции существенности в аудите.

Исследованные нами стандарты бухгалтерского учета и аудита воздерживаются от каких-либо руководящих принципов для определения существенности. Как правило, все решения, связанные с применением концепции существенности в учете и аудите, стандарты относят к сфере профессионального суждения управленческого персонала и аудитора, что не способствует минимизации различий к подходу управленческого персонала, аудитора и пользователей финансовой отчетности [6, с. 166-172].

С практической точки зрения, в настоящий момент используются различные модели принятия решений, связанные с существенностью. Так, с точки зрения количественного аспекта концепции существенности, чаще всего применяются различные методики определения последней с использованием контрольного (базового) показателя и процента к нему. Кроме них, применяется т.н. правило «пяти процентов», а также более сложные методики, учитывающие, например, обороты предприятия.

Отдельные ученые считают, что само определение

существенности информации: «информация является существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности» требует от аудитора не простого применения порога существенности, а разработки научно обоснованного подхода в каждом конкретном случае. В обоснование указанного подхода его сторонники приводят требование, согласно которому аудитор должен определить с помощью различных методов, какая сумма может влиять на решения пользователей финансовой отчетности, и разнообразие этих методов обосновывается различными отношениями пользователей финансовой отчетности.

Важнейшим элементом планирования и выполнения аудиторской проверки является исследование процедур применения отдельных элементов концепции существенности в бухгалтерском учете. Подчеркнем ее значительную роль в процедурах бухгалтерского учета и подготовки достоверной финансовой отчетности, при этом важным элементом финансовой отчетности является раскрытие подхода управленческого персонала предприятия к применению элементов концепции существенности, поскольку такой подход основан, в главных аспектах, на профессиональном суждении.

К наиболее важным элементам концепции существенности в процедурах бухгалтерского учета отнесем:

- выбор формы бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- выбор метода и степени округления для процедур бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности;
- определение порядка признания объектов учета несущественными, к которым не применяются требования бухгалтерских стандартов;
- выполнение отдельных требований законодательства и бухгалтерских стандартов, связанных с существенностью;
- агрегирование и дезагрегирование;
- раскрытие количественно незначительной (неколичественной) информации, которая может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности;
- раскрытие существенной нефинансовой (экологической, социальной и управленческой) информации;
- исправление ошибок предыдущих периодов;
- раскрытие элементов учетной политики, связанных с применением концепции существенности.

Анализ исследованных научных источников и иной информации позволяет сделать следующий вывод. Безусловно, в своей практической деятельности аудиторы исследуют отдельные вышеуказанные элементы концепции существенности в процедурах бухгалтерского учета. Однако, до настоящего момента не было предложено комплексной реализации концепции существенности в процедурах бухгалтерского учета, а также не было представлено нормативных требований в отношении раскрытия подхода управленческого персонала к отдельным элементам концепции существенности, в связи с чем актуальным является вопрос реализации аудиторских процедур оценки такого подхода управленческого персонала.

Для целей оценки подхода управленческого

персонала к отдельным элементам концепции проверки. Исследуемые вопросы и перечень существенности оптимально применить тест в виде предлагаемых вопросов анкеты представлены в анкеты, составляемой на протяжении всей аудиторской таблице 1.

Таблица 1. Основные элементы концепции существенности в процедурах бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности

Элемент концепции существенности	Исследуемый вопрос	Вопросы анкеты
1	2	3
Выбор формы бухгалтерского учета и финансовой отчетности	Соответствует ли выбранная форма бухгалтерского учета и финансовой отчетности требованиям МСФО, действующему национальному законодательству, а также реалиям хозяйственной деятельности предприятия?	<ul style="list-style-type: none"> – учтены ли критерии, установленные МСФО и национальным законодательством при выборе формы бухгалтерского учета и отчетности; – учтены ли последствия применения формы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, предусмотренной для предприятий МСБ
Выбор метода и степени округления для процедур бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности	Соответствует ли выбранный для процедур бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности метод и степень округления национальному законодательству и иным требованиям и не будет ли упущена существенная информация в связи с примененным методом и степенью округления?	<ul style="list-style-type: none"> – учтены ли требования национального законодательства при выборе метода и степени округления – является ли оптимальным с точки зрения пользователей финансовой отчетности выбранный метод и степень округления; – не упущена ли какая-либо существенная информация из-за применения выбранной степени округления; – раскрыта ли в примечаниях к финансовой отчетности отдельная существенная информация, которая не включена в формы финансовых отчетов из-за применения выбранной степени округления; – учтено ли воздействие кумулятивного эффекта, связанного с применением округления.
Определение порядка признания объектов учета несущественными, к которым не применяются требования бухгалтерских стандартов	Обоснован ли подход управленческого персонала к признанию объектов учета несущественными?	<ul style="list-style-type: none"> – использует ли управленческий персонал предусмотренную МСФО возможность неприменения их требований к несущественным объектам учета; – учитывается ли как размер, так и характер объектов учета при принятии решения об отнесении их к существенным/ несущественным; – учтено ли возможное воздействие кумулятивного эффекта, при котором изначально признанные несущественные объекты накапливаются и достигают существенного значения
Выполнение отдельных требований законодательства и бухгалтерских стандартов, связанных с существенностью	Выполнены ли отдельные требования законодательства и бухгалтерских стандартов, связанные с существенностью?	<ul style="list-style-type: none"> – применяются ли пороги существенности, если они установлены требованиями национального законодательства; – каков порядок выбора и установления порогов существенности для отдельных объектов учета; – исполняются ли требования отдельных МСФО, связанные с применением концепции существенности.

Продолжение таблицы 1

1	2	3
Агрегирование и деагрегирование	Позволяют ли выполненные управленческим персоналом процедуры агрегирования и деагрегирования обеспечить более качественную финансовую отчетность?	<ul style="list-style-type: none"> – каким образом установлен порядок разделения статей на существенные и несущественные; – каким образом учтены характер и функция статьи в процедурах агрегирования и деагрегирования; – каким образом произведено присоединение несущественных статей к иным существенным статьям или их объединение в одну статью; – раскрыта ли в примечаниях к финансовой отчетности информация об отдельных составляющих агрегированных в финансовой отчетности статей; – не допущен ли эффект «замусоривания» информации.
Раскрытие количественно незначительной (неколичественной) информации, которая может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности	Раскрыта ли количественно незначительная и неколичественная информация, которая может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности?	<ul style="list-style-type: none"> – раскрыта ли информация, дополняющая иную существенную информацию и способствующая ее более полному пониманию; – раскрыта ли информация о штрафных, финансовых, административных санкциях; – раскрыта ли информация о выплатах управленческому персоналу; – раскрыта ли информация о выходе на новые рынки (должны быть раскрыты, например, даже незначительные доходы); – раскрыта ли информация о новых сегментах; – раскрыта ли информация о стоимости имущества, переданного в залог; – раскрыта ли информация о финансовых последствиях событий после даты баланса; – раскрыта ли нефинансовая информация, такая как: факт передачи активов в залог (обеспечение), информация о судебных тяжбах, информация о динамике кадровых ресурсов; – раскрыта ли иная существенная количественно незначительная и неколичественная информация.
Раскрытие существенной нефинансовой (экологической, социальной и управленческой) информации	Раскрыта ли должным образом существенная нефинансовая (экологическая, социальная и управленческая) информация?	<ul style="list-style-type: none"> – установлены ли правила раскрытия существенной нефинансовой информации национальным законодательством; – соблюдаются ли установленные правила раскрытия существенной нефинансовой информации; – не допущен ли эффект «замусоривания» информации; – не противоречит ли существенная нефинансовая информация показателям финансовой отчетности.

Продолжение таблицы 1

1	2	3
Исправление ошибок предыдущих периодов	Исправлены ли существенные ошибки предыдущих периодов?	<ul style="list-style-type: none"> – являются ли выявленные ошибки предыдущих периодов количественно существенными; – установлена ли причина допущения существенно ошибки; – оценено ли влияние неисправленного искажения вследствие допущенной в прошлом ошибки информации на текущее раскрытие и решения пользователей финансовой отчетности; – оценена ли ошибка на сопоставимость и последовательность; – правильно ли исправлена ошибка в финансовой отчетности и бухгалтерском учете.
Раскрытие элементов учетной политики, связанных с применением концепции существенности	Раскрыты ли должным образом элементы учетной политики, связанные с применением концепции существенности?	<ul style="list-style-type: none"> – принята ли учетная политика, связанная с отдельными элементами концепции существенности; – применяется ли последовательно учетная политика, связанная с отдельными элементами концепции существенности; – раскрыта ли информация, связанная с выбором формы бухгалтерского учета и финансовой отчетности; – раскрыта ли информация, связанная с выбором метода и степени округления для процедур бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности; – раскрыта ли информация, связанная с определением порядка признания объектов учета несущественными, к которым не применяются требования отдельных МСФО; – раскрыта ли информация, связанная с выполнением отдельных требований законодательства и бухгалтерских стандартов, связанных с существенностью; – раскрыта ли информация, связанная с применением агрегирования и дезагрегирования; – раскрыта ли информация, связанная с выявлением количественно незначительной и дополняющей нефинансовой информации, которая может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности; – раскрыта ли информация, связанная с порядком раскрытия существенной нефинансовой (экологической, социальной и управленческой) информации; – раскрыта ли информация, связанная с выявлением, классификацией и исправлением существенных ошибок.

Положительные ответы на вопросы анкеты будут свидетельствовать об удовлетворительном подходе управленческого персонала к элементам концепции существенности.

Концепция существенности играет более важную

роль в системе подготовки финансовой отчетности и ее аудите, нежели предписанная ей Концептуальной основой подготовки финансовой отчетности и Международными стандартами аудита.

Взаимосвязь учетного и аудиторского подходов в

применении этой важнейшей концепции обеспечит отчетов, что является залогом обеспечения достоверной высококачественный уровень подготовки финансовых информацией для принятия управленческих решений.

Список литературы

1. Реформування ринку аудиторських послуг – Питання, які часто задають, Європейська комісія, MEMO/11/856 Брюссель, 30 листопада 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm.
2. Inspections [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://psaobus.org/Inspections/Pages/default.aspx>.
3. E&Y Also Sees Jump in Audit Failures in Latest Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.complianceweek.com/ey-also-sees-jump-in-audit-failures-in-latest-report/article/220602/>.
4. Зелений документ «Аудиторська політика: уроки кризи», Європейська Комісія, Брюссель, 13.10.2010 з. COM (2010) 561 остаточна версія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2011. – 1014 с.
6. Кулагін А. А. Концепція суттєвості в учете и ее взаимосвязь с аудиторскими процедурами / А. А. Кулагин // Збірник наукових праць. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Луцький національний технічний університет. Випуск 7(25) – Ч.2 – Луцьк, 2010. – С. 166-172.

РЕЗЮМЕ

Кулагін Олександр

Аудиторська оцінка підходу управлінського персоналу до окремих елементів концепції суттєвості

На основі аналізу окремих елементів концепції суттєвості в процедурах бухгалтерського обліку пропонується анкета для комплексної аудиторської оцінки підходу управлінського персоналу до суттєвості.

RESUME

Kulagin Olexandr

Audit assessment of the approach to the management personnel for the individual elements of the concept of materiality

Based on the analysis of individual elements of the concept of materiality in accounting procedures there has been proposed the application of a comprehensive audit assessment management approach to materiality.

Стаття надійшла до редакції 27.02.2013 р.