

ловним барометром стану регіональної економіки. Українські біржі не можуть претендувати на статус регіональної біржі через надмірно низьку ліквідність і технологічні та інфраструктурні недоліки. Ключові фактори створення регіональної біржової системи – грошові ресурси та інфраструктура. Тому потенційними регіональними біржами є сучасні лідери – Варшавська фондова біржа і російські РТС і ММВБ.¹ Враховуючи це, для України більш перспективна концепція – об'єднання національних фондових бірж у формі електронної технічної коаліційної угоди.

Висновки

Аналіз показує, що зростання доступу національних емітентів до міжнародного фінансування супроводжується зниженням конкурентоспроможності внутрішніх фондових ринків трансформаційних економік. Основний аспект цього негативного впливу визначається тенденцією «еміграції» акцій на закордонні ринки.

Враховуючи, що навіть за найоптимістичнішими прогнозами більшість фондових ринків країн ЦСЄ та СНД залишаться невеликими проти зрілих ринків, можна припустити, що в перспективі лише обмежене число трансформаційних економік матиме конкурентні переваги у спроможності створення ефективного національного ринку цінних паперів, що виступатиме альтернативою банківському фінансуванню. Це Росія, Польща та Україна, де потенційно представлена значна кількість інвесторів. Для менших країн потенційно вигідним і навіть необхідним є розширення доступу до іноземних фінансових послуг.

Історично міжнародні фінансові ринки характеризуються високою волатильністю, де чергування циклів буму і спаду доповнюються несподіваними і значними корекціями цін

фінансових активів. На зламі XX–XXI століть фінансова волатильність і премії за кредитні ризики перебували на історично низькому рівні. Ці характеристики світового середовища визначили зростаючі обсяги зовнішніх випусків акцій трансформаційних економік. Зміна циклічних характеристик у 2008–2009 роках викликала зростання премії за ризик, через що ринки фінансових активів підпали під тиск із негативними наслідками для реальної економіки. Це вказує: надмірна інтегрованість у міжнародні фінансові ринки, збільшуючи ризики розвитку фінансової нестабільності, додатково актуалізує необхідність зміни стратегії розвитку фондових ринків і моделі фінансової інтеграції трансформаційних економік.

Список використаних джерел

1. Global Development Finance database [Електрон. ресурс]. – Wash. D.C.: World Bank. – Режим доступу: <http://www.worldbank.org>.
2. Financial Transition in Europe and Central Asia: Challenges of the New Decade. – Wash. D. C.: World Bank, 2001.
3. Malkamaki M. Are There Economies of Scale in Stock Exchange Activities? / Discussion Paper №32 / M. Malkamaki. – Helsinki: Bank of Finland, 1999.
4. Berglof E. The Great Divide and Beyond: Financial Architecture in Transition / William Davidson Working Paper №414 / E. Berglof, P. Bolton. – William Davidson Institute, 2001.
5. Vinhas de Souza L. Financial Liberalization and Business Cycles: The Experience of Future EU Member States in the Baltics and Central Eastern Europe / L. Vinhas de Souza. – Kiel: Institute for World Economics, 2004.

¹ Проникнення російських торговельних систем в українській фондовий ринок активізувалося в 2008 році.

УДК 336.25

Д.С. СУШКО,

к.е.н., Міжнародний науково-технічний університет ім. академіка Ю. Бугая

Концепція суттєвості в аудиті: сутність, види, застосування в процесі виконання завдання з надання впевненості

Узагальнено теоретичні підходи до використання поняття «суттєвість» в аудиті. Проаналізовано умови застосування концепції суттєвості на всіх етапах проведення аудиту.

Ключові слова: суттєвість, концепція, підхід, рівні суттєвості, аудиторська думка.

Обобщены теоретические подходы к использованию понятия «существенность» в аудите. Проанализированы

условия применения концепции существенности на всех этапах проведения аудита.

Ключевые слова: существенность, концепция, подход, уровни существенности, аудиторское мнение.

Theoretical approaches for the application of the «materiality» substance are aggregated. Submission conditions of the materiality concept during all the audit stages are analysed.

Keywords: *materiality, concept, approach, materiality level, auditor's opinion.*

Постановка проблеми. Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації. Висловлення судження аудитора при цьому базується на ряді припущень. Зокрема, що користувачі:

а) мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;

б) розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості;

в) визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій;

г) приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.

Утім, як свідчить практика, більшість користувачів публічної фінансової звітності не мають уявлення про зазначені вище передумови висловлення аудитором думки щодо завдань з надання впевненості. Це породжує дисбаланс у взаємовідносинах між аудиторами та суспільством, оскільки асиметрія інформації унеможливує належне сприйняття роботи аудитора зацікавленими групами користувачів фінансової звітності.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питанню суттєвості в аудиті присвячено праці багатьох вітчизняних вчених. Так, В.О. Гречишніковою [3] і М.Д. Корінком [4] узагальнено підходи до оцінки суттєвості помилок в процесі аудиту, М.Д. Озераном [5] та М. Панковою [6] актуалізовано проблему використання принципу суттєвості для оцінки достовірності фінансової звітності, О.Ю. Редьком [7], В.В. Рядською [8] та К.В. Саханевич [9] розглянуто практичні підходи для кількісного визначення рівня суттєвості в аудиті.

Аналогічним питанням присвячені праці російських вчених Т.М. Алдарової [10], П.П. Баранова [11], С.І. Жмінько [12], І.Г. Карпутової [13], Н.В. Кім [14; 15], А.К. Солодова [16] та О.Е. Суглобова [17], в яких досліджуються питання вибору підходів для оцінки суттєвості на різних етапах виконання завдання.

Серед останніх праць зарубіжних вчених слід виділити роботи С. Акель, якою встановлено межі між професійним судженням та суб'єктивним баченням аудитора концепції суттєвості [18], Х. Корте, яким висвітлено практику використання кількісних оцінок суттєвості на прикладі аудиторських компаній Іспанії [19], К. Хьютона, дослідження якого спрямоване на проблему співвідношення суттєвості та очікувань користувачів [20], Т. МакКі, яким розроблене керівництво з кількісної оцінки рівня суттєвості для аудиторів Норвегії [21], М. Морару щодо загального огляду теоретичних підходів до суттєвості [22], а також праці Е. Попа [23] та Г. Спана [24] стосовно ідентифікації якісних факторів/ передумов до застосування суттєвості.

Незважаючи на широке висвітлення в науковій літературі окремих аспектів застосування концепції суттєвості, потребує подальшого дослідження порядок комплексного використання суттєвості на всіх етапах виконання завдання з надання впевненості, що вимагає вивчення сутності самого поняття «суттєвість» та виокремлення групувальних ознак для проведення класифікації умов та обставин суттєвого характеру.

Метою статті є узагальнення теоретичних підходів та умов для застосування концепції суттєвості на всіх етапах проведення аудиту в розрізі основних її видів.

Виклад основного матеріалу. Для виконання поставленого завдання нами було проведено узагальнення теоретичних підходів до використання поняття «суттєвість» в аудиті.

Представники першого підходу розглядають суттєвість як властивість інформації, використовуваної для формування судження та прийняття рішень. Зазначений підхід висвітлено в Міжнародних стандартах аудиту, зокрема, МСА 320 «Суттєвість в аудиті», згідно з яким інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення впливають на економічні рішення користувачів, прийняті на її основі.

Представники другого підходу визначають суттєвість як властивість процесу або дії, певну характеристику відносин між контрагентами, стан чи середовище або їх наслідок. Такий підхід також знайшов своє відображення в стандартах аудиту, зокрема в МСА 200 концепція суттєвості застосовується аудитором під час планування, виконання аудиторських процедур, оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит і впливу невивірених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність.

Судження про суттєвість здійснюються з огляду на супутні обставини; на них впливає розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а також величина або характер викривлення чи їхнє поєднання.

Саме другий підхід розмежує суттєвість на властивість (якісна характеристика) та суму (кількісна характеристика).

У практиці аудиту прийнято поєднувати обидва підходи, що дозволяє комплексно використовувати концепцію суттєвості на усіх етапах аудиту.

Розглянемо основні визначення суттєвості, що використовуються при виконанні завдань з надання впевненості:

1) робочий рівень суттєвості (*performance materiality*) – сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність невивірених або невиявлених викривлень перевищить рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому. Якщо це доцільно, робочий рівень суттєвості також стосується суми або сум, визначених аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках та для розкриття інформації [1, с. 35];

2) суттєвість компонента (*component materiality*) – рівень суттєвості для компонента групи, який визначений аудиторською групою із завдання для групи [1, с. 36];

3) суттєвість виконання – це величина (величини), встановлена аудитором у розмірі, меншому, ніж суттєвість на рівні фінансової звітності, взятої в цілому, для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що невиправлені та виявлені викривлення у сукупності перевищують суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо це застосовно, суттєвість виконання також належить до величини або величин, встановлених аудитором на рівні, нижчому від рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації;

4) ризик суттєвого викривлення (risk of material misstatement) – це ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту [1, с. 34];

5) суттєва невідповідність (material inconsistency) – це суперечлива інформація, отримана аудитором в процесі виконання процедур одержання доказів, яка суперечить інформації, що міститься у фінансових звітах. Суттєва невідповідність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених виходячи з раніше одержаних аудиторських доказів, та щодо основи аудиторської думки про фінансову звітність [1, с. 25];

Доповнює та пояснює концепцію суттєвості поняття «значущість» (significance) – це відносна важливість питання в конкретному контексті. Аудитор оцінює значущість питання в контексті кількісних та якісних чинників та умов його розгляду, наприклад, відносної величини, характеру впливу на предмет перевірки і висловленої зацікавленості передбачуваних користувачів або одержувачів [1, с. 21].

Як видно із наведених вище понять, концепцію суттєвості використовують на всіх етапах аудиту, що вимагає взаємоузгодження різних показників та критеріїв в контексті вико-

нання завдання з надання впевненості. З цією метою нами було виділено групувальні ознаки для класифікації понять щодо застосування суттєвості в аудиті (табл. 1).

У концептуальних основах фінансової звітності поняття суттєвості часто розглядається в контексті підготовки та подання фінансової звітності. Попри розгляд суттєвості з використанням різної термінології її розуміння обмежується такими умовами:

- викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності;

- судження щодо суттєвості робляться з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання;

- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансовою звітністю, робляться на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи, а можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається [1, с. 330].

Умови застосування концепції суттєвості на різних етапах аудиту як завдання з надання впевненості наведено в табл. 2.

Визначення суттєвості передбачає застосування професійного судження. Часто до контрольного показника при початковому визначенні суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому застосовується відсоток. До чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію контрольного показника, належать такі:

- елементи фінансової звітності (наприклад, активи, пасиви, капітал, доходи, витрати);

Таблиця 1. Класифікація понять, що використовуються в концепції суттєвості

Групувальна ознака	Класифікація понять
За рівнем	Робочий (індивідуальний). Всеохоплюючий (загальний)
За суб'єктом	Аудитора (суттєвість в аудиті). Суб'єкта господарювання (суттєвість в обліку щодо тверджень, які містяться у фінансових звітах)
За характером	Якісна (ризик суттєвих викривлень, суттєва невідповідність). Кількісна (робочий рівень суттєвості, суттєвість компонента, суттєвість викривлень в цілому по фінансовій звітності, суттєвість виконання)

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 2. Використання концепції суттєвості на різних етапах виконання завдання з надання впевненості

Етап ЗНВ	Форма і спосіб застосування концепції суттєвості
Переддоговірний	Оцінка суттєвих обмежень для проведення аудиту, обумовлених етичними, економічними чи нормативними вимогами. Отримання розуміння клієнта з метою ідентифікації ризиків суттєвого викривлення та вибору підходу до виконання завдання з надання впевненості
Укладання договору	Викладення в меморандумі аудиту передумов для формування судження аудитора щодо кількісної оцінки рівня суттєвості
Планування	Встановлення робочого рівня суттєвості та суттєвості виконання як на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні окремих рахунків та класів операцій
Виконання процедур одержання доказів	Ідентифікація значних ризиків та суттєвих викривлень у фінансовій звітності суб'єкта господарювання
Висловлення думки	Оцінка суттєвості впливу невиправлених виявлених викривлень на фінансову звітність клієнта та відповідна модифікація думки в аудиторському звіті

Джерело: розроблено автором.

– наявність статей, на яких найвірогідніше будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності конкретного суб'єкта (наприклад, для оцінки фінансових результатів користувачі можуть зосереджуватися на прибутку, доходах або чистих активах);

– характер суб'єкта господарювання, стадія життєвого циклу, на якій він перебуває, а також галузь та економічне середовище, в якому працює суб'єкт господарювання;

– структура власності підприємства та способи його фінансування (наприклад, якщо суб'єкт господарювання фінансується виключно за рахунок боргового фінансування, а не власного капіталу, користувачі можуть приділяти більше уваги активам, а також вимогам до них, ніж доходам підприємства);

– відносна нестабільність контрольного показника [1, с. 334].

Планування аудиту виключно з метою виявлення окремих суттєвих викривлень не враховує той факт, що сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до того, що фінансова звітність буде суттєво викривлена та не залишає місця для можливих невиявлених викривлень.

Суттєвість виконання (яке, за визначенням, становить одну чи кілька величин) призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що сукупність невивірених і невиявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Крім того, суттєвість виконання, що належить до рівня суттєвості, визначеного для окремого класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірності того, що сукупність невивірених і невиявлених викривлень для певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації перевищить рівень суттєвості для цього певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

Визначення суттєвості виконання не є суто механічним розрахунком, а передбачає застосування професійного судження. Воно залежить від розуміння аудитором суб'єкта господарювання, доповненого під час виконання процедур оцінки ризиків, характеру й розміру викривлень, ідентифікованих під час попередніх завдань з аудиту, та відповідно від очікування аудитора щодо викривлень у поточному періоді.

Аудитор повинен включити до аудиторської документації такі суми, а також чинники, використані для їх визначення:

а) суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;

б) якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації;

в) суттєвість виконання;

г) інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту.

У межах оцінки ризиків аудитор має встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними. При здійсненні такого судження аудитор має ви-

ключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику.

При здійсненні судження щодо значущості ризиків аудитор має визначити:

а) чи є ризик ризиком шахрайства;

б) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і відтак потребує особливої уваги;

в) складність операцій;

г) чи має такий ризик відношення до значних операцій з пов'язаними сторонами;

г) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких оцінок, які пов'язані з високим рівнем невизначеності оцінки; та

д) чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або по-іншому є незвичайними [1, с. 283].

Якщо аудитор установив, що існує значний ризик, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику.

Серед питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння цілей, стратегій та пов'язаних бізнес-ризиків суб'єкта господарювання, що можуть призвести до виникнення ризику суттєвого викривлення фінансової звітності, варто виділити:

– галузеві зміни (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у відсутності у суб'єкта господарювання персоналу або досвіду для реагування на зміни в галузі);

– нові продукти та послуги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у підвищенні відповідальності за продукцію);

– розширення діяльності (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що попит не був точно оцінений);

– нові вимоги до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному їх впровадженні чи збільшенні витрат);

– регуляторні вимоги (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що існують підвищені юридичні ризики);

– поточні та перспективні вимоги щодо фінансування (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у втраті фінансування внаслідок недотримання вимог суб'єктом господарювання);

– застосування ІТ-технологій (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у несумісності систем і процесів);

– вплив впровадження стратегії, зокрема будь-який вплив, що призведе до нових вимог до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному впровадженні) [1, с. 295].

Бізнес–ризик може мати безпосередні наслідки для ризику суттєвого викривлення щодо класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації на рівні тверджень або на рівні фінансової звітності. Так, бізнес–ризик, пов'язаний зі зменшенням клієнтської бази, може збільшити ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з оцінкою дебіторської заборгованості. Проте цей ризик, особливо в поєднанні зі скороченням економіки, може також мати довгострокові наслідки, які аудитор враховує при оцінці прийнятності припущення щодо безперервності. Питання про те, чи призведе бізнес–ризик до виникнення ризику суттєвого викривлення, розглядається з урахуванням умов, у яких перебуває суб'єкт господарювання.

Використання суттєвості на етапі ідентифікації та оцінка ризиків суттєвого викривлення передбачає оцінку РСВ як на рівні фінансової звітності, так і на рівні тверджень та класів операцій, подання або розкриття інформації.

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності належать до ризиків, які значною мірою пов'язані з фінансовою звітністю в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень. Ризики такого характеру не обов'язково є ризиками, які можуть бути ідентифіковані стосовно окремих тверджень на рівні класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Скоріше вони відображають обставини, які можуть підвищувати ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень, наприклад через блокування управлінським персоналом внутрішнього контролю. Ризики на рівні фінансової звітності можуть бути особливо важливими для розгляду аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Ризики на рівні фінансової звітності можуть виникати, зокрема, внаслідок недоліків середовища контролю (хоча ці ризики можуть бути також пов'язані з іншими чинниками, такими як погіршення економічних умов).

Наприклад, недоліки, такі як недостатня компетентність управлінського персоналу, можуть мати більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність і вимагати загальних дій у відповідь з боку аудитора.

Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації мають розглядатися, оскільки такий розгляд безпосередньо допомагає при визначенні характеру, строків та обсягу подальших аудиторських процедур на рівні тверджень, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. При ідентифікації та оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень аудитор може дійти висновку, що ідентифіковані ризики значною мірою стосуються фінансової звітності в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень.

Ідентифікація значних ризиків. Значні ризики часто пов'язані зі значними незвичайними операціями або суб'єктивними чинниками. Незвичайні операції – це операції, які є незвичайними за розміром або характером, тому виникають нечасто.

Суб'єктивні чинники можуть включати розробку облікових оцінок, стосовно яких існує значна невизначеність щодо оцінки. Звичайні, нескладні операції, які підлягають систематичній обробці, менш імовірно приведуть до виникнення суттєвих ризиків.

Ризики суттєвого викривлення можуть бути підвищуватися для значних незвичайних операцій, що виникають через:

- більше втручання управлінського персоналу для визначення порядку обліку;
- більше ручного втручання у збір та обробку даних;
- складні розрахунки або принципи обліку;
- характер незвичайних операцій, який може ускладнити для суб'єкта господарювання запровадження ефективних заходів контролю за ризиками.

Ризики суттєвого викривлення можуть бути більшими для суттєвих суб'єктивних чинників, зокрема:

- принципи обліку облікових оцінок або визнання прибутків можуть тлумачитися по–різному;
- необхідне судження може бути суб'єктивним чи складним або потребувати припущень щодо впливу майбутніх подій, наприклад судження щодо справедливої вартості.

МСА ЗЗО «Дії аудитора в відповідь на оцінені ризики» визначено наслідки для подальших аудиторських процедур ідентифікації ризику як значного.

Умовами та подіями, що можуть вказувати на РСВ є:

- діяльність в економічно нестабільних регіонах, наприклад у країнах зі значною девальвацією грошової одиниці або дуже високим рівнем інфляції;
- діяльність, чутлива до нестабільних ринків, наприклад ф'ючерсна торгівля;
- діяльність, яка значною мірою підлягає заходам з комплексного регулювання;
- припущення щодо безперервності діяльності та питання ліквідності, включаючи втрату значних клієнтів;
- обмеження доступності капіталу та кредиту;
- зміни в галузі, в якій працює суб'єкт господарювання;
- зміни в логістичному ланцюзі;
- розробка або пропонування нових продуктів чи послуг або започаткування нових видів діяльності;
- розширення у нові регіони;
- зміни у суб'єкта господарювання, такі як великі придбання чи реорганізації або інші незвичайні події;
- ймовірний продаж суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу;
- існування складних альянсів і спільних підприємств;
- використання позабалансових фінансів, підприємств спеціального призначення та інших складних фінансових угод;
- значні операції з пов'язаними сторонами;
- недостатня кількість персоналу з відповідними навиками бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміни у складі основного персоналу, включаючи вихід основних керівників;

- недоліки у внутрішньому контролі, особливо ті, на які не реагує управлінський персонал;
- невідповідність між ІТ-стратегією суб'єкта господарювання та його бізнес-стратегіями;
- зміни в ІТ-середовищі;
- встановлення значних нових ІТ-систем, пов'язаних із фінансовою звітністю;
- подання запитів щодо діяльності чи фінансових результатів суб'єкта господарювання регуляторними або урядовими органами;
- попередні викривлення, історія помилок або суттєва кількість коригувань на кінець періоду;
- значна кількість незвичайних або несистематичних операцій, включаючи операції між компаніями та операції зі значними прибутками на кінець періоду;
- операції, які реєструються на основі намірів управлінського персоналу, наприклад рефінансування боргу, активи для продажу, та класифікація ринкових цінних паперів;
- застосування нових стандартів бухгалтерського обліку;
- облікові оцінки, які включають складні процеси;
- події або операції, які включають значну невизначеність оцінки, включаючи облікові оцінки;
- позови та умовні зобов'язання, наприклад гарантії продажу, фінансові гарантії та відновлення навколишнього середовища [1, с. 327–328].

Ідентифіковані, але невикористані викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання дають аудитору підставу для модифікації думки в аудиторському звіті [1, 2]. Суттєвість викривлень та/або невизначеності в цілому для фінансової звітності та на рівні окремих рахунків, класу операцій, подання або розкриття інформації впливає на масштаб модифікації думки:

- при наявності суттєвих невикористаних викривлень для фінансової звітності в цілому аудитор висловлює негативну думку;
- при наявності суттєвої невизначеності щодо тверджень, наведених у фінансовій звітності, аудитор зазначає про відмову від висловлення думки.

Висновки

Концепція суттєвості є фундаментальною основою для виконання завдань з надання впевненості. Її використання на всіх етапах перевірки дозволяє аудитору висловлювати відповідну думку щодо повноти і відповідності фінансової звітності встановленій їй користувачами концептуальній основі. Попри широке застосування кількісних оцінок суттєвості в аудиті подальшого вивчення потребують передумови застосування якісних оцінок, зокрема, суджень та припущень аудитора щодо предмета перевірки.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, ч. 1 / Пер. з

англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 852 с. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, ч. 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 420 с. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T2-2010.pdf

3. Гречишнікова В.О. Оцінка суттєвості помилок, виявлених під час аудиторської перевірки / В.О. Гречишнікова // Управління розвитком. – 2011. – №2(99). – С. 32–34.

4. Корінько М.Д. Оцінка суттєвості помилок в аудиті / М.Д. Корінько // Сталий розвиток економіки. – 2012. – №1. – С. 205–207.

5. Озеран А.В. Суттєвість та її вплив на доречність і достовірність фінансової звітності / А.В. Озеран // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – №17. – С. 309–316.

6. Панкова М. Проблема використання принципу суттєвості в сучасному аудиті / Марина Панкова, Наталія Такаджі // Економічний аналіз. – 2006. – Вип. 6. – С. 476–478.

7. Редько О.Ю. Суттєвість в практиці професійного аудиту. Практичний посібник / О.Ю. Редько, О.А. Кулагін, К.О. Редько. – К.: НЦОА, 2010. – 24 с. – <http://spilka-audit.org.ua/library/122-suttyevst-v-praktic-profesynogo-audit.html>

8. Рядська В.В. Аудит. Навч. посібник / Рядська В.В., Петраков Я.В. – К.: ЦУЛ, 2008. – 416 с.

9. Саханевич К.В. Визначення рівня суттєвості в аудиті / К.В. Саханевич, В.М. Чубай // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – №722. – С. 225–230.

10. Алдарова Т.М. Применение категории «существенность в аудите» для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности / Т.М. Алдарова // Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Санкт-Петербург–Пушкин, 2006.

11. Баранов П.П. Совершенствование методики оценки уровня существенности в аудите / П.П. Баранов // Автореф. дисс. на соиск. уч.ст. канд. экон. наук. – Новосибирск: Новосибирская государственная академия экономики и управления, 2003.

12. Жминько С.И. Существенность в аудите: многоуровневый подход / С.И. Жминько, А.В. Петух // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №39. – С. 2–8.

13. Карпутова И.Г. Развитие подходов к оценке существенности в аудите / И.Г. Карпутова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2008. – №3. – С. 197–202.

14. Ким Н.В. Существенность: состояние нормативно-правовой базы в аудите / Ким Н.В., Солопова Н.С. // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Право. – 2006. – №13. – С. 249–252.

15. Ким Н.В. Методологические проблемы определения существенности и пути их решения в аудите / Н.В. Ким // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №5. – С. 241–248.

16. Солодов А.К. Существенность в аудите. Взгляд финансового менеджера / Солодов А.К. // Налоговая политика и практика. – 2008. – №10. – С. 9–15.

17. Суглобов А.Е. Существенность аудита в соответствии с МСА / А.Е. Суглобов // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – №6. – С. 18–24.
18. Aqel S. Auditors' Assessments of Materiality Between Professional Judgment and Subjectivity / Saher Aqel // Acta Universitatis danubius. Oeconomica. – 2011. – Iss. 4. – Pp. 72–88. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/936/911>
19. Corte J. Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain / Javier Montoya del Corte, Francisco Javier Martinez Garcia // Managerial Auditing Journal. – 2010. – Vol. 25, Iss.5. – Pp. 458–483.
20. Houghton K.A. Materiality in the context of audit: the real expectations gap / Keith A. Houghton, Christine Jubb, Michael Kend // Managerial Auditing Journal. – 2011. – Vol. 26, Iss. 6. – Pp. 482–500.
21. McKee T. Current Materiality Guidance for Auditors / Thomas E. McKee, Aasmund Eilifsen // Norwegian School of Economics and Business Management Working Papers. – 2000. – No. 51. – 10 p.
22. Moraru M. The importance of materiality in audit / Maria Moraru, Franca Dumitru // Anale. Seria Stiinte Economice. Timisoara. – 2012. – Vol. 18. – pp. 266–272. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: <http://fse.tibiscus.ro/RePEc/tdt/annals/pdf/039.pdf>
23. Popa E.I. Qualitative Factors Of Materiality – A Review Of Empirical Research / Emil Irimie Popa, Ancuta Georgeta Span, Timea Melinda Fulop // Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica. – 2010. – Vol. 1, Iss. 12. – Pp. 1–27. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1220101/27.pdf>
24. Span G.A. The Background Of Professional Judgment Of Materiality In Statutory Audit Based On Qualitative Factors Analysis / Georgeta Ancuta Span, Emil Irimie Popa, Melinda Timea Fulop, Atanasiu Pop // University of Oradea, The Journal of the Faculty of Economics – Economic. – 2010. – Iss. 1. – Pp. 585–588. – [Електрон. ресурс.] – Режим доступу: <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2010/n1/091.pdf>

Г.В. ТЕПЛІНСЬКИЙ,
к.е.н., доцент, Національний авіаційний університет

Стратегія як основа управління корпоративною власністю

Конкретизовані завдання щодо управління корпоративною власністю, що спрямовані на досягнення стратегічних і тактичних цілей розвитку корпоративного господарства. Запропоновано визначення поняття «управління корпоративною власністю». Науково обґрунтовано, що стратегія є основою управління корпоративною власністю, та запропоновані основні види стратегій.

Ключові слова: корпоративна власність, стратегія управління, стратегічні цілі, види стратегій.

Конкретизированы задачи по управлению корпоративной собственностью, направленные на достижение стратегических и тактических целей развития корпоративного хозяйства. Предложено определение понятия «управление корпоративной собственностью». Научно обосновано, что стратегия является основой управления корпоративной собственностью, и предложены основные виды стратегий.

Ключевые слова: корпоративная собственность, стратегия управления, стратегические цели, виды стратегий.

Specified task for managing corporate property, aiming to achieve strategic and tactical goals of corporate management. A definition of «management of corporate property.» Research proved that the strategy is the basis of management of corporate property and proposed major types of strategies.

Keywords: corporate ownership, management strategy, strategic objectives, the types of strategies.

Постановка проблеми. Одним із головних завдань управління корпоративною власністю є забезпечення формування передумов науково-технічного розвитку як комплексу інноваційних технологій, які після комерційної адаптації можуть створити стратегічні конкурентні переваги підприємствам корпоративного об'єднання.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Науковцями здійснено ряд досліджень з питань встановлення зв'язку корпоративного управління і розробки стратегії, але в більшості випадків використовуються лише загальні критерії.

Загальні тенденції розвитку корпоративного управління широко досліджуються такими зарубіжними та вітчизняними вченими, як В. Даріус, М. Роуз, Френклін Аллен, Менгсін Шао, Юзіо Яо, Б.А. Чуб, А. Бандуріна, О.С. Тарасенко, В.П. Семенюк, В.О. Рибалкін, Л.О. Птащенко, М.І. Небава, С.А. Масютін, О.В. Хмелевський, В. Селезньова, В.В. Матвеев, Т.Л. Мостенська, В.О. Новак, В.М. Марченко, С.В. Мочерний та ін. Проте управлінню корпоративною власністю в контексті розроблення стратегії з метою забезпечення ефективності бізнесу корпорації в дослідженнях практично не приділялося уваги.

Метою статті є наукове обґрунтування того, що основою управління корпоративною власністю є стратегія.

Виклад основного матеріалу. Ефективне управління об'єктами корпоративної власності має бути спрямоване на їхній структурний розвиток для підвищення інноваційної активності та конкурентного потенціалу шляхом формування