

УДК 657.6

Б. В. Кудрицький, канд. екон. наук,
доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ СУТТЄВОСТІ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

АНОТАЦІЯ. У статті розглядається міжнародний досвід оцінки суттєвості та даються пропозиції щодо методичних та організаційних аспектів у сфері кількісної та якісної оцінки суттєвості викривлень, як на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні статей звітності та рахунків обліку, з метою подолання суб'єктивізму при підготовці аудиту фінансової звітності.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: Аудит, звітність, матеріальність, суттєвість, межа суттєвості, рахунки, облік, статті, методика, розподіл.

АННОТАЦИЯ. В данной статье рассматривается международный опыт оценки существенности и даются предложения касательно методических и организационных аспектов в сфере количественной и качественной оценки существенности искажений, как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне статей отчетности и счетов учета, с целью преодоления субъективизма при подготовке аудита финансовой отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: Аудит, отчетность, материальность, существенность, уровень существенности, счета, учёт, статьи, методика, распределение.

ANOTATION. This article discusses international experience in assessing materiality and provides suggestions for methodological and organizational aspects in the field of qualitative and quantitative evaluation of material misstatement at the level of the financial statements and on the level of articles and statements of accounts accounting in order to overcome subjectivity in the preparation of the financial statement audit.

KEY WORDS: Audit, accounting, materiality, the materiality threshold, distribution, accounts, records, articles, methods, distribution.

Постановка проблеми. Свого часу видатний теоретик аудиту Р.Х. Монтгомері, висунув тезу: «Краще більше та достатньо точно» визначивши подальший напрям розвитку теорії і практики аудиту. На сьогодні, категорія суттєвості (матеріальності) є невід'ємною частиною методики та організації аудиту фінансової

звітності, забезпечуючи баланс між обсягами аудиторської перевірки, витратами на її здійснення та належною якістю.

Слід відмітити, що на даний час немає жодної праці з аудиту чи автора, який досліджуючи питання методики та організації аудиту фінансової звітності, залишив би поза увагою проблеми, пов'язані із застосуванням концепції суттєвості в аудиті. Вважаємо, що така увага пояснюється складністю даного питання, значною кількістю проблем, які ще не знайшли свого однозначного вирішення, та є доказом важливості подальшого дослідження даного питання для розвитку теорії та практики аудиту.

Аналіз останніх джерел чи публікацій. За МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» викривлення є суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності [12]. Аналіз джерел та публікацій дозволяє зробити висновок, що дослідженню питань оцінки суттєвості приділено значну увагу в працях з аудиту зарубіжних авторів, зокрема таких, як: Алборов Р.А., Беніс М., Бичкова С.М., Дженик Г.Р., Дефлиз Ф.Л., Камишанов П.І., Кармайкл Д.Р., Мельник М.В., Савин А.А., Ярцева Н.М. й ін.

Серед вітчизняних авторів не минули увагою питання суттєвості в обліку та аудиті такі науковці, як: Чернелевський Л.М., Шевчук В.О., Каменська Т. Петрик О.А., Савченко В.Я., Гончарук Я.А., Рудницький, Дуда Т.Т., Королівський П.О., Левицька І.В., Проскуріна Н.М., Панкова М., Такаджі Н. й ін. Загалом, аналіз вітчизняних і зарубіжних праць свідчить, що окремі аспекти оцінки суттєвості і досі потребують уваги. Зокрема й досі не до кінця вирішеною є проблема розробки методики визначення кількісної межі суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому та за статтями звітності, яка забезпечила б мінімізацію суб'єктивізму аудитора та дала можливість автоматизувати цей процес в межах сучасних інформаційних систем аудиту.

Постановка завдання. Метою даної статті є вивчення зарубіжного і вітчизняного досвіду оцінки суттєвості та визначення на його основі оптимальних способів кількісної оцінки суттєвості, здатних мінімізувати суб'єктивізм аудитора та забезпечити автоматизацію даного виду аудиторської роботи засобами сучасних інформаційних технологій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Протягом історії аудиту неодноразово здійснювались спроби законодавчо визна-

чити єдиний, абсолютний для усіх підприємств та об'єктів перевірки рівень суттєвості. Так, в 1979р. дана проблема розроблялася Комітетом зі стандартів фінансового обліку США (Financial Accounting Standards Board — FASB). У результаті комітет дійшов висновку про неможливість встановлення величини суттєвості у єдиному абсолютному для всіх підприємств виразі [8].

Аналогічна спроба в історії вітчизняного аудиту мала місце в 1995 р., коли Аудиторською палатою України було запропоновано наступне визначення суттєвості: «... це розбіжність у показниках первинних документів, аналітичного обліку і звітності, що перевищують еквівалент 10\$ США у національній валюті України на день створення певних документів, аналітичного обліку, статей річного балансу та річної звітності, і тягнуть за собою їх зменшення, збільшення, виключення або доповнення» [11, с. 39].

На сьогодні, неможливість такої стандартизації визнається усіма дослідниками і пояснюється наявністю багатьох факторів, які різняться для кожного окремого підприємства. Зокрема, це інформаційні потреби можливих користувачів фінансової звітності, особливості, притаманні сфері діяльності клієнта, обсяги його майна, величина грошових оборотів, рівень доходів тощо.

Аналіз літературних джерел свідчить, що більшість вітчизняних і зарубіжних авторів виділяють кількісний і якісний аспекти суттєвості, дотримуючись думки про необхідність і доцільність кількісної оцінки суттєвості. В літературних джерелах описано різні методики кількісної оцінки суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, які прийнято поділяти на індуктивні та дедуктивні.

Дедуктивний підхід сьогодні набув найбільшого поширення серед аудиторів, як більш зручний до застосування. При цьому загальна величина суттєвості (ZRS) визначається як добуток базового показника та допустимого рівня відхилення, встановленого аудитором на базі його професійного судження і вираженого у відсотках:

$$ZRS = BV \times \frac{DV}{100\%}, \quad (1),$$

де BV — значення базового показника, грн;
 DV — допустимий рівень відхилення, %.

В якості базової величини (BV) виступають показники звітності, що з точки зору аудитора в найбільшій мірі характеризують діяльність підприємства.

Найбільш розповсюдженими показниками для визначення бази є прибуток до оподаткування, загальний обсяг майна (підсумок балансу), нерозподілений прибуток, виручка від реалізації.

Так, в якості базових може бути застосовано:

- для підприємств транспортної галузі та інших фондоємних підприємств — вартість основних засобів;

- для підприємств з високим рівнем реалізації та низькою ресурсоемністю (наприклад сфери послуг) — показники виручки від реалізації;

- для підприємств харчової та легкої промисловості — виручка від реалізації;

- для торговельних підприємствах — валовий дохід;

- для неприбуткових організацій — обсяги майна та загальні витрати;

- для інших підприємств — показники обсягів оборотних активів, прибутку до оподаткування тощо.

Допустимий рівень відхилення (DV) являє собою суб'єктивну величину, яка характеризує максимальний рівень відхилення у відсотках до базової величини.

У вітчизняній і міжнародній практиці порядок визначення допустимого рівня відхилення не регламентовано. З одного боку, така відсутність жорстких вимог з боку нормативів аудиту дозволяє аудиторам гнучко реагувати на специфіку клієнта. З іншого, це призводить до ситуації, при якій в процесі аудиту одного й того самого підприємства при однакових вихідних умовах різні аудитори визначають різний перелік базових показників, межу допустимого відхилення та, як наслідок, рівень суттєвості. Для запобігання подібних ситуацій та забезпечення певної формалізації процесу визначення суттєвості в різних країнах стандартами аудиту передбачено рекомендації щодо оцінки рівня суттєвості. Так, наприклад, в Австралії стандартами визначено, що викривлення до 5 % може бути визнано несуттєвими, понад 10 % суттєвими, а в межах від 5 % до 10 % аудитор має сам визначити суттєвий чи не суттєвий є характер виявлених викривлень [9]. А в аудиторській практиці США вважається, що похибка, що веде до викривлення статті балансу в межах 5—10 %, не є суттєвою [9, с. 96].

В Україні окремі аудитори з такою метою почали використовувати в своїй діяльності рекомендації, надані в листі Міністерства фінансів України №04230-108 (далі — Лист). Даним листом було визначено, що: «Суттєвість — характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності», при цьому також встановлювалось, що поріг суттєвості — абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації. Спираючись на це аудитори почали використовувати даний лист, як керівництво із визначення порогу суттєвості. Втім, вважаємо це не зовсім коректним. В п. 5 Листа зазначено, що «Застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого порогу суттєвості». Іншими словами, пороги суттєвості рекомендовані у Листі, мають на меті забезпечити підготовку та подання якісної фінансової звітності. Водночас, за п. 4 МСА 320 визначення аудитором суттєвості є предметом виключно професійного судження аудитора та залежить від розуміння потреб користувачів фінансової звітності, а тому не можуть піддаватись жодному зовнішньому директивному нормуванню, якщо воно не враховує специфіку інформаційних інтересів можливих користувачів аудиторського звіту за результатами перевірки конкретного підприємства.

Основною перевагою визначення суттєвості за формулою (1) є простота. Втім, такий підхід не позбавлений ряду недоліків, оскільки враховує значення лише одного базового показника, значення якого може бути спотворено дією тимчасових, нетипових для підприємства факторів, що діяли лише в звітному періоді. Також використання одного показника в якості базового неодмінно викличе питання щодо обґрунтованості його вибору аудитором, та, як наслідок, може поставити під сумнів об'єктивність всієї аудиторської перевірки. Адже встановлений рівень суттєвості є наріжним каменем, на якому будується увесь подальший аудит.

За для запобігання цьому доцільним є застосування методик, які дозволяються визначити інтегрований показник суттєвості на рівні звітності в цілому, і при розрахунку охоплюють кілька основних показників господарської діяльності підприємства.

Досить доречно методика в цьому відношенні, яка втім не знайшла ще свого належного поширення серед вітчизняних аудиторів, рекомендована російським Правилком (стандартом) аудиторської діяльності «Суттєвість та аудиторський ризик». Для більшої наочності та простоти застосування даної методики доцільно застосовувати розрахункову таблицю за формою табл. 1.

Таблиця 1

ВИЗНАЧЕННЯ ЗАГАЛЬНОГО РІВНЯ СУТТЄВОСТІ

№ п.п (i)	Назва базового показника	Попередній розрахунок			Відхилення		Визначення рівня суттєвості, тис. грн. (PS _i)
		Значення базового показника, тис. грн. (sum _i)	Межа суттєвості, % (ms _i)	Попередня оцінка суттєвості, тис. грн. (PS _i)	Абсолютне, тис. грн (ΔPS)	Відносне, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Показник 1	sum ₁	ms ₁	$PS_1 = sum_1 \times \frac{ms_1}{100\%}$	$\Delta PS_1 = PS_1 - \overline{PS}$	$\frac{\Delta PS_1}{\overline{PS}} \times 100\%$	PS ₁
...
n	Показник n	sum _n	ms _n	$PS_n = sum_n \times \frac{ms_n}{100\%}$	$\Delta PS_n = PS_n - \overline{PS}$	$\frac{\Delta PS_n}{\overline{PS}} \times 100\%$	PS _n
ВСЬОГО		$\sum_{i=1}^n sum_i$	$\sum_{i=1}^n ms_i$	$\overline{PS} = \frac{\sum_{i=1}^n PS_i}{n}$	—	—	$ZRS = \frac{\sum_{i=1}^n PS_i}{n}$

Використання даної таблиці передбачає формування аудитором на початковому етапі переліку базових показників (графта 2), які є найбільш значущими, виходячи із специфіки перевіряемого підприємства. Показники графа 3 визначаються виходячи із даних фінансової звітності, що підлягає перевірці, або усереднених

значень, розрахованих на підставі фінансових звітів ряду попередніх періодів. Показники, наведені у графі 4 таблиці, визначаються аудитором самостійно, на підставі його власного професійного досвіду з врахуванням інтересів можливих користувачів фінансової звітності підприємства. Графа 5 заповнюється шляхом узяття відповідних відсотків (графа 4) від величин, наведених у графі 3.

На підставі порогів суттєвості, розрахованих для кожного показника (PS_i), здійснюється попередня оцінка загального рівня суттєвості, як середнього арифметичного значення показників графі 5.

У графах 6 і 7 аудитором здійснюється визначення абсолютного та відносного відхилення показників графі 4 від визначеного середнього. Аналізуючи показники графі 5 та 6, аудитор має виявити та відкинути показники, що різко відрізняються від середнього тобто є нетиповими для звітності даного підприємства.

На підставі показників графі 8 здійснюється остаточне визначення загального рівня суттєвості, як середньоарифметичного значення показників графі 8.

Отримана величина суттєвості підлягає подальшому розподілу, як того вимагає МСА 320, за окремими статтями фінансової звітності, залишками по окремих рахунках та групах однорідних операцій та угод.

При цьому, Є.А. Аренс та Дж. К. Лоббек зазначають, що більшість аудиторів-практиків застосовують критерій суттєвості до балансу, а не до звіту про фінансові результати, так як: «застосування системи подвійного запису дозволяє виявити більшу частину похибок за прибутками та збитками при складанні балансу» [13, с. 236—237].

Розподіл загальної величини суттєвості по статтях та рахунках балансу пропонуємо здійснювати із застосуванням розрахункової таблиці, складеної за формою табл. 2

Отримані в результаті заповнення табл. 2 межі суттєвості по рахунках обліку виступають в якості основи, як для планування конкретних аудиторських процедур перевірки по рахункам обліку, так і для оцінки суттєвості викривлень, виявлених у процесі реалізації таких процедур.

Приклад застосування табл. 2 для розподілу суттєвості представимо у вигляді фрагменту робочого аудиторського документу на рис. 1.

Таблиця 2

ПОРЯДОК РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОГО РІВНЯ СУТТЄВОСТІ ПО РАХУНКАХ ОБЛІКУ

№ п/п (і)	Статті звіт- ності	Сума, грн (S _i)	Вага (V _i)	Суттєвість по статтях, грн (SRS _i)	Суттєвість по сальдо рахунків			
					Рахунок	Сальдо, грн. (SR _{ij})	Вага (V _{ij})	Суттєвість по рахунках, грн (SUR _{ij})
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Стаття 1	$S_1 = \sum_{j=1}^x SR_{1j}$	$V_1 = \frac{S_1}{\sum_{i=1}^n S_i}$	$SRS_1 = ZRS \times V_1$	Рахунок 1	SR1 ₁	$Vr1_1 = \frac{SR1_1}{S_1} \times 100\%$	$SUR1_1 = SRS_1 \times \frac{Vr1_1}{100\%}$
				
n	Стаття n	$S_n = \sum_{j=1}^x SR_{nj}$	$V_n = \frac{S_n}{\sum_{i=1}^n S_i}$	$SRS_n = ZRS \times V_n$	Рахунок a	SRn _a	$Vr1_a = \frac{SRn_a}{S_n} \times 100\%$	$SUR1_a = SRS_n \times \frac{Vr1_a}{100\%}$
				
Всього	Всього	$\sum_{i=1}^n S_i$	$\sum_{i=1}^n V_i \times 100\%$	$ZRS = \sum_{i=1}^n SRS_i$	Рахунок z	SRn _x	$Vrn_z = \frac{SRn_z}{S_n} \times 100\%$	$SURn_z = SRS_n \times \frac{Vrn_z}{100\%}$
					Всього	$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^x SRn_{ij}$	—	$ZRS = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^x SURn_{ij}$

Запропонована форма робочого аудиторського документу дозволяє аудитору на завершальному етапі перевірки:

- співставляти величини викривлень, виявлених по окремому рахунку, зі встановленою величиною суттєвості для даного рахунку;
- співставляти сукупну величину викривлень, виявлених по рахунках обліку, із встановленим рівнем суттєвості по статтях звітності;
- співставляти сукупну величину усіх виявлених викривлень із загальним, встановленим на рівні усієї фінансової звітності, рівнем суттєвості.

КОД

РОЗПОДІЛ СУТТЄВОСТІ ПО СТАТТЯХ ТА РАХУНКАХ

Підприємство

Період перевірки

Загальний рівень суттєвості, тис. грн

№ п/п	Стаття звітності		Сума, тис. грн	Вага, %	Суттєвість по статтях, тис. грн.	Рахунок	Сальдо, ис. грн.	Вага, %	Суттєвість по рахунках, тис. грн
	Назва	Код							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
АКТИВ									
I. Необоротні активи		080	320	42,7	15,8	—	—	—	—
1	Нематеріальні активи:	10	120	16	5,9	12 «Нематеріальні активи»	250	208	12,27
						133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	(130)	108	(6,37)
...
13	Витрати майбутніх періодів	270	1	0,14	5	39 «Витрати майбутніх періодів»	1	1	5
Всього		280	750	100	37	Всього	750	—	37

Рис. 1. Приклад робочого документу аудитора «Розподіл суттєвості по статтях звітності та рахунках обліку»

При цьому, у випадку, якщо обсяг викривлень у фінансовій звітності перевищує встановлений рівень суттєвості для всієї звітності або окремого розділу звітності, аудитор може зробити висновки про недостовірність фінансової звітності клієнта.

Якщо ж виявлений обсяг викривлень перевищує межу суттєвості, визначену для окремого рахунку, але при цьому є меншим

ніж загальний рівень суттєвості для звітності в цілому, аудитор робить висновок стосовно обмеженого впливу даних викривлень на достовірність фінансової звітності, що перевірялася.

Висновки з проведеного дослідження. Вважаємо, що розглянутий у роботі підхід до оцінки суттєвості, як на рівні фінансової звітності, так і на рівні окремих статей звітності дозволяє мінімізувати суб'єктивність аудитора, є зручним для використання та забезпечує аудитора усією необхідною інформацією для прийняття рішення щодо суттєвості виявлених викривлень. Запропоновані в роботі розрахункові таблиці дають можливість автоматизувати процедуру кількісної оцінки суттєвості на рівні усієї звітності та за кожним окремим рахунком, що разом із запропонованою в роботі формою робочого аудиторського документа здатне забезпечити підвищення ефективності організації перевірок вітчизняними аудиторами.

Література

1. *Проскуріна Н.М.* Оцінка суттєвості помилок в контексті міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики / Науковий вісник ЛНАУ. — 2010. — № 17 — С. 171—175.
2. *Дуда Т.Т., Коронівський П.О., Левицькі І.В.* Суттєвість в обліковій політиці підприємства / Вісник «Хмельницького національного університету». — 2011. — № 1. — С. 68—70.
3. *Ярцева Н.М.* Аудит : Элементарный курс. — М.: Экономист, 2003. — 254 с.
4. *Алборов Р.А.* Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК.-2-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство «Дело и Сервис», 2000. — 432 с.
5. *Бычкова С.М.* Аудиторская деятельность. Теория и практика. — СПб.: Издательство «Лань», 2000. — 320 с.
6. *С. Н. Петренко.* Риски аудиторской деятельности: Научно-практическое пособие. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2003. — 84 с.
7. *Камышанов П.И.* Аудит: стандарты и практика. — М., Элиста: АПП «Джангар», 2002. — 376 с.
8. *Кармайкл Д.Р., Бенис М.* Стандарты и нормы аудита: Пер. с англ. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 527 с.
9. Аудит: Учебник/ Под ред. М. В. Мельник. — М.: Экономистъ, 2004. — 282 с.
10. Аудит: Учебник для вузов/В.И. Подольский, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. — 3-е изд. перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2004. — 583 с.

11. *Газарян А.В.* Аудиторская выборка в процессе аудита / Бух. учет. — 1998. — № 4. — С. 39—45.

12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 р., частина 1/ Пер. з англ.: Ольховікова О.Л. та ін. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. — 844 с.

13. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер с англ.; Гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560с. — (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

Статтю подано до редакції 12.03.12 р.

УДК (65.012.7)

Т. М. Одінцова, доцент,
Севастопольський національний технічний університет

КАЛЬКУЛЯЦІЙНІ СИСТЕМИ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО І СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

АНОТАЦІЯ. Розглянуто сутність, види та принципи побудови калькуляційних систем, що забезпечують співвіднесення витрат з їх носіями з метою інформаційного забезпечення процесу управління та здійснення функцій їх планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання. Визначено роль калькуляційних систем у контролінгу. Розглянуто існуючі підходи до класифікації калькуляційних систем і запропоновано їх класифікацію за низкою найбільш значущих ознак.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: контролінг, витрати, калькуляційна система.

АННОТАЦИЯ. Рассмотрена сущность, виды и принципы построения калькуляционных систем, обеспечивающих соотношение затрат с их носителями с целью информационного обеспечения процесса управления и осуществления функций их планирования, учета, контроля, анализа и регулирования. Определена роль калькуляционных систем в контроллинге. Рассмотрены существующие подходы к классификации калькуляционных систем и предложена их классификация по ряду наиболее значимых признаков.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: контроллинг, затраты, калькуляционная система.