

ВЛИЯНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ НА ФОРМУ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

В статье анализируются подходы к влиянию уровня существенности на форму и содержания аудиторского заключения. Рассматриваются критерии существенности. Предлагается разработка методики определения уровня существенности во внутрифирменном стандарте.

Ключевые слова: аудит, критерии, заключение, уровень существенности.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта законодательству РФ. При этом аудитор выражает свое мнение о достоверности отчётности во всех существенных отношениях. Другими словами, аудитор не даёт гарантии о выявлении абсолютно всех искажений в отчётности, а концентрирует своё внимание, как правило, только на существенных ошибках и нарушениях. Данный аспект регулируется Правилom (стандартом) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите».

Согласно стандарту, аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и её взаимосвязь с аудиторским риском. Информация об активах, обязательствах, доходах, расходах, хозяйственных операциях и составляющих капитала считается существенной, если её пропуск или искажение может повлиять на решения пользователей отчётности. Другими словами, если выявленная аудитором ошибка является существенной, ему следует проинформировать об этом пользователей отчётности, включив её в аудиторское заключение, в противном случае такая ошибка не включается в аудиторское заключение. Работу аудитора в данной области можно условно разделить на четыре этапа (см. рис. 1).

На первом этапе перед аудитором встаёт задача определить критерии существенности для того, чтобы впоследствии сделать вывод о том, является ли данная конкретная выявленная им ошибка существенной либо не является. Для определения уровня существенности аудитор применяет самостоятельно разработанные методики на основании своего профессионального суждения. Существенность имеет количественный и качественный аспекты.

Ситуация признания ошибок существенными, не имеющих количественного выражения, является достаточно сложной, и как правило, основывается на субъективном мнении аудитора. В случае обнаружения, например, незаконных операций, такие нарушения, как правило, считаются существенными вне зависимости от их объема и возможного ущерба.

* Елькин Дмитрий Владимирович – доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, e-mail: elkind@yandex.ru.

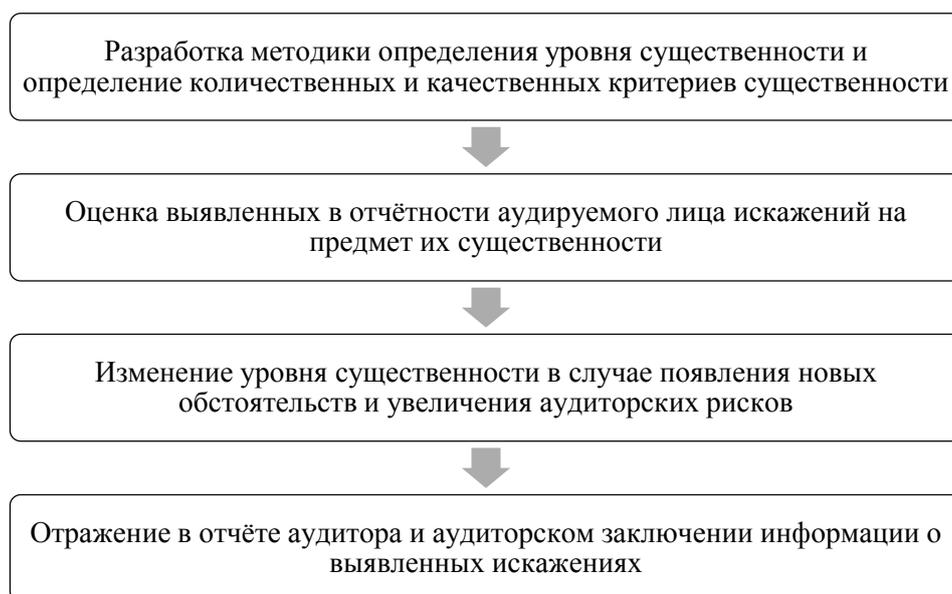


Рис. 1. Этапы оценки уровня существенности

Существует два подхода к определению количественного уровня существенности:

- в начале определяется единый уровень существенности, затем он распределяется между статьями отчётности (от общего частному);
- в начале определяются уровни существенности значимых статей отчётности, затем они складываются, образуя общий уровень (от частного к общему).

В соответствии с первым методом в начале аудитором выбираются базовые показатели из отчётности аудируемого лица, затем от них рассчитывается субъективно выбранный аудитором процент существенности (см. табл. 1).

Таблица 1

Определение уровня существенности по первому методу (от общего частному)

Показатель	Значение, тыс. р.	Уровень существенности, %	Уровень существенности, тыс. р.
Балансовая прибыль	14 100	5	705
Выручка без НДС	140 100	2	2 802
Валюта баланса	330 500	2	6 610
Собственный капитал	15 000	10	1 500
Затраты	87 000	2	1 740

Как видим, рассчитанные показатели различаются между собой. Для определения единого уровня существенности определяется среднее между ними значение, причем крайние величины отбрасываются: $(2802 + 1500 + 1740) / 3 = 2014$ тыс. р.

Для того чтобы определить уровень существенности отдельной статьи баланса, единый уровень существенности умножают на удельный вес такой статьи во всей валюте баланса. Например, если остаточная стоимость объектов основных средств в общей валюте баланса на конец отчётного года занимает 25 %, то

уровень существенности (предельное значение допустимой ошибки) будет равен: $2014 \cdot 25\% = 503,5$ тыс. р. Если выявленные искажения по операциям с основными средствами превысят данную величину, то они будут признаны аудитором существенными.

В соответствии со вторым методом в начале аудитором выбираются значимые статьи отчётности на основании оценки аудиторских рисков или их удельного веса в общей валюте баланса данного конкретного аудируемого лица. Затем выбирается процент и определяется уровень существенности (см. табл. 2).

Таблица 2

Определение уровня существенности по второму методу
(от частного к общему)

Показатель	Значение, тыс. р.	Уровень существенности, %	Уровень существенности, тыс. р.
Запасы	127 000	2	2540
Дебиторская задолженность	40 000	1	400
Денежные средства	6 000	2	120
Кредиторская задолженность	150 000	1	1500

Таким образом, единый уровень существенности составит: $2540 + 400 + 120 + 1500 = 4560$ тыс. р. Следовательно, на разных участках учёта возможно установление различных уровней существенности в зависимости от вероятности появления ошибок на этих участках. Кроме количественных критериев существенности принимаются во внимание также и качественные критерии, в том числе, например:

- недостаточное описание учётной политики;
- нарушения законодательства РФ.

На втором этапе выявленные искажения проверяются на предмет их существенности. Если выявленные искажения на уровне отчётности в целом или по отдельным статьям отчётности превысят установленную величину, то они будут признаны аудитором существенными. Кроме того, если совокупные выявленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска с помощью дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в бухгалтерскую отчётность.

Более того, аудитор рассматривает существенность и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учёта и группам однотипных операций, вследствие того, что отдельные незначительные величины в совокупности могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчётность. В связи с этим, оценка существенности помогает ответить на следующие вопросы:

- какие области учёта и отчётности проверять;
- какой характер и сроки проведения аудиторских процедур установить;
- какой объем выборки использовать.

Следующий этап касается вопросов изменения уровня существенности. Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур.

Изменение обстоятельств или информированности аудитора в ходе проверки может повлечь увеличение аудиторских рисков. Повышенные риски требуют снижения уровня существенности и, как следствие, проведения дополнительных аудиторских процедур, изменения их характера, а также увеличения объемов выборки. Таким образом, между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость.

На последнем этапе применения уровня существенности решается вопрос о выборе вида аудиторского заключения и формулировок в отчёте аудитора.

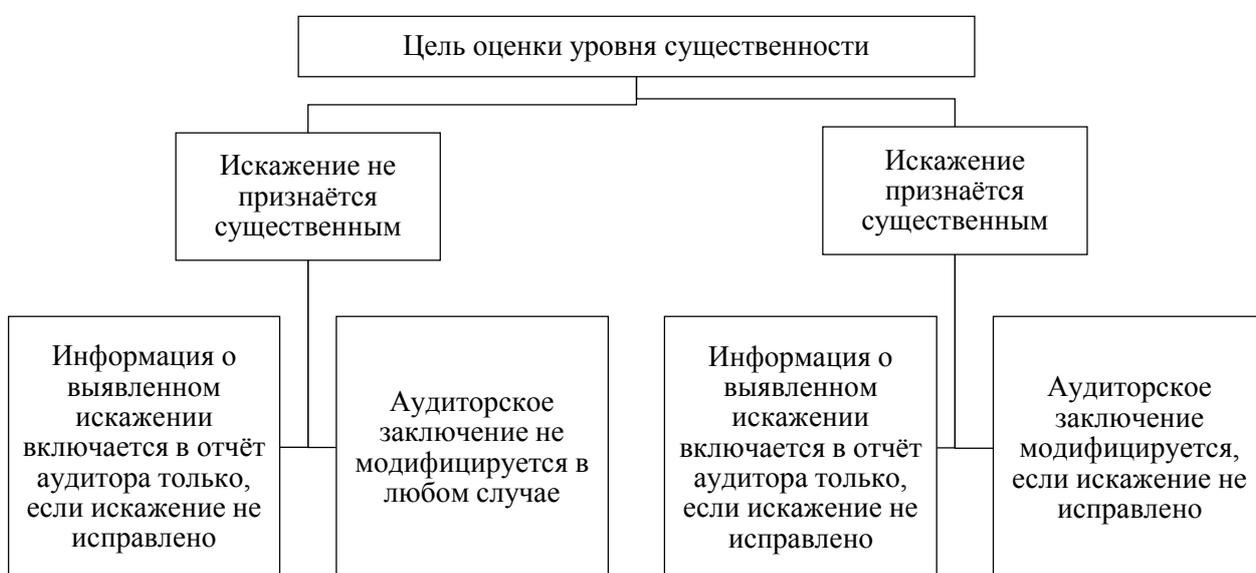


Рис. 2. Влияние уровня существенности на форму аудиторского заключения

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажение существенно, ему необходимо потребовать от руководства аудируемого лица внести изменения в бухгалтерскую отчётность. И руководство вправе внести такие изменения. В противном случае аудитору следует модифицировать аудиторское заключение. Другими словами, ему необходимо будет внести оговорки в аудиторское заключение, доводящие до сведения пользователей отчётности о существовании таких искажений (см. схему).

Таким образом, следует отметить, что оценка и использование уровня существенности производится на всех этапах аудиторской проверки вплоть до оформления итоговых отчётов и выдачи аудиторского заключения. Аудитору следует оформить методику определения и применения уровня существенности в специально разработанном им внутрифирменном стандарте.