

ОЦЕНКА СУЩЕСТВЕННОСТИ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Супатаев К., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерского учета, анализа и аудита» КРСУ им. Б.Н. Ельцина.

Аннотация

В статье исследованы вопросы концепции существенности в аудите, действующие законодательные и нормативные акты конкретизирующие критерии оценки существенности в определенных обстоятельствах. Рассмотрены различные аспекты, влияющие на оценку окончательного уровня общей существенности. А также, на основе исследования даны методические рекомендации по определению существенности в стадии составления аудиторского заключения.

Abstract

The article explores the concept of materiality issues in the audit, the existing legislation and regulations specifying the criteria for assessing materiality in specific circumstances. Various aspects influencing the evaluation of the final level of overall materiality. And also, based on the study are guidelines for determining the materiality under the auditor's report.

Ключевые слова: *существенность, уровень существенности, аудиторские доказательства, аудиторские заключения, оценка, некорректности, ошибки пользователей отчетности, тестирование.*

Key words: *materiality level of materiality, audit evidence, audit reports, evaluation, incorrectness, error reporting user testing.*

Принимаемый уровень информационного риска в условиях рыночной экономики должен устанавливаться законом об аудите, аудиторскими стандартами и другими регуляторами этой деятельности, Другими словами, цели использования бухгалтерской информации определяют степень приемлемости информационного риска во всех существенных аспектах этой информации.

При аудиторских проверках, аудиторы часто сталкиваются с проблемой оценки существенности или несущественности выявленных некорректностей и ошибок в ведении учета

совершенных хозяйственных операций. Трудность состоит в том, что аудиторы должны оценивать, насколько эти допущенные некорректности и ошибки в учете, оказывают влияние на последующие решения пользователей отчетности. Некорректности в учете считаются в том случае, когда они вводят в заблуждение квалифицированных пользователей, то есть их принятые решения на основе этих информации являются не адекватными.

Следовательно, всем аудиторам крайне необходимо определение концепции существенности в учете и в аудите. Существенность в аудите – это определенная мера прогноза, при помощи которой аудитор определяет, насколько достаточны, уместны и своевременны собранные им в ходе проверки аудиторские доказательства. Другими словами, при проверках по существу аудитор должен заранее определить приемлемый для целей аудита уровень существенности, а затем сверить, являются ли выявленные им некорректности в бухгалтерской отчетности значительными, существенными.

Аудитор должен принять окончательное решение о необходимости продолжения проверки или о том, что выявленные им некорректности в бухгалтерской отчетности можно принять, т.е. можно согласиться с представленными утверждениями администрации клиента о достоверности финансовой отчетности.

В настоящее время в действующих нормативных актах Кыргызской Республики эти весьма важные обстоятельства либо не оговорены вовсе, либо оговорены невнятно. Например, в законе Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности» указано «Под существенностью понимается такая степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности делать на ее основе правильные выводы о финансовом и имущественном положении, а также о результатах хозяйственной деятельности аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения». Таким образом, концепция существенности признана и в нашей стране. Однако ни в теоретическом, ни в практическом плане пока не решены многие вопросы, которые должны быть рассмотрены в свете данной концепции: каковы критерии существенности, возможна ли определенная последовательность их применения относительно проверяемой финансовой отчетности экономических субъектов и др.

Аудиторы всего мира очень серьезно подходят к процессу обнаружения некорректностей (особенно умышленных ошибок, в том числе злоупотреблений), понимая их серьезные негативные последствия, которые в первую очередь снижают репутацию аудитора. Но на Западе и теоретически определена, и законодательно закреплена зависимость существенности от величины и типа рассматриваемой информации в конкретных обстоятельствах ее не приведения или искажения. Например, Совет по стандартам финансового учета США определяет существенность следующим образом : «... важность не приведения или искажения бухгалтерской информации в конкретных обстоятельствах, делающая возможным, что последующее суждение квалифицированного пользователя, полагающегося на эту информацию, будет изменено в силу данных причин» (Положение о концепции финансового учета №2, FASB 1980). Примерно такое же определение содержит и американский ASB Положения о принципах «Цель бухгалтерской отчетности и качественные характеристики бухгалтерской информации» (параграф 39, 1991 г.).

В России определенную ясность в этот вопрос внесла в правила аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности». В пунктах указанного документа прямо сказано: «... аудиторская фирма должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Существенным признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие

аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливая более жесткие требования».

В «Основах подготовки и представления финансовой отчетности», разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, понятие «существенность» определяется следующим образом: «Информация считается существенной, если ее пропуск или искажения могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения. Таким образом, существенность скорее определяет прогнозное значение или точку отсчета и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной».

Причем весьма характерно, что и в этом документе прямо указано, что аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическими субъектами и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как абсолютная, полная, стопроцентная гарантия аудиторской фирмы в том, что нет и не может быть никаких иных обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

В ряде случаев свидетельства об уровне общей существенности, что называется, лежат на поверхности. Так, если у клиента очень слаба система внутривозвратного контроля, то аудиторы с самого начала проверки слишком часто обращают внимание на эти слабости даже при простом сканировании документации; если существуют явные несоответствия требованиям к бухгалтерскому учету, изложенные в действующем законодательстве, то это тоже должно быть расценено как весьма существенное обстоятельство, и, скорее всего, соответствующая оговорка появится в итоговой части аудиторского заключения.

Однако в подавляющем большинстве случаев окончательный уровень общей существенности определяется не сразу, но в результате общей оценки всей совокупности тех аудиторских доказательств, которые были собраны в ходе проверки. При этом аудитор должен принять во внимание различные аспекты существенности, и среди них:

1. соблюдение не только формальных, но и существенных требований действующего законодательства о бухгалтерском учете и документальному оформлению и системным записям по наиболее значительным хозяйственным операциям и статьи баланса;
2. отсутствие в представленной для подтверждения финансовой отчетности существенных некорректностей;
3. наличие у экономического субъекта существенных неопределенностей (к примеру, незавершенного крупного судебного разбирательства) либо в проверяемом периоде, либо после даты баланса;
4. фактическое выявление существенной, значительной информации об экономическом субъекте, которую его администрация не раскрыла в объяснительных записках к финансовой отчетности.

Нужно различать определенные стадии проверки, а также то, что аудитор может принимать последовательные решения об уровне существенности, т.е. от оценок существенности при тестировании аудитор постепенно переходит к оценке общей существенности. По нашему мнению, последовательность применения в аудите критериев существенности следует рассматривать как состоящую из двух организационных этапов, в каждом из которых могут быть определены взаимосвязанные шаги.

1. Планирование областей тестирования, включающее два шага: а) выработка предварительного суждения о существенности по рассмотренным выше принципам: на основе словесных определений или со строгими количественными соотношениями; б) применение предварительного субъективного суждения о существенности к сегментам аудита, в том числе и

чисто статистическими методами; отдельные элементы из всей совокупности утверждений администрации аудитор объединяет в сегменты, а затем применяет приемлемую для него методологию к каждому сегменту в отдельности.

2. Оценка результатов тестирования, включающая три шага: а) оценка общей погрешности в сегменте: довольно часто основана и на количественных показателях, взятых из рабочих документов аудитора по результатам тестирования контрольных моментов, и на учете других факторов, влияние которых бесспорно, однако не поддаются количественному выражению; б) оценка суммарной погрешности в ходе осуществленных аудиторских работ; к некоторым сегментам аудитор обеспечивающий циклический подход к оценке информации, обращается не один раз; пересмотрев в итоге все уже собранные аудиторские свидетельства, он формирует общее мнение о суммарной погрешности; в) сравнение суммарной оценки с предварительными суждениями о существенности, в ходе которой аудитор либо просто корректирует свое предварительное суждение о существенности, либо определяет и выполняет дополнительные аудиторские процедуры с целью расширить количество собираемых доказательств и тем самым добиться более высокого уровня уверенности.

Следовательно, аудитор, опираясь на свое субъективное понимание складывающихся у клиента обстоятельств, сначала может определить величину существенности при тестировании. И только затем, углубляя данную процедуру по сегментам аудита, он может использовать эту оценку в качестве базы для сопоставления собранных аудиторских доказательств с данной предварительной исходной оценкой. На основе такого сравнения информации он, если это уместно, напрямую дает новую оценку существенности и отказывается от дальнейшего углубления проверок, или принимает решения о необходимости и об объемах дополнительного тестирования.

Литература:

1. Международные стандарты аудита. Бишкек, Государственная комиссия при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту, 2003.
2. Закон КР «Об аудиторской деятельности» № 134 2002 г.
3. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В. М.О Рейлли, М. Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
4. Э. А. Аренс и Дж. К. Лоббек, Аудит: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2005.
5. Материалы Службы надзора и регулирования финансового рынка КР, www.fsa.kg.