

УДК 657.6(075)

Т. А. БУРОВА

м. Миколаїв

kafedra_obliky@ukr.net

СУТТЄВІСТЬ ПРИ ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ

В науковій статті проведений аналіз світової та української практики оцінки рівня суттєвості при аудиті на прикладі США, Великої Британії та інших країн. В Україні пропонується встановити декілька послідовних етапів розробки критеріїв і способів суттєвості при перевірці звітності підприємства.

Описані два підходи розподілу рівня суттєвості при аудиті. Розроблено і обґрунтовано економічно ефективний спосіб використання єдиного рівня суттєвості при аудиті фінансової звітності.

Ключові слова: суттєвість, аудит, критерії і способи, сегмент.

В сучасних умовах господарювання до аудиторів України з боку користувачів пред'являються високі вимоги так, як дані перевірки використовуються при прийнятті оперативних управлінських рішень, коригуванні нарахувань і сплати податків, зборів та інше. Підвищення вимог до аудиту і посилення конкуренції на ринку аудиторських послуг ставлять перед українським аудитором основне завдання – підвищення якості перевірок при мінімізації вартісних і трудових витрат на їх проведення. А перед вченими – вдосконалення теоретико-методологічних основ аудиту для якісного проведення аудиторських перевірок та забезпечення формування думки аудитора про достовірність обліку і показників фінансової звітності. Мета аудиту вважається досягнутою, якщо користувачі в результаті використання аудиторського звіту (висновку) зможуть знизити інформаційний ризик невиявлення помилок до прийнятого рівня.

Проблемам поняття аудиторського ризику, критеріїв і способів визначення суттєвості при аудиті присвячені наукові праці представників економічної науки. Значний внесок у формування теоретичних основ та розробку підходів до проблем аудиту зробили такі вчені – економісти: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. М. Давидова, С. І. Дерев'янко, М. В. Кужельний, Л. П. Кулаковська, П. Н. Майданевич, В. Д. Пантелєєв, О. І. Петрик, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач та інші.

Наукові розробки цих вчених сформували теоретичний базис основ аудиту, розрахунків складових аудиторського ризику, суттєвості при проведенні аудиту, але відсутність прак-

тичних рекомендацій щодо організації і методичних способів визначення рівня суттєвості та її інформаційне забезпечення недостатньо висвітлені в економічній літературі.

Мета статті – аналіз світової та української практики визначення суттєвості при аудиті, розробка етапів запропонованих критеріїв суттєвості та вибір раціонального методу розподілу її рівня.

Міжнародними стандартами аудиту (МСА) рекомендується встановити такий розмір аудиторського ризику, який дозволить не залишати невиявлених суттєвих помилок після перевірки обліку і звітності суб'єкта господарювання. Між поняттям аудиторського ризику і суттєвістю є зворотня залежність:

- чим нижче рівень суттєвості, тим вище прийнятий аудиторський ризик;
- чим вище рівень суттєвості, тим нижче прийнятий аудиторський ризик.

Згідно МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» суттєвість виконання означає величину або величини, встановлені аудитором у розмірі, меншому, ніж суттєвість на рівні фінансової звітності, взятої в цілому, для того, щоб зменшити до прийнятого низького рівня достовірність того, що не виправлені та не виявлені викривлення у сукупності перевищать суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо це застосовано, суттєвість виконання також належить до величини або величин, установлених аудитором, на рівні нижчому від рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації [1].

При розробці стратегії планування аудиту звітності підприємства необхідно спланувати роботу так, щоб максимально знизити ризик не виявлення у фінансовій звітності суттєвих помилок. Світова та українська практика аудиту немає загальних показників оцінки суттєвості і її рівень може визначатися по різному:

- в розрізі видів господарських операцій;
- залишків бухгалтерських рахунків;
- валюти балансу (звіту про фінансовий стан);
- всієї фінансової звітності.

Рада зі стандартів аудиту США поняття суттєвості трактує як результат взаємодії кількісних і якісних критеріїв оцінки показників фінансової звітності. У США аудиторам пропонується під час встановлення і використання орієнтовних критеріїв суттєвості кожного разу спиратися на професійну думку, але при цьому керуватися такими загальними принципами:

- сумарна загальна похибка у фінансовій звітності, що перевищує 10%, звичайно вважається суттєвою. Сумарна похибка нижче 5% за відсутності якісних чинників розглядається як суттєва;
- при оцінці суттєвості в діапазоні від 5 до 10% потрібен найвищий професіоналізм.

В окремих країнах світу (Австрія, Велика Британія) діє Інструкція з визначення та використання рівня загальної суттєвості. Для аудиторів Англії встановлені наступні критерії суттєвості. Так, у звіті про прибутки і збитки:

- з обороту межі суттєвості коливаються від 0,5–1% до 2–4% залежно від практики певних аудиторських фірм;
- суттєвість помилки з доходу до оподаткування в основному встановлюється на рівні від 5 до 10%;
- за загальною сумою активів суттєвість у практиці різних аудиторських фірм також коливається, становлячи від 0,5–1 до 5–10% [2].

В Україні практикується розробка фундаментального значення поняття суттєвості достовірності для правильної організації аудиторської перевірки виходячи з власних методик встановлення критеріїв оцінки допустимих значень помилок та похибок. Так, при визначенні попереднього розміру суттєвості аудитор приймає рішення відносно базових

показників, між якими буде розподілений рівень суттєвості.

Аудитор може по-різному встановлювати критерії оцінки суттєвості залежно від мети і організаційно-технологічних видів діяльності підприємства, характеру та об'єму аудиторських процедур. Якщо аудитор доходить висновку, що менший рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації), ніж той, який було визначено з самого початку, є більш прийнятним, він повинен визначити, чи слід переглянути суттєвість виконання та чи не втратили свою прийнятність зміст, час та обсяги подальших аудиторських процедур [1].

Ми пропонуємо встановити декілька послідовних етапів розробки критеріїв суттєвості при перевірці звітності підприємства при :

- а) плануванні;
- б) проведенні аудиторських процедур;
- в) оцінці результатів.

Використання принципу суттєвості відбувається протягом всієї аудиторської перевірки, але особливе значення має його використання під час планування аудиту.

На стадії планування аудиту визначається максимальна величина помилки, яка розраховується відповідно до валюти балансу, показників інших видів звітності. Така попередня думка аудитора про суттєвість – це прогнозований рівень помилок, який може коригуватися на наступних стадіях.

На стадії проведення аудиторських процедур перевірки обліку і звітності виявляються фактичні суми похибки по кожному рахунку засобів і джерел. Фактичні суми помилок розраховуються на основі відбору елементів для вибірки. Якщо фактичні результати діяльності підприємства відрізняються від прогнозованого фінансового стану, оцінка суттєвості та аудиторського ризику може переглядатися.

На третьому етапі коригується загальна сума фактичної помилки з її граничнодопустимою, плановою величиною (перша стадія).

В практиці аудиторської діяльності застосування критеріїв суттєвості до перевірки окремих ділянок аудиту ускладнюється в наступних випадках:

- один сегмент аудиту перевіряють два аудитора, наприклад, один досліджує дебіторську заборгованість, а другий – кредиторську (рах. 63, 68, 36, 37 та інші);
- витрати на проведення аудиту не завжди зіставлені з критеріями суттєвості;
- вплив нерівномірності, неоднозначності окремих сегментів аудиту, в т. ч. залишків, руху засобів і джерел в господарських процесах підприємства.

Аналіз сучасної літератури з питання розподілу рівня суттєвості дозволяє виділити два підходи. Перший передбачає розподіл рів-

ня суттєвості на господарські операції, які базуються на рахунках, а потім на об'єкт руху господарських засобів і джерел за звітний період. Таким чином, розподіл єдиного рівня суттєвості передбачає відношення долі сегмента до валюти балансу і відносно здійснення його активності в господарській діяльності суб'єкта перевірки.

Згідно даного підходу рівень суттєвості розраховується як перемножування долі базового показника в структурі балансу і єдиного рівня суттєвості та ділення на суму часток базових показників по формулі (табл. 1).

Таблиця 1

Структура найбільших статей балансу підприємств

№ п/п	Статті активу	Питома вага, %	Статті пасиву	Питома вага, %
1	Необоротні активи, в т. ч. основні засоби	65	Нерозподілений прибуток	45
2	Виробничі запаси	10	Кредити банку	21
3	Дебіторська заборгованість	9	Кредиторська заборгованість	16
4	Всього:	84	Всього:	82

Наприклад, єдиний рівень суттєвості (С) на підприємстві складає 35200 грн, згідно даних Головної книги за звітний період, сума загального обороту по всім рахункам – 11437221 грн. Так рівень суттєвості об'єкту «виробничі запаси» розраховується наступним чином:

$$C_{\text{зап}} = (Y_{\text{зап.}} / Y_{\text{б}}) \times C = (0,10/0,84) \times 35200 = 4191 \text{ грн,} \quad (1)$$

де $C_{\text{зап}}$ – рівень суттєвості по «виробничим запасам»; $Y_{\text{зап.}}$ – доля базового показника в структурі балансу; $Y_{\text{б}}$ – сума часток базових показників.

Розрахований рівень суттєвості на прикладі статті «Виробничі запаси» розподіляєм

між дебетовими та кредитовими оборотами, використовуючи схему активного рахунка:

$$Z_k = Z_n + D_{\text{об}} - K_{\text{об}}, \quad (2)$$

де Z_k – залишок на кінець звітного періоду; Z_n – залишок на початок періоду; $D_{\text{об}}$ – сума дебетового обороту операцій; $K_{\text{об}}$ – сума кредитового обороту.

Розподіл рівня суттєвості між дебетовими (C_d) та кредитовими (C_k) оборотами базових показників (активних рахунків) доцільно розрахувати по формулі:

$$C_d = [D_{\text{об}} / (D_{\text{об}} + K_{\text{об}})] \times C_{\text{зап.}} \quad (3)$$

Таблиця 2

Рівень суттєвості оборотів активних рахунків

№ п/п	Актив балансу	Дебетовий оборот, грн	Рівень суттєвості по дебету рахунка, грн	Кредитовий оборот, грн	Рівень суттєвості по кредиту рахунка, грн	Загальний рівень суттєвості, грн
1	Основні засоби	101250	25164	8343	2074	27238
2	Виробничі засоби	56340	1835	72345	2356	4191
3	Дебіторська заборгованість	1326720	1904	1301440	1867	3771
4	Всього	1484310	28903	1382128	6297	35200

Аналіз даних таблиці 2 показує, що розподіл рівня суттєвості згідно долі сегмента в валюті балансу прямо залежить від розміру залишку по статті. Використання такого методу розрахунку рівня суттєвості може привести до нераціонального розподілу робочого часу аудиторської фірми тому, що найбільше сальдо статей балансу отримає

найбільшу суму суттєвості і навпаки. Дані таблиці 3 також підтверджують залежність рівня суттєвості від сальдо по статтям балансу.

Другий підхід передбачає прямий розподіл єдиного рівня суттєвості між дебетовими і кредитовими оборотами рахунків, з урахуванням залишків по статтям балансу.

Таблиця 3

Рівень суттєвості оборотів пасивних рахунків

№ п/п	Показники	Дебетовий оборот, грн	Рівень суттєвості по дебету рахунка, грн	Кредитовий оборот, грн	Рівень суттєвості по кредиту рахунка, грн	Загальний рівень суттєвості, грн
1	Нерозподілений прибуток	859785	13179	400456	6138	19317
2	Кредити банку	0	0	40200	9015	9015
3	Кредиторська заборгованість	426668	2684	665178	4184	6868
4	Всього	1286453	15863	1105834	19337	35200

Розрахунок рівня суттєвості в розрізі сегментів може здійснюватися за алгоритмом:

$$C_1 = \frac{D_{об} + K_{об}^1 + Z_k^1}{O + Z} \times C, \quad (4)$$

де C_1 – рівень суттєвості по конкретному сегменту; $D_{об}$ – дебетовий оборот по даному сегменту; $K_{об}$ – кредитовий оборот по конкретному показнику; Z_k – залишок на кінець періоду по сегменту; O – загальний оборот по всім рахункам; Z – сума залишків по всім рахункам; C – єдиний рівень суттєвості.

Показники даного методу дозволять усунути недоліки першого за рахунок розподілу єдиного рівня суттєвості пропорційно залишкам по рахункам і їх оборотам.

Аналіз світової та української практики оцінки суттєвості при аудиті показав, що не має загальних показників оцінки суттєвості і її рівень може визначатися по різному. Розробка фундаментального значення суттєвості

в Україні практикується, виходячи з власних методик встановлених критеріїв допустимих значень помилок. Нами розроблений метод прямого розподілу єдиного рівня суттєвості з урахуванням сальдо по сегментам звітності та оборотами рахунків бухгалтерського обліку. Аудитор повинен раціонально використовувати трудові ресурси аудиторської фірми з метою зниження інформацій ризику невиявлення похибок.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 1 / пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, Т. Ц. Шарашидзе. — К.: МФБ і АПУ, 2013. — 1016 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2012 року, частина 2 / Пер. з англ.: О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, Т. Ц. Шарашидзе. — К.: МФБ і АПУ, 2013. — 364 с.
3. Ячнева Л. М. Аудит : навч. посіб. / Л. М. Ячнева, З. О. Макеева, А. О. Баранова та ін. — К.: Знання, 2009. — 335 с.

Т. А. БУРОВА
Mykolaiv

SIGNIFICANCE ON AUDITING

In the scientific article the analysis of world and Ukrainian practice of assessing the level of materiality in the audit on the example of the US, UK and other countries. In Ukraine proposes to establish successive stages of development materiality criteria and methods for checking statements. We describe two

approaches allocation of materiality. The example data reporting, general ledger and trial balances stacked structure of major assets and liabilities balance algorithms of materiality for each segment balance, debit and credit turnovers accounts. This allowed the author to develop and prove cost-effective way of using a uniform level of materiality in the audit of financial statements.

Key words: materiality, audit criteria and methods segment.

T. BUROVA

Mykolaev

СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

В научной статье проведен анализ мировой и украинской практики оценки уровня существенности при аудите на примере США, Великобритании и других стран. В Украине предлагается установить несколько последовательных этапов разработки критериев и способов существенности при проверке отчетности. Описанные два подхода распределения уровня существенности. На примере данных отчетности, Главной книги и оборотно-сальдовой ведомости составлены структура крупнейших статей актива и пассива баланса, алгоритмы уровня существенности по каждому сегменту баланса, дебетовых и кредитовых оборотов бухгалтерских счетов. Это позволило автору разработать и обосновать экономически эффективный способ использования единого уровня существенности при аудите финансовой отчетности.

Ключевые слова: сущность, аудит, критерии и способы, сегмент.

Стаття надійшла до редколегії 29.10.2015

УДК 657.6

В. В. ВОЛОШИНА

м. Миколаїв

riddle-vvv@mail.ru

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: ГАЛУЗЕВИЙ АСПЕКТ

У статті досліджено сутність операційних витрат, їх вплив на фінансовий стан харчового підприємства. Представлено різні підходи щодо застосування сучасної методики організації обліку витрат підприємства. Досліджено сутність організації обліку витрат як системної категорії та запропоновано інтегровану систему організації їх обліку з урахуванням особливостей харчової галузі. Розширено класифікацію об'єктів обліку витрат. Здійснено систематизацію науково-методологічних основ та принципів організації обліку витрат підприємства. Розроблено напрями організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку витрат виробництва.

Ключові слова: операційні витрати, організація обліку, класифікація витрат, калькулювання собівартості продукції, система.

Ефективно управляти діяльністю підприємства можна лише володіючи достовірною, повною і детальною інформацією про наявність і використання ресурсів. Тому бухгалтерський облік витрат займає особливе місце в системі управління, оскільки на основі облікових даних попередніх періодів здійснюється процес планування господарської діяльності, аналіз і контроль досягнутих результатів, регулювання виявлених відхилень з ураху-

ванням обсягів випуску продукції та визначення її собівартості.

Собівартість продукції є важливим показником ефективності діяльності підприємства та його стабільності на ринку. Для управлінського персоналу підприємств достовірне визначення собівартості продукції забезпечує управління прибутком підприємством і водночас ускладнюється зовнішніми умовами функціонування підприємства, які полягають