

УДК 657.631

О СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ

Благодёрова М.С.

студент,

Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова,

Москва, Россия

Аннотация: в данной статье рассмотрены основные теоретические аспекты уровня существенности, его задачи на предприятии и основные подходы к определению. Были освещены основные методы выбора базовых показателей, предложен новый метод определения исследуемых показателей, а также приведен принцип применения данных показателей и расчета уровня существенности. Таким образом, были выявлены особенности расчета уровня существенности на предприятии, которые необходимо учитывать при аудиторской проверке.

Ключевые слова: аудит, аудиторская проверка, существенность, базовые показатели, достоверность.

ABOUT MATERIALITY IN AUDIT

Blagoderova M.S.

student,

Plekhanov Russian University of Economics,

Moscow, Russia

Abstract: this article describes the main theoretical aspects of the level of materiality, its aims in the enterprise and the main approaches to definition. The

main methods for selecting basic indicators were detected, also new method for determining the indicators was proposed, as well as the principle of applying these indicators and calculating the level of materiality. Thus, the peculiarities of calculating the level of materiality in the enterprise were identified, that should be taken into account during the auditing.

Keywords: audit, materiality, auditing, basic indicators, reliability.

Понятие существенности играет ключевую роль не только в бухгалтерском учете, сколько в аудиторской сфере и является одним из основополагающих в деятельности аудиторских организаций, что подтверждает значимость и актуальность исследуемой темы. Главная задача аудита – это выражение мнения достоверности бухгалтерского учета или бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также выявление обстоятельств, которые могут повлиять на ее достоверность. Достоверность бухгалтерской отчетности – это такая степень точности показателей бухгалтерской отчетности, на основе которых квалифицированный пользователь может делать правильные выводы и принимать соответствующие решения.

Согласно Международному стандарту аудита (далее – МСА) 320 определение существенности – это предмет профессионального суждения аудитора, зависящее от его понимания, насколько важна информация бухгалтерской отчетности для третьих лиц, какие факторы могут повлиять на ее искажение. Данное понятие помогает сконцентрировать внимание специалиста на особо значимых статьях бухгалтерской отчетности при проведении аудиторской проверки, поэтому решающую роль в определении существенности играет выбор базовых показателей, и каким методом выбора базовых показателей будет пользоваться аудитор. [3]

В аудите используется два фактора (подхода) к определению уровня существенности:

1. Абсолютная величина ошибки
2. Относительная величина ошибки

Абсолютная величина – это величина, определяемая профессиональным суждением аудитора, предполагающее признание определенной денежной суммы существенной вне зависимости от других факторов, таких как размер бизнеса, его оборотов и так далее.

Относительная величина – это показатель в процентном отношении, который вычисляется путем соотнесения данных к соответствующей базовой величине (валюта баланса, прибыль, активы и т.д.).

Каждая аудиторская организация самостоятельно определяет свой подход к определению уровня существенности, в том числе систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, который оформлен документально и носит постоянный характер. [1,2]

Выбор определенной базы, включающей один или несколько показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, является одним из ключевых моментов определения уровня существенности в аудите, данные значения которой используются в формуле для нахождения нужного показателя. Формула (1):

$$УС (\text{уровень существенности}) = \frac{\sum_{i=1}^n \text{БП}_i \times \text{Д}_i}{n}, \text{ где}$$

БП – это базовый показатель,

Д – это доля (%),

n – это количество базовых показателей.

На сегодняшний день нет четких указаний для аудиторов по поводу выбора базовых показателей, поэтому существует две точки зрения относительно определения уровня существенности: первый – использование прибыли до налогообложения как объективный измеритель существенности, второй – использование системы базовых показателей, такие валюта баланса,

выручка от продаж, прибыль (убыток), капитал и резервы, затраты предприятия. [6]

Аудитор, применяя различные методы, должен самостоятельно определить базовые показатели для расчёта уровня существенности, обосновать свой выбор и зафиксировать это в своей рабочей документации.

Основными методами определения базовых показателей, имеющие практическое применение, являются: [8]

1. Метод основного массива

Данный метод включает в себя выбор статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые имеют наибольший удельный вес среди общего количества числовых показателей.

2. Метод ключевых по риску показателям

Указанный метод опирается на аналитическое мышление и большой стаж работы аудитора, исследующего статьи, которые, по его мнению, чаще всего содержат ошибки.

3. Метод ключевых по последствиям показателей

Рассматриваемый метод исходит из значимости последствий, к которым может привести наличие искажений в отчетности. Серьезные последствия могут возникнуть в случае, если бухгалтер по неосторожности допускает ошибки в операциях, или вовсе бухгалтерский учет не ведется по установленным правилам российского законодательства.

Однако указанные методы не всегда подходят аудитору в силу тех или иных обстоятельств, так как при выборе таких показателей нужно ориентироваться на различные особенности компании, поэтому можно предложить также четвертый способ определения базовых показателей.

4. Метод ключевых по динамике показателей

В данном случае аудитор будет выбирать базовые показатели, исходя из изменения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Резкое

увеличение статей отчетности может включать в себя большой денежный поток, поэтому искажение данных может произойти даже по причине самых простых арифметических ошибок или по причине упущения из-за невнимательности некоторых операций.

Рассчитаем уровень существенности на примере промышленной организации ЗАО «Микояновский мясокомбинат». Цель работы предприятия – это ведение незапрещенной в Российской Федерации деятельности, направленной на удовлетворение потребностей людей, в том числе:

- ведение деятельности в сфере экспортно-импортных операций, осуществление иной внешнеэкономической деятельности;
- переработка, производство и реализация продуктов из мясного материала;
- производство и реализация иной продукции, такой как алкогольные и безалкогольные напитки, хлебобулочные и кондитерские изделия и т.д.

Для анализа уровня существенности исследуемого предприятия будет использован четвертый метод – метод ключевых по динамике показателей. В данном случае берутся пять показателей, в которых произошли наибольшие изменения за 2019 год. Будут выбраны следующие базовые показатели (Таблица 1):

Таблица 1 - Базовые показатели

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, %
Нематериальные активы	30 799	2
Отложенные налоговые активы	59 973	5
Заемные средства	314 706	10
НДС	90 519	4

Прочие внеоборотные активы	32 233	2
----------------------------	--------	---

Здесь может использоваться больше показателей для расчета уровня существенности, но это зависит от специфики деятельности предприятия и подхода, которым будет руководствоваться проверяющий. [5]

Нахождение долей является следующим шагом для выявления уровня существенности. Согласно МСА отклонения от 1% до 5% являются несущественными; от 6% до 9% - существенность определяется аудитором; более 10% - однозначно, существенными. Такие отклонения берутся для определения долей базовых показателей. Определение этих долей зависит от различных факторов, влияющих на бизнес клиента. В данном случае, используемые значения долей берутся условно, в зависимости от степени изменения и удельного веса в балансе.

Расчет значений базовых показателей:

Используется следующая формула: $БП \times Д$, где

БП – это базовый показатель,

Д – это доля (%).

Нематериальные активы: $30\,799\,000 \times 10\% = 3\,079\,900$ рублей.

Отложенные налоговые активы: $59\,973\,000 \times 5\% = 2\,998\,650$ рублей.

Заемные средства: $314\,706\,000 \times 2\% = 6\,294\,120$ рублей.

НДС: $90\,519\,000 \times 4\% = 3\,620\,760$ рублей.

Прочие внеоборотные активы: $32\,233\,000 \times 4\% = 1\,289\,320$ рублей.

Теперь находим среднее арифметическое по формуле 1:

$$\frac{3\,079\,000 + 2\,998\,650 + 6\,294\,120 + 3\,620\,760 + 1\,289\,320}{5} = 3\,456\,370 \text{ руб.}$$

Данное значение будет являться уровнем существенности, однако оно не является окончательным результатом. Значения, которые используются для расчета уровня, от среднего значения, как правило, не должны иметь

существенные отклонения. Для проверки этого условия используются следующие формулы (2,3):

$$\text{Наименьшее значение отличается от среднего} = \frac{\text{УС}-\text{наименьшее}}{\text{УС}} * 100\%$$

$$\text{Наибольшее значение отличается от среднего} = \frac{\text{наибольшее} - \text{УС}}{\text{УС}} * 100\%$$

Находим значения, которые отличаются от среднего более 40% по формулам 2 и 3, и получаются следующие отклонения:

Нематериальные активы: 3 079 000 рублей (10,9%);

Отложенные налоговые активы: 2 998 650 рублей (13,2%);

Заемные средства: 6 294 120 рублей (82,1%);

НДС: 3 620 760 рублей (4,7%)

Прочие внеоборотные активы: 1 289 320 (62,7%).

Так как показатели заемных средств и прочих внеоборотных активов отличаются от рассчитанного уровня существенности на 82,1% и 62,7% соответственно, то эти значения отбрасываются.

Рассчитывается новый уровень существенности:

$$\frac{3\,079\,000 + 2\,998\,650 + 3\,620\,760}{3} = 3\,232\,803,3 \text{ руб.}$$

Находим наименьшее и наибольшее значение, которое отличается от среднего по формулам 2,3:

Нематериальные активы: 3 079 000 рублей (4,7%);

Отложенные налоговые активы: 2 998 650 рублей (7,2%);

НДС: 3 620 760 рублей (12%).

Три значения находятся в пределах 40% от уровня существенности, следовательно, остается данный показатель уровня существенности.

Следует отметить, что при проверке аудитор будет признавать все выявленные им ошибки, лежащие ниже этого уровня (3 232 803,3 рублей), несущественными, а значит, не влияющими на решения пользователей этой отчетности. Отчётность будет признана достоверной и аудиторское

заключение будет немодифицированное. Если же выявленные ошибки будут превышать этот уровень, то отчётность аудитором будет признана недостоверной, а аудиторское заключение будет модифицировано.

Однако у данного метода есть существенный недостаток – высокий уровень аудиторского риска, так как есть вероятность, что для расчета уровня существенности будут задействованы базовые показатели, значения которых представляют собой незначительный удельный вес в балансе, то есть снижается уровень существенности, и, следовательно, увеличивается аудиторский риск.

Для сравнительного анализа данного метода проведем дополнительные расчеты на основе второго метода – метод ключевых по риску показателям. В данном случае берутся статьи, в которых чаще всего имеются искажения. Будут выбраны следующие базовые показатели (Таблица 2):

Таблица 2 - Базовые показатели

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, %
Балансовая прибыль	236 937	5
Выручка	10 624 138	2
Валюта баланса	4 634 127	2
Собственный капитал	2 900 060	10
Общие затраты	8 810 031	2

В данном случае, используемые значения долей используются в зависимости от вероятности искажения показателя.

Расчет значений базовых показателей:

Балансовая прибыль: $236\,937\,000 \times 5\% = 11\,846\,850$ рублей.

Выручка: $10\,624\,138\,000 \times 2\% = 212\,482\,760$ рублей.

Валюта баланса: $4\,634\,127\,000 \times 2\% = 92\,682\,540$ рублей.

Собственный капитал: $2\,900\,060\,000 \times 10\% = 290\,006\,000$ рублей.

Общие затраты: $8\,810\,031\,000 \times 2\% = 176\,200\,620$ рублей.

Теперь находим среднее арифметическое по формуле 1:

$$\frac{11\,846\,850 + 212\,482\,760 + 92\,682\,540 + 290\,006\,000 + 176\,200\,620}{5} = 156\,643\,754 \text{ руб.}$$

Находим значения, которые отличаются от среднего более 40% по формулам 2 и 3, и получаются следующие отклонения:

Балансовая прибыль: 11 846 850 рублей (92,44%)

Выручка: 212 482 760 рублей (35,65%)

Валюта баланса: 92 682 540 рублей (40%)

Собственный капитал: 290 006 000 рублей (85,14%)

Общие затраты: 176 200 620 рублей (12,48%)

Так как показатели балансовой прибыли и собственного капитала отличаются от рассчитанного уровня существенности на 92,44% и 85,14% соответственно, то эти значения отбрасываются.

Расчет нового уровня существенности:

$$\frac{212\,482\,760 + 92\,682\,540 + 176\,200\,620}{3} = 160\,455\,307 \text{ руб.}$$

Находим отклонения:

Выручка: 212 482 760 рублей (32,42%)

Валюта баланса: 92 682 540 рублей (42,24%)

Общие затраты: 176 200 620 рублей (9,81%)

Так как показатель валюты баланса отличается от рассчитанного уровня существенности на 42,24%, то это значение отбрасывается.

Вновь рассчитывается уровень существенности:

$$\frac{212\,482\,760 + 176\,200\,620}{2} = 194\,341\,690 \text{ руб.}$$

Рассчитывается отклонение:

Выручка: 212 482 760 рублей (9,33%)

Общие затраты: 176 200 620 рублей (9,33%)

Оба значения находятся в пределах 40% от уровня существенности, следовательно, остается данный показатель уровня существенности.

Таким образом, можно отметить существенное различие между двумя исследуемыми методами. В первом случае уровень существенности составляет 3 232 803,3 рублей, когда во втором – 194 341 690 рублей, то есть отличие данных методов при исследовании одного и того же предприятия составляет значительную разницу (191 108 887 рублей), что еще раз подтверждает особенности методов, которые должны использоваться с учетом особенностей предприятия.

Как ранее говорилось, нет точных указаний по работе аудитора, поэтому здесь можно сделать вывод: для эффективной работы аудитора, устранения пробелов нормативного характера и противоречий между деятельностью разных аудиторов целесообразно создавать методические рекомендации в рамках конкретной аудиторской фирмы, где необходимо прописывать инструкции по определению уровня существенности.

Например, МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» трактует общие рекомендации по нахождению уровня существенности, то есть в бухгалтерской (финансовой) отчетности существенность общих затрат может составлять 2% или 10% собственного капитала компании. Однако эти значения не являются обязательными, так как присутствуют некоторые нюансы: во-первых, нужно учитывать ряд факторов, связанные с особенностью деятельности проверяемой организации, анализировать значения показателей, являющиеся типичными для отрасли, в которой компания функционирует; во-вторых, показатель, полученный в процессе нахождения уровня существенности, имеет ориентировочный характер и дает порядок величины ошибки, существенно искажающей отчетность. Только аудитор, обладающий необходимым профессионализмом и внимательностью, может указать пользователям,

является ли исследуемая отчетность с наличием определенных искажений дезориентирующей. [4]

В современных реалиях, когда отсутствие доверия партнеров друг к другу может стать причиной разлада экономических связей между экономическими субъектами, особо остро проявляется потребность в достоверной экономической информации, в которой заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота, а также пользователи финансовой информации.

Правильное ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности играет значимую роль в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, так как неправильное отражение различных хозяйственных операций по счетам или иного рода ошибки могут привести к неправильным исчислениям налогооблагаемой базы, что является причиной для появления штрафных санкций за неправильно уплаченные налоги. На сегодняшний день согласно действующему законодательству РФ штрафные санкции могут даже в несколько раз превышать сумму исчисленных налогов, поэтому не стоит пренебрегать аудиторскими проверками лишней раз, так как в противном случае выплата таких санкций может привести к кризису или даже банкротству компании. [7]

Таким образом, на основе проделанной работы следует отметить, что аудитор устанавливает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных проявлениях, используя различные приемы и методы расчета исследуемого показателя. Особое внимание при расчетах аудитор должен обращать на: отрасль, в которой функционирует организация, компетентность пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, изменения в законодательстве РФ, вид деятельности, масштаб предприятия, финансовое состояние и так далее.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019, с изм. от 01.04.2020) "Об аудиторской деятельности".
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) "О бухгалтерском учете".
3. "Международный стандарт аудита 320 "Существенность при планировании и проведении аудита" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н)
4. Ржаницына, В.С. Аудиторское заключение: требования новых стандартов // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». 2018. N 3. С. 12 — 18.
5. Тараканова Н.В., Семенова А.Н., Данина И.Н., Чесалин Д.С. Стратегический и оперативный контроллинг // Экономика образования. 2018. №5 (108). С. 100-112.
6. Терехов, А.А., Терехов, М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. — М.: Финансы и статистика, 2019. — 208 с.
7. Электронный ресурс: <https://minfin.gov.ru/ru/>.
8. Электронный ресурс: <https://www.audit-it.ru/>.

Оригинальность 83%