

инвестору. Проигрывая в данном аспекте, государство при продаже контролируемых им активов имеет возможность выиграть в неценовых аспектах, связанным, например, с социальными гарантиями и гарантиями качества окружающей среды. Во-вторых, недооценка компаний-реципиентов иностранными инвесторами может являться следствием недостаточной гибкости государства как продавца активов, выступающего параллельно в роли регулятора сделки. В том случае когда причиной недополучения компанией-реципиентом, и, следовательно, экономикой иностранных инвестиций является чрезмерное государственное участие в процессах инвестирования, следует для нивелирования негативного эффекта предусматривать первоначальную передачу контроля над потенциально привлекательными для иностранных инвесторов объектами в руки частных инвесторов, так как практика показывает, что частные сделки в большей мере способствуют реализации эффекта синергии при прямом иностранном инвестировании в страну.

УДК 657.62

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ БАЗОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЛЯ РАСЧЕТА УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ

Е. Ю. Дулебо

*УО «Витебский государственный технологический
университет», г. Витебск, РБ*

В аудиторской практике используется принцип существенности, в соответствии с которым аудитор обязан установить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности не с абсолютной точностью, а во всех существенных отношениях. Информация, представленная в отчетности, считается существенной, если ее пропуск или искажение не позволит квалифицированному пользователю на ее основе сделать правильные выводы и принять обоснованные решения. Поэтому на этапе планирования аудита определяется уровень существенности, т.е. предельное значение ошибки, начиная с которого отчетность считается недостоверной.

Существует несколько способов определения уровня существенности. В соответствии с Правилами аудиторской деятельности, утвержденными Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 24 от 06.03.2001, уровень существенности следует вычислять как определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Перечень базовых показателей указанным документом не конкретизируется. Безусловно, в процессе выбора следует ориентироваться на степень их важности для пользователей отчетности. Однако, поскольку интересы различных пользователей могут существенно отличаться, следовательно, один и тот же показатель может иметь для них разную значимость. В связи с этим возникает проблема определения единой базы для расчета уровня существенности. Для ее решения Управлением аудита Министерства финансов Республики Беларусь разработаны рекомендации по определению уровня существенности, где отмечается, что при выборе единой базы для различных пользователей следует пользоваться показателями, которые наименее подвержены рискам отраслевого и общеэкономического характера и (или) наиболее предсказуемы в деятельности проверяемого субъекта. В качестве примера в рекомендациях приводятся такие базовые показатели, как балансовая прибыль (убыток), собственный капитал, выручка (без НДС), валюта баланса, общие расходы.

Изменения, произошедшие в составе форм бухгалтерской отчетности, обусловили необходимость уточнения этих показателей.

Так, например, понятие балансовой прибыли последний раз использовалось в бухгалтерской отчетности за 1998 год, а основной показатель, характеризующий финансовый результат деятельности организации, стал называться прибыль отчетного периода. В соответствии с Инструкцией «О порядке составления и представления бухгалтерской отчетности», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь №19 от 14.02.2008, этот показатель называется прибыль (убыток) (строка 200 формы №2). На его величину влияют финансовые результаты реализации товаров (продукции, работ, услуг), операций с активами организации, а также внереализационных операций. Для многих субъектов хозяйствования, осуществляющих экспортно-импортные операции, отрицательное сальдо внереализационных операций (убыток) складывается за счет курсовых разниц, учитываемых в составе внереализационных расходов. Этот в свою очередь уменьшает арифметическую сумму отчетного показателя прибыли. Поэтому для указанных организаций при определении уровня существенности целесообразно использование отдельных составляющих прибыли, например, прибыли от реализации товаров, продукции, работ, услуг (строка 070 формы №2) и (или) сальдо внереализационных доходов и расходов (строка 160 формы №2).

Собственный капитал, как показатель бухгалтерской отчетности, введен в состав формы №1 бухгалтерской отчетности Приказом Министерства финансов Республики Беларусь № 23 от 20.01.2000 для годовой бухгалтерской отчетности за 1999 год. Однако, начиная с отчетности за 2004 год, такой показатель в отчетности отсутствует в соответствии с Постановлениями Министерства финансов Республики Беларусь №16 от 17.02.2004, №40 от 31.03.2005, №41 от 07.03.2007, №19 от 14.02.2008. Величина собственного капитала определялась по итоговым данным соответствующего раздела (разделов) бухгалтерского баланса. Следует отметить, что для оценки финансового состояния проверяемой организации и перспектив ее развития в будущем большее значение имеет величина не собственного капитала, а чистых активов организации. Поэтому представляется целесообразным именно этот показатель использовать в качестве базового для определения уровня существенности в аудите, тем более, что, начиная с отчетности за 2000 год и по настоящее время величина чистых активов является показателем формы №3 бухгалтерской отчетности. В первую очередь это должно касаться проверки организаций, у которых очевидные проблемы с ликвидностью и платежеспособностью. Для таких организаций величина чистых активов может оказаться значительно меньше балансовой величины собственного капитала организации. В этом случае использование собственного капитала в качестве базового показателя при расчете уровня существенности может привести к завышению его уровня и неоправданному сокращению аудиторских процедур.

Рекомендации по использованию выручки и общих расходов организации в качестве базовых показателей при расчете уровня существенности также требуют конкретизации. Это связано с экономическим содержанием указанных показателей.

В частности, показатель выручки от реализации может иметь существенное значение не только в том случае, когда речь идет о видах деятельности организации, но и тогда, когда выручка получена от реализации активов организации (основных средств, нематериальных активов, материальных ресурсов, валюты). Причем, это имеет значение как для целей бухгалтерского учета, так и для налогового учета, и, соответственно, выведения финансового результата деятельности организации. Поэтому показатель выручки от реализации должен учитывать не только операции реализации товаров, продукции, работ, услуг (строка 020 формы №2), но также и выручку, и приравненные к ней доходы, входящие в состав операционных (строка 093 формы №2). Речь идет о полученных доходах от реализации и иного выбытия (кроме безвозмездной передачи) активов организации, не связанных с осуществлением выбранных видов экономической деятельности, стоимости материальных ценностей,

оприходованных в результате списания внеоборотных активов и прочих доходах аналогичного характера. Особенно этот касается тех организаций, у которых удельный вес этой составляющей доходов значительно больше (меньше) выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг. Следует отметить, что в соответствии с вышеуказанными Правилами аудиторской деятельности допускается рассчитывать не только единый показатель уровня существенности, но и набор разных его значений, каждый из которых предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности. Поэтому при наличии значительной суммы выручки от реализации активов организации, наряду с выручкой от уставных видов деятельности, целесообразно рассчитывать не единый показатель уровня существенности, а два показателя, соответствующих каждой из указанных статей.

Показатель общих расходов организации, как основа для расчета уровня существенности, применяется в соответствии с Методическими рекомендациями, как правило, для некоммерческих организаций. Для организаций, занимающихся производственной деятельностью рекомендован показатель «Себестоимость продукции (работ, услуг)». В соответствии с п.2.1 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), этот показатель представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Таким образом, себестоимость продукции (работ, услуг) – это сумма затрат на ее производство и реализацию и, если следовать Методическим рекомендациям, то понятия расходов организации и затрат на производство продукции (работ, услуг) тождественны. Однако в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 182 от 26.12.2003, существует вполне определенное отличие затрат от расходов:

затраты - стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг. Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономической выгоды. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в период осуществления данных затрат;

расходы организации - уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Сопоставлением величины расходов с суммой полученного дохода рассчитывается финансовый результат отчетного периода - прибыль или убыток.

Из приведенных определений следует, что себестоимость продукции (работ, услуг) и общая сумма расходов – это не одно и то же. Во-первых, себестоимость, как сумма затрат будет признается расходами только в том отчетном периоде, когда произойдет процесс реализации. В действующей форме отчета о прибылях и убытках этот показатель представлен совокупностью трех статей:

1. Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг (строка 030);
2. Управленческие расходы (строка 050);
3. Расходы на реализацию (строка 060) .

На соотношение между этими составляющими себестоимости влияют отраслевые факторы, например, в материалоемком производстве наибольший удельный вес будут занимать прямые затраты на производство и, соответственно, первая составляющая, а в организациях торговли – расходы на реализацию. Поэтому чтобы устранить влияние указанных факторов на уровень существенности следует использовать показатель полной себестоимости, т.е. сумму указанных показателей.

Во-вторых, к расходам организации кроме себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг, относятся также операционные и внереализационные расходы. От величины этих расходов зависит величина финансового результата за отчетный период. Этим обуславливается их значимость для расчета уровня существенности. Поэтому в тех случаях, когда суммы операционных и внереализационных расходов существенно отличаются от величины себестоимости целесообразно рассчитывать несколько показателей уровня существенности, соответствующих каждой из указанных статей, т.е. использовать дополнительно строки 100 и 150 формы №2.

С учетом всего вышесказанного для расчета уровня существенности предлагается следующая система базовых показателей:

- прибыль от реализации товаров, продукции, работ, услуг (строка 070 формы №2) и (или) сальдо внереализационных доходов и расходов (строка 160 формы №2);
- величину чистых активов организации (показатель формы № 3);
- выручку от реализации товаров, продукции, работ, услуг (строка 020 формы №2) и (или) выручку в составе операционных (строка 093 формы №2);
- валюту баланса (строка 300 или 700 формы №1);
- себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг (сумма показателей строк 030, 050 и 060 формы №2), операционные расходы (строка 100 формы №2) и внереализационные расходы (строка 150 формы №2).

УДК 657. 6

ОБОСНОВАНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ

Е.Ю. Дулебо, Е.А. Кулененок

УО «Витебский государственный технологический университет», г. Витебск, РБ

Существенность в аудите — это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Уровень существенности понимается как предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения

Величина этой ошибки определяется на этапе планирования аудита в долях или процентах от установленного базового показателя или группы показателей и влияет на величину аудиторского риска и, соответственно, на объем аудиторских процедур.

В соответствии с Правилами аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» можно использовать единый показатель уровня существенности для конкретного аудита и набор разных значений этого показателя, каждое из которых предназначено для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей бухгалтерского баланса, показателей отчетности.

Существует два метода расчета количественного значения уровня существенности – дедуктивный и индуктивный. При использовании дедуктивного метода первоначально определяется общий уровень существенности бухгалтерской отчетности, который затем распределяется между значимыми статьями и счетами учета. При использовании индуктивного метода вначале определяются уровни существенности значимых статей и счетов бухгалтерского учета, а затем полученные значения суммируются и определяется общий уровень существенности бухгалтерской отчетности. При этом могут применяться следующие варианты: