

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:

1. Устанавливается единое значение уровня существенности для всех показателей отчетности;

2. Рассчитывается среднеарифметическое значение процентных долей от выбранных базовых показателей;

3. Для разных показателей устанавливаются разные значения уровня существенности в виде конкретного процента или процентного ряда.

Аудиторским организациям (аудиторам) предоставлено право самостоятельно принимать решение о порядке расчета уровня существенности. Однако наличие альтернативных методов расчета приводит к необходимости научно обоснованного выбора наиболее приемлемого метода для каждого конкретного случая. Покажем это на примере расчета единого уровня существенности дедуктивным методом.

При использовании единого значения уровня существенности для всех показателей отчетности оно рассчитывается в виде определенного процента предельно допустимой ошибки без связи с конкретными показателями отчетности. Например, в соответствии с ранее действовавшей Инструкцией «О порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности», утвержденной Постановлением Министерства Финансов РБ от 17.02.2004 №16, существенной признавалась сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляла не менее пяти процентов. В Инструкции «О порядке составления и представления бухгалтерской отчетности», утвержденной Постановлением Министерства Финансов РБ от 14.02.2008 №19, данный критерий отсутствует, что предполагает самостоятельное определение предельно допустимой ошибки проверяемой отчетности аудиторской организацией (аудитором). С этой целью можно использовать набор базовых показателей, приведенных Управлением аудита Республики Беларусь в Методических рекомендациях по определению уровня существенности в аудите. Представим методику использования этих показателей на примере показателей отчетности исследуемой организации:

Таблица 2

Базовый показатель		Предельно допустимая ошибка	
наименование	сумма, тыс. руб.	в % от базового показателя	сумма, тыс. руб.
Прибыль отчетного периода	4831	5	241,55
Выручка (без НДС)	42303	2	846,06
Валюта баланса	49286	2	985,72
Собственный капитал	12660	10	1266,00
Общие расходы	42793	2	855,86

На основании полученных сумм предельно допустимой ошибки единый уровень существенности можно определить несколькими способами:

1. Наименьшее из полученных значений, округленное не более чем на 20%. При таком подходе уровень существенности составит 240 тыс. руб.

2. Среднее значение из полученных сумм предельно допустимых ошибок, рассчитанных на основе базовых показателей. Причем последовательность действий следующая:

- сначала рассчитывается средняя величина полученной предельно допустимой ошибки:

$$\frac{241,55+846,06+985,72+1266,00+855,86}{5} = 839,04$$

- показатели, значения которых сильно отклоняется от среднего значения в большую или меньшую сторону, отбрасываются. В данном случае это 241,55 и 1266,0.

- затем рассчитывается средняя величина оставшихся показателей:

$$\frac{846,06+985,72+855,86}{3} = 895,88$$

Для удобства дальнейшей работы среднее значение уровня существенности можно округлить до 895 т.р.

При использовании указанных способов расчета уровня существенности на основе одних и тех же отчетных данных, его величина получилась разной, а именно 240 т.р. и 895 т.р. Следует учитывать, что от уровня существенности зависит количество аудиторских процедур, которые необходимо провести для оценки достоверности проверяемой отчетности, а, следовательно, и стоимость аудита. Если единый уровень существенности установить в сумме 240 т.р., то это может привести к значительному увеличению объема аудита, затратам времени и удорожанию аудита. Однако, слишком высокий уровень существенности (например, для изучаемой совокупности сумма 895,88 т.р.) может оказаться слишком большой величиной, что может привести к увеличению риска необнаружения ошибки в пределах до 895,88 т.р. Поэтому для принятия окончательного решения следует обратить внимание на удельный вес полученных значений в структуре баланса.

Учитывая, что в основу бухгалтерского учета положен метод двойной записи на счетах бухгалтерского учета, значение уровня существенности, полученное по одному из предыдущих расчетов (240 тыс. руб. или 895 тыс. руб.) равномерно распределяются между активом и пассивом баланса. Следовательно, по 1-му варианту величина уровня существенности отдельно для актива и пассива баланса, составит 120 тыс. руб., а по 2-му варианту— 447,5 тыс. руб. Далее, применяя дедуктивный метод расчета уровня существенности, полученную величину необходимо распространить между значимыми статьями отчетности (счетами учета). Это можно сделать пропорционально их удельному весу в общем итоге. Продемонстрируем это на примере выборочных статей баланса исследуемой организации, имеющих наибольший удельный вес в структуре бухгалтерского баланса:

Таблица 2

Статья актива баланса	сумма	Уд. вес в общем итоге, %	Уровень существенности	Статья пассива баланса	Сумма	Уд. вес в общем итоге, %	Уровень существенности
Основные средства	8 116	16,47	73,7	Добавочный фонд	7818	15,86	71,0
Сырье, материалы	5 717	11,60	51,9	Нераспределенная прибыль	4831	9,80	43,9
Готовая продукция, товары	16 024	32,51	145,5	Расходы будущих периодов	-6 696	-13,58	-60,8
Расчеты с покупателями и заказчиками	11695	23,73	106,2	Краткосрочные кредиты и займы	19 684	39,94	178,7
Основные средства	8 116	16,47	73,7	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	14 287	28,99	129,7
прочие	7 734	15,69	70,2	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	6 562	13,31	59,6
				прочие	2 800	5,68	25,4
Итого баланс	49 286	100,00	447,5	Итого баланс	49 286	100,00	447,5

Недостатком приведенных способов расчета уровня существенности является отсутствие увязки его величины с общими оборотами аудируемых лиц. Для решения этой проблемы можно использовать методику, предложенную Зубовой Е.Б. [3], в соответствии с которой при расчете уровня существенности учитывается суммарный оборот за отчетный период и доля оборотов по выбранным счетам в общем объеме оборотов. В этом случае уровень существенности каждого *i*-го счета (УС_{*i*}) будет определяться по следующей формуле:

$$УС_i = \frac{EУС}{\sum P_i} \times P_i,$$

где EУС – единый уровень существенности;

P_i – доля оборотов выбранного *i*-го счета в общем обороте;

$\sum P_i$ – суммарная доля выбранных счетов в общем обороте.

В качестве примера приведем расчет уровня существенности для статей пассива бухгалтерского баланса, принимая во внимание, что в соответствии с оборотно-сальдовой ведомостью общий оборот по всем счетам бухгалтерского учета составил за соответствующий отчетный период 12 660 тыс. руб.:

Таблица 3

Статьи пассива баланса	Оборот по дебету	Доля в суммарном обороте, % $\frac{зр.2}{12660} \times 100$	Уровень существенности (УС _{<i>i</i>}), %	Оборот по кредиту	Доля в суммарном обороте, % $\frac{зр.5}{12660} \times 100$	Уровень существенности (УС _{<i>i</i>}), %
1	2	3	4	5	6	7
Уставный фонд	0	0	0	0	0	0
Резервный фонд	0	0	0	0	0	0
добавочный фонд	0	0	0	886	7,00	181,58
Нераспределенная прибыль	0	0	0	12	0,09	2,46
Целевое финансирование	2	0,02	0,41	2	0,02	0,41
Резервы предстоящих расходов	1260	9,95	258,23	1260	9,95	258,23
доходы будущих периодов	3105	24,53	636,36	3164	24,99	648,45
Итого	4367	34,49	895	5324	42,05	895

Общий объем оборотов по счетам бухгалтерского учета при расчете уровня существенности можно также учитывать, включив его величину в состав базовых показателей либо используя повышающие коэффициенты, учитывающие превышение общего оборота над валютой баланса.

Список использованных источников

1. Правила аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 24 от 06.03.2001
2. Рекомендации по определению уровня существенности в аудите, разработанные управление аудита Министерства финансов Республики Беларусь
3. Зубова, Е.Б. Технология аудита: организация проверки, критерии проверочных процессов, рабочие документы./Е.Б.Зубова.-М.:Аналитика –Пресс, аудиторская фирма ЦБА,1998