

О.В. ПАСЬКО, *к.е.н., доцент,
кафедра економічного контролю та аудиту,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми*

ТРАНСФОРМАЦІЯ КОНЦЕПЦІЇ СУТТЄВОСТІ В МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ АУДИТУ

У світлі корпоративних скандалів початку 21 сторіччя, в яких були задіяні аудитори, міжнародні регулятори стали більше уваги звертати, насамперед, на аудит публічних компаній та якість стандартів аудиту. В результаті впливу міжнародних регуляторів на Раду з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) у 2004 році остання розпочала всеохоплюючу програму, метою якої було підвищити зрозумілість Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Ця програма в тій чи іншій формі охопила всі стандарти. Деякі стандарти було переглянуто, деякі викладено в новій редакції, також введена нова структура стандартів. 27 лютого 2009 року програму підвищення зрозумілості було завершено після того як Рада з нагляду в інтересах суспільства перевірила процес підготовки останніх стандартів, які підпадали під програму підвищення зрозумілості. Всі стандарти, що пройшли програму підвищення зрозумілості набувають чинності для звітних період, що починаються після 15 грудня 2009 року. В Україні ці стандарти, уже як МСА видання 2010 року, затвердженні для обов'язкового застосування при виконанні завдань з 1 травня 2011 року в якості національних стандартів аудиту [1].

Серед багатьох аспектів змін в оновлених МСА звернімо увагу на концепцію суттєвості, яка зазнала відчутної трансформації. Відтепер кількість видів суттєвості подвоїлася за рахунок додання до концепції суттєвості нового терміну – суттєвості виконання. Таким чином, відтепер, згідно з МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», аудитор повинен враховувати чотири види суттєвості (рис. 1): 1) суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому; 2) суттєвість виконання; 3) суттєвість для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації; 4) суттєвість виконання для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації. При цьому третій та четвертий вид суттєвості є опційним і не обов'язковим до застосування.

На рівні фінансової звітності в цілому	суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому
	суттєвість виконання
На рівні окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації	суттєвість для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації
	суттєвість виконання для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації

Рис. 1. Види суттєвості згідно з МСА 320 видання 2010 року

Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому стосується суттєвості до інформації користувачів, для яких складається фінансова звітність. Концепція суттєвості визнає, що існують деякі питання, які окремо або в сукупності, мають важливе значення для осіб, що ухвалюють рішення на основі фінансової звітності. Зокрема, це можуть бути рішення про те, чи варто інвестувати у підприємство, придбавати його, вести спільний бізнес або кредитувати.

Коли викривлення, окремо або в сукупності, є достатньо суттєвими, щоб вплинути на рішення користувачів, має місце суттєве викривлення. Нижче ж цього порогу, викривлення, як

правило, визнаються несуттєвими. Цей поріг, вище якого фінансова звітність буде суттєво викривлено називається «суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому».

Необхідно підкреслити, що визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому ніяк не пов'язане із оцінкою аудиторського ризику. Вона визначається виключно по відношенню до користувачів фінансової звітності і є, як правило, ідентичною з тією, що її використовують укладачі фінансової звітності. Якщо, для прикладу, припустити, що на рішення користувачів фінансової звітності суттєво будуть впливати викривлення обсягом 10000 грн., то це і буде суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, як для аудитора, так і для укладачів фінансової звітності. Відповідно, будь-яке викривлення, яке окремо або в сукупності з іншими викривленнями, перевищує суму у 10000 грн. може призвести до того, що фінансові звіти будуть суттєво викривлені.

Відповідальністю аудитора є зниження до прийнятно низького рівня ймовірності того, що сукупність невиявлених і невикривлених викривлень у фінансовій звітності, перевищуватиме суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо аудитор планує аудиторські процедури у такий спосіб, щоб ідентифікувати окремі викривлення, що перевищують 10000 грн., то існує ризик того, що в сукупності несуттєві викривлення, не ідентифіковані під час аудиту, можуть перевищити поріг у 10000 грн. Таким чином, виникає потреба у певному буфері для врахування можливих непомічених і невиявлених викривлень. Саме з цією метою у МСА 320 після завершення програми підвищення зрозумілості і введено поняття «суттєвість виконання».

Згідно з МСА 320.9 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 прийнятно низького рівня достовірність того, що невиявлені та невикривлені викривлення у сукупності перевищать суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Тобто суттєвість виконання стосується аудитора та аудиторської перевірки в той час, як суттєвість взагалі є оцінкою суттєвості з точки зору користувачів фінансової звітності [2].

Суттєвість виконання дозволяє аудиторів встановити рівень суттєвості, що базується на загальній суттєвості (суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому), але встановлюється на нижчому рівні, щоб відобразити ризик можливого невиявлення викривлень. Цей нижчий рівень суттєвості дозволяє створити буфер між суттєвістю, що використовується для визначення змісту, часу й обсягу аудиторських процедур (суттєвість виконання) і суттєвістю на рівні фінансової звітності в цілому (рис. 2).

В нашому прикладі, аудитор, використовуючи своє професійне судження, може вирішити, що суттєвість виконання на рівні 6000 грн. буде використовуватися при визначенні змісту, часу та обсягу аудиторських процедур. Буфер в 4000 грн. (10000-6000) між суттєвістю на рівні фінансової звітності в цілому і суттєвістю виконання забезпечує необхідний запас міцності для врахування можливості існування будь-яких непомічених і невиявлених викривлень.

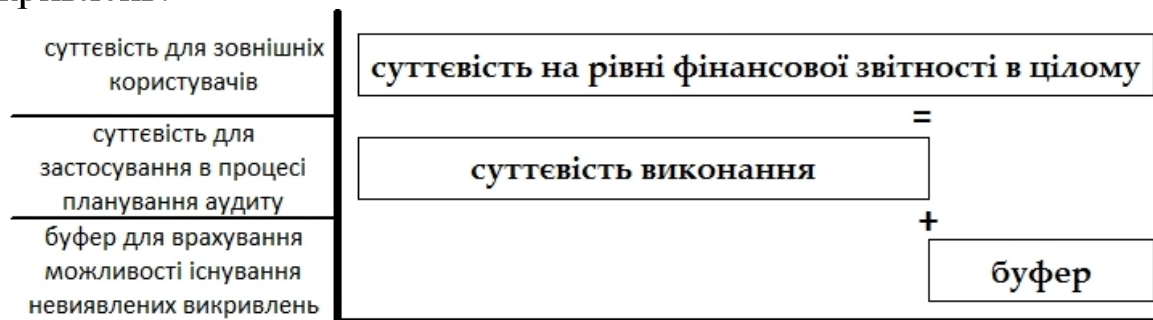


Рис. 2. Співвідношення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому і суттєвості виконання згідно з МСА 320

Як зазначається в МСА 320.Д12, планування аудиту виключно з метою виявлення окремих суттєвих викривлень не враховує той факт, що сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до того, що фінансова звітність буде суттєво викривлена, та не залишає місця для можливих невиявлених викривлень. Суттєвість виконання (яке, за визначенням, становить одну чи кілька величин) призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в ціло-

му. Крім того, суттєвість виконання, що належить до рівня суттєвості, визначеного для окремого класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня достовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень для певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації перевищить рівень суттєвості для цього певного класу операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Визначення суттєвості виконання не є суто механічним розрахунком, а передбачає застосування професійного судження. Воно залежить від розуміння аудитором суб'єкта господарювання, доповненого під час виконання процедур оцінки ризиків, характеру й розміру викривлень, ідентифікованих під час попередніх завдань з аудиту, та відповідно від очікування аудитора щодо викривлень у поточному періоді [2].

Відзначимо, що рівень суттєвості виконання у МСА 320 «Суттєвість планування та проведення аудиту» не визначено точно. Цей рівень має бути результатом застосування аудитором професійного судження у конкретних умовах завдання. Однак теоретично можна визначити, що рівень суттєвості виконання може варіюватися від 60% (від рівня суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому), коли існує великий ризик суттєвого викривлення до 85%, коли оцінений ризик суттєвого викривлення низький. У разі ухвалення аудитором рішення про застосування окремого рівня суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації, рівень суттєвості виконання для цих операцій визначається шляхом застосування вказаних відсотків до рівня суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Таким чином, трансформація концепції суттєвості у МСА 320 «Суттєвість при плануванні та здійсненні аудиту» шляхом введення суттєвості виконання забезпечує аудиторів більший запас міцності і враховує можливість існування невиявлених викривлень, які можуть окремо, або в сукупності бути суттєвими. Професійним бухгалтерам-практикам слід з належною ретельніс-

тю застосовувати оновлену концепцію суттєвості в конкретних умовах завдання з аудиту.

Список використаних джерел

1. Про застосування стандартів аудиту: Рішення Аудиторської палати України від 31.03.2011 р. № 229/7 [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa>.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер. – К.: Фенікс, 2011. – 842 с.