

ОБЩИЙ АУДИТ

**АНАЛИЗ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ
ВЫЯВЛЕННЫХ ИСКАЖЕНИЙ
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ,
И ИХ ВОЗДЕЙСТВИЕ НА
УРОВЕНЬ СУЩЕСТВЕННОСТИ**

Турцевич К.Г.

Санкт-Петербургский государственный политехнический университет

Порядок расчета и распределения уровня существенности на сегмент бухгалтерской отчетности находится в тесной взаимосвязи с методом оценки и сопоставления «уровня существенности» с «выявленной ошибкой». Цель настоящей работы – анализ и сопоставление методов оценки выявленных искажений бухгалтерской отчетности с уровнем существенности бухгалтерской отчетности.

В соответствии с SAS 110 под ошибкой предложено понимать ненамеренные искажения финансовой отчетности, а именно, искажения, возникшие в бухгалтерских регистрах вследствие:

- невнимательности и (или) арифметических просчетов;
- неправильной интерпретации фактов хозяйственной деятельности;
- ненамеренного отклонения в применении учетной политики.

Более «глубокая» классификация ошибок предложена Кочиневым Ю.Ю. Автор предлагает несколько классификаций, в частности, по:

- месту возникновения (в первичных регистрах, учетных регистрах и т.д.);
- распределению в бухгалтерской отчетности (случайные и систематические);
- последствиям [1].

Известны различные подходы к оценке выявленных искажений: один из подходов предусматривает сопоставление каждой индивидуальной ошибки с уровнем существенности сегмента; другой подход предусматривает оценку «совокупного эффекта» выявленных незначительных искажений в индивидуальности.

При этом среди сторонников «совокупной» оценки выявленных искажений, есть два направления: первое предусматривает агрегирование «похожих ошибок» (похожие – в данном случае, возникающие из подобных, схожих операций); второе предусматривает агрегирование как «похожих», так и «непохожих ошибок». Среди сторонников как первого, так и второго направления есть те, кто считает, что «противоположно направленные» ошибки должны нивелироваться, и те, кто считает, что они должны суммироваться по модулю [2].

Такая «полярность взглядов» не сглаживается Аудиторским стандартом №4 «Существенность в аудите» [3]. Данный стандарт напрямую не говорит о преимуществе того или иного подхода. Однако, положение стандарта: «аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность», а также принцип добросовестности, говорят о предпочтительности подхода, ориентированного на агрегирование выявленных ошибок. Вместе с тем, решение о том агрегировать или нет выявленные ошибки и, если агрегиро-

вать, то каким образом, целиком и полностью находятся в поле профессионального суждения аудитора.

Поталлио предпринял попытку исследовать предпочтения в вышепредложенных подходах. Исследование было проведено среди группы пользователей финансовой отчетности (аудиторов, финансовых аналитиков, инвесторов и пр.) и среди группы создателей финансовой отчетности (бухгалтеров, финансовых директоров и т.д.). Результаты исследования показали следующее:

Представители «группы пользователей» финансовой отчетности предпочитают устанавливать наиболее низкие по сравнению с «группой создателей» интервалы существенности. При этом в большинстве своем представители группы пользователей не являются сторонниками агрегирования выявленных ошибок. Их интересует, насколько искажен каждый существенный сегмент учета в отдельности. И, как следствие, группа пользователей финансовой отчетности желает видеть подробный перечень всех выявленных отклонений.

Представители группы создателей финансовой отчетности предпочитают оценивать степень выявленного искажения в целом, следовательно, склонны агрегировать выявленные искажения, а также, нивелировать противоположно направленные ошибки.

По мнению другой группы исследователей, таких как Арэнс, Лобек, Лейсли, Тейтлебаум и Андерсон исследование, проведенное Поталлио, применительно лишь в области раскрытия показателей финансовой отчетности, но не в области вынесения мнения о достоверности финансовой отчетности. По их мнению, «аудитору не достаточно оценить существенность индивидуального искажения, аудитор должен оценить совокупность всех выявленных в отчетности искажений и соотнести их с установленным уровнем существенности».

Мнение данной группы ученых подкрепляется также решением аудиторских комитетов США и Канады. Так, согласно канадскому аудиторскому стандарту, «аудитор должен оценить суммарный эффект всех выявленных им в ходе аудита искажений». С похожими рекомендациями выступает и аудиторский стандарт SAS №47.

Таким образом, метод агрегирования выявленных ошибок является наиболее адекватным в вопросах формирования мнения о достоверности финансовой отчетности.

Однако, как уже было сказано ранее, в рамках данного метода можно выделить еще два основных направления. Рассмотрим их более детально. Для этого применим следующее допущение: предположим, что наибольший интерес, среди всех групп пользователей финансовой отчетности вызывает показатель – «прибыль отчетного периода». Тогда «первое направление» (далее метод А) предполагает, что на рассматриваемый показатель оказывают влияние ошибки, выявленные в конце данного отчетного периода. В свою очередь «второе направление» (далее метод В) предполагает, что следует учитывать влияние ошибок, выявленных в финансовой отчетности, как в начале отчетного периода, так и в конце. Данный метод также предполагает учитывать «направление» выявленных ошибок [4].

С целью гиперболизировать отличия озвученных методов в качестве единственного фактора воздействия

на исследуемый показатель, решено использовать материально-производственные запасы. Таблицы 1 и 2 демонстрируют влияние отклонений в материально-производственных запасах (далее МПЗ) на показатель прибыли отчетного периода. Так, завышение фактического наличия МПЗ на начало отчетного периода ведет к завышению расходов отчетного периода, а, следовательно, приводит к занижению прибыли отчетного периода (Case 1). Напротив, занижение фактического наличия МПЗ на начало отчетного периода приведет к завышению прибыли отчетного периода (Case 2).

Таблица 1

ВЛИЯНИЕ ОТКЛОНЕНИЙ В МПЗ НА ПОКАЗАТЕЛЬ ПРИБЫЛИ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА

	Отклонения либо на начало, либо на конец отчетного периода				Отклонения на начало и на конец отчетного периода	
	Case 1	Case 2	Case 3	Case 4	Case 5	Case 6
Отклонения в МПЗ на начало отчетного периода	10 000	(10 000)	0	0	10 000	(10 000)
Отклонения в МПЗ на конец отчетного периода (А)	0	0	10 000	(10 000)	10 000	(10 000)
Отклонение в поле «прибыль отчетного периода» (В)	(10 000)	10 000	10 000	(10 000)	0	0

Рассмотрим влияние на показатель, прибыль отчетного периода искажений в МПЗ на конец отчетного периода. Завышение в МПЗ на конец отчетного периода приведет к завышению прибыли отчетного периода (Case 3) и, наоборот, занижение в МПЗ на конец отчетного периода приведет к занижению прибыли отчетного периода (Case 4).

Таким образом, основываясь на данных представленных в табл. 1, можно прийти к выводу, что достоверность показателя «прибыль отчетного периода» находится в тесной зависимости от размера и направления искажений МПЗ (при наличии таковых) на начало или конец отчетного периода.

Таблица 2

ВЛИЯНИЕ ОТКЛОНЕНИЙ В МПЗ НА ПОКАЗАТЕЛЬ ПРИБЫЛИ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА

	Отклонения на начало и на конец отчетного периода					
	Case 7	Case 8	Case 9	Case 10	Case 11	Case 12
Отклонения в МПЗ на начало отчетного периода	10 000	(10 000)	15 000	(20 000)	20 000	(25 000)
Отклонения в МПЗ на конец отчетного периода (А)	(10 000)	10 000	10 000	(5 000)	(10 000)	1 000
Отклонение в поле «прибыль отчетного периода» (В)	(20 000)	20 000	(5 000)	15 000	(30 000)	35 000

Для более детального анализа и сопоставления методов А и В целесообразно воспользоваться дополнительными кейсами, представленными в табл. 2.

Анализ предложенных таблиц говорит о следующем: использование как метода А, так и метода В в Case 3 и Case 4 не приведет к формированию различной оцен-

ки показателя «прибыль отчетного периода» (т.к. отсутствуют искажения в МПЗ на начало отчетного периода). Во всех остальных случаях мнение относительно исследуемого показателя совпадать не будет. Особенно остро противоречие между методом А и методом В проявилось в Case 9 и Case 10.

Сторонники метода А полагают, что если по отчетности прошлого периода аудитором было выдано безоговорочно положительное аудиторское заключение, то нескорректированные ошибки (не превышающие уровень существенности) не могут повлиять на достоверность отчетности последующих периодов. В свою очередь сторонники метода В придерживаются противоположной точки зрения.

Рассмотрим следующий пример: предположим уровень существенности, установленный аудитором равен 15,000 ден. ед. Выявленные завышения в стоимости МПЗ на конец отчетного периода составили 10,000 ден. ед. Выявленные занижения МПЗ на начало отчетного периода (на конец прошлого отчетного периода) составили 25,000 ден. ед. Предположим, что по окончании отчетного года собственниками аудируемой компании было принято решение о продаже компании. Цена продажи установлена в размере удвоенного показателя «прибыль отчетного периода» (для расчета был использован показатель прибыли, подтвержденный аудитором).

В том случае если бы аудитор для оценки достоверности отчетности использовал метода А, то искажение показателя прибыли, по его мнению, составило бы 10,000 ден. ед. (см. таб. 1 Case 3) и, следовательно, было бы признано несущественным. В случае, если бы аудитор использовал метод В, то искажение показателя прибыли составило 35,000 ден. ед. (см. табл. 2 Case 12), что превышает установленный уровень существенности, а следовательно, нуждается в корректировке.

В том случае, если отчетность была бы подтверждена аудиторами, использовавшими в своей практике метод А, новый собственник обязательно выявит бы, что он фактически переплатил 70,000 ден. ед. Что, впоследствии, могло бы повлечь за собой судебные процессы как против продавца, так и против аудиторов. Решение суда в данном случае неоднозначно и зависит от многих факторов, однако, сам факт существования подобного риска говорит о предпочтительности использования метода В. Вышеприведенные примеры, еще раз подтверждают несостоятельность методов расчета (распределения) уровня существенности, основанных на абстрагировании от результатов аудита прошлых периодов.

Таблица 3

ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ВЫЯВЛЕННЫХ ОШИБОК

	«Агрегирование» ошибок (1)	«Не агрегирование» ошибок (2)
Принимаются во внимание только лишь ошибки в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода (А)	A1	A2
Принимаются во внимание ошибки как в «начальном» так и «конечном» бухгалтерском балансе (В)	B1	B2

Совместив различные подходы, такие как: «агрегирование» и «не агрегирование» выявленных ошибок, а также выше рассмотренные методы А и В, мы получим четыре различных подхода, представленные в табл. 3.

Как нами было опытно доказано, результаты применения каждого из приведенных подходов будут существенно различаться.

Сам факт таких радикальных различий аудиторских мнений, основанных на одних и тех же аудиторских доказательствах, свидетельствует о «ненормальной» ситуации в данной области. Это требует серьезных дополнительных исследований и последующих действий, направленных на устранение данной проблемы.

Из всех рассмотренных методов оценки выявленных ошибок, по-нашему мнению, наиболее приемлемым методом является метод, основанный на агрегировании выявленных искажений, предполагающий нивелирование противоположно направленных искажений предусматривающий оценку искажений как «начального», так и «конечного» баланса.

Литература

1. Кочинев Ю.Ю. Аудит. 2-е изд. – СПб.: Питер, 2003. – 304 с.
2. L;Hans Blokdijk, Fred Driehuisen, Dan A. Simunic and Michael T. Stein 2003. Factors Affecting Auditors' Assessments of Planning Materiality: AUDITING: Journal of Practice & Theory 22 (2): 297 – 307.
3. Новые стандарты аудиторской деятельности / Сост. и коммент. канд. эконом. наук Ляховского В.С. – М.: Гелиос АРВ, 2004. – 160 с.
4. The audit process: Principles, practice and cases, second Edition, Iain Gray, Stuart Manson, copyright 2000, Thomson Learning. p. 657.

Турцевич Константин Георгиевич