

7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

7.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА В СЕРВИСНЫХ ЦЕНТРАХ

Дрокина Н.В., аспирант

Сочинский государственный университет туризма и курортного дела

Статья посвящена порядку определения уровня существенности при проведении аудиторской проверки сервисных центров бытового обслуживания населения.

Понятие существенности в аудите позволяет оценить степень достоверности информации, представленной в бухгалтерской отчетности.

Для рационального планирования объема и характера аудиторских процедур особенно важно формирование предварительного суждения о величине ошибки, которую аудитор будет рассматривать как критерий существенности при анализе аудиторских доказательств.

Предложенная автором методика определения уровня существенности позволяет определить как единый показатель уровня существенности для финансовой отчетности в целом, так и уровни существенности каждого значимого счета, что дает возможность аудитору выразить объективное мнение и оценить качество отчетности при составлении аудиторского заключения.

Для рационального планирования и определения объема и характера аудиторских процедур особенно важно формирование предварительного суждения о величине погрешности, которую аудитор будет рассматривать как критерий существенности при анализе аудиторских доказательств. В соответствии с Правилком (стандартом) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696, информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности [29]. Как верно отмечает В.В. Скобара, «существенность не предполагает обязанности аудитора проверить бухгалтерскую отчетность организации с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена» [35, с. 191]. Существенность – это предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой отчетность будет считаться недостоверной и вводящей пользователя в заблуждение.

Приведем различные определения существенности (табл. 1).

Определение уровня существенности в аудите позволяет сформировать логическую взаимосвязь между этапами аудита, объемом и содержанием аудиторских процедур, оценкой результатов собранных аудиторских доказательств и формой аудиторского заключения. Применение данной категории позволяет не принимать во внимание события, не определяющие достоверность отчетности. Тем не менее, вся важная информация должна быть раскрыта полностью. Существенность позволяет оценить влияние стоимости определенных объектов бухгалтерского учета на сумму и структуру баланса, на финансовые результаты. В ходе аудиторской проверки исследуются те бухгалтерские операции, которые оказывают существенное влияние на величину активов, пассивов и финансовых результатов.

Уровнем существенности называется количественное выражение существенности. Оно определяется на стадии планирования и зависит от характера бизнеса клиента:

- отрасли функционирования;
- масштабов организации;
- суммы прибыли до налогообложения;
- стоимости оборотных средств;
- валюты баланса;
- кредиторской задолженности;
- величины капитала.

Таблица 1

РАЗЛИЧНЫЕ ТРАКТОВКИ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Автор	Определение
В.Д. Андреев	Ошибка или пропуск в отчетности считаются существенными, если в результате этого пользователь данной отчетности будет дезориентирован в принятии своего решения или понесет убытки [4, с. 88]
Э.А. Аренс; Дж. К. Лоббек	Мера опущенной или неточно раскрытой учетной информации, которая в сложившихся обстоятельствах порождает вероятность того, что мнение квалифицированного пользователя, полагающегося на эту информацию, может измениться от такого пропуска или неверного отражения данных, которым он придает большое значение [5, с. 229]
Р. Адамс	Значимость пропусков или ложных заявлений в учетной информации, ввиду которой при определенном стечении обстоятельств возникает вероятность, что ее пользователь изменит свое первоначальное мнение, основанное на доверии к ней [2, с. 70]
С.М. Бычкова	Ошибка считается существенной, если ее пропуск (необнаружение) существенно искажает состояние бухгалтерской отчетности и влияет на решение пользователя, основанное на данной отчетности [12, с. 96]
Дж. Робертсон	Максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение [34, с. 110]
В.В. Скобара	Параметр возможного изменения информации, способного повлиять на мнение ее компетентного пользователя [35, с. 191]

Уровень существенности определяется величиной максимально допустимой ошибки в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, наличие которой не оказывает влияния на экономические решения пользователя бухгалтерской отчетности, принимаемые на основе этой отчетности.

Существенность не может выражаться в постоянно существующей абсолютной цифре. Для каждой организации существенность будет различной. Критерием ее оценки может быть лишь то предельное значение возможной ошибки в бухгалтерской отчетности, которая может изменить ее до уровня, не позволяющего квалифицированному пользователю сделать на ее основе правильные выводы и принять экономически обоснованные решения.

Оценка существенности устанавливается на основании профессионального мнения аудитора и не имеет стандартного решения. Определение существенности производится на этапе разработки плана и программы аудита. Ее уровень влияет на трудозатраты аудитора

и выводы, которые необходимо сделать в заключении по итогам проверки. Однако конечный уровень существенности может быть определен лишь поэтапно при общей оценке всей совокупности тех аудиторских доказательств, которые были собраны в ходе аудита. В связи с вышеизложенным можно заключить, что аудитор использует концепцию существенности в следующих случаях:

- при планировании проверки и определении наиболее важных и с наибольшей степенью вероятности содержащих ошибки статей и счетов бухгалтерского учета, на которые следует обратить особое внимание;
- при оценке собранных аудиторских доказательств;
- при принятии решения о типе аудиторского заключения.

Применение показателей уровней существенности к счетам бухгалтерского баланса может вызывать трудности в связи с тем, что:

- аудиторы предполагают, что одни счета содержат больше ошибок, чем другие;
- необходимо учитывать как преуменьшение, так и преувеличение данных по счетам;
- затраты на аудит должны быть сопоставимы с показателями существенности.

Понятие существенности неразрывно связано с понятием достоверности. Под достоверностью для целей аудита понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, позволяющая пользователям на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц, принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения [24, п. 3 ст. 1]. Это степень вероятности искажения отчетных данных, оказывающая влияние на способность пользователей делать правильные выводы о финансовом положении экономических субъектов и принимать обоснованные экономические решения.

Международная практика выработала основные правила для оценки достоверности бухгалтерской отчетности. Существуют признаки, при наличии которых аудиторы не могут выдавать безоговорочное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности:

- данные отчетности завышены или занижены на существенную сумму;
- представление данных в отчетности не полностью соответствует фактическому положению дел;
- отчетность составлена не в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами;
- данные бухгалтерской отчетности противоречат требованиям учетной политики;
- имеют место случаи сокрытия существенной информации;
- представление отчетных данных усложнено и их трудно осмыслить [5, стр. 52].

Таким образом аудитор должен убедиться в том, что бухгалтерская отчетность отражает верную информацию и достоверна во всех существенных аспектах.

В ходе проверки аудитор обязан учитывать две стороны существенности в аудите: качественную и количественную. При оценке качественного аспекта аудитор использует свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли существенный характер выявленные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований законодательных и нормативных актов, действующих в РФ. При оценке количественного аспекта аудитор должен оценить, превосходит ли сумма обнаруженных отклонений (с учетом прогнозируемой величины необнару-

женных искажений) количественный критерий – общий уровень существенности.

Существенность является величиной относительной, то есть зависит от масштабов деятельности организации и конкретных условий ее хозяйствования.

В связи с тем, что существенность является величиной относительной, расчет абсолютного значения существенности (т.е. денежной оценки предельной ошибки) производится аудитором применительно к каждой проверяемой организации в отдельности.

Абсолютная величина – это субъективное мнение аудитора о том, что даже небольшая сумма ошибки может признаваться им существенной ввиду значимости суммы вне зависимости от иных обстоятельств [13]. Относительная величина определяется в процентном отношении к принятой базовой величине. При выборе базовой величины аудитор должен руководствоваться ее значимостью для пользователей бухгалтерской отчетности и относительной стабильностью выбранного показателя для конкретной организации, а при составлении методики проверки для отрасли в целом.

При формировании методики оценки уровня существенности в процессе аудита сервисных центров необходимо учитывать пригодность бухгалтерской отчетности для принятия решений всеми группами пользователей и определить показатели, которые наименее подвержены рискам отраслевого и общеэкономического характера. При этом целесообразно определить предельные величины искажений статей отчетности и осуществить расчет значений именно тех критериев, которые используются всеми пользователями отчетности.

При определении уровня существенности необходимо учитывать, что большинство ошибок в учете, как преднамеренных, так и случайных, возникает в результате совершения какой-либо хозяйственной операции, и лишь в немногих случаях они являются следствием бездействия, т.е. неотражения в учете согласно принятой методологии. Как следствие, единая для всех случаев доля уровня существенности от валюты баланса не будет отражать реальное положение дел в части достоверности отчетности и правильности ведения учета в организации.

Определение абсолютной величины существенности производится с целью сравнения ее с величиной обнаруженных в процессе аудиторской проверки ошибок и получения на этой основе вывода о достоверности бухгалтерской отчетности. Следовательно, числовой показатель существенности должен быть сопоставим с числовым показателем обнаруженных в процессе аудиторской проверки ошибок. При этом аудитор должен так учитывать выявленные в учете отклонения в сторону занижения и в сторону завышения, чтобы полученная им суммарная величина ошибки учитывала существующие взаимозависимости счетов в рамках балансовых статей. Например, аудитор выявил ошибки по двум счетам бухгалтерского учета, входящим в одну статью баланса «Прочие активы»: по одному счету выявлено завышение остатка, по другому – занижение остатка на такую же сумму. Обе ошибки непременно будут отражены в рабочей документации и в отчете аудитора. Однако при определении их влияния на величину суммарной погрешности по всей совокупности данных эти две ошибки должны рассматриваться особым образом. Так как в результате данных ошибок не произойдет из-

менения суммы баланса по статье «Прочие активы», в связи с тем, что они компенсируют друг друга, то они не повлияют на решение квалифицированного пользователя бухгалтерской отчетности. В этом случае аудитор примет данные ошибки для сравнения с уровнем существенности как качественный показатель ведения учета, а их суммарная величина не будет учтена в расчете суммарной ошибки для целей ее сравнения с уровнем существенности.

При изучении качественного аспекта допущенных в бухгалтерской отчетности ошибок особое внимание необходимо уделить их влиянию на основные показатели, участвующие в расчете коэффициентов ликвидности и платежеспособности организации. Ввиду важности указанных коэффициентов для пользователей отчетности при принятии управленческих решений на ее основании даже незначительные ошибки в бухгалтерском балансе, приводящие к их завышению или занижению, могут иметь значительные негативные последствия.

Аудиторские процедуры проверки по существу являются достаточно трудоемкими. При установлении более строгих критериев существенности трудоемкость и стоимость аудиторской проверки увеличиваются, и наоборот.

В ходе проверки аудиторам нежелательно применять ни слишком низкие, ни слишком высокие уровни существенности.

В первом случае проверка займет больше времени и трудозатрат, чем у аудитора, применяющего средний уровень существенности. Такая проверка будет дороже, продолжительнее по времени. При слишком высоком уровне существенности при проверке будет проведено меньше аудиторских процедур и, как следствие, увеличивается риск необнаружения, а значит, и общая величина аудиторского риска. Снижается качество аудиторской проверки.

В данном случае аудитор должен учитывать, что между уровнем существенности и величиной аудиторского риска имеется обратная зависимость:

- при более строгих критериях существенности уровень аудиторского риска более низкий;
- при менее строгих критериях существенности аудиторский риск более высокий.

Важно помнить, что новые обстоятельства могут изменить сумму, которую аудитор считает существенной для отдельных статей баланса или бухгалтерской отчетности в целом. К концу аудиторской проверки степень существенности может быть иной, чем на стадии планирования. Для повышения эффективности проверки аудитору желательно постоянно в ходе проверки переоценивать степень значимости и масштабы аудита. Оценки степени важности и планирования аудиторской проверки должны рассматриваться скорее как динамические, а не статические аудиторские предположения [6, с. 146].

Порядок определения процента существенности, его распределения и сопоставления с выявленными ошибками должен найти свое отражение в рабочей документации аудитора. В зависимости от конкретных обстоятельств, выявленных при проверке учета хозяйствующего субъекта, аудитор может прибегнуть к аргументированному изменению правил расчета показателя существенности с внесением соответствующих положений в свою рабочую документацию.

Согласно Правилу (стандарту) №4 «Существенность в аудите» при проведении проверки необходимо рас-

сматривать существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации [30, п. 6].

Исходя из вышеизложенного оценку уровня существенности при аудите сервисных центров целесообразно проводить в три этапа. На первом этапе определяется предельный уровень суммарной ошибки, которую можно допустить в отчетности, чтобы она продолжала оставаться достоверной. На втором этапе составляется предварительное суждение о существенности по каждому сальдо счетов, которое позволяет оценить степень значимости суммарной ошибки по каждому счету. На третьем этапе находится уровень существенности в отношении групп однотипных операций, что позволяет аудитору принять решение по сбору достаточного количества аудиторских доказательств и определения характера и количества процедур проверки по существу.

Для нахождения уровня существенности на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности сервисного центра необходимо использовать базовые показатели. По нашему мнению, к таким расчетным базам можно отнести балансовую прибыль (убыток) организации, выручку (нетто) от продаж, валюту баланса, собственный капитал, общие затраты организации, внеоборотные активы и запасы. Ремонт техники – материалоемкое производство, которое осуществляется с использованием большого количества инвентаря и оборудования, поэтому внеоборотные активы и запасы являются значимыми статьями баланса и их разумно включить в расчет уровня существенности на уровне отчетности в целом.

Расчет производят следующим образом. По итогам года определяются финансовые показатели проверяемой организации, перечисленные в первом столбце таблицы. Значения этих показателей заносятся во второй столбец. Затем с учетом процентных долей, указанных в третьем столбце, исчисляется результат, который заносится в четвертый столбец. В некоторых случаях часть показателей включить в таблицу невозможно из-за их отсутствия или слишком незначительной величины. Например, организация не имеет прибыли по итогам года либо имеет маленький размер прибыли, которая, по мнению аудитора, с учетом проведенных аналитических процедур, является нехарактерной для этой организации. В этом случае в соответствующих графах таблицы проставляются прочерки.

Аудитору необходимо проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. Если какие-либо из них сильно отклоняются в большую и (или) меньшую сторону от остальных, он может отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей исчисляется средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Исчисленная величина будет являться уровнем существенности по финансовой отчетности в целом, который будет использовать аудитор при проведении дальнейших аудиторских процедур.

На примере ООО «Техинсервис» (Сочи) определим уровень существенности, используя базовые показатели (табл. 2).

Среднее арифметическое значение показателя составляет 162 тыс. руб.:

$$(128 + 217 + 73 + 288 + 177 + 127 + 121) / 7 = 162 \text{ тыс. руб.}$$

Наименьшее значение отличается от среднего на 55%:
 $(162 \text{ тыс. руб.} - 73 \text{ тыс. руб.}) / 162 \text{ тыс. руб.} * 100\% = 55 \%$

Наибольшее значение отличается от среднего на 78%:
 $(162 \text{ тыс. руб.} - 288 \text{ тыс. руб.}) / 162 \text{ тыс. руб.} * 100\% = 78 \%$

Отбрасываем наибольшее и наименьшее значение критерия, так как они существенно отличаются от средней величины. Находим новое среднеарифметическое значение.

$$(128 + 217 + 177 + 127 + 121) / 5 = 154 \text{ тыс. руб.}$$

Для удобства дальнейшей работы полученную величину округлим до 150 тыс. руб. Значение уровня существенности после округления отличается от исчисленного на 3% (154 тыс. руб. – 150 тыс. руб.) / 154 тыс. руб. * 100%, что находится в пределах 20%. Исходя из вышеизложенного, уровень существенности в целом по бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Техинсервис» составляет 150 тыс. руб.

Таблица 2

ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В ЦЕЛОМ ПО ОРГАНИЗАЦИИ

Наименование базового показателя бухгалтерской отчетности	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности	Применяемое значение критерия, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб. (2 * 3 / 100)	Комментарий
1	2	3	4	5
Балансовая прибыль (убыток) организации	1 284	10	128	-
Выручка (нетто) от продаж	10 845	2	217	-
Валюта баланса	3 660	2	73	Не учитываем
Собственный капитал	2 876	10	288	Не учитываем
Общие затраты предприятия	8 837	2	177	-
Внеоборотные активы	1 586	8	127	-
Запасы	1 511	8	121	-

Для исчисления уровня существенности в отношении остатков по отдельным счетам необходимо определить удельный вес каждой статьи отчетности в валюте баланса и пропорционально полученной доли распределить суммовое выражение уровня существенности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом. На основании полученных данных аудитор проводит анализ значений исчисленных уровней существенности в отношении остатков счетов. Если какие-либо значения, исходя из профессионального мнения аудитора, требуют корректировки по объективным причинам, то в рабочей документации аудитора необходимо указать основание и сумму принимаемой корректировки.

Рассчитаем уровень существенности для сальдо счетов ООО «Техинсервис» в табл. 3.

По данным табл. 3 можно сделать вывод, что все статьи баланса, кроме статьи «Уставный капитал», являются значимыми, так как или превышают уровень

существенности по отчетности в целом, или имеют высокий риск необнаружения ошибки, например, статья «Задолженность перед персоналом». Статью «Уставный капитал» нужно проверить сплошным образом.

Таблица 3

РАСЧЕТ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ ПО ОСТАТКАМ СЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Наименование статьи баланса	Значение показателя бухгалтерской отчетности, тыс. руб.	Удельный вес статьи в валюте баланса, %	Уровень существенности в отношении остатков счетов бухгалтерского учета тыс. руб.
Актив			
Основные средства	1 586	36,2	54
Запасы	1 511	34,5	52
Дебиторская задолженность	983	22,5	34
Денежные средства	298	6,8	10
Итого	4 378	100,0	150
Пассив			
Уставный капитал	2	0,0	0
Нераспределенная прибыль	2 874	65,6	98
Кредиторская задолженность	1 260	28,8	43
В том числе:			
• поставщики и подрядчики	427	9,8	15
• задолженность перед персоналом	103	2,4	4
• задолженность перед государственными внебюджетными фондами	219	5,0	8
• задолженность по налогам и сборам	223	5,1	8
• авансы полученные	288	6,6	10
Доходы будущих периодов	242	5,5	8
Итого	4 378	100,0	150

При исчислении уровня существенности для остатков по счетам отчетности использовался дедуктивный подход определения существенности, т.е. первоначально был определен общий уровень существенности, а затем он был распределен между значимыми статьями проверяемого бухгалтерского баланса. Применение данного подхода позволило избежать ситуации, когда сумма оценок существенности по отдельным счетам превышает допустимый уровень существенности для отчетности в целом.

Недостаток дедуктивного подхода – стандартный уровень существенности в процентах к статьям баланса, что не позволяет аудитору учитывать риски внутреннего контроля и оценивать существенность счетов с нулевым сальдо, а также счетов с большими оборотами в течение года. Поэтому особенно важным является проведение третьего этапа исчисления уровня существенности в отношении групп однотипных операций. Данный этап необходимо проводить в двух направлениях: с одной стороны, определить уровень существенности для взаимосвязанных счетов, а с другой – исчислить уровень существенности для счетов, сальдо которых существенно отличается от оборотов по данному счету.

Для определения уровня существенности взаимосвязанных счетов аудитору необходимо выяснить, какие ве-

личины в бухгалтерском балансе отражаются в нетто-оценке и какие счета при этом используются. К сопряженным счетам можно отнести счета 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы» и 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 63 «Резервы по сомнительным долгам» и др. В ООО «Техинсервис» для отражения информации о наличии и движении основных средств применяют счета 01 «Основные средства» и счет 02 «Амортизация основных средств».

Автором предложена методика распределения уровня существенности между сопряженными счетами. В качестве базовых показателей выступают остатки по сопряженным счетам. По статье «Основные средства» бухгалтерского баланса отражается остаточная стоимость основных средств, находящихся на балансе ООО «Техинсервис», поэтому для определения уровня существенности по счетам учета основных средств и амортизации необходимо учесть, что остаточная стоимость основных средств исчисляется как разница между сальдо конечным по счету 01 «Основные средства» и сальдо конечным по счету 02 «Амортизация основных средств».

Для определения уровня существенности для каждого из этих счетов составим уравнение, обозначив УС02 уровень существенности для счета 02 «Амортизация основных средств», который и будет являться искомой величиной:

$$(Сальдо кон. по сч. 01 / Сальдо кон. по сч. 02 * * УС02) - УС02 = Уровень существенности по статье «Основные средства» \quad (1)$$

Преобразуя уравнение (1), определяем порядок исчисления уровня существенности для счета 02 «Амортизация основных средств» (УС02):

$$УС02 = Уровень существенности по статье «Основные средства» / [(Сальдо кон. по сч. 01 / Сальдо кон. по сч. 02) - 1] \quad (2)$$

Подставим значения в уравнение (2), имеем
 $УС02 = 54 / [(2\ 514 / 928) - 1] = 32 \text{ тыс. руб.}$

Следовательно, уровень существенности для счета 02 «Амортизация основных средств» равен 32 тыс. руб., а уровень существенности для счета 01 «Основные средства» равен сумме уровня существенности по ста-

тье «Основные средства» баланса и уровня существенности по счету 02 «Амортизация основных средств», т.е. 86 тыс. руб. (54 тыс. руб. + 32 тыс. руб.).

При обобщении результатов аудиторской проверки сервисного центра необходимо помнить, что суммарная ошибка по статье «Основные средства» не должна превышать 54 тыс. руб. При этом, если ошибки по каждому счету превысят рассчитанный для них уровень существенности, то независимо от других ошибок, компенсирующих суммарную ошибку, данные ошибки будут считаться существенными. Если ошибки по данным каждого счета превысят 54 тыс. руб., то следует снизить уровень аудиторского риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур.

Для исчисления уровня существенности в отношении групп однотипных операций необходимо определить значения существенности для оборотов по каждому счету бухгалтерского учета, имеющему существенное значение при проведении аудита. Критерии отнесения оборотов к значимым – наличие значимых оборотов по счету в течение проверяемого периода, наличие нетипичных бухгалтерских записей, а также влияние качественных факторов и величины риска необнаружения. Определим уровень существенности в отношении групп однотипных операций ООО «Техинсервис» и представим данные в табл. 4.

Уровень существенности в отношении групп однотипных операций применяется для организации работы аудитора, определения объема выборки и характера проводимых аудиторских процедур.

Предложенная нами методика определения уровня существенности позволяет определить как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и уровни существенности каждого значимого счета, что дает возможность аудитору выразить объективное мнение и оценить качество отчетности при составлении аудиторского заключения.

Аудиторские процедуры нахождения уровней существенности, все расчеты и причины, на основании которых аудитор вносил изменения в расчеты, должны быть отражены в рабочей документации аудитора.

Таблица 4

ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В ОТНОШЕНИИ ГРУПП ОДНОТИПНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Наименование значимого показателя	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Оборот, принимаемый к расчету	Границы диапазона, %	Значение риска необнаружения	Применяемое значение критерия, %	Уровень существенности с учетом риска, тыс. руб.
10 «Материалы»	3 021	2 581	3 021	5-8	Высокий	5	151
50 «Касса»	2 015	2 015	2 015	2-5	Средний	4	81
51 «Расчетные счета»	10 265	10 274	10 274	2-5	Высокий	2	205
52 «Валютные счета»	1 250	1 327	1 327	5-8	Средний	6	80
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	4 104	4 203	4 203	3-6	Средний	4	168
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	8 830	8 803	8 830	3-6	Высокий	3	265
68 «Расчеты по налогам и сборам»	1 268	1 302	1 302	3-5	Высокий	3	39
69 «Расчеты с внебюджетными фондами»	680	552	680	3-5	Средний	4	27
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	4 575	3 905	4575	4-6	Средний	5	229
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	1 502	1 535	1535	4-6	Средний	5	77
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	980	1 025	1025	4-6	Низкий	6	62
98 «Доходы будущих периодов»	292	456	456	5-7	Низкий	7	32

В ходе выполнения аудиторских процедур по каждому участку учета аудитор регистрирует все обнаруженные ошибки. Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, то аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить исчисленный уровень существенности. В данном случае аудитор рассматривает вопрос о снижении риска необнаружения посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения исправлений в отчетность с учетом выявленных искажений. При составлении аудиторского заключения и формирования мнения о достоверности отчетности аудитор должен быть уверен в том, что суммарные ошибки по всем счетам не превышают оценку уровня существенноности по финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Литература

1. Аванесова Г.А. Сервисная деятельность: Историческая и современная практика, предпринимательство, менеджмент: Учеб. пособие для студентов вузов. – М.: Аспект Пресс, 2005. – 318 с.
2. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учеб. пособие. – М.: Дело и сервис, 2001. – 224 с.
4. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
5. Арнс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
6. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
7. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003. – 583 с.
8. Балалова Е.И., Каурова О.В. Сервисная деятельность: учет, экономический анализ и контроль: Учеб. пособие. – М.: Дело и сервис, 2006. – 288 с.
9. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Филинь, 1998. – 528 с.
10. Богатая И.Н., Лабынцев Н.Т., Хахонова Н.Н. Аудит: Учеб. пособие. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 544 с. (Высшее образование).
11. Бреславцева Н.А. Бухгалтерский учет на предприятиях сферы услуг. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2006. – 441 с.
12. Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 264 с.
13. Бычкова С.М., Адарова Т.М. Понятие существенности и достоверности в аудите // Аудиторские ведомости. – 2006. – №9.
14. Вагапова А. Послегарантийный ремонт: особенности учета // Финансовая газета: Региональный выпуск. – 2006. – №47.
15. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М. и др. Аудит. – М.: ФБК-Пресс, 2002.
16. Диркова Е. Бухгалтерия сервисного центра // Практическая бухгалтерия. – 2006. – №4.
17. Земсков В.В. Оценка аудиторского риска // Аудиторские ведомости. – 2007. – №3.
18. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 382 с.
19. Кисилевич Т.И. Аудит санаторно-курортных организаций. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
20. Комогорцева Н.Г. Взаимосвязь концепции существенности и аудиторского риска // Аудиторские ведомости. – 2007. – №2.
21. Курбангалиева О.А. Ремонтные мастерские // Упрощенка. – 2006. – №6.
22. Налоговый кодекс РФ (части I и II): Официальный текст. – М.: Элит, 2000 г. – 652 с.
23. О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ с изм. и доп.
24. Об аудиторской деятельности в РФ: Федеральный закон от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ с изм. и доп.
25. Подпорин Ю. ЕНВД в сфере оказания бытовых услуг // Финансовая газета. – 2006. – №48.
26. Правила бытового обслуживания населения в РФ, утвержденные постановлением Правительства РФ от 15 августа 1997 г. №1025 с изм. и доп.
27. Правило (стандарт) №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.
28. Правило (стандарт) №2 «Документирование аудита», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.
29. Правило (стандарт) №3 «Планирование аудита», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.
30. Правило (стандарт) №4 «Существенность в аудите», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.
31. Правило (стандарт) №5 «Аудиторские доказательства», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.
32. Правило (стандарт) №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утв. постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405.
33. Правило (стандарт) №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», утв. постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. №532.
34. Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
35. Романович Ж.А., Калачев С.Л. Сервисная деятельность: Учебник / Под общей редакцией Ж.А. Романовича. – М.: Дашков и К, 2006. – 284 с.
36. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Дело и сервис, 1998. – 576 с.
37. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002.
38. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 160 с.

Дрокина Наталья Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Формирование предварительного суждения о величине ошибки, которую аудитор будет рассматривать как критерий существенности при анализе аудиторских доказательств, является основой рационального планирования. Определение уровня существенности в аудите позволяет оценить логическую взаимосвязь между этапами аудита, объемом и содержанием аудиторских процедур.

Особенности деятельности сервисных центров во многом определяют величину погрешности, которую аудитор сочтет существенной. Автором предложена методика расчета уровня существенности с учетом специфики деятельности сервисных центров бытового обслуживания населения.

Дрокина Н.В. рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета и групп однотипных операций, что свидетельствует о знании Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и умении применять их на практике.

К недостаткам статьи следует отнести следующее.

1. Автор недостаточно подробно описывает взаимосвязь уровня существенности и компонентов аудиторского риска.
2. В статье не рассмотрен индуктивный подход определения уровня существенности.

Несмотря на отмеченные недостатки, статья свидетельствует об исследовательских особенностях автора, способностях к обобщениям и научным выводам и может быть рекомендована для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор, генеральный директор аудиторской фирмы ООО «Интер-аудит-инвест»

7. INTERNAL AUDIT

7.1. ASSESSMENT OF A LEVEL OF MATERIALITY DURING THE AUDIT OF SERVICE CENTERS

N.V. Drokina, the Postgraduate Student of Sochi State University for Tourism and Recreation

The article is devoted to the assessment of a level of materiality during the audit of consumer service centers.

In audit the concept of materiality is a characteristic of information which helps to optimize the information presented in the financial statements. For rational planning volume and character of auditor procedures formation of preliminary judgment about size of the mistake which the auditor will consider to be material at the analysis of auditor proofs is especially important.

The technique of assessment of a level of materiality offered by the author allows to define as a uniform parameter of a level of materiality for financial statement as a whole and levels of materiality of each significant account that enables the auditor to express objective opinion and to estimate quality of the financial statements at preparation of the auditor's report.

Literature

- G.A. Avanesova. Service activities: history and current practice, entrepreneurship, management it: The manual for university students. – Moscow: Aspect Press, 2005. – 318 p.
- R. Adams Fundamentals Audit: Per. En. / Ed. Y. Cokolova. – Moscow: Audit, YUNITI, 1995. – 398 p.
- R.A. Alborov, L.I. Horuzhy, S.M. Kontsevaya. Basics of Audit: The manual. – Moscow: Case and Service, 2001. – 224 p.
- V.D. Andreev. Internal audit: The manual. – M: Finance and Statistics, 2003. – 464 p.
- A.A. Ahrens, J.K. Lobbek. Audit: Per. En. / Gl. Series editor Professor. Y. Sokolov. – M: Finance and Statistics, 1995. – 560 p.
- Audit Montgomery / F.L. Defliz, G.R. Dzhenik, V.M. O'Reylli, Mikhail Hirsch; Per. En. / Ed. Y. Sokolova. – Moscow: YUNITI, 1997. – 542 p.
- Audit: Textbook for universities / V.I. Podolsky, A.A. Savin, L.V. Sotnikova and others; Ed. prof. V.I. Podolski. – 3 rd ed., M: YUNITI-DANA, Audit, 2003. – 583 p.
- E.I. Balalova, O.V. Kaurova. Service activities: accounting, economic analysis and control: The manual. – M: Case and Service, 2006. – 288 p.
- N.P. Baryshnikov. The organization and methodology of the overall audit. – 4-ed ed., Revised and add. – Moscow: Filin, 1998. – 528 p.
- I.N. Rich, N.T. Labyntsev, N.N. Hahonova. Audit: The manual. – Rostov-on-Don: Phoenix, 2005. – 544 p. (Higher Education).
- N.A. Breslavtseva. Accounting for business services. – Rostov-on-Don: Phenix, 2006. – 441 p.
- S.M. Bychkova, A.V. Gazaryan. Planning in auditing. – Moscow: Finance and Statistics, 2001. – 264 p.
- S.M. Bychkova, T.M. Adarova. The concept of materiality and reliability in auditing // Audit statements. – 2006. – №9.
- A. Vagapova. Postgaranted repair: Features accounting // Financial Gazette: Regional Issue. – 2006. – №47.
- Y.A. Danilevsky, S.M. Shapiguzov. Audit and others. – Moscow: FBK-Press, 2002.
- E. Dirkova. Accounting Service Center // Practical Accountant. – 2006. – №4.
- Zemskov V.V. Audit Risk Assessment // Audit statements. – 2007. – №3.
- P.I. Kamyshanov. A practical manual for the audit. – Moscow: INFRA-M, 1998. – 382 p.
- T.I. Kisilevich Audit of spa organizations. – Moscow: Finance and Statistics, 2003. – 192 p.
- N.G. Komogortseva. Relationship concept of materiality and risk audit // Audit statements. – 2007. – №2.
- O.A. Kurbangaliev. Repair service centers // Uproshchenka. – 2006. – №6.
- Tax Code (Part I and Part II): The official text. – Moscow: Elite, 2000 – p. 652.
- On Accounting: Federal Law of 21 November 1996 №129 - Federal Law with editing. and add.
- On Auditing in Russia: Federal Law of August 7, 2001 №119 - Federal Law with editing. and add.
- Podporin Y. ENVD in the provision of personal services // Financial newspaper. – 2006. – №48.
- Terms of consumer services in the Russian Federation approved the decision of the Government of Russian Federation on August 15, 1997 №1025 with the editing. and add.
- Rule (standard) №1 «The purpose of the basic principles of auditing and financial (accounting) reports», approved. Resolution of the Government of Russian Federation on September 23, 2002 №696.
- Rule (standard) №2 «Documenting audit», approved. Resolution of the Government of Russian Federation on September 23, 2002 №696.
- Rule (standard) №3 «Planning audit», Resolution of the Government of Russian Federation on September 23, 2002 №696.
- Rule (standard) №4 «Materiality in auditing», Resolution of the Government of Russian Federation on September 23, 2002 №696.
- Rule (standard) №5 «Audit evidence», Resolution of the Government of Russian Federation on September 23, 2002 №696.
- Rule (standard) №8, «Evaluation of audit risks and internal control», Resolution of the Government of Russian Federation on July 4, 2003 №405.
- Rule (standard) №13 «Responsibilities of the auditor to review mistakes and unscrupulous action during the audit», Resolution of the Government of Russian Federation on October 7, 2004 №532.
- J. Robertson. Audit / Per. En. – Moscow: KPMG, Audit Firm «Contact», 1993. – 496 p.
- J.A. Romanowicz, S.L. Kalachev. Service activities: Textbook / Under the general editorship ZH.A. Romanowicz. – Moscow: Dashkov and K, 2006. – 284 p.
- V.V. Skobara. Audit: methodology and organization. – Moscow: Case and Service, 1998. – 576 p.
- A.D. Sheremet, V.P. Suyts. Audit: Textbook. – Moscow: INFRA-M, 2002.
- T.G. Sheshukova, M.A. Gorodilov. Audit: theory and practice of international standards: Учеб. allowance. – Moscow: Finance and Statistics, 2003. – 160.