4. АУДИТ

4.1. МЕТОДИКА ЧИСЛЕННОГО ИЗМЕРЕНИЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ ОТКЛОНЕНИЙ В ХОДЕ АУДИТА С УЧЕТОМ КОЛИЧЕСТВЕННЫХ И КАЧЕСТВЕННЫХ КРИТЕРИЕВ

Товсултанова Л.Г., старший преподаватель, кафедра «Финансы, кредит и страхование», Грозненский государственный нефтяной технический университет им. Академика М.Д. Миллионщикова, г. Грозный, аспирант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, г. Москва

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье предложена методика определения единого уровня существенности искажений, выявленных в ходе аудита. Данная методика подходит для определения единого уровня существенности для отклонений, материальность которых установлена по качественным критериям с возможностью их количественного измерения. Таким образом, применение методики возможно при аудите бухгалтерской управленческой отчетности, а также в ходе внутреннего аудита.

Предлагаемая методика применима не только в целях определения единого уровня существенности, но также ее можно использовать для уточнения уровня существенности в ходе аудита финансовой отчетности.

В ходе аудита финансовой отчетности при определении уровня существенности отклонений используются методы, учитывающие в основном только количественную сторону отклонений. Данное обстоятельство обусловило единую методику определения уровня существенности, предложенную Правилом (стандартом) аудиторской деятельности (ПСАД) «Существенность и аудиторский риск» (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 23 января 1998 г., протокол №2). Однако данная методика не стала единой и универсальной для всех экономических субъектов, так как не учитывала:

- разнообразие видов экономической и производственной деятельности;
- размеры организации по различным параметрам (по численности персонала, по валовой выручке и т.д.);
- качественную меру отклонений;
- информацию бухгалтерского управленческого учета.

Кроме того, при планировании уровня существенности значение имеет тот факт, что аудитор стремится увеличить его, чтобы снизить уровень аудиторского риска. Связано это с тем, что аудитор гарантирует достоверность финансовой отчетности только в существенных аспектах. Такой подход может снизить эффективность проверки.

Определение единого уровня существенности отклонений выходит за рамки только количественного измерения показателей и также требует учета их качественной стороны. В связи с этим возникает проблема разработки универсальной методики расчета единого (количественно-качественного) уровня существенности отклонений, которая на данный момент не решена. В следующем Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) №4 «Существенность в аудите» нет единой методики расчета уровня существенности. Аудиторы (аудиторские компании / внутренние аудиторские службы) должны применять самостоятельно избранные (разработанные) и утвержденные во внутрифирменных стандартах методики.

Действующий в РФ с 1 января 2017 г. Международный стандарт аудита (МСА) 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» рассматривает существенность в контексте подготовки и представления финансовой отчетности. Однако даже при оценке финансовой отчетности не следует игнорировать качественные показатели и управленческую отчетность как важную информационную базу аудита любого вида (внутреннего / внешнего).

Согласно МСА 320, существенность определяется для финансовой отчетности в целом и для выполнения аудиторских процедур при планировании аудита. Данный стандарт постановляет, что «аудитор должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения характера, сроков и объема последующих аудиторских процедур».

Таким образом, при внутреннем аудите также необходимо определять единый уровень существенности отклонений, так как при ограниченности объемов и сроков проверки важно установить границу ее тщательности. В отличие от внешнего, внутренний аудитор заинтересован не столько в снижении аудиторского риска, сколько в соблюдении интересов собственника, так как внутренний аудит в большинстве своем осуществляется исключительно в интересах собственника.

Рассмотрим методику определения (и / или уточнения) единого уровня существенности, ориентированную не только на количественную, но и на качественную сторону показателей, применимую как при внешнем, так и при внутреннем аудите бухгалтерской отчетности (финансовой и / или управленческой).

В целях данной методики будем классифицировать ошибки (отклонения) по следующим признакам группировки:

- отклонения по бухгалтерской оценке: по существу, по форме и арифметические;
- отклонения по степени критичности: критичные, спорные и незначительные;

- отклонения по возможности устранения: не подлежащие устранению и подлежащие устранению в текущем или последующих отчетных периодах.

Приведем характеристику отклонений по их видам в табл. 1.

Таблица 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА ОТКЛОНЕНИЙ

Признак группировки	Вид	Характеристика
По бухгалтерской оценке	По существу	Не соблюдена законность и целесообразность зафиксированных сведений (операций)
	По форме	Экономически некорректное и / или неправильное отражение информации с полной или частичной нечитабельностью документа
	Арифметические	Недостоверность расчетов и цифровых сведений в документе / отчете
По степени критичности	Критичные	Подлежат бесспорному устранению из-за однозначно негативного экономического эффекта
	Спорные	Их устранение зависит от конкретной ситуации, возможно способствующей кумуляции негативных последствий в результате данной ошибки
	Незначительные	Ни при каких обстоятельствах не влияют на итоговые результаты отчетности
По возможности устранения	Подлежащие устранению в текущем отчетном периоде	Подлежащие устранению до 31 декабря текущего года
	Подлежащие устранению в последующих отчетных периодах	Подлежащие устранению после 31 декабря текущего года
	Не подлежащие устранению	Не подлежащие устранению в связи с технической невозможностью

Исходя из приведенной классификации осуществляется пошаговая оценка выявленных в ходе аудита отклонений (рис. 1)

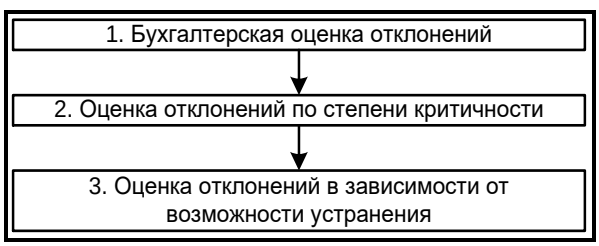

Рис. 1. Оценка выявленных в ходе аудита отклонений (с учетом качественных критериев)

В ходе анализа только после установления вида отклонения по бухгалтерской оценке нужно определять степень его критичности, а затем возможность устранения. Методика анализа представлена в табл. 2.

По итогам анализа следует присвоить класс отклонений:

- класс А – средняя степень отклонения[1] – от 50 до 75 баллов;
- класс В – высокая степень отклонения – от 75 до 100 баллов;
- класс С – максимальная степень отклонения – от 100 до 200 баллов.

В ходе аудита важно также учитывать соотношение отчетности, содержащей отклонения, к количеству проверенной отчетности. О неэффективности системы бухгалтерского учета[2] свидетельствуют следующие значения (признаки неэффективности системы бухгалтерского учета):

- когда незначительные ошибки допущены в 75% отчетности и более (при низкой исполнительской дисциплине);
- когда спорные ошибки допущены в 50% отчетности и более;
- когда критичные ошибки допущены в 25% отчетности и более;
- когда не подлежащие устранению критичные ошибки допущены в 10% отчетности и более.

Таблица 2

ПОШАГОВАЯ ОЦЕНКА ОТКЛОНЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА (С УЧЕТОМ КАЧЕСТВЕННЫХ КРИТЕРИЕВ)

Показатель	Отклонение			
	по существу	по форме	арифметическое	соотношение к отчетности, %
Баллы				
Критичное *к*	≤ 100	≤ 100	≤ 100	≥ 25
Спорное	≤ 50	≤ 50	≤ 50	≥ 50
Незначительное	0	0	0	≥ 75
Итого	≤ 100	≤ 100	≤ 100	-
Возможность устранения				
УСТР (to)	25	25	25	–
УСТР (to + n)	50	50	50	–
Н/У	100	100	100	≥ 10 к
Всего	≤ 200	≤ 200	≤ 200	–
Класс отклонения	А/В/С	А/В/С	А/В/С	–

Наличие хотя бы одного из названных условий свидетельствует о неэффективности учетной системы и низкой квалификации персонала. В случае, когда отклонения допущены преимущественно в отчетности какого-либо отдела или центра ответственности, следует уделить внимание проблемным участкам и дополнительно проаудировать и их. Эта мера позволит определить корень проблемы.

Предлагаемая методика подходит для аудита системы управленческого учета и отчетности, так как

[1] Отклонения менее 50 баллов не принимаются в расчет при небольшом процентном соотношении таковых.

[2] Рассматриваемая методика наиболее применима для аудита (внутреннего / внешнего) управленческой отчетности).

позволяет учесть и количественно измерить качественную сторону отклонений. Данную методику можно использовать в комбинации с методикой, определяющей количественный аспект отклонений для уточнения уровня существенности в ходе аудита.

Таким образом, методика также подходит для уточнения уровня существенности при аудите финансовой отчетности. Пересмотр существенности в ходе проведения аудита также предусмотрен вышеназванным МСА 320 «вследствие изменения обстоятельств, имевшего место в ходе аудита (например, решения об отчуждении значительной части бизнеса аудируемой организации), поступления новой информации или изменения представлений аудитора об организации и ее операционной деятельности в результате проведения последующих аудиторских процедур». Рассмотрим на примере практическое применение предлагаемой методики.

Таблица 3

ОПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ ОТКЛОНЕНИЙ В ХОДЕ АУДИТА

Баллы

Отклонение	Критичное (к)	Спорное	Незначительное	Итого	Возможность устранения			Всего (размер отклонений)	Класс отклонения	Сумма отклонений, руб.
					УСТР (to)	*УСТР (to + n)*	*Н/У*			
По существу										
Отчет 1	–	50	–	50	–	–	100	150	С	420
Отчет 2	–	–	0	0	–	–	–	0	–	–
По форме										
Отчет 3	–	–	0	0	–	–	–	0	–	–
Арифметическое										
Отчет 4	75	–	–	75	–	50	–	125	С	430
Отчет 5	100	–	–	100	25	–	–	125	С	500
Соотношение отчетности, %	20	10	20	–	–	–	0 к	130	С	450

Пример. В ходе внутренней аудиторской проверки управленческой отчетности было проверено 10 форм отчетности, в пяти из которых были обнаружены отклонения (табл. 3). По предложенной автором методике уровень существенности отклонений определяется следующим образом.

Если на стадии планирования установлен уровень существенности[3] – 500 руб., то по данным нашего примера его можно уточнить путем определения средней суммы отклонений, которая равна 450 руб. ((420 + 430 + 500) : 3).

При этом уровень существенности следует уточнить в меньшую сторону, если средняя сумма отклонений отличается от первоначально установленного уровня существенности не более чем на 20%. В нашем примере отклонение / разница Откл. между первоначально установленным уровнем существенности $\boldsymbol{УС_п}$ и уточненным уровнем существенности УСу определена по формуле: $\boldsymbol{Откл. = (УС_п – УС_у) : УС_п * 100\%}$ и составляет 10% ((500 – – 450) : 500 * 100%).

Следовательно, уровень существенности уточнен в меньшую сторону и равен 450 руб.

Следует также снизить уровень существенности в меньшую сторону на 20% в случае наличия признаков неэффективности системы бухгалтерского учета.

В нашем примере был определен уровень существенности отклонений в ходе внутреннего аудита управленческой отчетности. Полученные результаты можно использовать также для уточнения единого уровня существенности при аудите (внешнем / внутреннем) финансовой отчетности.

На стадии планирования уровень существенности (материальности) можно установить, к примеру, приняв за существенный уровень отклонения от 10% и выше[4], а отклонения до 5% считать незначительными. Если обнаруженные отклонения находятся в интервале от 5 до 10%, то их можно отнести к критическим или к спорным отклонениям при наличии обоснованных сомнений в их качественном критерии. И, следовательно, в отношении таких отклонений нужно применить разработанную нами методику.

В любом случае, избранную методику определения уровня существенности следует закрепить во внутрифирменном аудиторском стандарте.

Литература

1. Кодекс РФ об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 20 дек. 2001 г. №195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Существенность и аудиторский риск [Электронный ресурс] : правило (стандарт) ; одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 23 янв. 1998 г., протокол №2. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Существенность в аудите [Электронный ресурс] : федеральное правило (стандарт) №4 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Существенность при планировании и проведении аудита [Электронный ресурс] : МСА №320 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 24 окт. 2016 г. №192н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Аудит [Текст] : учеб. 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, 2009. – 583 с.

3 На стадии планирования следует применять количественную методику определения уровня существенности.

4 Согласно ст. 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10% является грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

6. Аудит [Текст] : учеб.-практ. пособие / К.К. Арабян, Е.С. Соколова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 440 с.
7. Внутренний аудит и контроль финансово- хозяйственной деятельности организации [Текст] : учеб.-практ. пособие / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М. : Дашков и Ко, 2009. – 325 с.
8. Основы аудита [Текст] : учеб. пособие / К.К. Арабян, Е.С. Соколова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 239 с.
9. Федотова Е.С. Внутренний аудит как инструмент эффективного управления предприятием [Текст] : автореф. дисс. … канд. экон. наук. / Е.С. Федотова ; Саратовский госуд. соц.-экон. ун-т. – Саратов, 2005.

Ключевые слова

Единый уровень существенности; существенность в аудите; внутренний аудит; аудит бухгалтерской (финансовой/ управленческой) отчетности.

Товсултанова Любовь Гиляниевна,

РЕЦЕНЗИЯ

Статья старшего преподавателя кафедры «Финансы, кредит и страхование» Грозненского государственного нефтяного технического университета им. академика М.Д. Миллионщикова, аспиранта Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова Товсултановой Л.Г. написана на актуальную тему расчета вероятности существенных искажений в процессе аудита. Существенность представляет собой вероятность того, что применяемые аудиторские, юридические, экспертные и прочие процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности аудируемой организации и оценить влияние ошибки на принятие пользователями финансовой отчетности управленческих решений. Качественная составляющая существенности отражает возможность определения ошибки, влияющей на достоверность отчетности аудируемых организаций. Количественная составляющая существенности выражается через определение уровня существенности, под которым можно понимать предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать правильные выводы и принимать правильные экономические решения. При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности аудируемой организации (базовые показатели бухгалтерской отчетности).

Автором справедливо классифицированы ошибки по трем основным признакам группировки:

- отклонения по бухгалтерской оценке: по существу, по форме и арифметические;
- отклонения по степени критичности: критичные, спорные и незначительные;
- отклонения по возможности устранения: в текущем отчетном периоде, в последующих отчетных периодах, не подлежащие устранению.

Можно согласиться с подходом автора, исходя из классификации, провести пошаговую оценку отклонений и присвоить класс отклонений в зависимости от величины отклонений:

- средняя степень отклонения – класс А, 50-75 баллов;
- высокая степень отклонения – класс В, 75-100 баллов;
- максимальная степень отклонения – класс С, 100-200 баллов.

Можно сделать вывод, что статья аспиранта Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова Товсултановой Л.Г. может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Барыкин С.Е., д.э.н., доцент, профессор Международной высшей школы управления, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, г. Санкт-Петербург.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ