



Светлана ДАНИЛКОВА,
кандидат экономических наук, доцент

ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ

ПОСКОЛЬКУ бухгалтерская (финансовая) отчетность имеет достаточно широкий круг пользователей, каждый из них по-разному представляет уровень существенности. Так, для акционеров существенной является информация о результатах деятельности предприятия, динамике прибыли и реальности активов. Для потенциальных инвесторов существенной будет информация о финансовой устойчивости предприятия, потенциальных изменениях спроса на производимую продукцию, рентабельности вложений и реальности инвестиционных проектов.

Согласно определению Совета по стандартам финансового учета США, существенность – это значимость пропусков или ложных заявлений в учетной информации, по причине которых при определенном стечении обстоятельств возникает вероятность, что пользователь информации, имеющий опыт работы с ней, изменит свое первоначальное мнение.

Совет по бухгалтерским стандартам Великобритании считает, что информация является существенной, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономическое решение пользователя, основанное на финансовой отчетности. Существенность зависит от объема рассматриваемой информации в конкретных об-

После изучения организации бухгалтерского учета на предприятии и оценки надежности системы внутреннего контроля аудиторю важно установить уровень существенности. Данное понятие применяется аудиторами в двух случаях: при общем обзоре бухгалтерской отчетности и при расчете объема выборки операций для проверки.

стоятельствах, ее отсутствия или искажения.

В Беларуси согласно Правилу аудиторской деятельности «Существенность в аудите» существенность – это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Принцип существенности в аудите формирует логическую последовательность и взаимосвязь между этапами аудита, объемом и содержанием аудиторских процедур, оценкой результатов собранных доказательств и формой аудиторского заключения.

Вероятность обнаружения аудитором существенной ошибки зависит от множества факторов, к которым относятся: оценка вероятности наличия существенной ошибки как руководством, так и самим аудитором; ограничения по времени и стоимости проверки; ожидания клиента, что аудитор обнаружит ошибку; степень независимости аудитора; его добросовестность; доверие внешнего аудитора к системе

внутреннего контроля; учетная политика предприятия и степень детализации отдельных ее положений; соответствие учетной политики требованиям нормативных документов (рис. 1).

АУДИТОРУ следует принимать во внимание две стороны существенности в аудите: качественную и количественную. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, несут ли отмеченные в ходе проверки отклонения в совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операциях от требований нормативных актов. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли обнаруженные отклонения по отдельности и в сумме количественный критерий – уровень существенности.

При определении уровня существенности учитывают



Рис. 1. Факторы, оказывающие влияние на базу и уровень существенности

два фактора: абсолютную и относительную величину ошибки. Абсолютная величина отражает субъективное мнение аудитора о том, что ошибка в определенной сумме может признаваться существенной ввиду значимости суммы, независимо от других обстоятельств. Относительная величина определяется в процентном отно-

баланса – 2%; собственный капитал – 10%; общие затраты – 2%.

Однако следует отметить, что при выборе оптимального базового показателя необходимо учитывать ряд факторов. Прибыль – наиболее привлекательный показатель, однако она больше подвержена колебаниям, чем валовой объем реализации (без НДС). Показатель «валовой объем реализации (без НДС)» может выступать в качестве критерия существенности в основном для предприятий сферы обращения. На произ-

водственных предприятиях более характерным показателем будет валюта баланса. Сумма собственного капитала используется в качестве критерия существенности в основном на вновь созданных предприятиях. Показатель общих затрат может быть использован в качестве базы для установления уровня существенности на предприяти-

ях, где их сумма является достаточно большой.

В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ литературе, как и в мировой практике аудита, нет единых подходов к определению уровня существенности. Тем не менее, можно выделить несколько способов его расчета для экономических субъектов Беларуси.

Способ 1. Аудитор может выбрать из перечисленных выше наиболее характерные показатели для конкретного предприятия (отрасли).

Способ 2. Рассчитываются все названные выше пять показателей, и за основной принимается показатель с наименьшей суммой. Например, при чистой прибыли 30 млн. руб. и уровне существенности 5% сумма существенности составит 1,5 млн. руб.; при выручке от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налогов и сборов, включаемых в выручку) 220 млн. руб. сумма существенности составит 4,4 млн. руб.; валюта баланса – 190 млн. руб., сумма существенности – 3,8 млн. руб.; капитал и резервы – 96 млн. руб., сумма существенности – 9,6 млн. руб.; полная себестоимость – 200 млн. руб., сумма существенности – 4 млн. руб. В качестве уровня существенности аудитор выбирает сумму 1,5 млн. руб.

Способ 3. Используя опыт работы аудиторов России и данные предыдущего примера рассчитаем среднеарифметическое значение уровня существенности $(1,5 + 4,4 + 3,8 + 9,6 + 4) : 5 = 4,66$ млн. руб.; отклонения наименьшего значения уровня существенности от среднего $(4,66 - 1,5) : 4,66 \times 100\% = 67,8\%$; отклонения наибольшего значения уровня существенности от среднего $(9,6 - 4,66) : 4,66 \times 100\% = 106\%$.

В экономической литературе, как и в мировой практике аудита, нет единых подходов к определению уровня существенности. Тем не менее, можно выделить несколько способов его расчета для экономических субъектов Беларуси.

шении к базовой величине.

В Российской Федерации Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» рекомендовался порядок расчета уровня существенности, который представлен в процентах к базовым показателям: балансовая прибыль – 5%; валовой объем реализации (без НДС) – 2%; валюта



Таблица 1

**Определение уровня существенности значимых статей баланса
(значимые статьи, доля которых более 1% в валюте баланса)**

Показатели	Сумма, млн. руб.	Уд. вес статьи в валюте баланса, %	Сумма существенности, млн. руб.
Статьи актива			
Основные средства	100	52,6	1,07
Запасы и затраты	40	21,1	0,43
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	35	18,4	0,38
Денежные средства и прочие оборотные активы	15	7,9	0,16
Валюта баланса	190	100	2,04
Статьи пассива			
Уставный фонд, резервный фонд, добавочный фонд	45	23,7	0,49
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	30	15,8	0,32
Долгосрочные кредиты и займы	30	15,8	0,32
Кредиторская задолженность	85	44,7	0,91
Валюта баланса	190	100	2,04

Так как эти значения существенности отклоняются от среднего, то их не берут в расчет. Среднеарифметическое значение существенности равно $(4,4+3,8+4) : 3 = 4,08$ млн. руб.

Следовательно, аудитор может пропустить ошибку в 4,08 млн. руб. Эту сумму равномерно распределим между

активом и пассивом. В практике работы аудитор может установить другое соотношение распределения ошибок, исходя из своего опыта и знаний особенностей бизнеса клиента. Далее полученный уровень существенности распределяется между значимыми статьями актива и пассива баланса в соответствии с их удель-

ным весом в валюте баланса (таблица 1).

Способ 4. Аудитор устанавливает границу существенности как сумму границ к значимым статьям отчетности. Значимыми признаются статьи отчетности, доля которых составляет не менее 1% в валюте баланса (таблица 2).

Таблица 2

Определение уровня существенности значимых статей баланса

Показатели	Сумма, млн. руб.	Уровень существенности	
		%	млн. руб.
Статьи актива			
Основные средства	100	5	5,0
Запасы и затраты	40	7	2,8
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	35	5	1,75
Денежные средства и прочие оборотные активы	15	3	0,45
Валюта баланса	190	5,26	10,0
Статьи пассива			
Уставный фонд, резервный фонд, добавочный фонд	45	5	2,25
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	30	5	1,5
Долгосрочные кредиты и займы	30	6	1,8
Кредиторская задолженность	85	8	6,8
Валюта баланса	190	6,5	12,35

Следовательно, уровень существенности по активу баланса устанавливается в пределах 10 млн. руб., по пассиву – 12,35 млн. руб., а в целом по балансу – 22,35 млн. руб.

Принцип существенности в аудите формирует логическую последовательность и взаимосвязь между этапами аудита, объемом и содержанием аудиторских процедур, оценкой результатов собранных доказательств и формой аудиторского заключения.

Значение каждой статьи зависит от факторов, представленных на *рисунке 2*.

Способ 5. Известная аудиторская фирма Peat Marwick int (Ирландия) практикует свой подход к установлению уровня существенности при получении аудиторских доказательств. Для этого она выбирает наибольшее из значений валюты баланса или суммы доходов и возводит в степень 2/3 и далее умножает на постоянное значение 1,6.

Способ 6. А. Газарян (РФ) предлагает следующий подход к определению значимости (существенности) в процессе получения доказательств. Вначале уста-

навливается показатель границы значимости в зависимости от отраслевой специфики. Например, для предприятий легкой и пищевой промышленности, торговли таким показате-

лем является выручка; для транспортных организаций, нефте- и газодобывающей промышленности – стоимость основных средств; для инвестиционных институтов – прибыль до налогообложения; для малых предприятий – валюта баланса; для бюджетных организаций – процент от суммы финансирования.

Затем аудитор выносит предварительное суждение об устанавливаемом минимальном и максимальном уровнях значимости. Например, по показателю выручки предварительное суждение устанавливается в интервале от 0,2% до 0,5%; по результату хозяйственной деятельности до уплаты налогов – от 2% до 5%; после уплаты налогов – от 4% до 7%; по сумме основных средств – 1-1,5%; по валюте баланса – 0,5-1%; по сумме финансирования – от 1,5% до 2%.

Способ 7. Этот способ предназначен для расчета уровня существенности на бесприбыльных предприятиях. Для этого рассчитываются среднеарифметическое значение валюты баланса на конец проверяемого года и суммы всех затрат. Например, если сумма существенности по валюте баланса составляет 3,8 млн. руб., по полной себестоимости – 4 млн. руб., то среднее значение суммы существенности составит 3,9 млн. руб.

Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые ошибки больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности и (или) имеются расхождения в ведении учета и подготовке отчетности субъекта предпринимательской деятельности с требованиями соответствующих нормативных актов, однако расхождения однозначно не могут быть признаны существенными, то аудитор, используя свое профессиональное суждение, обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, каким должен быть вывод. При этом для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Система базовых показателей и уровень существенности, устанавливаемые аудитором (аудиторскими организациями), должны быть оформлены документально и утверждены. В случае изменения уровня существенности в рабочей документации обязательно должны быть отражены факт изменения уровня существенности, новое значение уровня существенности, соответствующие расчеты и аргументация. ■



Рис. 2. Факторы, влияющие на значение каждой статьи отчетности

Раздел подготовил Иван ЗНАТКЕВИЧ.