

ИСЧИСЛЕНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ АУДИТА

Козменкова С. В.

Одной из самых сложных проблем при планировании аудита является решение двойственно сложной задачи. С одной стороны необходимо качественно провести проверку первичной документации. С другой, для этого должны быть использованы предельно короткие сроки. Абсолютное качество аудита может быть достигнуто при проведении проверки сплошным способом. Чисто технически это возможно только на малых предприятиях. На средних и крупных, что бы уложиться в относительно короткий срок, проверку следует проводить выборочно. Но чем меньше время аудита, тем меньший объем первичной информации будет проверен, тем ниже качество аудита и выше вероятность ошибки.

Планирование аудита предполагает обоснование критериев отбора данных выборки. При этом должно быть выполнено неперенное условие проверки всей существенной информации. Если информация останется без внимания аудитора, то это может повлиять на принятие решений, в первую очередь, внешними пользователями информации, на выводы, которые делаются на ее основе и принятие эффективных и рациональных экономических решений.

Целью проведения аудиторской проверки является установление достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Уровень существенности – это относительно новое понятие, как в аудиторской деятельности, так и в бухгалтерском учете.

Определение уровня существенности дано в правиле (стандарте) аудиторской деятельности, где под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

В соответствии с действующими стандартами Российской Федерации предлагаемая величина допустимой погрешности бухгалтерской отчетности для исчисления уровня существенности составляет: 5% от балансовой прибыли предприятия; 2% от валового объема реализации без НДС; 2% от валюты баланса; 10% от собственного капитала (итог 3 раздела баланса); 2% от общих затрат предприятия. В ходе аудиторских проверок, с учетом специфических особенностей объекта проверки, аудиторская организация может вводить свои критерии по определению уровня существенности. При этом, внутренние стандарты аудита должна быть более "жесткими" с меньшей величиной допустимых отклонений погрешности бухгалтерской отчетности.

Последнее представляется особенно важным, так как, чем совершеннее методика, тем меньше аудиторский риск, возрастает авторитет аудиторов, увеличивается количество клиентов и объем получаемой прибыли.

Пример расчета единого уровня существенности на основании бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках по предлагаемой действующими стандартами методике, представлен в таблице 1.

Методика расчета уровня существенности предполагает использование следующего алгоритма:

$$Y_{CC} = (Z_1 + Z_2 + Z_3 + Z_4 \dots Z_n) : N \quad (1),$$

где Y_{CC} – средний уровень существенности, тыс. руб.; Z_1 – значение, применяемое для расчета уровня существенности по валовому объему реализации без НДС, тыс. руб.; Z_2 – значение, применяемое для расчета уровня существенности по валюте баланса, тыс. руб.; Z_3 – значение, применяемое для расчета уровня существенности по собственному капиталу, тыс. руб.; Z_4 – значение, применяемое для расчета уровня существенности по общим затратам, тыс. руб.; Z_n – значение, применяемое для расчета уровня существенности по n-ому исследуемому показателю аудиторской проверки, тыс. руб.; N – количество исследуемых показателей.

Для получения значений Z_1 ; Z_2 ; Z_3 ; Z_4 выполняются расчеты:

$$Z_1 = (V_{op} \times 2) : 100 = (50924 \times 2\%) = 1019 \text{ тыс. руб.} \quad (2),$$

$$Z_2 = (B_6 \times 2) : 100 = (23543 \times 2\%) = 4751 \text{ тыс. руб.} \quad (3),$$

$$Z_3 = (K_c \times 10) : 100 = (201177 \times 10\%) = 20118 \text{ тыс. руб.} \quad (4),$$

$$Z_4 = (Z_o \times 2) : 100 = (63834 \times 2\%) = 1277 \text{ тыс. руб.} \quad (5),$$

где V_{op} – валовой объем реализации, тыс. руб.; B_6 – валюта баланса, тыс. руб.; K_c – собственный капитал, тыс. руб.; Z_o – затраты общие, тыс. руб.

Используя формулу 1 определяется среднее значение уровня существенности: $Y_{CC} = (1019 + 4751 + 20118 + 1277) : 4 = 6791$ тыс. руб.

Таблица 1

Расчет значений, необходимых для определения единого уровня существенности¹

Наименование базовых показателей	Значения базового показателя, тыс. руб.	Допустимая доля отклонений от базового показателя, %	Значения, применяемые для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Валовой объем реализации без НДС	50924	2	1019
Валюта баланса	237543	2	4751
Собственный капитал	201177	10	20118
Общие затраты	63834	2	1277

В действующих стандартах предлагается использовать еще один базовый показатель – это балансовая прибыль предприятия. В таблице 1 он отсутствует, так как анализируемое предприятие, как и большинство предприятий АПК работает с убытком. Поэтому при расчете уровня существенности по прибыльным предпри-

¹ Данные аудиторской проверки реального предприятия Нижегородской области за 1999г.

ятиям следует ввести показатель Π_6 – прибыль балансовая и Z_5 – значение, применяемое для исчисления уровня существенности по балансовой прибыли, тыс. руб.

Для этого используется следующая формула:

$$Z_5 = (\Pi_6 \times 5): 100 \quad (6).$$

По методике, определенной действующим стандартом, можно отбросить наибольшее и наименьшее значения, которое сильно отличается от среднего, для чего применяются следующие формулы:

$$OB_{\max} = (Z_{\max} - Y_{cc}): Y_{cc} \times 100\% \quad (7)$$

$$OB_{\min} = (Y_{cc} - Z_{\min}): Y_{cc} \times 100\% \quad (8).$$

где OB_{\max} и OB_{\min} – соответственно, максимальное и минимальное значение отбрасываемых величин.

В практике аудита, как правило, отбрасываются минимальные и максимальные значения, если их отклонения составляют относительно среднего уровня существенности более 20%. Если же нет значений, отличающихся в большую или меньшую сторону, то среднее значение уровня существенности представляет единый уровень существенности, т. е.

$$Y_{cc} = Y_{ce} \quad (9).$$

где Y_{ce} – единый уровень существенности.

В нашем случае: $OB_{\max} = (Z_3 - Y_{cc}): Y_{cc} \times 100\% = (20118 - 6791): 6791 \times 100\% = 196\%$. Соответственно, $OB_{\min} = (Y_{cc} - Z_{\min}): Y_{cc} \times 100\% = (6791 - 1019): 6791 \times 100\% = 85\%$, т. е. наибольшее значение отличается от среднего уровня существенности на 96%, а наименьшее на 15%. Поэтому средний уровень существенности определяется исходя из средних значений, определенных по валюте баланса и налога на добавленную стоимость:

$$(Z_2 + Z_4): 2 = (4751 + 1277): 2 = 3014 \text{ тыс. руб.}$$

В соответствии с аудиторским стандартом округление можно производить, если измененное значение не превысит 20% от базисного показателя. Таким образом, согласно предлагаемой методике расчетов для данного проверяемого хозяйства, единый уровень существенности имеет значение – 3000 тыс. руб.

Единый уровень существенности показывается в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Планирование аудита" в плане и программе проведения аудиторской проверки. Поскольку план и программа представляются руководству проверяемого субъекта, то единый уровень существенности в 3000 тыс. руб. означает, что эта сумма в случае отклонения ошибки, будет являться ее предельными значениями.

Экономический субъект, проверку бухгалтерской отчетности которого осуществляет аудиторская организация, имеет право ознакомиться с документом, описывающим систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности рассматривают общую методику решения того или иного вопроса, детальная же методика в конкретной ауди-

торской организации должна быть отражена во внутреннем стандарте, утвержденном решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Данная методика носит рекомендательный характер. В соответствии с правилом (стандартом) аудиторские фирмы в целях повышения качества проверки могут: изменять значения коэффициентов; вводить, убирать, менять финансовые показатели; принимать во внимание значения финансовых показателей за предшествующие годы и учитывать динамику их изменения; с учетом специфических особенностей проверяемого объекта вводить систему показателей уровня существенности к различным статьям баланса; самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

При анализе данной методики, зачастую, возникает вопрос о возможности применения единого уровня существенности для различных статей баланса. Практика аудита показывает, что по счету "Основных средств" в агропромышленных предприятиях остаток, обычно, один из самых наибольших. По ряду других, например, по счету "Касса" он может быть минимальным. Однако это совсем не означает, что не следует проверять кассовых операций. Кассовые операции проверяются сплошным методом.

Думается, что, прежде всего единый уровень существенности необходимо рассчитывать на этапе планирования, так как по выявленным недостаткам аудитор в ходе проверки должен принять решение об их существенности.

Аудитору, на заключительном этапе проверки, следует предложить руководству проверяемой организации внести в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений. Если же руководство проверяемого субъекта не вносит исправления, а ошибки имеют существенный характер, то аудитор должен выдать заключение, отличное от безусловно положительного.

Кроме того, в ходе аудиторской проверки, по нашему мнению, следует рассчитывать уровень существенности по каждой значимой статье баланса. Это позволяет значительно повысить качество аудита.

Все аналитические расчеты для удобства аудиторов должны осуществляться в автоматизированном режиме с использованием ПЭВМ и программного обеспечения MICROFT EXCEL 7. 0, что значительно снизит трудоемкость работ и повысит оперативность проведения проверки.

Таким образом, применение предлагаемой методики расчета уровня существенности позволяет повысить качество аудита, снизить величину и вероятность возникновения погрешности выборочной проверки бухгалтерской документации, трудоемкость аудиторских проверок, повысить оперативность планирования аудита и сам процесс проведения проверки, проводить эффективный контроль со стороны руководства аудиторской организации за ходом аудиторской проверки, стандартизировать документацию при планировании аудита.