

ЭФФЕКТИВНОСТЬ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ С ПРИМЕНЕНИЕМ МЕЖДУНАРОДНОГО СТАНДАРТА АУДИТА

В статье рассматривается допустимое отклонение не точности информации в финансовой отчетности

Ключевые слова: финансовый отчетность, аудитор.

THE EFFECTIVENESS OF THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS WITH INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

The article discusses the tolerance is not the accuracy of information in the financial statements

Keywords: financial statements, the auditor.

Нет такой системы внутреннего контроля, которая может сама по себе гарантировать полноту и точность учетных записей, а также гарантировать стопроцентную защиту бухгалтерского учета от человеческих ошибок, либо мошенничества.

Притом, что было бы желательно, чтобы финансовые записи были абсолютно точными, он редко таковым бывает. Поэтому допускается определенная степень неточности в операционной деятельности и в разработанной системе внутреннего контроля, если затраты на создание альтернативной системы контроля очень высоки. Эта допустимое отклонение известно как «существенность» и лежит в основе финансовой отчетности, а также процесса внешнего и внутреннего аудита. Существенность – это концепция, которая отражает значимость финансовой стоимости (для финансовых отчетов) или достижения результатов, или соответствия правилам системы.

Аудиторская проверка достоверности отчетности осуществляется во всех существенных аспектах. Аудитор не может выразить мнение о степени достоверности финансовой отчетности с абсолютной уверенностью, так как имеются присущие аудиту ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений. Ограничения аудита имеют место в силу объективных, субъективных причин, а также прочих ограничений.

Назовем объективные причины ограничения аудита: использование аудит ором систем тестирования; наличие ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля; ограничения в части аудиторских доказательств, которые носят скорее убедительный, чем исчерпывающий характер.

Рассмотрим подробнее перечисленные причины. При аудите отчетности аудитор проверяет не все операции, которые нашли отражение в бухгалтерском учете и в финансовой отчетности. Согласно аудиторским стандартам проверка проводится выборочно, с использованием тестирования средств контроля в отношении эффективности организации и функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также путем тестирования сальдо счетов, групп одно типных операций. Вторая причина связана с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудитор выражает мнение с разумной уверенностью, так как идеальных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не существует. Данный вопрос подробно будет освещен в следующем параграфе.

Аудитор использует для сбора доказательств информацию, содержащуюся в первичных учетных документах, в учетных регистрах, в финансовой отчетности.

Он может убедиться, что финансово-хозяйственная операция, зафиксированная в первичном учетном документе, оформлена в соответствии с требованиями законодательства, отражена в учетных регистрах в соответствии с учетной политикой, действующими нормативными актами.

Однако аудитор не может гарантировать, что рассматриваемая операция действительно имела место в то время, в том объеме, которое указано в первичном учетном документе, так как он не присутствовал при ее совершении. Следовательно, аудиторские доказательства не носят исчерпывающего характера. Субъективные причины ограничения аудита возникают в связи с тем, что выполняемая аудитором работа для формирования мнения основывается на его суждении в отношении сбора аудиторских доказательств, а также подготовки выводов, сделанных на основе собранных доказательств. Рассмотрим подробнее указанные ограничения. В соответствии с законом «Об аудиторской деятельности» [1] аудитор имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки. Следовательно, аудитор, основываясь на аудиторские стандарты, а также полагаясь на свое профессиональное суждение, организует сбор аудиторских доказательств, которые, по его мнению, являются более надлежащими и достаточными.

На основе собранных аудиторских доказательств формируется вывод о степени достоверности финансовой отчетности. Прочие ограничения аудита возникают в связи с тем, что у аудируемого лица могут иметь место финансово-хозяйственные операции или факты, которые увеличивают риск существенного искажения сверх ожидаемого, при обычных условиях.

В соответствии с методическими рекомендациями к стандарту № 320 Международных стандартов аудита «Существенность в аудите», утвержденные постановлением Исполнительного совета Госфиннадзора Кыргызской Республики от 3 июля 2006 г. № 64. По сути, существенность – это допустимая погрешность в отчетности.[2]

Стандарт «Существенность в аудите» определено, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности [6]. Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. В аудите различают оценку существенности информации с качественной и количественной стороны.

С качественной стороны аудитор должен использовать свое профессиональное суждение, для того чтобы определить, носят ли искажения существенный характер отмеченные в ходе аудита искажения порядка совершения хозяйственных и финансовых операций от требований нормативных актов, действующих в КР.

Таким образом, аудитору необходимо рассмотреть существенность вопроса от контекста, в котором он поставлен. Например, статью доходов можно рассмотреть для оценки существенности с качественной стороны относительно: общего обзора финансовой отчетности; целого, от которого она составляет часть; других статей; соответствующей суммы за предыдущие годы. Робертсон Д. К. выделяет следующие факторы при оценке существенности: абсолютная величина ошибки; относительная величина ошибки; содержание статьи отчетности; конкретные условия; неопределенность; кумулятивный эффект [4]. В соответствии с «Существенность в аудите» примерами качественных искажений являются: недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием; отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица [3].

С количественной стороны аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения прогнозируемую величину отклонений, т.е. уровень существенности. Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности возможны различные уровни существенности. Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так в отношении сальдо счетов, групп однотипных операций и раскрытия информации. Аудитору необходимо принимать во внимание существенность при определении характера, сроков, проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений. Однако методика расчета уровня существенности отсутствует.

Аудиторским организациям необходимо разработать свой подход по расчету уровня существенности и использовать его при планировании аудиторских процедур, оценке последствий искажений. Рассмотрим расчет уровня существенности на примере условного экономического субъекта финансовая (бухгалтерская) отчетность, в показатели из финансовой отчетности в табл. 1 значение, применяемое для нахождения уровня существенности.

Таблица 1

Базовые показатели, используемые для нахождения уровня существенности тыс. сом.

Наименование показателя	Показатель из финансовой отчетности	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности ((гр.2·гр.3):100%)(ЗП)
А	1	2	3	4
Балансовая прибыль	«За отчетный период», форма №2	19870	5	994
Валовой объем реализации без НДС	«За отчетный период», форма №2	144256	2	2886
Валюта баланса	«На конец года» форма №1	184318	2	3686
Собственный капитал	«На конец года» форма №1	56818	10	5682
Общие затраты предприятия	«За отчетный период» форма №2	131356	2	2628
Итого:				15880

Уровень существенности находят по формуле $УС = \text{Сумма ЗП}/5$, где УС-уровень существенности, ЗП-значение показателя используемого в расчете уровня существенности, расчет уровня существенности по формуле(1) будет равен:

$$УС = (994 + 2886 + 3686 + 5682 + 2628) / 5 = 3176 \text{ тыс. сом.}$$

В соответствии с положениями приложения Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» показатели, используемые при расчете

уровня существенности не должны отличаться от их среднего значения более чем на 20 %. Для проверки данного условия можно использовать формулу:

$$\text{Откл. \%} = ((\text{УС} - \text{ЗП}) / \text{УС}) \cdot 100 \%, (2)$$

Расчет процентного отклонения показателей, используемых при приводится далее.

$$\text{Откл. \% (1)} = ((3176 - 994) / 3176) \cdot 100 \% = 68,7 \%$$

$$\text{Откл. \% (2)} = ((3176 - 2886) / 3176) \cdot 100 \% = 9,13 \%$$

$$\text{Откл. \% (3)} = ((3176 - 3686) / 3176) \cdot 100 \% = -16,05 \%$$

$$\text{Откл. \% (4)} = ((3176 - 5682) / 3176) \cdot 100 \% = 78,9 \%$$

$$\text{Откл. \% (5)} = ((3176 - 2628) / 3176) \cdot 100 \% = 17,25 \%$$

С учетом того, что несколько показателей (в том числе максимальное и минимальное) отличаются от среднего (3066 тыс. сом.) более чем на 20 %, то необходимо определить новое значение уровня существенности:

$$\text{УС} = (2886 + 3686 + 2628) / 3 = 3066 \text{ тыс. сом.}$$

Общий уровень существенности составляет 3066 тыс. сом. Данное значение можно округлить согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Существенность и риск в аудите» в пределах - +20%. При решении вопроса, в какую сторону (увеличения или уменьшения) будет осуществлено округление, необходимо принимать во внимание, что существует обратная взаимосвязь между аудиторским риском и существенностью. При округлении полученного значения уровня существенности в сторону увеличения аудиторский риск снижается, и наоборот. Округление произведем в большую сторону, что составит 3200 тыс. сом. и не превышает 20 % от 3176 тыс. сом. Следовательно, для АО «Гул-Азык» уровень существенности составит 3200 тыс. сом. и будет использоваться аудитором для оценки выявленных искажений по отдельности и в сумме, а также для выражения профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчетности.

Уровень существенности означает предельное значение ошибки, допустимое в финансовой отчетности данного аудируемого лица, в пределах которой на основе этой отчетности пользователю можно будет делать правильные выводы. Рассчитанный показатель уровня существенности применяется на уровне всей финансовой отчетности. Однако аудитор рассматривает существенность и на уровне отдельных статей отчетности.

Другой подход для определения существенности на уровне статей финансовой отчетности основывается на ее структуре, т.е. определяется удельное значение показателей к валюте баланса. Далее рассчитывается, какую сумму будет составлять удельное значение статьи финансовой отчетности от уровня существенности. Полученное значение и будет являться существенным для статьи отчетности. В качестве примера приводится расчет уровня существенности на уровне отдельных статей финансовой отчетности по данным формы №1 «Бухгалтерского баланса».

При определении структуры финансовой отчетности могут иметь место несущественные (незначимые) статьи. Для определения наиболее значимых статей баланса необходимо установить какое удельное значение от валюты баланса будет существенным (т.е. 1 %, 1,5% и т.д.), полагаясь на свое профессиональное суждение и на положения внутрифирменных стандартов аудиторской организации, и дать ему обоснование.

Значимыми статьями будут те, которые будут равны установленному проценту, либо более процента, определенного как существенный.

Между существенностью и аудиторским риском имеется обратная взаимосвязь. Аудитор должен принимать это во внимание при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Так, если приемлемый уровень существенности по конкретным аудиторским процедурам окажется ниже запланированного, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив риск средств контроля, путем дополнительного тестирования средств контроля, либо снизив риск не обнаружения, путем проведения дополнительных или модифицированных процедур проверок по существу.

Аудитору необходимо использовать существенность для оценки совокупности неисправленных искажений и их влияния на степень достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Совокупность неисправленных искажений в соответствии включает: конкретные искажения, выявленные аудитором, результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита, а также наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (то есть прогнозируемые ошибки) [5].

В случае, когда искажения могут оказаться существенными, аудитору необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. При отказе руководства аудируемого лица вносить изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору необходимо проанализировать результаты проведенных дополнительных аудиторских процедур. Если дополнительные аудиторские процедуры свидетельствуют о существенности искажений, то аудитору необходимо рассмотреть вопрос о модификации аудиторского заключения. Понятие существенности в аудите рассматривается во взаимосвязи с аудиторским риском.

Литература:

1. Аудит / под. ред. В.И. Подольского, - М: ЮНИТИ, 2003.
2. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М.: Финансы и статистика, 1992.
3. Лабынцев Н.Т. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб.Пособие.- М.: ПРИОР, 2000.
4. Методические рекомендации к 31 стандарту МСА 2001 года издания: 2006г.
5. Об аудиторской деятельности: закон КР от 22.04.2002 г. №235
6. Робертсон Дж. Аудит. - М.: КРМГ, Аудиторская фирма Контакт, 1993.