

Незважаючи на один і той самий процес діяльності підприємства, для операційного і стратегічного видів контролінгу методи його дослідження є різними, а розглянута класифікація тісно пов'язана з теорією управління.

Кожен об'єкт контролінгу потребує індивідуального підходу до вибору методів і прийомів його дослідження.

Зауважимо також, що поділ контролінгу за якимось одним критерієм не дає змоги бачити його структуру належно. Для того, щоб забезпечити ефективне використання можливостей цієї популярної та, безперечно, для багатьох підприємств дуже корисної системи, необхідне бачення видів контролінгу через призму комплексної його класифікації.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є дослідження місця виділених основних видів контролінгу в інтегрованій інформаційній системі підприємства. Особливої уваги науковців і надалі потребує проблема впровадження контролінгу на українському підприємстві у контексті гармонійного поєднання з наявною обліково-аналітичною системою і відповідно до конкретних потреб і галузевих особливостей суб'єкта господарювання.

1. Майер Э. *Контроллинг как система мышления и управления* / Э. Майер [пер. с нем. ; под ред. С. А. Николаевой]. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 76 с. 2. Ман Р. *Контроллинг для начинающих* / Р. Ман, Э. Майер. ; пер. с нем. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 208 с. 3. Оліфіров О. В. *Контролінг інформаційної системи підприємства : [монографія]* / О. В. Оліфіров. – Донецьк : ДонГУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2003. – 325 с. 4. Партин Г. О. *Види та місце фінансового контролінгу на підприємстві* / Г. О. Партин, Я. В. Масвська // *Науковий вісник НЛТУ України*. – 2009. – Вип. 19.6. 4. *Економіка, планування і управління галузі*. – С. 199–202. 5. Пушкар М. С. *Контролінг – інформаційна система стратегічного менеджменту : моногр.* / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с. 6. Сухарева Л. А. *Контроллинг – основа управления бизнесом* / Сухарева Л. А., Петренко С. Н. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с. 7. Уткин Э. А. *Контроллинг: российская практика* / Э. А. Уткин, И. В. Мартинюк. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 272 с. 8. Bloch. H., *Controlling. Rachunkowość zarządcza*. – Warszawa : Centrum Informacji Menadżera, 1992. 9. Kuc B. R., *Kontroling narzędziem nowoczesnego ostrzegania*. – Warszawa: Wydawnictwo Menedżerskie PTM, 2006. 10. Marciniak. S., *Controlling. Teoria. Zastosowania*. Wydanie trzecie zmienione. – Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji, 2008. – 269 s. 11. Weber J., *Einführung in das Controlling*. – Stuttgart : W. Sammlung Poeschel Nr 133. C. E. Poeschel Verlag, 1990.

УДК 657.6:339.72

К.В. Саханевич, В.М. Чубай

Національний університет “Львівська політехніка”

## ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ СУТТЄВОСТІ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ

© Саханевич К.В., Чубай В.М., 2012

**Досліджено зміст поняття «суттєвість» в аудиті, методи визначення її рівня, взаємозв'язок її кількісних і якісних характеристик. Визначено вплив суттєвих помилок на достовірність фінансової звітності та результати аудиторської перевірки.**

**The content of the concept “materiality”, how to determine its level, the relationship of quantitative and qualitative characteristics. The influence of significant errors of the reliability of financial reporting and audit results.**

**Постановка проблеми.** «Суттєвість» є одним з найважливіших понять в аудиторській практиці, оскільки саме воно супроводжує аудитора з моменту визначення видів, обсягів та термінів здійснення аудиторських процедур і до формування аудиторського висновку. Мета

аудитора – встановлюючи рівень суттєвості помилок у фінансовій звітності, підтвердити або заперечити її достовірність.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, пов'язані із суттєвістю в аудиті, вже давно досліджують як зарубіжні автори, такі як Адамс Р., Аренс С.А., Андреев В.Д., так і багато вітчизняних науковців, серед яких Бутинець Ф.Ф., Редько Ю.О., Кулаковська Л.П., Усач Б.Ф. та інші. Проте сучасні умови господарювання та зміни в нормативних документах потребують подальшого вивчення цієї економічної категорії.

**Постановка завдань статті.** Міжнародні стандарти аудиту в редакції 2010 року, рішення про використання яких в Україні прийнято 31.03.2011 р., містять деякі зміни в концепції суттєвості, що спричинили активні дискусії представників професійних аудиторських організацій та аудиторів-практиків. Однак нововведення щодо суттєвості не ліквідували невизначеностей та неоднозначного тлумачення щодо визначення її рівня та потребують детального розгляду та уточнення.

**Основні результати досліджень.** Міжнародний стандарт аудиту 320 (надалі – МСА 320), що в новій редакції має назву «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», як і раніше, не містить визначення поняття «суттєвість». Натомість вказано, що викривлення, а також упущення інформації вважаються суттєвими, якщо вони можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що ґрунтуються на даних фінансової звітності [2]. На думку Б.Ф. Усача, «...помилка вважається суттєвою, якщо внаслідок цього користувач фінансової звітності буде дезорієнтований щодо прийняття свого рішення або зазнає збитків» [9]. Л.П. Кулаковська трактує суттєвість як «...виражену в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача» [4]. Оскільки поняття суттєвості прямо пов'язане з бухгалтерським обліком та, як наслідок, показниками фінансової звітності, в Листі №04230-04108 від 29.07.03 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» суттєвість визначають як характеристику облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності, тобто її якісну ознаку, а «поріг суттєвості» визначається як абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості [6].

Зважаючи на специфіку аудиту як виду перевірки, метою аудитора не є ні безпосередньо виявлення помилок, ні підтвердження абсолютної точності показників фінансової звітності. Його мета – впевнитись в тому, що фінансову звітність складено достовірно в усіх аспектах відповідно до концептуальної основи її надання.

Очевидно, що аудитор має звертати увагу на найсуттєвіші помилки та викривлення у фінансовій звітності. Сьогодні багато науковців класифікують помилки, залежно від їх суттєвості, на три види [7]:

- помилки, які є настільки незначними, що не можуть вплинути на достовірність фінансової звітності (несуттєві помилки);
- помилки, які можуть вплинути на прийняття рішень користувачами фінансової звітності, але вони стосуються не ключових статей, а фінансова звітність загалом відображає реальне фінансове становище суб'єкта господарювання;
- помилки, які ставлять під сумнів достовірність фінансової звітності (внаслідок незаконних дій, шахрайства тощо).

В новій редакції МСА з'явилося поняття «явно несуттєве викривлення» – викривлення, кількісне вираження якого має набагато менший розмір, аніж встановлений рівень суттєвості. Такі викривлення однозначно не впливатимуть на достовірність фінансової звітності, незалежно від того, чи їх оцінюють окремо, чи в сукупності. Залишається суперечливим питання – чи необхідно вводити це поняття, а не ідентифікувати такі помилки як «несуттєві».

Оскільки жодного алгоритму чи послідовності дій аудитора МСА 320 не містить, аудитор визначає рівень суттєвості на свій розсуд, згідно з його професійним судженням. У стандарті вказано на те, що аудитор, встановлюючи рівень суттєвості, покладається на користувачів, що володіють фінансовою звітністю, інформацією про бізнес суб'єкта, якого перевіряють, їхнє знання

економіки та бухгалтерського обліку. Хоча на практиці цим користувачам, наприклад, інвесторам, часто не цікаві тонкощі, зокрема, бухгалтерського обліку. Окрім цього, сьогодні аудитор повинен встановлювати рівень суттєвості для фінансової звітності загалом, і лише за необхідності за окремими статтями, сальдо рахунків чи групами однотипних операцій. Як і раніше, аудитор встановлює рівень суттєвості, що передбачено на етапі планування аудиторської перевірки, а в ході аудиту рівень суттєвості переглядається та змінюється (за необхідності), і за результатами перевірки здійснюється оцінка наслідків виявлених викривлень.

Серед різноманіття методів визначення рівня суттєвості аудитор самостійно вибирає найприйнятніший. У вітчизняній аудиторській практиці рівень суттєвості визначають двома методами – індуктивним та дедуктивним. За першим методом першочергово встановлюють рівень суттєвості для окремих статей, а потім для усієї фінансової звітності. З викладу міжнародного стандарту очевидно, що пріоритетним є так званий «дедуктивний» метод, за яким спочатку встановлюють загальний розмір максимально допустимої аудитором помилки для всієї фінансової звітності, а потім розподіляють її між конкретними статтями (за потреби) [8].

Для встановлення рівня суттєвості часто використовують відсоток (рідше – абсолютне значення величини), розмір якого залежатиме від елементів фінансової звітності (активи, зобов'язання, доходи тощо), від того, чи підвищений інтерес користувачів інформації до певних показників, стадії життєвого циклу суб'єкта, якого перевіряють, способу фінансування тощо. Очевидно, що рівень суттєвості буде нижчим, якщо підприємство залучає позикові кошти, аніж в разі фінансування виключно за рахунок власного капіталу. Адаже часто залучення позик чи кредитів супроводжується помилками в нарахуванні відсотків, при їх віднесенні до витрат з метою оподаткування, шахрайством тощо. При встановленні рівня суттєвості базовими показниками для аудитора найчастіше є виручка від реалізації продукції (послуг), валовий дохід, дохід до оподаткування, сукупні витрати, власний капітал чи чиста вартість активів підприємства. Встановлений відсоток суттєвості та елемент фінансової звітності, до якого його застосовують взаємопов'язані, з урахуванням його кількісного та якісного значення. Тому виявлені аудитором помилки, зокрема неточності чи перекичування у фінансовій звітності, також треба розглядати в якісному та кількісному аспектах. Так, якісними аспектами може бути недостатній чи неточний опис облікової політики щодо окремих статей чи операцій; визначення аудитором факту невідповідності здійснених підприємством операцій нормативним вимогам тощо. З кількісного погляду розглядаються як значні, так і порівняно невеликі суми помилок, що в сукупності можуть вплинути на достовірність фінансової звітності [3].

В Україні зазвичай рівень суттєвості встановлюють у межах 5–10 %. На нашу думку, вибираючи такий підхід до визначення суттєвості, слід застосовувати «інтервальні відсотки». Це пояснюється тим, що, наприклад, встановивши для певної статті суттєвість помилок на рівні 5 %, помилку в розмірі, еквівалентному 4,99 %, вважатимуть несуттєвою, а 5,01 % – суттєвою, що було б некоректним судженням. Якщо ж рівень суттєвості встановити, наприклад, 3–5 %, то у сумі до 3 % помилки є несуттєвими у всіх аспектах, понад 5 % – суттєвими. Якщо розмір виявленої помилки в межах визначеного інтервалу, аудитор приймає рішення щодо її суттєвості на основі професійного судження. Застосування 10 % значення рівня суттєвості, зокрема в процесі аудиту акціонерних товариств, може ґрунтуватись на Законі України «Про акціонерні товариства», що визначає значні та незначні правочини. Пункт 2 статті 70 цього закону містить вказівку на те, що значний правочин вважають таким, якщо предмет його здійснення становить від 10 до 25 % вартості активів товариства за даними останньої річної фінансової звітності [1]. Отже, саме ця стаття може слугувати опорою для аудитора при встановленні рівня суттєвості як під час планування аудиторської перевірки, так і в процесі її здійснення.

Як показує практика, єдине відсоткове значення суттєвості не можна застосовувати для всіх суб'єктів господарювання. Тому деякі науковці схилиються до думки, що рівень суттєвості має визначатись розрахунково [11]:

$$P = 2 + \left[ 1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right],$$

де Р – відсоток суттєвості; Т – грошовий оборот за рахунками бухгалтерського обліку за звітний період (за даними підсумкового рядка оборотно-сальдової відомості); В – сальдо балансу на кінець звітного періоду.

Недоліком вищенаведеної формули є те, що за будь-яких кількісних значень грошового обороту та сальдо балансу рівень суттєвості завжди перевищує 3 %, однак не завжди доцільно встановлювати суттєвість помилок на такому рівні.

Важливим нововведенням стало поняття «суттєвість виконання», якого не було в попередній редакції МСА. Це поняття є доповненням до «рівня суттєвості». Згідно з МСА 320, під суттєвістю виконання слід розуміти величину (величини), визначену аудитором на меншому рівні, ніж рівень суттєвості помилок у фінансовій звітності загалом, щоб впевнитись у тому, що сума не виправлених викривлень не перевищить раніше встановленого рівня суттєвості. Отже, можна стверджувати, що суттєвість виконання застосовують з метою зменшення ймовірності того, що аудитор дійде помилкового висновку. Введення цього поняття мало б зміст, якщо б аудитору заборонялось знижувати запланований раніше рівень суттєвості протягом аудиторської перевірки [10]. Параграф 12 МСА 320 зберігає за аудитором право переглянути рівень суттєвості у випадку отримання інформації, знання якої змусило б аудитора встановити інший початковий її рівень. Відповідно, знижуючи його, аудитор повинен здійснити коригування рівня суттєвості виконання або ж переконатись, що немає такої потреби.

Усі аспекти, пов'язані зі зміною рівня суттєвості (зокрема його зниженням), відображено у МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту», якого раніше не існувало. В ньому вказано, що аудитор повинен оцінити вплив ідентифікованих викривлень на результати аудиту (зокрема на вид аудиторського висновку) та викривлення, яке не виправив замовник аудиту, якщо вони є, на достовірність фінансової звітності, і за результатами оцінки переглянути встановлений ним рівень суттєвості. Оцінюючи виявлені викривлення, аудитор передовсім повинен встановити, в результаті чого вони виникли: похибки при зборі або обробці даних, на основі яких складена фінансова звітність; пропущення будь-якої суми; помилкової облікової оцінки; судження керівництва суб'єкта щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими тощо [2].

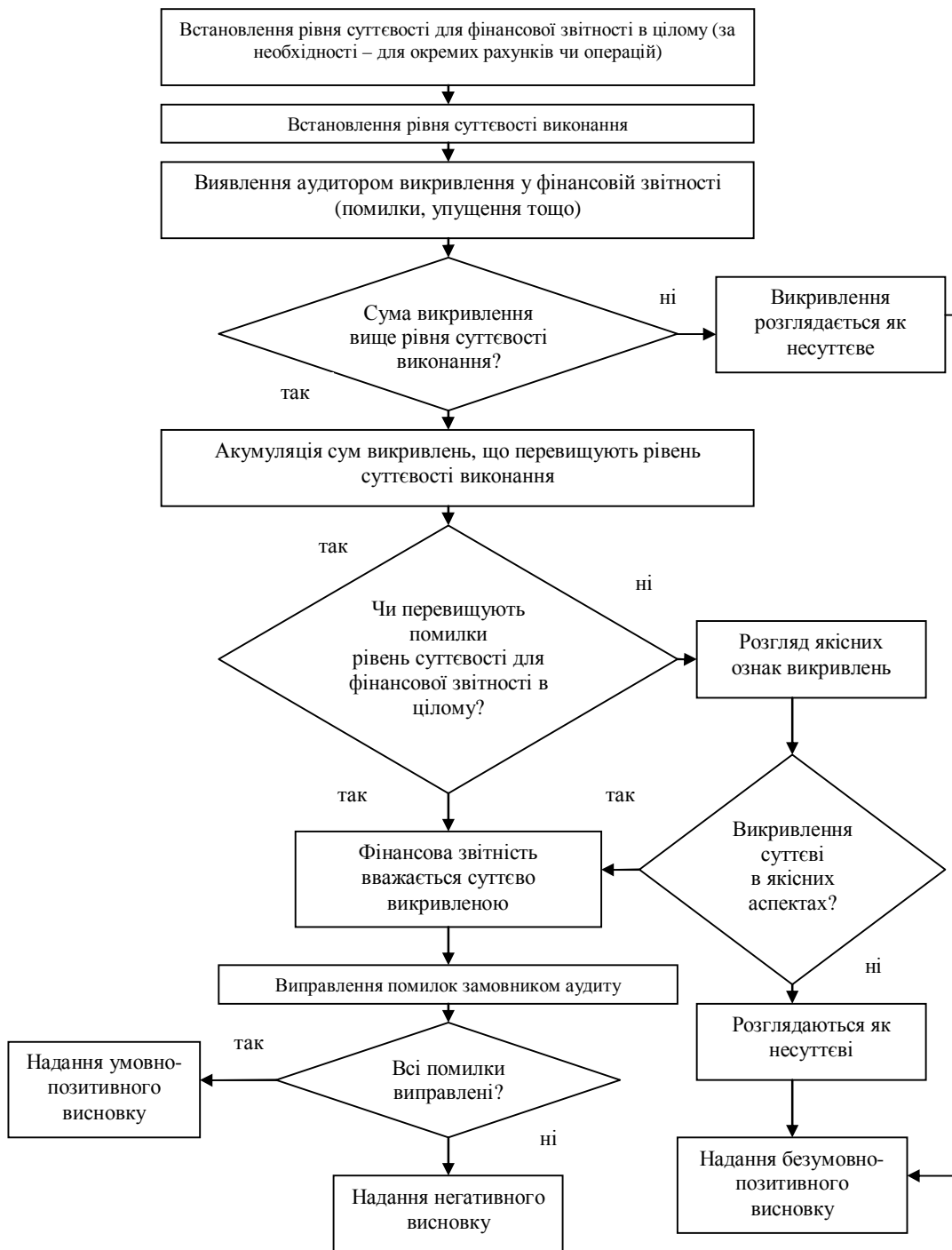
Параграф А2 МСА 450 визначає, що для оцінки ідентифікованих викривлень аудитору корисно розмежовувати викривлення на:

- фактичні викривлення – ті, в існуванні яких немає жодних сумнівів;
- оцінні викривлення – відмінності в судженні керівництва підприємства та аудитора щодо облікових оцінок чи облікової політики;
- прогнозні викривлення – оцінка аудитором викривлень в сукупності, коли викривлення, виявлені в елементах аудиторської вибірки, проектується на генеральну сукупність, до якої належать такі елементи.

Оцінюючи не виправлені викривлення, аудитору слід розглянути кожне викривлення з метою оцінки його впливу на відповідні операції, сальдо рахунків, зокрема, чи перевищено встановлений для них рівень суттєвості. Варто зазначити, що рівень суттєвості аудитор може і не змінювати протягом перевірки, якщо виявлені ним викривлення настільки несуттєві, що не є перешкодою для прийняття економічних рішень користувачами фінансової звітності.

Отже, проаналізувавши зміни в МСА № 320, зокрема стосовно суттєвості виконання, пропонуємо підхід до визначення рівня суттєвості. Припустимо, що аудитор встановлює рівень суттєвості для всієї фінансової звітності у розмірі 20 тис. грн. (за умови відсутності таких статей, викривлення в яких хоч і менші від встановленого рівня суттєвості, та все ж призведуть до неправильних економічних рішень користувачів фінансової звітності), а також рівень суттєвості виконання, наприклад, 2 тис. грн. Тоді всі помилки, що перевищують суттєвість виконання, вважають суттєвими і підсумовують з метою порівняння з рівнем суттєвості для всієї фінансової звітності [5]. Тобто, якщо сума помилок, кількісне значення яких понад 2 тис. грн., перевищує 10 тис. грн., – фінансову звітність вважають суттєво викривленою.

На рисунку наведено алгоритм прийняття рішень щодо суттєвості викривлень у фінансовій звітності.



*Алгоритм прийняття рішень щодо суттєвості викривлень у фінансовій звітності*

Як видно з рисунка, аудитор повинен оцінити якісні характеристики викривлень, навіть якщо їх розмір не перевищує рівня суттєвості для всієї фінансової звітності, адже можуть існувати обставини, внаслідок яких аудитор оцінить такі викривлення як суттєві. Такими обставинами можуть бути:

- недотримання вимог нормативних актів та регуляторних органів щодо певних операцій, статей фінансової звітності тощо;
- викривлення стосуються боргових зобов'язань суб'єкта господарювання;
- недотримання облікової політики;

- викривлення стосуються показників, за якими аналізують фінансовий стан підприємства;
- існування операцій з пов'язаними сторонами тощо.

Зазначимо, що визначити суттєвість неможливо без попереднього встановлення рівня аудиторського ризику. Однак у новому викладі МСА 320 взагалі упущено обернену залежність між цими поняттями, методи зниження рівня аудиторського ризику через необхідне зниження рівня суттєвості тощо. Натомість, вказано на пряму залежність аудиторського ризику від ризику суттєвих викривлень та ризику невиявлення.

**Висновки.** Отже, незважаючи на значні зміни в МСА 320, введення МСА 450, визначення рівня суттєвості ще більше стало об'єктом професійного судження аудитора та залежать від його досвіду роботи. Зважаючи на постійне зростання кількості аудиторських фірм, фахівці без достатніх навичок можуть вдаватись до «механічних» розрахунків чи формального підходу до поняття суттєвості в аудиті. Тому вважаємо, що варіанти алгоритмів її визначення та ознаки суттєвості треба чітко відобразити у відповідних нормативних документах.

1. Закон України «Про акціонерні товариства» № 514-VI від 17.09.2008 р. (зі змінами та доповненнями). 2. Сборник международных стандартов аудита и контроля качества / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.audit.kz/>. 3. Каменська Т. Визначення суттєвості в аудиті / Т.Каменська / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.licasoft.com.ua/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=164545&menu=274625>. 4. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навч. посіб. / Л.П. Кулаковська. – 3-тє вид. – К. : Каравела, 2006. – 312 с. 5. Курінний Б. «Суттєвість виконання» чи «суцтєвенность выполнения»: что это / Б. Курінний / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://blog.liga.net/user/bkurinnyj/article/8033.aspx>. 6. Лист Управління методології бухгалтерського обліку «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» № 04230-04108 від 29.07.03 (зі змінами та доповненнями). 7. Проскуріна Н.М. Оцінка суттєвості помилок в контексті міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики / Н.М. Проскуріна / [Електронний ресурс] // Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvlnau/Ekon/2010\\_17/Proskurina.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvlnau/Ekon/2010_17/Proskurina.pdf). 8. Редько О.О. Суттєвість в практиці професійного аудиту: практичний посібник / О.О. Редько, О.А. Кулагін, К.О. Редько. – К.: 2010. – 24 с. / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://spilka-audit.org.ua/library/122-suttyevst-v-practic-profesyynogo-auditu.html>. 9. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с. 10. Шафоростов А. Главней всего. Суцтєвенность по МСА 320: что, как и зачем / А. Шафоростов // Аудитор України. – 2011. – № 6 (189). – С. 36. 11. Шкіря Н.Л. Нові підходи до визначення та розподілу суттєвості в аудиті / Н.Л. Шкіря, Н.В. Залізник // [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/30\\_NIEK\\_2011/Economics/7\\_96369.doc.htm](http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Economics/7_96369.doc.htm).