

Проблеми визначення рівня суттєвості при виконанні завдань з операційного аудиту

Досліджуються теоретичні та практичні аспекти визначення та застосування рівня суттєвості при виконанні завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності і входять в сферу операційного (управлінського) аудиту. Проаналізовані вимоги Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Окреслені відмінності у оцінці аудиторського ризику та рівня суттєвості при проведенні аудиту фінансової звітності та операційного аудиту. Обґрунтовано необхідність приділення підвищеної уваги до розробки критеріїв оцінювання, які є визначальними при встановленні рівня суттєвості і формуванні аудиторського висновку.

завдання з надання впевненості, операційний аудит, міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, суттєвість

Ефективність операцій об'єктивно оцінити набагато складніше, ніж їх відповідність інструкціям, а встановлені критерії для оцінки інформації при кожному конкретному аудиті суб'єктивні. Незважаючи на це, в аудиторській науці і практиці виділився самостійний тип аудиту - операційний аудит (інша назва – управлінський аудит, аудит ефективності).

Рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 був затверджений Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), в якому в групі завдань з надання впевненості виділені завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Ці завдання по суті входять до сфери операційного аудиту, під яким розуміють діяльність внутрішніх і зовнішніх аудиторів по вивченню господарських операцій з метою розробки рекомендацій щодо економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення бажаного кінцевого результату та розробки політики організації.

Вимоги та рекомендації щодо проведення цих видів завдань викладені, по-перше, в Міжнародній Концептуальній основі завдань з надання впевненості, і по-друге, в Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості (МСЗНВ), серед яких на даний момент затверджено лише два: МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»; МСЗНВ 3400 «Перевірка прогностичної фінансової інформації», що значно обмежує методологічну базу для визначення організації і методики операційного аудиту.

Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Дорош Н.І., Завгороднього С.Я., Зубілевича С.Я., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Савченка В.Я., Сопка В.В., Усача Б.Ф. та інших. Проте, як зазначають Давидов Г.М. та Шалімова Н.С., потреби практики в даному випадку значно ширше наявних теоретичних розробок, оскільки на сучасному етапі замовники аудиту вважають себе захищеними не за умови наявності належним чином складеної фінансової звітності, а лише після ретельної перевірки та оцінки управлінських рішень з точки зору їх ефективності та оптимальності [3, с. 93]. Враховуючи те, що на теперішній час в економічній науці ще не сформувалася достатньо чітка уява про операційний (управлінський) аудит як про самостійний напрямок досліджень, важливості та

актуальності набувають питання розробки основних напрямків організації і методики його проведення з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Метою даного дослідження є висвітлення теоретичних і практичних аспектів визначення рівня суттєвості в процесі проведення операційного аудиту та окреслення проблемних питань, які потребують розв'язання.

В аудиті принцип суттєвості є визначальним в прийнятті рішень з багатьох професійних питань. Визначення рівня суттєвості з метою оцінки достовірності фінансової звітності представляє собою важливу методологічну та практичну проблему аудиторської діяльності. В міжнародній практиці проведення аудиту поняттю суттєвості відповідає поняття матеріальність (*materiality*). Концепція матеріальності почала розроблюватися ще в 70-х роках минулого сторіччя. Результатом розробки цієї концепції стала підготовка міжнародного стандарту аудиту «Матеріальність та аудиторський ризик», який згодом був трансформований в декілька стандартів, зокрема, суттєвості присвятили окремий стандарт 320 «Суттєвість в аудиті» (*Audit Materiality*). Аудиторські підприємства повинні розроблювати підходи та критерії для методики оцінки суттєвості і адаптувати їх у своїй практичній діяльності з врахуванням особливостей економічного суб'єкту, який підлягає аудиту.

Важливим принцип суттєвості є і при проведенні операційного аудиту, адже в п.22 МСЗНВ 3000 підкреслено, що «практикові (аудитору) слід розглядати суттєвість та ризик завдання з надання впевненості при плануванні та виконанні завдання з надання впевненості», оскільки за підсумками виконання завдання з надання впевненості аудитор також формулює та подає висновок, який може бути як безумовно-позитивний, так і відрізнятись від нього.

В п.47 Міжнародної Концептуальної основи завдань з надання впевненості зазначено, що суттєвість важлива, коли практик визначає природу, час та обсяг процедур збирання доказів, а також оцінює, чи немає перекручень в інформації з предмету завдання. При розгляді суттєвості практик розглядає та оцінює, які фактори можуть впливати на рішення користувачів. Наприклад, коли відібрані критерії дають можливість різного подання інформації з предмету завдання, аудитор визначає, як це подання може вплинути на рішення користувачів. Суттєвість розглядається в контексті кількісних та якісних факторів, таких як відносна величина, характер та ступінь впливу цих факторів на оцінку чи вимір предмета перевірки і на інтереси потенційних користувачів. Оцінка суттєвості та відносної важливості кількісних та якісних факторів для окремого завдання є предметом судження практика. Ці вимоги мають загальний характер і стосуються всіх завдань з надання впевненості: і аудиту фінансової звітності, і операційного аудиту. Поряд з цим використання принципу суттєвості при проведенні операційного аудиту має свої особливості.

По-перше, на відміну від аудиту фінансової звітності, здійснення якого регламентується Міжнародними стандартами аудиту, аудиторам дозволяється виконувати операційний аудит двох типів: з наданням обґрунтованої впевненості, так і наданням обмеженої впевненості (п.2 МСЗНВ 3000). А отже, рівень суттєвості теоретично може бути встановлений різний при однакових за метою завданнях, в залежності від необхідного рівня зменшення ризику завдання. Але якщо звернутися до вимог Міжнародного стандарту завдань з огляду 2400 «Завдання з огляду фінансових звітів», то в ньому підкреслено, що при огляді фінансової звітності, в результаті якого висловлюється негативна впевненість, аудитор повинен застосовувати те саме визначення суттєвості, що й у випадку висловлення думки щодо фінансових звітів. Хоча при проведенні огляду існує більший ризик не виявлення викривлень, ніж при проведенні аудиторської перевірки, судження з приводу того, що є суттєвим, виноситься на підставі інформації, щодо якої аудитор дає висновок, а також з

урахуванням потреб тих осіб, які покладаються на цю інформацію, а не на рівні забезпеченої впевненості.

По-друге, предметом перевірки при проведенні операційного аудиту можуть бути абсолютно різні предмети, для оцінки або виміру яких можуть бути встановлені різноманітні критерії в залежності від інтересів користувачів результатів аудиторської роботи. Так, операційний (управлінський аудит) передбачає проведення оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) таких об'єктів як: системи внутрішнього контролю (аудиту), використання виробничих потужностей, функціонування системи управління, системи морального стимулювання та оплати праці персоналу, системи управління персоналом, інформаційні системи (технології), системи інформаційної безпеки діяльності підприємств, системи корпоративного управління, професійні знання персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності тощо.

Розгляд суттєвості вимагає від аудитора розуміння та оцінки факторів, які можуть вплинути на рішення потенційних користувачів. Наприклад, коли ідентифіковані критерії дозволяють різне подання інформації про предмет перевірки, аудитор повинен розглянути, як прийняте подання може вплинути на рішення потенційних користувачів. Отже, існує значна варіативність щодо визначення суттєвості при кожному конкретному завданні, навіть для одного й того ж предмету можуть існувати різні критерії. Наприклад, в якості предмету оцінки задоволення покупців один аудитор може відібрати кількість задоволених скарг покупців, інший - кількість повторних покупок на протязі трьох місяців після першої покупки (приклад наведено в п.35 Міжнародної Концептуальної основи завдань з надання впевненості). В цьому також проявляється відмінність від аудиту фінансової звітності, оскільки Міжнародні стандарти аудиту чітко висловлюються щодо критеріїв оцінки фінансової звітності, а отже і порядку встановлення рівня суттєвості.

По-третє, в МСА 320 «Суттєвість» зазначено, що рівень суттєвості встановлюється з метою виявлення, в першу чергу, суттєвих (з кількісної точки зору) викривлень, проте підкреслюється, що треба враховувати і обсяг (кількість), і характер (якість) викривлень. Прикладами якісних викривлень є недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансової звітності буде введений в оману таким описом, ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що подальше накладення нормативних обмежень суттєво зменшить операційні можливості (п.5 МСА 320). Враховуючи різноманітні можливі предмети завдання з операційного аудиту та їх характеристики, можна стверджувати, що якісні характеристики при визначенні рівня суттєвості в процесі планування та виконання операційного аудиту будуть превалювати.

По-третє, при аудиті фінансової звітності аудитор зобов'язаний оцінювати аудиторський ризик, який безпосередньо пов'язаний з встановленням рівня суттєвості, шляхом оцінки трьох його компонентів: властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення. Щодо операційного аудиту, то в п.25 МСЗНВ 3000 зазначено, що ступінь розгляду кожного з цих компонентів практиком залежить від обставин завдання, зокрема характеру предмета перевірки та того, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості.

По-четверте, при проведенні аудиту фінансової звітності аудитор повинен розглядати суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, а також стосовно сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, яка розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі та нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансової звітності і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від окремого аспекту фінансових звітів, які розглядаються (п.7 МСА 320). В МСЗНВ 3000 викладені подібні вимоги: в пп. «і» п.

49, який присвячений змісту висновку завдання з надання впевненості, підкреслено, що якщо інформація про предмет перевірки складається з кількох аспектів, можна надавати окремі висновки з кожного аспекту, а оскільки не всі висновки пов'язані з однаковим рівнем процедур збору доказів, кожний висновок формулюється у формі, який відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості. Ці зауваження пояснюють, що в межах кожного предмета перевірки можуть бути абсолютно різні об'єкти, для оцінки або виміру яких можуть бути встановлені різні критерії, а отже і різний рівень суттєвості (на відміну від аудиту фінансової звітності), де рівень суттєвості встановлюється зазвичай єдиний.

Всі викладені вище особливості, які узагальнені в таблиці 1, повинні враховуватися аудитором при проведенні операційного аудиту в рамках завдань з надання впевненості.

Для розробки коректної методики визначення рівня суттєвості при проведенні операційного аудиту аудиторській організації треба:

- визначити умови завдань, предмети перевірок, їх характеристики та ідентифіковані критерії;
- ідентифікувати потенційних користувачів висновку аудитора;
- охарактеризувати мету та типи рішень, які можуть прийматися кожним з користувачів на основі інформації, що є предметом перевірки;
- по кожному з можливих користувачів описати критерії прийняття рішень, виділивши їхні граничні, допустимі та оптимальні значення.

Якщо при проведенні аудиту фінансової звітності більшість з цих питань визначені заздалегідь у міжнародних стандартах аудиту (умова завдання, предмет перевірки, критерії оцінки тверджень у фінансовій звітності, потенційні користувачі), то при проведенні операційного аудиту ініціатор виконання такого завдання повинен поставити конкретні завдання та назвати користувача, для якого призначені результати роботи аудиторської організації. Виходячи з названих предмету завдання та критеріїв його оцінки аудитор повинен встановити рівень суттєвості.

На наш погляд, розробка критеріїв оцінювання є визначальним кроком у встановленні рівня суттєвості, який в подальшому буде визначати вид сформованого за результатами перевірки аудиторського висновку. Прийнятні критерії потрібні для прийнятно несутверчливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження. За відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню.

Наприклад, власники підприємства є ініціаторами проведення завдання з надання впевненості з метою залучення інвестицій на розширення діяльності підприємства і технічне переозброєння. У цьому випадку користувачем такої інформації і аудиторського висновку про її достовірність буде потенційний інвестор, який повинен прийняти рішення про інвестування коштів або відмовитися від їхнього інвестування. Прийняття такого рішення може базуватися на аналізі показників ефективності інвестицій (строк окупності, чистий дисконтний дохід і т.д.), при розрахунку яких використовуються дані бухгалтерського обліку і звітності: прибуток, виручка, амортизація, дохід від продажу необоротних активів та інші. Інвестор готовий інвестувати кошти, якщо розрахунковий строк їхньої окупності буде становити не більше 10 років. Представлений підприємством звіт про рух грошових коштів і зроблений на його основі розрахунок строку окупності показують результат 8 років. Аудиторській організації в цьому випадку слід розрахувати, наскільки повинні бути перекручені дані фінансової звітності та бухгалтерського обліку, використані при проведенні розрахунку, для того щоб строк окупності перевищив 10 років. Отримані величини перекручень і будуть рівнем суттєвості при виконанні такого завдання.

Таблиця 1 – Відмінності у оцінці аудиторського ризику та рівня суттєвості при проведенні аудиту фінансової звітності та операційного аудиту

Критерій відмінностей	Аудит фінансової звітності	Операційний аудит	Вплив на визначення рівня суттєвості
Відмінності у встановленні рівня надання впевненості	Високий, але не абсолютний рівень впевненості Аудиторська перевірка призначена надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень (п.8 МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів») Чітко визначений: фінансові звіти	Практику (аудиторам) дозволяється виконувати завдання з надання впевненості двох типів: з наданням обґрунтованої впевненості, так і наданням обмеженої впевненості (п.2 МСЗНВ 3000). Різноманітний, причому може складатися з різних об'єктів	Можливість встановлення різних рівнів суттєвості при однакових за метою завданнях в залежності від необхідного рівня зменшення ризику
Предмет перевірки		Встановлена обов'язковість оцінювання відповідності предмета перевірки наведеним в параграфі 33 Концептуальних основ завдань з надання впевненості (п.18 МСЗНВ 3000). Також встановлена обов'язковість визначення таких характеристик предмета перевірки, які особливо доречні для потенційних користувачів і які слід зазначити у висновку з надання впевненості (п.18 МСЗНВ 3000).	В межах кожного предмета перевірки можуть бути абсолютно різні об'єкти, для оцінки або виміру яких можуть бути встановлені різні критерії, а отже і різний рівень суттєвості Якісні характеристики при визначенні рівня суттєвості в процесі планування та виконання операційного аудиту будуть превалювати.

Критерій відмінностей	Аудит фінансової звітності	Операційний аудит	Вплив на визначення рівня суттєвості
Критерії оцінки	Чітко визначені. В пп. 15 - 17 МСА 500 «Аудиторські докази» наведені твердження, щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації, які перевіряє і підтверджує (або не підтверджує) аудитор в процесі аудиту фінансової звітності	Різноманітні. Встановлена обов'язковість оцінювання практиком прийнятності критеріїв для оцінки чи виміру предмету перевірки (п.19 МСЗНВ 3000) на відповідність характеристикам, наведеним в параграфі 36 Концептуальних основ завдань з надання впевненості.	Розгляд суттєвості вимагає від аудитора розуміння та оцінки факторів, які можуть вплинути на рішення потенційних користувачів. Наприклад, коли ідентифіковані критерії дозволяють різне подання інформації про предмет перевірки, практик розглядає, як прийняте подання може вплинути на рішення потенційних користувачів. Отже, існує значна варіативність щодо визначення суттєвості при кожному конкретному завданні. (п.25 МСЗНВ 3000)
Потенційні користувачі	Чітко не ідентифіковані безпосередньо в міжнародних стандартах аудиту, але ідентифіковані як користувачі фінансової звітності	Чітко не ідентифіковані і охоплюють різноманітне коло осіб	При встановленні рівня суттєвості може не оцінюватися або оцінюватися не в повному обсязі один з компонентів аудиторського ризику
Розуміння практиком суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривлена	Встановлена обов'язковість отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів в результаті шахрайства або помилок, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур (п.2 МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»)	Ступінь розгляду кожного з цих компонентів практиком залежить від обставин завдання, зокрема, характеру предмета перевірки та того, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості (п.25 МСЗНВ 3000)	

Якщо в результаті перевірки будуть виявлені перекручення відповідних даних звітності, які не підлягають виправленню (наприклад, неможливо збільшити загальний обсяг грошових коштів, що надійшли на підприємство, тобто вхідний грошовий потік), аудитор зобов'язаний представити висновок з надання впевненості, який буде відрізнятися від безумовно позитивного, тому що в результаті використання недостовірних даних інвестор може прийняти рішення про інвестування коштів, одержавши невірний результат розрахунку строку окупності.

Узагальнюючи результати дослідження, слід зазначити, що визначення рівня суттєвості при проведенні операційного аудиту є надзвичайно складною проблемою, враховуючи різноманітність предметів перевірок та різноманітність критеріїв їх оцінювання. Тому подальші дослідження повинні здійснюватися окремо для кожного обраного об'єкту з урахуванням інтересів існуючих та потенційних користувачів аудиторського висновку.

Список літератури

1. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
2. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Організація і методика проведення управлінського аудиту грошових коштів // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 2, квітень – червень 2005 року. Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С.213-222
3. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.18 / Одес.держ.екон.ун-т – Одеса: ОДЕУ, 2004. – С.93-101.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.
5. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=showreestr.php>.

Исследуются теоретические и практические аспекты определения и применения уровня существенности при выполнении заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором финансовой отчетности, и включены в сферу операционного (управленческого) аудита. Проанализированы требования Международных стандартов аудита, предоставления уверенности и этики. Выделены отличия в оценке аудиторского риска и уровня существенности при проведении аудита финансовой отчетности и операционного аудита. Обоснована необходимость повышенного внимания к разработке критериев оценивания, которые являются определяющими при определении уровня существенности и аудиторского заключения.

The theoretical and practical aspects of determining and using the rate of materiality while fulfilling the assurance engagement (not an audit or review of financial statements) which are included to the sphere of operation (management) audit have been investigated. The demands of International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services have been analyzed. The differences in estimating the rates of audit risk and materiality while fulfilling the audit of financial statements and operation audit have been distinguished. The necessity of devoting much attention to elaboration the estimating criteria which are marked out as the main factors in determining the rate of materiality and auditor's report has been substantiated.