

## **Суттєвість в аудиті фінзвітності: кращі практики застосування та документування**

*Головною метою аудиту фінансової звітності є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах нормам, що регламентують порядок її підготовки та подання. Окремі питання суттєвості в аудиті фінзвітності розкрито у попередньої частині статті. Докладніше про застосування суттєвості для оцінки виявлених викривлень, спілкування з керівництвом та особами, відповідальними за управління, а також документування суттєвості в робочих документах аудитора – далі.*

*Світлана Згурьська, інспектор Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України, DipIFR (ACCA)*

### **Застосування суттєвості для оцінки виявлених викривлень у фінзвітності**

МСА 450 «Оцінка викривлень, виявлених під час аудиту» (далі – МСА 450) розглядає відповідальність аудитора за оцінку впливу невиявлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Оцінка виявлених викривлень вимагає від аудиторів застосування професійного судження. При цьому під час такої оцінки аудитором важливо враховувати розмір і характер виявлених викривлень, а також викривлень, які можуть здатися порівняно невеликими, але будуть суттєвими через їх характер.

#### ***Накопичення викривлень під час аудиту***

МСА 450 (параграф 5) вимагає від аудитора акумулювати викривлення, виявлені під час аудиту, крім тих, що є вочевидь незначними. Параграф А3 МСА 450 пояснює, що аудитори можуть призначити суму, нижчу від якої викривлення сум в окремих звітах будуть вочевидь незначними, а необхідності в їх акумуляції не буде, оскільки аудитор вважає, що накопичення цих сум не матиме суттєвого впливу на фінансову звітність.

Це допомагає уникнути необхідності фіксувати невеликі викривлення, які можуть бути виявлені під час аудиту. Тому аудитори часто встановлюють пороговий рівень для запису викривлень. Цей пороговий рівень буде зазначений далі як «поріг вочевидь незначних викривлень». Визначаючи суму цього порогу, аудитори використовують професійне судження з урахуванням досвіду співпраці із суб'єктом господарювання, включаючи, наприклад, минулу історію викривлень, виявлених під час аудиту, та оцінку їх аудиторського ризику.

На практиці аудитори, як правило, розглядають суму на основі діапазону до 5% від загальної суттєвості. Знаходження викривлень в межах діапазону або чи може бути виправдана сума понад діапазон залежить від професійного судження аудиторів. Наприклад, якщо під час минулого аудиту суб'єкта господарювання було виявлено велику кількість викривлень у сумі, наближеній до нижньої межі діапазону, то аудиторам доречно в поточному році зменшити ризик того, що незначні викривлення (які не були б зафіксовані, якби поріг вочевидь незначних викривлень був встановлений занадто високим), можуть дістатися рівня, про який слід повідомити керівництву та особам, що наділені найвищими повноваженнями.

Викривлення, що не перевищують поріг, встановлений аудитором, не повинні фіксуватися в робочій документації, якщо вони не вважають за доцільне зробити це через характер викривлення, який означає, що вони не є вочевидь незначними.

Іноді управлінський персонал може запитати аудиторів повідомити про всі виявлені викривлення під час аудиту незалежно від розміру. У цьому випадку не використовується поріг.

### ***Класифікація викривлень відповідно до їх характеру***

Щоб допомогти аудиторам оцінити вплив акумульованих у процесі аудиту викривлень та повідомити про викривлення керівництву та особам, яких наділено найвищими повноваженнями, МСА 450 (параграф А6) пояснює, що необхідно поділяти викривлення на фактичні, викривлення внаслідок судження та викривлення внаслідок прогнозу.

- *Фактичні викривлення* – це викривлення, щодо яких немає сумнівів. Фактичні викривлення включають, наприклад, просту помилку в записі транзакцій (операцій) – в обліку зареєстровані прибуткові накладні на суму 12 000 грн замість 22 000 грн.
- *Викривлення внаслідок судження* – це різниці, що виникають внаслідок судження управлінського персоналу, включаючи ті, що стосуються визнання, вимірювання, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності (включаючи вибір та застосування облікової політики), яку аудитор вважає необґрунтованою або неналежною. Викривлення внаслідок судження виникають стосовно бухгалтерських оцінок. Оцінки не можна вважати достовірними з упевненістю, тому аудитори зазвичай розробляють діапазон сум для кожної оцінки, які вважатимуться розумними. Оцінка керівництва, як правило, є прийнятною, якщо вона потрапляє в цей діапазон. Однак якщо аудитори вважають, що оцінка суб'єкта господарювання необґрунтована, різниця між цією оцінкою та найближчою межею діапазону аудиторів вважається викривленням внаслідок судження – судження аудиторів може відрізнитися від судження керівництва стосовно конкретного припущення, наприклад, застосовувана ставка дисконтування (*Приклад 1*).
- *Викривлення внаслідок прогнозу* – це найкраща можлива для аудитора оцінка викривлень у генеральних сукупностях включно з прогнозом викривлень, виявлених в аудиторських вибірках, на всі генеральні сукупності, з яких була взята вибірка. Поради щодо визначення викривлень внаслідок прогнозу та оцінки результатів надано в МСА 530 (параграфи 14-15). Якщо в результаті вибіркової перевірки виявлено викривлення, аудитори проектують результати вибірки на цілу сукупність, з якої було обрано вибірку. Це прогнозоване викривлення записується потім у підсумок викривлень.

### ***Приклад 1. Визначення викривлень, встановлених аудитором внаслідок суджень***

*Аудитори визначили, що відповідний резерв для списання застарілих запасів складає від 200 000 до 240 000 грн. Якщо суб'єкт господарювання зафіксував резерв у розмірі 180 000 грн, викривлення, встановлені аудитором внаслідок судження, становить 20 000 грн (тобто 200 000 грн – 180 000 грн).*

У деяких випадках, хоча оцінки можуть вважатися індивідуально обґрунтованими, вони можуть загалом вказувати на можливу упередженість з боку керівництва суб'єкта господарювання. У цьому випадку аудитор повинен зробити якісну оцінку того, чи є фінансова звітність суттєво викривленою (*Приклад 2*).

### ***Приклад 2. Оцінка викривлень фінансової звітності***

Аудитори розробили тести для дебіторської заборгованості (далі – ДЗ), які передбачають два методи вибору елементів для тестування (відповідно до параграфу А52 МСА 500):

- 1) вибір окремих елементів для тестування (зважаючи на розмір та/або ризик);
- 2) аудиторську вибірку елементів з реєстру сукупності.

Викривлення були виявлені як у визначених тестах, так і у вибірці.

Викривлення у вибірці прогнозувались для визначення можливих невиправлених викривлень у сукупності:

**загальна сукупність ДЗ: 5 000 000 грн (456 елементів).**

1. **Вибір окремих елементів для тестування, попередньо відібраних до вибірки: 890 000 грн (10 елементів).** Викривлення, виявлені шляхом тестування цих елементів = 3 400 грн (це фактичні викривлення, і, оскільки тут не було задіяно вибірки, цей результат не доцільно екстраполювати на всю сукупність).

2. **Вибірка: вартість елементів, включених до вибірки: 474 000 грн (100 елементів).**

Викривлення, виявлені у відібраних елементах: 1 290 грн.

**Викривлення внаслідок прогнозу: 9895 грн.**

Розрахунок:  $1\,290 \div 474\,000 \times (5\,000\,000 - 890\,000 - 474\,000)$ .

**Для включення до узагальнення викривлень у робочу документацію аудитора:**

**фактичні викривлення: 3 400 грн + 1 290 грн = 4 690 грн;**

**викривлення внаслідок прогнозу: 9 895 грн.**

Аудитор повинен своєчасно повідомляти відповідний управлінський персонал про всі викривлення, акумульовані під час аудиту, якщо це не заборонено законом або нормативними актами, і вимагати від управлінського персоналу їх виправлення (параграф 8 МСА 450).

Буде непросто переконати керівництво про те, що фінансові звіти повинні бути «виправлені» внаслідок ідентифікації викривлень унаслідок прогнозу, оскільки, враховуючи вибірковий ризик, не може бути впевненості, що прогнозовані викривлення надають справжні викривлення в сукупності. Там, де прогнозовані викривлення в поєднанні з іншими виявленими викривленнями знаходиться нижче загальної суттєвості, аудитори можуть зробити висновок, що фінансова звітність не має суттєвих викривлень. Але там, де загальна суттєвість перевищена, аудитори мають проблеми, оскільки фінансова звітність може бути суттєво викривлена. Аудиторам також може знадобитися врахувати, якщо, наприклад, поєднання прогнозованих викривлень та інших виявлених викривлень нижче загальної суттєвості, але дуже близької до неї (зважаючи на підвищений ризик виправлених викривлень і невиявлених викривлень, що перевищують суттєвість).

У цих випадках в аудитора є два варіанти: або звернутися із запитом до управлінського персоналу, щоб він дослідив цю сукупність (а потім перевірити результати

роботи керівництва), або виконати достатню кількість додаткових тестувань цієї сукупності безпосередньо, щоб зменшити вплив будь-яких прогнозованих викривлень.

#### *Оцінка суттєвості викривлень*

За наслідками накопичення різних викривлень (фактичних, за судженням та прогнозованих) у підсумку аудитори визначають, чи є не виправлені викривлення суттєвими окремо або у сукупності, як вимагає цього МСА 450 (параграф 11).

Відповідно до МСА 450 (параграф А16) *«Кожне окреме викривлення суми розглядається для оцінки його впливу на відповідні класи операцій, залишки рахунків або розкриттів інформації, у тому числі чи не перевищено рівень суттєвості для конкретного класу операцій, залишків рахунків або розкриття».*

Оцінюючи, чи є викривлення суттєвими, аудитори повинні враховувати розмір і характер цих викривлень. Щодо розміру викривлень, то це означає врахувати, чи перевищують кількісні обсяги цих викривлень загальну суттєвість (або нижчу специфічну суттєвість). Але цього недостатньо. Це не просто проста кількісна оцінка того, чи  $\geq X$  перевищує  $\leq Y$ .

#### **Питання у фокусі уваги аудитора**

Є низка питань, які можуть потребувати розгляду аудитора:

- якісна оцінка;
- класифікаційні викривлення в балансі;
- компенсація викривлень;
- викривлення в розкриттях до фінансової звітності;
- вплив не виправлених викривлень, пов'язаних з попередніми періодами.

Розглянемо їх більш детально.

#### *Якісна оцінка викривлень*

Характер деяких викривлень може призвести до того, що аудитори оцінюють їх як суттєві окремо або, якщо вони розглядаються разом з іншими викривленнями, накопиченими під час аудиту, навіть якщо вони нижчі від загальної суттєвості, яку вони визначили для фінансової звітності в цілому. МСА 450 (параграф А21) наводить деякі приклади таких обставин. Наприклад, твердження, яке стосується неправильного застосування облікової політики, що не має суттєвого впливу на фінансову звітність поточного періоду, але, ймовірно, матиме суттєвий вплив на фінансову звітність майбутніх періодів. Інші ситуації можуть включати помилки, які перетворюють прибуток у збиток у разі їх виправлення або можуть призвести до невиконання кредитної угоди.

Як зазначається в МСА 450 (параграф А22), МСА240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» (далі – МСА 240) щодо відповідальності аудитора стосовно шахрайства пояснює, як наслідки викривлення, що є або може бути результатом шахрайства, слід розглядати стосовно інших аспектів аудиту, навіть якщо сума викривлення не є суттєвою щодо фінансової звітності.

Залежно від обставин викривлення в розкриттях інформації можуть також вказувати на шахрайство і виникати, наприклад, внаслідок:

- оманливих розкриттів, які є наслідком необ'єктивності суджень управлінського персоналу,

або

- багатьох повторюваних чи неінформативних розкриттів, націлених на ускладнення правильного розуміння питань у фінансовій звітності.

Розглядаючи можливі наслідки викривлень у класах операцій, залишках рахунків та розкриттях інформації, аудитор застосовує професійний скептицизм відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту».

#### *Класифікаційні викривлення в балансі*

Якщо аудитори використовують для визначення суттєвості показники прибутку, наприклад, показник прибутку до оподаткування та відсотків, то вони мають розглянути, чи є викривлення, які впливають лише на класифікацію в балансі, несуттєвими, навіть якщо вони перевищують загальну суттєвість, як це пояснено у МСА 450 (параграф A20). Можуть існувати обставини, за яких аудитор дійде висновку, що викривлення класифікації не є суттєвим у контексті фінансових звітів у цілому, хоча воно й може перевищувати рівень або рівні суттєвості, прийняті під час оцінки інших викривлень. Наприклад, неправильна класифікація статей балансу може не вважатися суттєвою в контексті фінансової звітності в цілому, якщо сума неправильної класифікації незначна порівняно з розміром відповідних статей балансу і не впливає на звіт про фінансові результати або основні коефіцієнти (Приклад 3).

#### **Приклад 3. Класифікаційні викривлення в балансі**

*Помилкова класифікація суми, що перевищує загальну суттєвість між двома рядками активів балансу, може не вважатися суттєвою, якщо суми, що були ідентифіковані аудитором, були несуттєвим відсотком від кожного рядка. Але якби ці два рядки балансу, наприклад, були грішми на рахунках у банку та дебіторською заборгованістю, то показники цих статей були б використані для обчислення ключового балансового коефіцієнта (наприклад, коефіцієнта абсолютної (грошової) ліквідності). Ця сума, швидше за все, вважатиметься суттєвою (і там, де буде впливати ключове співвідношення, це, ймовірно, буде вважатися суттєвим викривленням, навіть якщо сума є нижчою за загальну суттєвість).*

#### *Компенсація викривлень*

Аудитори можуть зіткнутися з ситуацією, коли викривлення компенсують один одного. Наприклад, можуть бути ідентифіковані викривлення, які включають викривлення як доходу, так і витрат окремо на суми, що перевищують загальну суттєвість, але чистий вплив на прибуток до оподаткування не має істотного значення. Якщо аудитори визначили загальну суттєвість, використовуючи прибуток до оподаткування в якості показника, то чи означає ця компенсація, що викривлення на окремих рахунках (тобто доходах та витратах) несуттєві?

Відповідь: «наверряд чи». МСА 450 (параграф A19) пояснює: якщо аудитори оцінюють окремі викривлення як суттєві, малоімовірно, що це може бути компенсовано іншими викривленнями.

Аудиторам необхідно розглянути, чи може вплинути на висновки користувачів фінансової звітності той факт, якби доходи та витрати були відображені без викривлень. Наприклад, можливо, переглянуті суми засвідчать, що дохід насправді зменшився, а не збільшився у порівнянні з попереднім роком, і це може бути важливим для оцінки користувачами результатів діяльності компанії (Приклад 4).

#### **Приклад 4. Викривлення у фінансовій звітності**

*Під час тестування залишків дебіторської заборгованості аудитор виявив, що залишок заборгованості одного дебітора завищений на 15 000 грн, а іншого – занижений на 11 000 грн. Хоча аудитор має повідомити керівництву про викривлення в обох випадках (якщо вони вище вочевидь незначного порогу суттєвості), він може оцінити вплив цього викривлення на основі чистої суми 4 000 грн.*

#### *Викривлення у розкриттях до фінансової звітності*

Як і у випадку будь-яких інших викривлень, аудиторам потрібно фіксувати неповні, пропущені або неточні розкриття фінансових звітів, якщо тільки вони не є незначними. Деякі з розкриттів можуть бути описового характеру та не містити грошових сум або, принаймні, поєднувати описову та грошову складову. Визначення того, чи є суттєвим викривлення в якісному розкритті в контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування та конкретних обставин суб'єкта господарювання, є питанням, яке, як зазначає МСА 450 (параграф А17), потребує застосування професійного судження.

Зокрема, МСА 450 (п. А17) наводить такі приклади, коли *викривлення можуть бути суттєвими*:

- неточні або неповні описи інформації щодо цілей, політик та процесів управління капіталом для суб'єктів господарювання, зайнятих у страховій та банківській сферах;
- пропуск інформації щодо подій чи обставин, які призвели до збитків внаслідок знецінення (наприклад, значне довгострокове зниження попиту на метал чи конкретний товар) у суб'єкта господарювання, зайнятого у видобуванні корисних копалин;
- неправильний опис облікової політики стосовно важливої статті у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки, звіті про зміни в капіталі або звіті про грошові потоки;
- неналежний опис чутливості суб'єкта господарювання до валютного курсу у звіті суб'єкта господарювання, що займається міжнародною торгівлею.

МСА 450 (параграф А22) також зазначає, що викривлення в розкритті інформації також можуть свідчити про шахрайство, і наводить такі приклади, коли це може виникнути:

- оманливі розкриття, які є наслідком необ'єктивності суджень управлінського персоналу;
- великі дублюючі чи неінформативні розкриття інформації, що націлені на ускладнення правильного розуміння питань у фінансовій звітності.

Сфери, де на практиці можуть виникати проблеми з розкриттям інформації, включають, наприклад:

- оприлюднення бухгалтерських оцінок і, зокрема, адекватність розкриття аналізу чутливості менеджменту (управлінський персонал може уникати/приховувати розкриття, як порівняно невелика зміна основного припущення може призвести до зниження справедливої вартості);

- безперервність діяльності, і, зокрема, чи розкриття інформації дає зрозуміти, що існує суттєва невизначеність, яка може викликати значні сумніви у здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність.

МСА 450 (п. А 4) пояснює, що аудитори накопичують помилки у розкриттях інформації, які не є вочевидь незначними, щоб допомогти їм оцінити вплив таких викривлень на відповідні розкриття та фінансової звітності в цілому. Іноді це може викликати плутанину в аудиторів, оскільки стандарти фінансової звітності не вимагають розкриття нематеріальних питань.

Отже, перед аудиторами постає питання, якщо управлінський персонал ухиляється від розкриття інформації, яке, на його думку, не має значення, і аудитори погоджуються, чи повинні вони повідомляти про викривлення у розкритті інформації особам, які наділені найвищими повноваженнями (якщо припустити, що викривлення не є вочевидь незначними)? Одна думка полягає в тому, що це – не викривлення, оскільки немає вимог оприлюднювати нематеріальні питання, а тому не потрібно повідомляти про підсумки викривлень. Але аудиторам необхідно обговорити це питання з особами, що наділені найвищими повноваженнями, щоб отримати думку про те, чи вважають вони це питання несуттєвим. З цієї причини аудитори можуть вважати за необхідне включити його до повідомлень про викривлення.

#### *Вплив не виправлених викривлень, пов'язаних з попередніми періодами*

Розглядаючи викривлення, аудиторам необхідно враховувати вплив викривлень, які виникли у попередніх періодах. Наприклад, якщо коригування має щорічний вплив (наприклад, періодичне коригування скорочення продажів), слід врахувати ефект попереднього року, що може призвести до збільшення або зменшення загального рівня викривлень.

МСА 450 (п. А23) пояснює, що сукупний ефект несуттєвих не виправлених викривлень, пов'язаних з попередніми періодами, може мати суттєвий вплив на фінансову звітність поточного періоду.

У ньому йдеться про те, що існують різні прийнятні підходи до оцінки таких не виправлених викривлень у фінансовій звітності поточного періоду, а використання такої самої оцінки і підходів забезпечує послідовність від періоду до періоду (*Приклад 5*).

#### ***Приклад 5. Оцінка не виправлених викривлень у фінансовій звітності***

*Розглянемо ситуацію, коли стаття витрат завищена щороку протягом п'яти років на суму 20 000 грн на рік. Щороку ця сума оцінювалася як несуттєва і не виправлялася. До кінця п'ятого року сукупний вплив на баланс становить 100 000 грн, і в кінці цього періоду це вже вважається суттєвим викривленням. Застосовуючи один метод оцінки, повна сума викривлень (100 000 грн) може бути виправлена у звіті про прибутки та збитки за поточний період. Крім того, через звітність про прибутки та збитки було б виправлено лише викривлення поточного періоду – 20 000 грн, а решта 80 000 грн буде скориговано шляхом корегування нерозподіленого прибутку. Застосований метод оцінки є судженням, але його слід застосовувати послідовно, а також необхідно враховувати концептуальну основу фінансової звітності та те, як вона стосується виправлення викривлень у попередньому році.*

### **Формування загального судження щодо ідентифікованого викривлення**

Дуже важливо, щоб аудитори враховували як розмір викривлення, так і його характер, визначаючи, чи є викривлення суттєвим. Тому, окрім фіксування числової оцінки, їм потрібно застосовувати професійне судження. Враховуючи всі знання щодо суб'єкта господарювання та його оточення, аудитори повинні пам'ятати, що висновок аудитора має врахувати, чи можуть, на його думку, викривлення, виявлені під час аудиту, які залишаються не виправленими, впливати на користувачів фінансової звітності.

### **Розгляд впливу викривлень на аудит**

Якщо під час аудиту виявляються викривлення, аудитори оцінюють вплив на загальну стратегію та план аудиту, включаючи:

- *розуміння, чому виникла помилка*: наприклад, чи це було пов'язано з дефіцитом контролю, і якщо це так, чи можуть бути інші подібні викривлення, особливо якщо виникають проблеми системного контролю;
- *оцінка ризику подальших невиявлених викривлень*: якщо сукупність виявлених викривлень наближена до суттєвості, може виникнути неприпустимо високий ризик суттєвого викривлення фінансової звітності з врахуванням того, що можуть бути і надалі невиявлені помилки (Приклад б).

### **Приклад б. Вплив викривлень на аудит**

*Розглянемо ситуацію, коли аудитори визначили загальну суттєвість на рівні 200 000 грн. Під час аудиту були виявлені фактичні викривлення, які суттєво впливають на прибуток до оподаткування на суму 190 000 грн. Сума нижче загальної суттєвості, і аудитори не виявили жодних факторів, таких як упередженість управлінського персоналу, які б засвідчували, що це є якісно суттєве викривлення. Тому аудитори можуть дійти висновку, що викривлення не є суттєвими. Але наскільки вони можуть бути впевненими, що більше помилок немає? Використання суттєвості виконання для планування та проведення аудиторських перевірок передбачає певний приріст ризику виявлення невідповідних викривлень, але в цій ситуації аудиторам було б доцільно хоча б забезпечити виправлення фактичних викривлень.*

Якщо викривлення в сукупності близькі до загальної суттєвості, аудитори можуть здійснити низку дій:

- вимагати виправлення виявлених викривлень;
- вимагати від керівництва суб'єкта господарювання перевірити ті сфери, у яких ідентифіковані викривлення, щоб зрозуміти, чому трапляються викривлення, та виконувати процедури, щоб визначити, чи є інші викривлення. У цьому випадку аудиторам необхідно провести подальше відповідне тестування процедур управлінського персоналу;
- провести додаткове тестування, зосереджене на сферах, які вважаються більшими за ризик викривлення, наприклад, провести додаткові суттєві перевірки там, де були виявлені викривлення. Це може включати додаткову роботу над усіма істотними бухгалтерськими оцінками, якщо є докази упередженості керівництва.

Також може знадобитися зменшити початкову суттєвість виконання та переоцінити вплив на тестування протягом аудиту. Це, ймовірно, буде потрібно лише в тих випадках, коли були виявлені поширені викривлення.

### **Спілкування з керівництвом та особами, відповідальними за управління**



Під час аудиту буде здійснено низку повідомлень як керівництву, так і особам, які наділені найвищими повноваженнями, стосовно суттєвості та викривлень, виявлених аудитором.

Хоча від аудиторів завжди вимагається повідомляти деталі виявлених викривлень, практика щодо повідомлення про рівень суттєвості, що використовується, значно різноманітніша.

У цьому контексті розглянемо комунікації з керівництвом суб'єкта господарювання:

- на етапі планування;
- під час проходження аудиту;
- на завершальних етапах аудиту.

#### *Планування*

Від аудиторів не вимагають повідомляти про рівень суттєвості, який вони очікують використовувати для більшості аудитів (окрім вимог ст. 35 Закону № 2258, які стосуються обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес). МСА 260 (параграф A13) зазначає, що відповідно до повідомлення інформації щодо запланованого обсягу та термінів проведення аудиту аудитор може повідомляти керівництву про застосування концепції суттєвості в контексті аудиту. На відміну від вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з аудиту підприємств суспільного інтересу, де є чітка вимога повідомляти про рівень суттєвості, включаючи, де це доречно, рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації. Крім того, аудитор суб'єктів суспільного інтересу зобов'язаний повідомляти про якісні фактори, які використовувались під час встановлення суттєвості. Хоча ч. 1 ст. 35 Закону № 2258 зазначається, що така інформація подається до аудиторського комітету в додатковому звіті не пізніше дати надання аудиторського звіту, саме цю інформацію було б доцільно надавати у процесі планування аудиту.

#### *Обговорення з особами, наділеними управлінськими повноваженнями*

Хоча це не вимагається МСА, аудитор може обговорити рівень суттєвості, що використовується під час аудиту, та поріг вочевидь незначних викривлень для повідомлення про помилки з особами, відповідальним за управління. Це дає можливість особам, яким доручено керівництво, повідомити аудиторів, чи згодні вони, що запропоновані рівні є відповідними, оскільки вони, ймовірно, мають власний погляд на суттєвість та поріг для повідомлення про помилки.

Якщо особи, відповідальні за управління, запропонують аудиторам використання іншого рівня суттєвості, аудиторам необхідно зрозуміти обґрунтування цієї пропозиції. Звісно, аудитор матимуть менше проблем, якщо особи, відповідальні за управління, запропонують використання нижчого рівня суттєвості за умови, що вони розуміють, що це потребує більшої аудиторської роботи та потенційно збільшить плату за аудит. Однак буде недоцільно, якщо особи, відповідальні за управління, запропонують аудиторам підвищення рівня суттєвості понад рівня, визначеного аудитором, особливо якщо головна мотивація – зменшити гонорар за аудит.

Аудитор встановлюють чітко визначений поріг для накопичення викривлень, проте управлінський персонал може бути зацікавлений у виявленні викривлень іншого рівня. Якщо управлінський персонал буде зацікавлений у виявленні викривлень, які нижчі визначеного аудитором порогу для накопичення викривлень, аудиторам потрібно буде оцінити,

наскільки можливо накопичувати викривлення на цьому нижчому рівні, але слід розглянути сам факт того, що управлінський персонал зацікавлений у виявленні викривлень на нижчому рівні. Це може означати, що аудиторам не доцільно їх відкидати як явно несуттєві. Якщо ті, кого наділено управлінськими повноваженнями, заявляють, що вони зацікавлені лише у повідомленні про викривлення на вищому рівні, ніж аудитори (наприклад, аудитор визначив чітко поріг у 3 000 грн, але ті, кого наділено управлінськими повноваженнями, зазначили, що вони зацікавлені лише у викривленнях, які перевищують 6 000 грн), то аудиторам усе одно доведеться повідомляти про всі викривлення, але можна не надавати інформацію про такі окремі викривлення.

*Виконання аудиту та необхідність перегляду рівня суттєвості*

Аудиторам може знадобитися переглянути рівень суттєвості у міру проведення аудиту. Якщо вони раніше повідомляли про рівень суттєвості тим, кого наділено управлінськими повноваженнями, тоді це було б очікувано, що вони повідомлять про будь-які зміни на цьому рівні якнайшвидше. У зв'язку з цим аудиторам також рекомендується задокументувати обґрунтування змін у рівні суттєвості, який застосовується.

Якщо це не заборонено законом або нормативними актами, МСА 450 (параграф 8) вимагає, щоб аудитори повідомляли про всі викривлення, акумульовані під час аудиту, управлінському персоналу відповідного рівня, аби він встиг оцінити вплив цих викривлень.

Якщо аудитори повідомляють керівництво про викривлення, вони також вимагають, щоб відповідно до МСА 450 (п. 8) управлінський персонал виправив їх.

*Завершальний етап аудиту*

МСА 450 (п. 12) вимагає від аудиторів повідомляти тих, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо це не заборонено законодавчими або нормативними актами, про невикорправлені викривлення та їх можливий вплив окремо або в сукупності на висновок у звіті незалежного аудитора. У повідомленні аудитора має зазначатися кожне окреме суттєве невикорправлене викривлення. Аудитор повинен звернутися із запитом про виправлення невикорправлених викривлень.

Відповідно до МСА 450 (п. 9) аудитор повинен також повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив невикорправлених викривлень попередніх періодів на конкретні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому (Приклад 7).

**Приклад 7. Резюме ідентифікованих невикорправлених викривлень**

*...Невикорправлені викривлення були ідентифіковані на дату цього повідомлення. Звертаємось до керівництва з проханням про виправлення цих викривлень, як того вимагають Міжнародні стандарти аудиту...*

**Таблиця 1. Документування викривлень**

Перелік викривлень	Тип викривлень	Дт/(Кт) До Звіту про фінансовий результат, грн	Дт/ (Кт) в чисті активи, грн	Дт/ (Кт) до попереднього року нерозподілений прибуток, грн
Викривлення, виявлені в поточному році				
Дт	оціночні	7 000		

Збитки від судових рішень				
Дт Основні засоби			(7 000)	
Дт Відкладений дохід	фактичні		12 000	
Кт Доходи		(12 000)		
<b>Помилки, виявлені в попередніх роках, перенесені</b>				
Сукупність викривлень, які індивідуально < 6 000 грн	фактичні	7 000	(7 000)	-
Всього		2 000	(2 000)	-

Зверніть увагу, що МСА 450 (п. 14) вимагає, щоб аудитор звернувся із запитом про надання письмового запевнення до управлінського персоналу та, де це доречно, до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, що вплив не виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності, на фінансову звітність у цілому не є суттєвим. Перелік таких статей має включатися в письмове запевнення або додаватися до нього.

Щоб обґрунтувати не виправлення, можливі лише дві причини: викривлення не виправляються, оскільки особи, відповідальні за управління, вважають, що вони несуттєві, або через те, що вони не згодні з аудитором щодо ідентифікованого викривлення.

Аудитори зможуть прийняти викривлення не виправленими за умови, що викривлення окремо та в сукупності не мають значення для фінансової звітності в цілому. За інших умов аудитори розглядають ідентифіковані викривлення та їх вплив на модифікацію аудиторської думки відповідно до МСА 705.

### **Документування суттєвості в робочих документах аудитора**

Відповідно до МСА 320 (п. 14) аудитор повинен включити до аудиторської документації такі суми, а також чинники, використані для їх визначення:

- (а) суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;
- (б) якщо це застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації;
- (с) суттєвість для виконання аудиторських процедур;
- (д) інформацію щодо будь-яких переглядів ((а)–(с)) під час виконання аудиту.

Документація може включати, наприклад, нотатки планової наради, де обговорюється суттєвість. Для документації немає встановленого формату – важливо, що документ реєструє обґрунтування аудиторів для визначення суттєвості, а не лише сум.

Якщо загальна суттєвість враховує оцінку очікувань користувачів фінансової звітності, таких як аналітики, відповідні докази (витяги зі звітів аналітиків) включаються до робочого файлу аудиту.

Якщо суттєвість переглядається під час аудиту (наприклад, там, де загальна суттєвість спочатку визначалась на основі прогнозової інформації), процедури та результат перегляду рівня суттєвості документуються. Також необхідно документувати оцінки аудитором впливу перегляду рівня суттєвості на стратегію та план аудиту.

Обсяг необхідної документації залежить від складності суджень аудитора щодо суттєвості – у складніших ситуаціях, ймовірно, знадобиться більше пояснень та документування.

*Документування ідентифікованих викривлень*

Відповідно до МСА 450 (п. 15) аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

- ✓ суму, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними;
- ✓ усі викривлення, акумульовані під час аудиту, та чи було їх виправлено;
- ✓ висновок аудитора щодо суттєвості цих невикорисованих викривлень, взятих окремо або в сукупності, та основу такого висновку.

Документування на практиці показано на Прикладах 8, 9.

**Приклад 8. Використання чистих активів як показника для розрахунку загальної суттєвості та специфічної суттєвості для певних напрямів**

*Умова:* Суб'єкт господарювання є компанією, що займається інвестиціями в нерухомість. Його стратегія полягає у розвитку об'єктів власності задля отримання вигоди від зростання вартості цих активів. Крім того, він генерує доходи від оренди. Основний ключовий показник ефективності, за яким керівництво оцінює результати діяльності і який воно чітко розкриває в річному фінансовому звіті, – це загальна сума повернутого майна, приріст капіталу, включаючи прибутки та збитки від розпорядження майном, орендна плата та пов'язані з цим витрати.

Отже, найважливіший показник для користувачів фінансової звітності – це значення інвестиційна нерухомість. У результаті аудитор обирає вартість чистих активів як показник для розрахунку суттєвості та обирає 1% чистих активів для значення суттєвості. Аудитор обґрунтував цей показник, розглянувши якісні фактори, зокрема, те, що основним фінансовим договором суб'єкта господарювання є позика. Це підсилює важливість чистих активів, але, враховуючи загальні умови, аудитор впевнений, що 1% чистих активів є відповідним показником для розрахунку суттєвості.

Хоча, акцентуючи увагу на справедливій вартості об'єктів нерухомості, користувачі фінансової звітності не нехтуватимуть фінансовими показниками щодо доходу від оренди та пов'язаних з нею витратами, оскільки це становить невелику частину загальної віддачі від використання інвестиційного майна. Відповідно, аудитор застосує нижчу специфічну суттєвість для інших статей у звіті про прибутки та звіті про фінансовий стан, окрім інвестиційної власності та руху справедливої вартості інвестиційної власності. Розрахунок буде ґрунтуватися вже на 5% від доходу від оренди за вирахуванням супутніх витрат.

Суттєвість виконання становитиме 75% від загальної суттєвості.

Вочевидь незначний поріг викривлень становитиме 5% від загальної суттєвості, оскільки їх було мало виявлено у попередніх аудитах.

**Таблиця 2. Оцінка суттєвості в документації**

№	Показник	Сума, тис. грн
---	----------	----------------

1	Чисті активи	42 056
2	Загальна суттєвість (1%) (заокруглено)	400
3	Суттєвість виконання	300
4	Нижча специфічна суттєвість для статей, крім інвестиційної нерухомості та зміни справедливої вартості інвестиційного майна	30
5	Сума, нижче за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними	20

**Приклад 9. Використання скоригованого прибутку до оподаткування як орієнтир загальної суттєвості**

*Умова:* Суб'єкт господарювання – приватна компанія, яка вважається орієнтованою на прибуток. Загальна суттєвість була визначена на основі 10% прибутку до оподаткування (далі – ПДО) від діяльності, що триває.

Цей показник визначений як релевантний для користувачів фінансової звітності, таких як управління та власники, які зосереджуються на прибутку, оскільки це прямо чи опосередковано впливає на їх винагороду і дивіденди та їх здатність реінвестувати у розвиток бізнесу.

ПДО було скориговано на суму зменшення корисності активів. У результаті впливу переоцінки продажних цін за прогнозами руху грошових потоків було визнано винятковий вплив на зменшення корисності активів цього року. Торік подібних зменшень не було і не очікується, що зменшення корисності повториться в майбутньому. Тому аудитор визначив, що під час розрахунку суттєвості не враховуються витрати на зменшення корисності, оскільки вважає, що користувачі фінансової звітності зосереджуватимуться на основних результатах діяльності підприємства. Аудитор вважає за доцільне використовувати 10% цієї скоригованої цифри, оскільки це загальновизнаний відсоток для ПДО для приватних компаній та вважає підходящим для використання з відкоригованим ПДО.

Отже, загальна суттєвість визначається в такий спосіб:

**Таблиця 3. Оцінка суттєвості в документації**

	Показник	тис. грн
1	ПДО	6 186
2	Додання витрати від знецінення	450
3	Скоригований ПДО	6 636
4	Загальна суттєвість (10% скоригована до цілих тис. грн)	660

Враховуючи потенційну чутливість, аудитор використає нижчу специфічну суттєвість для витрат від знецінення у розмірі 45 000 грн.

*Суттєвість виконання становитиме 75% від загальної суттєвості, враховуючи досвід аудитора щодо виявлення дуже малої кількості помилок у попередніх аудитах.*

Під час документування суттєвості необхідно пам'ятати про параграф 8 МСА 230 «Аудиторська документація», який вимагає від аудитора скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього стосунку до аудиту, зрозуміти:

- ✓ характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
- ✓ результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;
- ✓ значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків.

*Далі буде.*