

Суттєвість компонентів фінансової звітності групи: особливості визначення й оцінки під час аудиту

«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 звіту. Втім, оцінка суттєвості під час аудиту окремого підприємства і визначення суттєвості компонента під час аудиту фінансової звітності групи мають свої особливості. У чому вони полягають – далі.

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

Для інформації

Компонент – суб'єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи або компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи (МСА 600).

Аудитор компонента – аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента (МСА 600).

Значущий компонент – компонент, ідентифікований командою із завдання для групи, який має індивідуальну фінансову значущість для групи або ймовірно через свій особливий характер чи обставини може містити значні ризики суттєвого викривлення фінансової звітності групи (МСА 600).

Як визначити рівень суттєвості компонента

Подібно до того, як аудитори застосовують оцінку суттєвості під час аудиту окремого підприємства, аудитори групи повинні, застосувавши професійне судження, визначити:

- 1) рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому;
- 2) знижений рівень суттєвості для конкретних залишків рахунків, класів операцій та розкриттів інформації;
- 3) суттєвість виконання для фінансової звітності групи;
- 4) суму, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними для фінансової звітності групи.

Від аудиторів групи також вимагається підтвердження обґрунтованості професійних суджень, винесених вище відповідно до вимог параграфу 14 МСА 320. Проте основна відмінність полягає в тому, що, крім визначення вказаного переліку, аудитори групи також повинні визначити рівні суттєвості для компонентів, щодо яких аудитори виконують аудит або огляд для цілей аудиту групи.

Слід зазначити, що МСА 600 не містить спеціальних рекомендацій щодо того, як визначити суттєвість компонента, крім того, що вона має бути нижчою, ніж групова суттєвість. Причина, через яку вона повинна бути нижчою, ніж групова суттєвість, подібна до вимоги щодо визначення суттєвості виконання: зменшити до достатньо низького рівня ймовірність того, що сукупність невивірених і невиявлених викривлень у фінансовій звітності групи перевищить суттєвість для фінансової звітності групи загалом. Як правило, очікується, що вірогідність виявлених викривлень та невивірених викривлень, що накопичуються до суттєвої суми, збільшуватиметься зі збільшенням кількості компонентів, особливо коли всі компоненти не підлягають аудиту чи огляду для цілей аудиту групи.

Визначення рівня суттєвості компонентів ґрунтується на професійному судженні аудитора на основі кількісних та якісних факторів залежно від кількості, характеру та особливостей компонентів. Зрозуміло, що для різних компонентів встановлюються різні рівні суттєвості компонентів.

Суттєвість компонента повинна використовуватися для аудиту або огляду фінансової інформації компоненти. Однак МСА 600 не визначає, що суттєвість компонентів повинна використовуватися, коли аудитори групи або аудитори компонентів виконують лише аудит одного з більших залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації чи визначених процедур, що стосуються ймовірних суттєвих ризиків фінансової звітності групи. У цих випадках суттєвість компонента на практиці часто визначається і використовується, але МСА цього не вимагає.

МСА 600 (параграф А 43) чітко пояснює, що суттєвість компонентів не повинна бути арифметичною частиною суттєвості для фінансової звітності групи загалом. Отже, сукупність суттєвості компонентів для різних компонентів може перевищувати суттєвість для фінансової звітності групи в цілому (*Приклади 5 і 6*).

Для інформації

1) Підходи для визначення рівня суттєвості компонентів

- Установлення абсолютного обмеження на сукупність суттєвості компонентів відносно суттєвості групи (що потім розподіляється між компонентами за обсягом). Очікується, що межа збільшуватиметься зі збільшенням кількості компонентів.

- Рівні суттєвості компонентів змінюються залежно від відносного розміру компонента до групи, але без абсолютного обмеження. Це може означати, що компонент, на який припадає, наприклад, 50% групи, може мати суттєвість компонента, який перевищує 50% суттєвості групи.

- Використання суттєвості відповідної для індивідуального обов'язкового аудиту компонента.

2) Фактори, які можуть впливати на рівні суттєвості компонентів

- Суттєвість окремого компонента завжди повинна бути нижчою, ніж суттєвість групи.
- Розмір компонента (його індивідуальне фінансове значення для групи).
- Чи повинен компонент проходити обов'язковий аудит. У цьому випадку рівень суттєвості для обов'язкового аудиту (який, імовірно, буде нижчим) може бути використаний.
- Характеристики або обставини, які роблять компонент значущим.
- Міцність контрольного середовища компонента.
- Чи є компонент новим для групи, а отже, аудитори групи менше розуміють його діяльність.
- Чи схожа діяльність компонента на діяльність решти групи.
- Вірогідність випадків викривлень з урахуванням оцінки ризику та минулого досвіду з аудиту.

У багатьох випадках очікується, що суттєвість компонента буде нижчою, ніж суттєвість групи. Однак це не завжди так. Наприклад, коли групова суттєвість визначається у відсотках від прибутку до оподаткування і є компоненти, що приносять прибуток, а є ті, що завдають збитків, можливо, прибуток окремого компонента буде вищим, ніж прибуток групи. У такому разі використовується суттєвість компонента буде нижчою за групову суттєвість (і це не може бути обмежено груповою суттєвістю), хоча визначення наскільки нижчою – питання професійного судження аудитора.

Щодо відносного розміру компонента, то важливо врахувати, що суттєвість компонента має бути вагомою. Якщо для невеликого компонента використовується дуже висока суттєвість компонента, можливо, лише декілька залишків рахунків, класів операцій або розкриття інформації будуть суттєвими. Тому виконання процедур аудитором на цьому рівні не буде забезпечувати виявлення будь-яких суттєвих викривлень, наприклад, значення виконання будь-яких аудиторських процедур щодо цього компонента може бути поставлено під сумнів (*Приклад 1*).

Приклад 1. Установлення суттєвості компонента

Суттєвість компонента встановлюється в розмірі 500 000 грн, але залишки на рахунках, класах операцій або розкриття інформації, які перевищують цей рівень, є доходами (550 000 грн) і собівартістю реалізованої продукції (520 000 грн). Установлення суттєвості компонента на цьому рівні навряд чи призведе до змістовного значення. Робота з аудиту буде виконуватися неефективно, оскільки малоімовірно, що аудитори компонента виявлять будь-які суттєві викривлення.

Можливі рішення: прохання аудиторів компонента встановити меншу суттєвість аудиторами групи, які враховують цей компонент як значущий для мети аудиту групи, або аудиторам групи вимагати від аудиторів компонента проведення лише обмежених аудиторських процедур тільки стосовно доходу та собівартості продажів.

Хто повинен визначати суттєвість компонента

Установлення суттєвості компонентів є обов'язком аудиторів групи, оскільки її функція полягає в тому, щоб допомогти їм виконати аудит групи. Аудитори групи часто визначають суттєвість компонента, яка є вищою, ніж суттєвість, що використовувалася б для обов'язкового аудиту цього компонента. У цій ситуації, оскільки аудитори компонентів уже можуть виконувати аудит для цілей обов'язкового аудиту одночасно з аудитом групи, аудитор компонента може погодитися з аудитором групи звітувати за нижчою суттєвістю.

Аудитори групи та аудитори компонентів можуть використовувати різні підходи до визначення суттєвості, з-поміж іншого використання різних контрольних показників. Зрештою, аудитори групи відповідають за визначення рівня суттєвості компонентів. Хоча їхня методологія може відрізнятися від методології, яка була б використана аудитором компонентів або яку аудитори компонентів використовуватимуть для свого обов'язкового аудиту, аудитори компонентів повинні вміти звітувати перед аудитором групи, використовуючи суттєвість компонентів, визначену аудитором групи.

Визначення суттєвості виконання компонента

У такий самий спосіб, як аудиторам групи потрібно буде встановити суттєвість виконання групи, необхідно також визначити суттєвість виконання компонентів. Але встановлення суттєвості виконання компонентів не обмежується тільки аудитором групи.

Якщо аудитори групи безпосередньо не визначають суттєвість виконання компонентів, їм потрібно буде оцінити відповідність визначеної суттєвості виконання компонентів аудитором компонентів.

Хоча в МСА 600 це чітко не зазначається, суттєвість виконання компонентів повинна бути меншою ніж групова суттєвість. У багатьох випадках це не створює проблем, але питання будуть виникати за обставин, коли суттєвість компонентів – це високий відсоток суттєвості групи, а суттєвість виконання компонента – це високий відсоток суттєвості компонента (*Приклад 2*).

Приклад 2. Визначення суттєвості групи і суттєвості виконання компонента

Суттєвість виконання групи визначається на рівні 75% суттєвості. У компонента А суттєвість становить 90% суттєвості групи, а суттєвість виконання компонента – 90% суттєвості компонента. Це означатиме, що суттєвість виконання компонента становить 81% суттєвості групи та, отже, є вищою, ніж суттєвість виконання групи.

Оцінюючи, чи відповідні рівні суттєвості виконання компонентів, аудиторам групи необхідно враховувати судження, зроблені під час визначення суттєвості виконання компонентів, і чи відповідають вони всій групі, а якщо ні, то зрозуміти обґрунтування відмінностей (Приклад 3).

Приклад 3. Оцінка відповідності рівнів суттєвості виконання компонентів і суттєвості виконання групи

Суттєвість виконання групи визначається на рівні 80% суттєвості групи. Для компонента А суттєвість виконання компонента встановлена на рівні 85% суттєвості компонента. Аудитори групи в поясненні щодо того, чому до цього компонента застосована порівняно більша суттєвість виконання, ніж для групи загалом, наводять обставини, що в минулому не було виявлено жодних помилок у цьому компоненті порівняно з повторюваними викривленнями в інших компонентах групи.

Визначення суттєвості виконання компонента у відсотках від суттєвості компонента не є суто математичною справою. Окремі факти та обставини залучення до аудиту компонентів впливатимуть на визначення суттєвості виконання компонента.

Установлення порогу, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності групи

Аудитори групи зобов'язані визначити поріг, вище від якого викривлення не можуть розглядатися як чітко незначні для фінансової звітності групи, і вимагати від аудиторів компонентів повідомляти про всі не виправлені викривлення вище від зазначеного порогу. Незалежно від порогу не виправлених викривлень, повідомлених аудиторам групи, аудитори компонентів також повинні визначити власний поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності компонента з метою накопичення викривлень та оцінки впливу виявлених викривлень на аудит компонента та вплив не виправлених викривлень для цього компонента. Однак аудитори компонентів мають повідомляти аудиторам групи лише про не виправлені викривлення, які перевищують поріг, установлений аудиторам групи для аудиторів компоненти, а також інші менші викривлення, які аудитори компонентів вважають за необхідне повідомити через характер викривлень (Приклад 4).

Приклад 4. Установлення порогу, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності групи

Суттєвість групи встановлюється в розмірі 5000 тис. грн, а поріг групових викривлень – 250 тис. грн. (5% суттєвості групи). Суттєвість компонента встановлюється в розмірі 500 тис. грн. Аудитори компонента визначають власний поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності компонента в розмірі 25 тис. грн. і накопичують усі викривлення вище цього рівня. У такому разі аудитори компонентів звітуватимуть аудиторам групи лише про

викривлення, які вони виявили, що перевищують 250 тис. грн, припускаючи, що нижче за цей рівень немає викривлень, про які має бути повідомлено через їх характер.

Наслідки змін суттєвості групи

Якщо аудитори групи вважають, що потрібна зміна суттєвості (наприклад, тому що оцінка суттєвості групи спочатку ґрунтувалася на прогнозованих числах, а кінцеві цифри значно нижчі, ніж очікувалося), то зрозуміло, що необхідно врахувати вплив будь-якої зміни суттєвості групи на рівні суттєвості, що використовується компонентами. Але в цих випадках не очевидно, що суттєвість компонентів повинна бути змінена – особливо там, де суттєвість компонентів значно нижча, ніж визначена спочатку групова суттєвість, і буде нижчою, ніж переглянута суттєвість групи. Вочевидь, коли суттєвість компонентів становить високий відсоток суттєвості групи, тоді буде поставати питання щодо її перегляду, особливо там, де це означатиме, що суттєвість компонентів буде вищою, ніж групова суттєвість після перегляду. Якщо аудитори групи визначають, що потрібні зміни в оцінках суттєвості, їм потрібно якомога швидше повідомити про це аудиторів компонентів, щоб аудитори компонентів могли визначити, які додаткові аудиторські процедури потрібні, та виконати їх вчасно, до граничного терміну звітування групи.

З огляду на проблеми, які можуть виникнути в цьому випадку, коли групова суттєвість ґрунтується на прогнозованих числах, аудитори групи зазвичай вдаються до певного консерватизму для визначення рівня суттєвості компонентів у такий спосіб, щоб будь-які зміни суттєвості групи не обов'язково потребували зміни рівня суттєвості компонента.

Повідомлення щодо викривлень, ідентифікованих під час аудиту компонентів

Рівні суттєвості груп і компонентів, а також суттєвість виконання можуть підлягати перегляду в результаті будь-яких викривлень, виявлених у компонентах. Тому аудитори компонентів повинні негайно повідомити аудиторів групи, якщо вони виявляють будь-які суттєві викривлення на рівні компонентів, щоб аудитори групи могли розглянути їх вплив на груповий аудит. Розглянемо це на Прикладах 5 і 6.

Приклад 5. Визначення суттєвості компонентів

Суттєвість групи визначена на рівні 20 000 тис. грн на основі розміру чистих активів. Група складається з 10 компонентів, що зареєстровані в Україні та за кордоном і щодо яких наявна інформація з Таблиці 1.

Таблиця 1. Інформація про компоненти групи

Компонент	Чи має бути проведений обов'язковий аудит	Розмір за співвідношенням розміру чистих активів у відсотках	Розмір за співвідношенням доходу у відсотках
A (1)	Ні	30	20
B (1)	Так	20	25
C (1)	Так	10	15
D (2)	Ні	10	8
E (2)	Ні	10	5
F (1)	Так	5	10
G	Ні	5	5
H	Ні	4	8

I (1)	Так	3	2
J	Ні	3	2

Умовні позначення у графі 1 Таблиці 1:

(1) Аудит у повному обсязі виконується для цілей групового аудиту як для значущих, так і для незначущих компонентів.

(2) Аудит одного або декількох залишків на рахунках, класів операцій або розкриття даних компонента проводиться для цілей аудиту групи.

Для компонентів, де необхідне проведення обов'язкового аудиту (В, С, F та I), аудиторам групи після врахування якісних факторів спочатку слід визначити таке (Таблиця 2):

Таблиця 2. Якісні фактори і суттєвість компонента

Компонент	Якісні фактори, які враховуються аудитором групи	Суттєвість компонента, установлена аудитором групи, тис.грн	Суттєвість компонента, установлена аудитором під час проведення обов'язкового аудиту, тис. грн
В	Значущий компонент. Операції фактично такі самі, як і в решті компонентів групи. Компонент є частиною групи протягом більше ніж 10 років	13 000	15 000
С	Є частиною групи понад 10 років. Операції фактично такі самі, як і в решті групи	9 000	7 500
F	Операції відрізняються від решті компонентів групи	4 000	3 000
I	Операції фактично такі самі, як і в решті групи. Значні викривлення, виявлені під час аудиту в попередньому періоді	3 000	2 500

Аналізуючи інформацію, зазначену в Таблиці 2, аудиторам групи доцільно встановити суттєвість для компонентів С, F і I групи, установлену для обов'язкового аудиту кожного компонента. Однак для компонента В аудитори компонента не зможуть використовувати встановлену суттєвість для обов'язкового аудиту, оскільки вона перевищує визначену аудитором групи суттєвість компонента.

Для решти компонентів, що входять до групи (А, D, E) (Таблиця 1), суттєвість компонентів потрібно буде визначити, ще раз урахувавши якісні фактори, але це не обов'язково має бути простий математичний розрахунок. Отже, визначена суттєвість компонента може бути більшою часткою суттєвості групи, ніж відносний розмір компонента до групи, що демонструється в Таблиці 3.

Таблиця 3. Залежність суттєвості компонента, установленого аудитором, від якісних факторів, виявлених під час аналізу компонента

Компонент	Якісні фактори, які враховані аудитором групи, під час аналізу компонента	Суттєвість компонента, установлену аудитором групи, тис. грн.
А	Значущий компонент, був частиною групи з моменту її створення. Основний торговий суб'єкт групи виконує ряд операцій, які не проводяться іншими компаніями групи	15 000
D	Нова дочірня компанія групи, придбана протягом року. Нова діяльність, що проводиться цим компонентом порівняно з групою. Відмічається швидке розширення діяльності з моменту придбання. Змінена інформаційна система компанії на інформаційну систему групи, що відбулася протягом звітного року	8 000
Е	Є частиною групи понад 5 років. Операції фактично такі самі, як і в решти групи	9 000

Отже, після проведення аналізу аудитори групи встановлюють такі рівні суттєвості компонентів, як зазначено в Таблиці 4.

Таблиця 4. Рівні суттєвості компонентів після проведення аналізу

Компонент	Суттєвість компонента, установлену аудитором	Суттєвість компонента як відсоток від суттєвості
------------------	---	---

	групи, тис. грн	групи, відсоток
A	15 000	75
B	13 000	65
C	7 500	37
D	8 000	40
E	9 000	45
F	3 000	15
I	2 500	13
Загальна суттєвість компонентів	58 000	290

Приклад 6. Визначення суттєвості компонентів

Розглянемо інший приклад, вхідні умови такі самі, як і у Прикладі 5, але методологія аудиту аудиторів групи визначає, що загальна суттєвість компонентів для цієї кількості компонентів, що підлягають аудиту, не може перевищувати триразової суттєвості групи, тобто 60 000 тис. грн (20 000 x 3).

У Таблиці 5 загальний розмір оціненої суттєвості для групи в розмірі 60 000 тис. грн розподілений за компонентами пропорційно до обсягу, а також урахувуючи якісні фактори, розглянуті вище.

Таблиця 5. Розподіл оціненої суттєвості за компонентами пропорційно до обсягу та з урахуванням якісних факторів

Компонент	Розмір компонента за часткою чистих активів, відсоток	Відсоток чистих активів компонента за обсягом	Чи є коригування на якісні фактори	Суттєвість компонента, визначена аудитором групи, тис. грн.	Суттєвість компонента у відсотках від суттєвості групи
A	30	34	Так	18 400 (1)	92
B	20	23	Ні	13 800	69
C	10	11	Так	7 500 (2)	38
D	10	11	Так	6 000 (3)	30
E	10	11	Так	8 000 (4)	40
F	5	6	Ні	3 000	15
I	3	4	Ні	2 400 (5)	12
Усього рівні суттєвості компонентів	88	100	-	59 100	296

Умовні позначення у графі 5 Таблиці 5:

(1) За професійним судженням аудиторів групи обмежено 92% розміром суттєвості групи, оскільки $34\% \times 20\,000 \text{ тис. грн} \times 3 = 20\,400 \text{ тис. грн}$, що перевищує суттєвість групи.

(2) Це рівень суттєвості, установлений для проведення обов'язкового аудиту в розмірі 7 500 тис. грн. Аудиторами групи рівень суттєвості компонента відкоригований з розрахункової цифри 6 600 тис. грн ($11\% \times 20\,000 \times 3$) з урахуванням якісних факторів, зокрема щодо того, що цей компонент належить до групи понад 10 років.

(3) Суттєвість компонента скоригована з розрахункової цифри – 6 600 тис. грн, щоб відобразити, що це – новий компонент, який придбаний у звітному році.

4) Суттєвість компонента скоригована з розрахункової цифри – 6 600 тис. грн, щоб відобразити, що це – компонент, який належить групі більш ніж п'ять років.

(5) Суттєвість компонента аудиторями групи встановлена на рівні 2 400 тис. грн ($20\,000 \times 3 \times 4\%$) та є меншою, ніж встановлена під час обов'язкового аудиту компонента, – 2 500 тис. грн.

Як бачимо, у Прикладах 5 і 6 продемонстровано підхід до оцінки суттєвості компонентів, який ураховує також вимоги параграфу 29 МСА 600, що «команда із завдання для групи має відібрати компоненти, що не є значущими».

Окрім цього, аудитор групи має врахувати іншу важливу вимогу цього параграфу МСА 600, що «команда із завдання для групи повинна час від часу змінювати вибір компонентів».

Документація

Аудитори групи повинні описати в аудиторській документації такі питання:

- аналіз компонентів із зазначенням значущих компонентів і типу робіт, виконаних щодо фінансової інформації компонентів;
- характер, час та обсяг участі команди із завдання для групи в роботі, виконаній аудиторями компонентів на значущих компонентах, зокрема, якщо прийнятно, перегляд командою із завдання для групи доречних частин аудиторської документації аудиторів компонентів і висновки про них;
- обмін письмовою інформацією між командою із завдання для групи та аудиторями компонентів про вимоги команди із завдання для групи.

Аудитори групи повинні документувати відповідно до вимог параграфів 21–23 та пояснювальних параграфів А43–А46 МСА 600 з врахуванням вимог п. 14 МСА 320:

(а) рівень суттєвості для фінансової звітності групи загалом під час визначення загальної стратегії аудиту групи;

(б) рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у випадку, якщо існують за конкретних обставин групи певні класи операцій, залишки рахунків або розкриття інформації у фінансовій звітності групи, щодо яких можна обґрунтовано очікувати, що викривлення менших сум, ніж рівень суттєвості для фінансової звітності групи в цілому, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансового звітування групи.

(с) суттєвість компонента для тих компонентів, для яких аудитори компонентів виконують аудит або огляд для цілей аудиту групи.

(д) поріг, вище від якого викривлення неможливо розглядати як такі, що є беззаперечно незначними для фінансової звітності групи.

(е) суттєвість для виконання аудиторських процедур.

Окрім цього, необхідно документувати суттєвість для виконання аудиторських процедур на рівні компонента, оцінку якої може зробити або аудитор завдання для групи, або аудитор компонента.

Якщо аудитори компонентів виконуватимуть аудит з метою аудиту групи, команда із завдання для групи повинна оцінити та задокументувати прийнятність суттєвості для виконання аудиторських процедур на рівні компонента.

Якщо компонент підлягає аудиту згідно із законом чи нормативним актом або з будь-яких інших причин і команда із завдання для групи приймає рішення використати цей аудит

для отримання аудиторських доказів для аудиту групи, вона повинна визначити та задокументувати розгляд питання, чи відповідають вимогам МСА 600:

- суттєвість, розрахована для фінансової звітності компонента загалом; та
- суттєвість для виконання аудиторських процедур на рівні компонента.

Слід підкреслити, що всі необхідні повідомлення щодо рівня суттєвості від аудитора групи до аудиторів компонентів, а також інші повідомлення, які мають своєчасно надходити від аудитора групи до аудиторів компонента відповідно до параграфу 40 МСА 600, відбуваються зазвичай письмово. Окрім цього, аудитор компонента відповідно до параграфу 41(е), серед іншого, має повідомити аудиторю групи перелік не виправлених викривлень фінансової інформації компонента (такий перелік не має включати викривлення, менші за поріг для безсумнівно незначних викривлень, про який повідомила команда із завдання для групи).