

УДК 657.6

Теоретико-методичні аспекти реалізації концепції суттєвості в аудиті

Копотієнко Т.Ю.

кандидат економічних наук,
асистент кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету

Нежива М.О.

кандидат економічних наук,
асистент кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету

У статті досліджено сутність та призначення концепції суттєвості під час планування та проведення зовнішнього та внутрішнього аудитів. Визначено особливості реалізації концепції суттєвості у зовнішньому та внутрішньому аудитах. З урахуванням специфіки теоретико-методологічних та праксеологічних аспектів внутрішнього аудиту запропоновано алгоритм реалізації концепції суттєвості під час його планування та проведення.

Ключові слова: суттєвість, зовнішній аудит, внутрішній аудит.

Копотиенко Т.Ю., Неживая М.А. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РЕАЛИЗАЦИИ КОНЦЕПЦИИ СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ

В статье исследованы сущность и назначение концепции существенности при планировании и проведении внешнего и внутреннего аудитов. Определены особенности реализации концепции существенности во внешнем и внутреннем аудитах. С учетом специфики теоретико-методологических и праксеологических аспектов внутреннего аудита предложен алгоритм реализации концепции существенности при его планировании и проведении.

Ключевые слова: существенность, внешний аудит, внутренний аудит.

Kopotiienko T.Yu., Nezhyva M.O. THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF REALIZATION OF THE CONCEPT OF MATERIALITY IN AUDITING

This article explores the essence and purpose of the concept of materiality in planning and conducting internal and external audits. It is identified the features of realization of the concept of materiality in the external and internal audit. It is offered the algorithm of implementing the concept of materiality in planning and implementation of internal audit with considering the specific its theoretical-methodological and praxeological aspects.

Keywords: materiality, external audit, internal audit.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Планування є обов'язковою й загальноновизнаною науковцями стадією будь-якого контрольного процесу. Належне здійснення планування зовнішнього та внутрішнього аудитів суб'єкта господарювання є вагомим передумовою досягнення мети контрольного заходу у максимально ефективний спосіб. Важливість планування посилюється тим, що на його результатах ґрунтуються дії суб'єкта контролю в межах кожної наступної стадії. Нині недостатньо дослідженими, проте від того не менш значущими аспектами планування зовнішнього та внутрішнього аудитів є питання, пов'язані з визначенням суттєвості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні наукові напрацювання, пов'язані з трактуванням сутності та розробленням

методичних підходів до визначення суттєвості, переважно присвячені дослідженням теорії і практики незалежного професійного (зовнішнього) аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання. Зокрема, теоретичні та методичні аспекти суттєвості у контексті зовнішнього аудиту розглядали Н.І. Дорош [1], Ю.Ю. Кочинев [2], М.О. Никоневич [3], О.А. Петрик [4], К.О. Редько [5] та інші науковці. Окремі аспекти суттєвості у внутрішньому аудиті було розглянуто у працях К.О. Назарової [6] та О.А. Петрик [7]. Позитивно оцінюючи науковий доробок учених, зазначимо, що реалізація концепції суттєвості у внутрішньому та зовнішньому аудитах має відбуватися з урахуванням того, що зазначені форми контролю відрізняються метою, завданнями, суб'єктами їх проведення тощо,

що зумовлює незавершеність окремих теоретико-методологічних та праксеологічних питань суттєвості в аудиті.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення сутності, призначення та особливостей реалізації концепції суттєвості у зовнішньому та внутрішньому аудитах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Огляд літературних та нормативних джерел засвідчив, що поняття «суттєвість» в аудиті визначають як концепцію [7]; характерні властивості інформації, на дослідження яких спрямовані процедури аудиту; об'єкт аудиторського дослідження [8, с. 226–227]; один із критеріїв якості інформації [9]; основне поняття методології аудиту [2, с. 1].

Не можна заперечувати того, що суттєвість є концептуальним поняттям методології аудиту, адже воно фігурує у визначенні мети аудиту, яка полягає у формуванні в аудитора підтвердженої доказами впевненості щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих перекручень, спричинених шахрайством або помилкою. Залежно від рівня такої впевненості у підсумковому документі аудитор висвітлює модифіковану або немодифіковану думку відносно достовірності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах [7, с. 441].

Слушною є також позиція С. Преснякова, який вважає, що «...суттєвість слід уважати критерієм якості інформації» [9]. Дійсно, аудитор оцінює фінансову інформацію на предмет достовірності її розкриття у звітності в усіх суттєвих аспектах. Достовірність, як визнають науковці, є характеристикою якості інформації [8, с. 226–227]. Таким чином, суттєвість є підставою (критерієм) для оцінювання звітності як достовірної чи недостовірної.

Поняття суттєвості часто трактують через визначення рівня суттєвості, яке досить чітко регламентовано в національних правилах аудиторської діяльності [10], норми яких не суперечать Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА), де зазначається, що рівень суттєвості слід уважати загальним обсягом допустимих перекручень даних бухгалтерської (фінансової) звітності, який не впливає на якість рішень, які приймаються користувачами бухгалтерської (фінансової) звітності на підставі цієї звітності [10].

Очевидно, що ідеальним варіантом є відсутність жодних викривлень у звітній інформації, тобто її абсолютна достовірність. Однак

на практиці забезпечити абсолютну точність складання фінансової звітності дуже складно. Це зумовило застосування в аудиті концепції суттєвості, відповідно до змісту якої аудитор не повинен встановлювати достовірність звітності з абсолютною точністю, однак має висловити думку відносно її достовірності в усіх аспектах, які є суттєвими. Тобто фінансова звітність може містити перекручення чи упуцнення даних, однак якщо вони не відповідають ознакам суттєвих, аудитор не враховує їх під час надання висновку про достовірність інформації. З практичного погляду якщо фінансова звітність містить лише незначні перекручення даних, які ніяк не вплинуть на економічні рішення користувачів, аудитору не доречно надавати звіт з негативною чи інакшою модифікованою думкою, тим самим псувати репутацію клієнту та викликати недовіру в інвесторів.

Зазначимо, що концепція суттєвості реалізується нині навіть у практиці проведення державного фінансового аудиту [11], що є важливою методологічною особливістю, яка відрізняє дану форму контролю від більш звичної для вітчизняних підприємств ревізії.

Визначення критеріїв суттєвості вже тривалий час є предметом значного наукового дискурсу фахівців, які проводять дослідження з проблематики аудиту. Спірні моменти переважно стосуються питання, як правильно встановити межу (рівень/порог/величину) суттєвості, яка є граничною сумою викривлень у фінансовій звітності, перевищення якої не дасть користувачеві змогу приймати на її основі правильні економічні рішення. Встановлення критеріїв суттєвості на стадії планування контрольного заходу має велике значення, оскільки це впливає на визначення характеру, термінів, обсягу і послідовності застосування подальших аудиторських процедур; на оцінювання ідентифікованих викривлень/упущень інформації та визначенні їхнього впливу на достовірність даних, що підлягають перевірці.

МСА надає певні рекомендації щодо вибору базових показників та підходів до розрахунку межі суттєвості, однак у цілому визначає оцінку суттєвості предметом професійного судження аудитора, тим самим перекладаючи відповідальність за коректність її застосування на суб'єкта проведення аудиту. На нашу думку, індикаторами коректності прийняття аудитором рішень щодо суттєвості викривлень у фінансовій інформації можуть бути лише події після дати аудиту. Зокрема,

тотожність результатів контролю за подальшої перевірки результатів діяльності суб'єкта господарювання державними органами; відсутність обґрунтованих претензій від користувачів фінансової звітності внаслідок прийняття ними неправильних економічних рішень; відповідність висновку щодо неперервності діяльності суб'єкта господарювання фактичним результатам його функціонування.

Під час розкриття питань, які стосуються застосування концепції суттєвості в аудиті, МСА 320 надає визначення поняття суттєвого викривлення. Відповідно до положень МСА 320, викривлення чи пропуск інформації слід уважати суттєвим, якщо, ґрунтуючись на своєму професійному судженні, аудитор вважає, що вони окремо або в сукупності можуть спричинити вплив на економічні рішення користувачів фінансової звітності [7, с. 338].

Причинно-наслідковий зв'язок суттєвих викривлень на рішення користувачів через сприйняття інформації достовірною зображено на рис. 1.

За результатами аналізу положень МСА 320, частково інтерпретованих на рис. 1, можна сформулювати такі висновки. По-перше, викривлення інформації визнається суттєвим, якщо воно володіє здатністю впливати на сприйняття представленої фінансової звітності як достовірної. По-друге, визначальним фактором, яким має керуватися аудитор під час установлення критеріїв суттєвості для оцінки достовірності фінансової звітності, є потреби й інтереси користувачів фінансової звітності. Визначення, представлено в МСА 320, розділяє В.В. Рядська, звертаючи увагу на те, що суттєвість завжди буде характеризуватися різними якісними й кількісними параметрами залежно від груп користувачів звітної інформації та умов її застосування [8, с. 227]. Залежність межі суттєвості від вагомості статті чи показника фінансової звітності для конкретного користувача визнає також О.Ю. Зіборєва [12, с. 24].

Очевидно, що у кожного користувача фінансової звітності може бути власне бачення достовірності інформації залежно від їхніх потреб, цілей і обставин використання

фінансових даних. У МСА 320 зазначено, що встановлення межі суттєвості є предметом професійного судження аудитора та ґрунтується на усвідомленні ним потреб та інтересів користувачів фінансових даних, висвітлених у звітності [7, с. 338]. Це свідчить про високий рівень суб'єктивності під час оцінки суттєвості в аудиті як із позиції користувача, так і з позиції аудитора. Як доречно зазначає автор праці [9], різне сприйняття користувачами інформації як суттєвої дає змогу стверджувати про те, що суттєвість залежить від свідомості суб'єкта оцінювання, а якість інформації є її суб'єктивною, а не об'єктивною властивістю.

У межах проведення зовнішнього аудиту чітко ідентифікувати всіх потенційних користувачів фінансової звітності та достеменно визначити їхні індивідуальні потреби в інформації, що підлягає оприлюдненню, неможливо. Крім того, інтереси деяких користувачів можуть значно відрізнятися від інтересів інших і сприйняття ними достовірності фінансової інформації, відповідно, також. Із цієї причини аудитору складно визначити, яка сума похибки у звітності для кожного з них буде критичною під час прийняття економічного рішення. З огляду на зазначене, МСА 320 рекомендують аудитору під час висловлення своєї професійної думки керуватися усвідомленням загальних інтересів користувачів звітності як зацікавленої групи [7, с. 338]. На практиці, керуючись зазначеною нормою, аудитор визначає межу суттєвості певною мірою інтуїтивно, здійснюючи приблизний розподіл величини суттєвості по статтях залежно від їх вагомості, внаслідок чого, як доречно зазначає А.А. Шапошников, «розмежування двох станів звітності, які називаються достовірними та недостовірними, знаходиться часом у площині відчуттів, аніж будь-яких свідомих пояснень» [13].

Резюмуючи вищевикладене, зазначимо, що, на нашу думку, проблема розриву очікувань через розбіжності у сприйнятті звітності достовірною певними категоріями користувачів та аудитором у зовнішньому обов'язковому аудиті більшою чи меншою мірою завжди матиме місце.

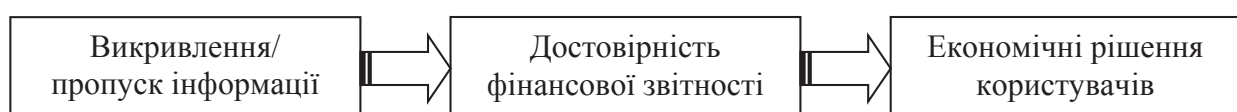


Рис. 1. Причинно-наслідковий зв'язок суттєвих викривлень та рішень користувачів звітності

Джерело: розроблено авторами на основі [7]

Під час застосування суттєвості у внутрішньому аудиті складається дещо інакша ситуація. Як зазначає О.А. Петрик, на відміну від зовнішнього аудиту, де концепція суттєвості застосовується у контексті оцінки фінансової звітності, у внутрішньому аудиті на предмет суттєвості може оцінюватися викривлення або відхилення щодо найрізноманітніших аспектів господарської діяльності. Дослідниця також указує на можливість різного сприйняття та оцінки рівня суттєвості суб'єктом внутрішнього та зовнішнього аудитів відносно ідентичного відхилення, а тому проведення внутрішнього аудиту потребує диференціації критеріїв суттєвості для кожного об'єкта [4, с. 369–370]. Разом із тим О.П. Мозгова та С.М. Губенко вважають за доцільне застосовувати концепцію суттєвості виключно під час оцінювання статей фінансової звітності, а тому вчені не вбачають потреби у виборі різних критеріїв під час проведення внутрішнього та зовнішнього аудитів [14, с. 68–71].

Необхідність застосування концепції суттєвості під час проведення внутрішнього аудиту зумовлюємо такими міркуваннями. Як відомо, однією з основних вимог до якості інформаційного забезпечення системи управління суб'єктом господарювання є доцільність інформації, що постачається. Це означає, що під час формування інформаційного забезпечення власників, які приймають рішення у межах стратегічного управління суб'єктами господарювання, варто абстрагуватися від даних, які не впливають на прийняття користувачами управлінських рішень. Отже, внутрішній аудит як функція управління має забезпечувати власника (співвласників) суб'єкта господарювання інформацією, яка становить споживчу цінність для користувача і впливає на процес прийняття ним управлінських рішень, абстрагуючись від тієї інформації, що такої властивості не має. А згідно з термінологією МСА [7] та позицій учених [8; 9; 12], саме здатність інформації впливати на прийняття рішення користувачем є основною характеристикою, яка визначає її як суттєву.

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту висвітлюють лише концептуальні засади внутрішнього аудиту, а тому практичних рекомендацій щодо проведення такої форми контролю не містять. У даному аспекті зазначимо, внутрішній та зовнішній аудити відрізняються метою проведення, об'єктами, підходами до організації діяльності та контрольних заходів тощо,

однак характеризуються подібним методичним інструментарієм.

З огляду на вищевикладене, значна кількість положень МСА становить практичну цінність та має бути досліджена для їх застосування у первинному чи адаптованому вигляді у внутрішньому аудиті. Крім того, на думку К.О. Назарової, планувати внутрішній аудит з урахуванням вимог до проведення зовнішнього аудиту навіть необхідно, оскільки це є підґрунтям для одержання синергічного ефекту від взаємодії обох видів аудиту [15].

На стадії планування внутрішнього аудиту потрібно встановити межу суттєвості, яка є максимально допустимою сумарною величиною викривлень (пропусків) у представленій інформації, яка не вплине на рішення користувачів. Інакше кажучи, необхідно визначити кількісний аспект суттєвості. Результати досліджень С.В. Бардаша [16, с. 347–360] дали змогу встановити, що внутрішній аудит має правові підстави впровадження лише у господарських товариствах та інших корпоративних утвореннях із дворівневою системою управління, де має місце розмежування функцій володіння та оперативного управління бізнесом. Внутрішній аудит у такому разі є формою внутрішнього контролю власників (акціонерів/учасників) підприємства над діяльністю менеджерів вищого рівня. При цьому ініціатором та користувачем результатів внутрішнього аудиту є власник (співвласники) господарського товариства або іншого виду корпоративного утворення.

З огляду на зазначене, для встановлення прийнятної межі суттєвості на стадії планування контрольного заходу внутрішньому аудиту доцільно узгодити межу суттєвості із власником (співвласниками) суб'єкта господарювання. Межа суттєвості встановлюється як відсоток від обсягу статті звітності, яким власник чи співвласники можуть знехтувати під час прийняття управлінських рішень.

Сформована таким шляхом межа суттєвості визначає кількісний аспект для оцінки фактично ідентифікованих викривлень інформації за об'єктом перевірки. Якщо власників господарського товариства декілька і для кожного з них прийнятна межа суттєвості різна, кількісним аспектом суттєвості варто застосовувати найнижчий показник з одержаних внутрішнім аудитором за результатом здійснених запитів. Звісно, встановлення межі суттєвості як максимально допустимого відсотку викривлень від суми витрат шляхом запиту користувачу результатів внутрішнього

аудиту є суб'єктивною оцінкою достовірності звітності зацікавленою стороною, але ж саме на необхідності встановлення межі суттєвості залежно від суб'єктивних потреб користувача інформації наголошують як МСА [7], так і більшість учених, які досліджують проблематику суттєвості в аудиті [1–4; 8; 15]. Із приводу можливого зауваження щодо трудомісткості цього кроку зазначимо, що дану функцію може виконати спостережна рада господарського товариства (корпоративного утворення), яка є органом, що представляє інтереси власників.

МСА зобов'язує аудитора оцінювати ідентифіковані викривлення щодо їх суттєвості, орієнтуючись на те, чи можуть такі викривлення вплинути саме на економічні рішення користувачів фінансової звітності [7]. Під час застосування концепції суттєвості у внутрішньому аудиті, на нашу думку, варто оцінювати вплив не лише на економічні (що є пріоритетним), але й на інші види управлінських рішень (організаційні, адміністративні, технологічні тощо), які приймають власники суб'єктів господарювання.

Відповідно до положень МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», зовнішньому аудиторю рекомендується визначати також суттєвість виконання [7].

Включення до термінології МСА 320 поняття «суттєвість виконання» зумовлюється таким. Відповідно до вимог зазначеного стандарту, аудитор має забезпечити зменшення до припустимого рівня ймовірності того, що невиявлені викривлення інформації у звітах перевищать загальну межу суттєвості для фінансової звітності, тому якщо аудиторські процедури плануються так, щоб виявити викривлення, які перевищують N-суму, існує ймовірність того, що загальна сума невиявлених несуттєвих викривлень може перевищити встановлений поріг похибок. Це зумовлює необхідність формування певного люфту для зменшення ризику того, що невиявлені перекручення інформації перевищать допустиму межу суттєвості.

Згідно з МСА 320, суттєвість виконання означає кількісну величину, встановлену на рівні нижчому, ніж межа суттєвості для фінансової звітності, задля мінімізації ризику того, що не ідентифіковані аудитором викривлення перевищать межу суттєвості, допустиму для фінансових звітів загалом [7].

Разом із тим К.В. Саханевич та В.М. Чубай зауважують щодо необґрунтованості введення терміну «суттєвість виконання», оскільки аудитор і без того має право перегля-

дати величину суттєвості під час проведення аудиту, зокрема за потреби встановлювати нижчу її межу [18, с. 228].

На нашу думку, введення поняття «суттєвість виконання» не позбавлене раціонального сенсу, однак дискусій із цього приводу можна буде уникнути, якщо в аудиторському звіті, який оприлюднюється за результатами обов'язкового аудиту, буде передбачено розкриття застосованої аудитором межі суттєвості для фінансової звітності. У такому разі користувач буде поінформований щодо застосованого аудитором критерію оцінки достовірності інформації та на власний розсуд вирішуватиме, чи відповідає застосований рівень упевненості його особистим потребам. Тоді для планування аудиторських процедур аудитор дійсно буде доцільніше працювати з нижчим значенням межі суттєвості (суттєвістю виконання) для одержання більшої впевненості у забезпеченні межі суттєвості на рівні фінансової звітності у цілому, яку ми пропонуємо зазначати у звіті зовнішнього аудитора.

Вищезазначена рекомендація також повною мірою актуальна для використання у внутрішньому аудиті, що, звісно, підвищить інформативність висновку внутрішнього аудитора. Задля більшої впевненості під час надання висновку суб'єкт контролю може працювати із суттєвістю виконання у процесі проведення внутрішнього аудиту, яка встановлюється на розсуд внутрішнього аудитора як відсоток від загальної межі суттєвості за об'єктом перевірки, прийнятної з позиції власника (співвласників).

Ще одним дискусійним, на нашу думку, поняттям, яке вводять МСА, є «явно незначне викривлення». МСА 450 рекомендує аудиторю визначати суму, нижчу за яку перекручення/упущення даних можливо вважати «явно незначними». МСА 320 дає змогу не накопичувати явно несуттєві викривлення і, відповідно, не оцінювати їх вплив на фінансову звітність, однак за умови, що вони будуть визнані такими не лише кількісно, але й за характером та обставинами їх виникнення [7, с. 401]. Упущення цієї рекомендації, на нашу думку, зумовило істотний недолік алгоритму визначення суттєвості, запропонованого у роботі [18, с. 228]. Відповідно до пропозицій співавторів праці, якщо кожне окремо виявлене викривлення у фінансовій звітності не перевищує рівня суттєвості виконання, воно розглядається як несуттєве, а подальшим кроком, згідно з алгоритмом, є надання

немодифікованого висновку. Таким чином, акумулюються та порівнюються із загальним рівнем суттєвості для фінансової звітності тільки ті суми викривлень, які перевищують рівень суттєвості виконання. Після кількісного оцінювання дана група викривлень також піддається аналізу за якісними ознаками.

Недоліком представленого авторами підходу вважаємо те, що він зумовлює зростання ризику невиявлення для аудитора та формування у нього необ'єктивної думки. Так, дотримуючись запропонованого алгоритму дій, аудитор відхилятиме всі викривлення, які не перевищують рівня суттєвості виконання, відповідно, не враховуватиме їх під час проведення подальших аудиторських процедур, не перевірятиме за якісним аспектом. На нашу думку, викривлення, які не перевищують рівня суттєвості виконання, окремо чи у сукупності, також можуть нести в собі суттєві загрози та ризику для фінансового стану чи безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, це стосується порушень норм законодавства, які за кількісним критерієм можуть не перевищувати суттєвість виконання на дату проведення аудиту, але через певний часовий проміжок зумовити істотні негативні економіко-правові наслідки для підприємства або ж посадових осіб.

З огляду на зазначене, виключати дану групу викривлень із переліку тих, що оцінюються за якісними ознаками, не доцільно. Крім того, викривлення, які не перевищують рівня суттєвості виконання за окремими статтями чи класами операцій, також потрібно акумулювати із загальною сумою викривлень у звітності, оскільки вони можуть бути тим фактором, який спричинить перевищення суми знайдених помилок над рівнем суттєвості для фінансової звітності загалом і зумовить модифікацію аудиторської думки.

Окрім вищезазначеного, викликає запитання власне факт застосування «суттєвості виконання» як критерію визнання викривлення явно несуттєвим. Мусимо зауважити, що ніде в МСА прямо не вказано, що суттєвість виконання є критерієм визнання викривлення явно несуттєвим. До того ж звернемо увагу, що використання поняття «суттєвість виконання» як критерію визнання викривлення явно несуттєвим суперечитиме представлений у МСА меті встановлення суттєвості виконання, яка полягає у мінімізації ризику того, що не ідентифіковані і не усунуті перекручення інформації у своїй сукупності перевищать межу суттєвості, встановлену для

звітності загалом [7]. На наше переконання, у даному разі має місце підміна понять. З огляду на дискусійність коректності застосування науковцями цих термінів, потрібно конкретизувати визначення суттєвості виконання в МСА з поясненням механізму її застосування на конкретному прикладі, а також увести термін для позначення критерію визнання викривлення явно несуттєвим. Дотримуючись визначення поняття «суттєвість виконання» в МСА, будемо застосовувати його як певний «резерв помилки» для зменшення ризику невиявлення під час проведення зовнішнього чи внутрішнього аудиту.

Поділяємо думку О.А. Петрик, яка зазначає про необхідність застосування комплексного підходу до оцінки суттєвості викривлення, враховуючи крім кількісного також якісний аспект суттєвості [4, с. 369–370]. У даному разі варто звернути увагу на роз'яснення цього питання в МСА, де зазначається, що існування певних обставин може зумовити доцільність оцінки викривлення (окремо чи у поєднанні з іншими) як суттєвого навіть якщо його величина не перевищує встановлену межу суттєвості. А тому МСА наголошують на необхідності досліджувати невикорисливані викривлення даних не лише за обсягом, але й характером та умовами їх появи [7, с. 339].

З урахуванням вищевикладених положень, пропонуємо алгоритм застосування суттєвості та оцінки ідентифікованих викривлень під час планування та проведення внутрішнього аудиту (рис. 2).

Результатом оцінювання суттєвості є висновок внутрішнього аудитора щодо достовірності представлені інформації у суттєвих аспектах.

МСА 320 містить твердження про взаємозалежність межі суттєвості та аудиторського ризику, тобто чим вища межа суттєвості, тим нижчого значення набуває аудиторський ризик, і навпаки, з чим погоджуємося. Разом із тим слід конкретизувати, що рівень аудиторського ризику на визначення величини суттєвості не впливає, оскільки межа суттєвості має ґрунтуватися на розумінні потреб користувачів. Межа суттєвості впливає на аудиторський ризик, однак рівень аудиторського ризику на межу суттєвості не може впливати.

Із цієї причини не можемо погодитися з науковою позицією, яка полягає у рекомендації за потреби зниження аудиторського ризику встановлювати рівень суттєвості нижчий, аніж той, що було визначено на стадії планування контрольного заходу [19, с. 31]. Це пояснюємо

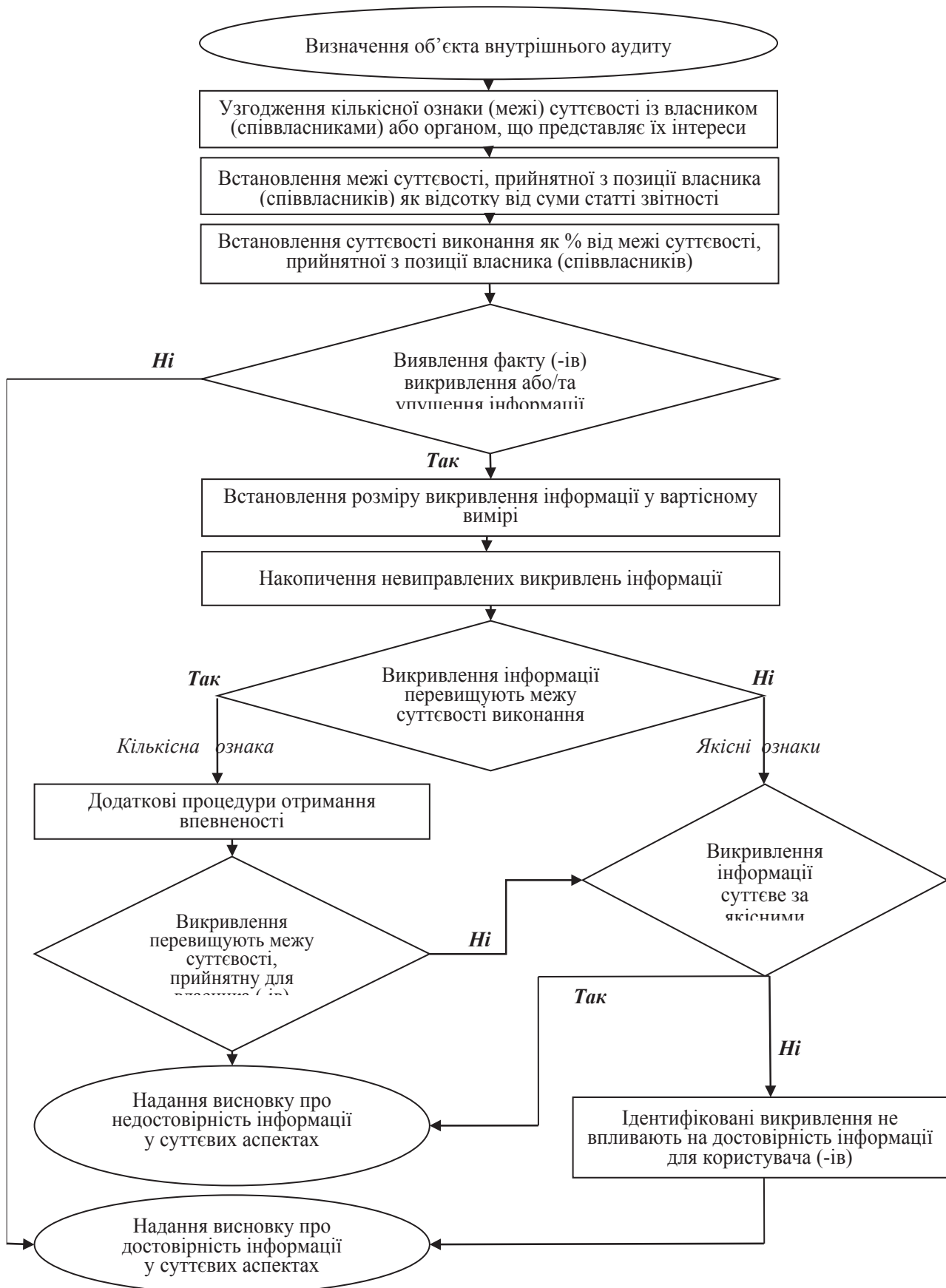


Рис. 2. Алгоритм реалізації концепції суттєвості під час планування та проведення внутрішнього аудиту

Джерело: розроблено авторами

тим, що така процедура буде суто технічною та ігноруватиме потреби користувачів інформації. Зниження рівня суттєвості на стадії проведення внутрішнього аудиту підприємств є допустимим, однак за виникнення обставин, що зумовлюють зміну інтересів чи потреб користувачів інформації, наприклад необхідність тотальної економії.

Потребу у зниженні зависокого рівня аудиторського ризику не вважаємо причиною, яка дає підставу внутрішньому аудиту зменшувати попередньо встановлений рівень суттєвості. Більш раціонально у даному разі дотриматися вимог МСА, які зменшувати аудиторський ризик рекомендують через отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів [7, с. 441].

Установлені на стадії планування межа суттєвості та рівень аудиторського ризику застосовуються під час визначення характеру, термінів, обсягу і послідовності застосування аудиторських процедур, які за вимогами МСА

мають бути відображені у стратегії та розширеному плані аудиту.

Висновки з цього дослідження. Отже, дослідження сутності та призначення концепції суттєвості дало змогу обґрунтувати необхідність їх оцінювання під час планування та проведення зовнішнього та внутрішнього аудитів. Для адаптації наявних наукових розробок до потреб проведення внутрішнього аудиту було запропоновано алгоритм визначення суттєвості та оцінювання ідентифікованих викривлень під час планування та проведення внутрішнього аудиту, який містить етап узгодження кількісної ознаки суттєвості із власником (співвласниками), що дасть змогу максимально врахувати позицію замовника щодо критичної для прийняття управлінських рішень величини викривлення інформації про об'єкт перевірки та запобігати появі розбіжностей між очікуваннями користувача та суб'єктивною оцінкою межі суттєвості внутрішнім аудитором.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика : [монографія] / Н.І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
2. Кочинев Ю.Ю. Теоретические основы процессов моделирования и автоматизации аудита / Ю.Ю. Кочинев // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 5. – С. 1–12.
3. Никонович М.О. Організація та методика аудиту : [навч. посіб.] / М.О. Никонович, К.О.Редько, О.А. Юр'єва. – К. : Київ. нац. екон. ун-т, 2006. – 472 с.
4. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.06.04 / О.А. Петрик. – К., 2004. – 540 с.
5. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [монографія] / О.Ю. Редько. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.
6. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : [монографія] / К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : вид. 2014 р. / Пер. з англ. О.В. Селезньова, О.Л. Ольховікова. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2014. – 986 с.
8. Рядська В.В. Суттєвість як об'єкт аудиторського дослідження та критерій оцінювання достовірності фінансової інформації / В.В. Рядська // Вісник ЧДТУ. – 2013. – № 3(68) . – С. 226–231.
9. Пресняков С. О критериях качества в бухгалтерском учете и аудите / С. Пресняков [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/43905.html>.
10. Национальные правила аудиторской деятельности «Существенность в аудите» : Постановление Минфина Республики Беларусь от 28.04.2015 № 23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.by/upload/audit/rules/postmf_060301_24.pdf.
11. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (2015) : Рішення Рахункової палати України від 22.09.2015 № 5-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/metod_rek_fin_audit.pdf.
12. Зиборева О.Ю. Определение уровня существенности при проведении внутреннего аудита налоговых расчетов / О.Ю. Зиборева // Известия ИГЭА. – 2007. – № 3. – С. 23–25.
13. Шапошников А.А. Границы достоверности в аудите. / А.А. Шапошников, Д.С. Лутов // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 4. – С. 63–71.
14. Губенко С.М. Посібник для внутрішніх аудиторів банківських установ України / С.М. Губенко, О.П. Мозгова ; за ред. О.І. Кіреєва – Х. : Штрих, 2000. – 359 с.
15. Назарова К.О. Синергія внутрішнього та зовнішнього аудиту : дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.00.09 / К.О. Назарова. – К., 2015. – 533 с.

16. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : [монографія] / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
17. Неустроєв М.Ю. Оценка рисков в аудите при выборе аудиторских доказательств : дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 / М.Ю. Неустроєв. – Иркутск, 2011. – 161 с.
18. Саханевич К.В. Визначення рівня суттєвості в процесі аудиту / К.В. Саханевич, В.М. Чубай // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2012. – № 722. – С. 225–230.
19. Мазур В.П. Суттєвість і аудиторський ризик при здійсненні аудиту фінансових результатів від сільсько-господарської діяльності / В.П. Мазур // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 1(67) . – С. 25–32.