



***Существенность
в аудите***

Регулирование

- МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»

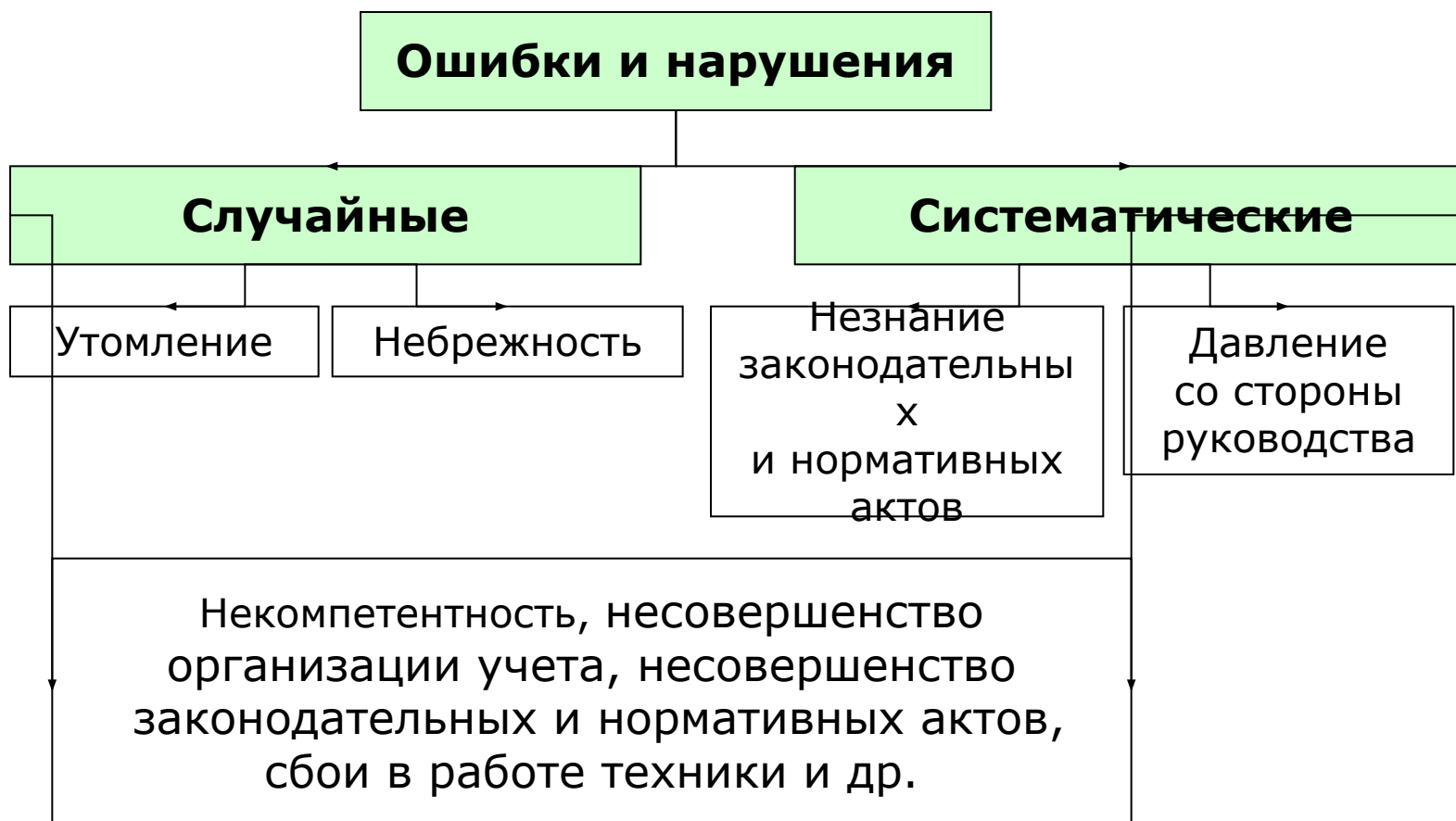
Классификация возможных ошибок (Кочинев Ю.Ю.)

- по причинам возникновения;
- по распределению в бухгалтерской отчетности;
- по месту возникновения;
- по содержанию;
- по характеру;
- по возможным последствиям;
- по связи со стоимостью документа, содержащего ошибку.

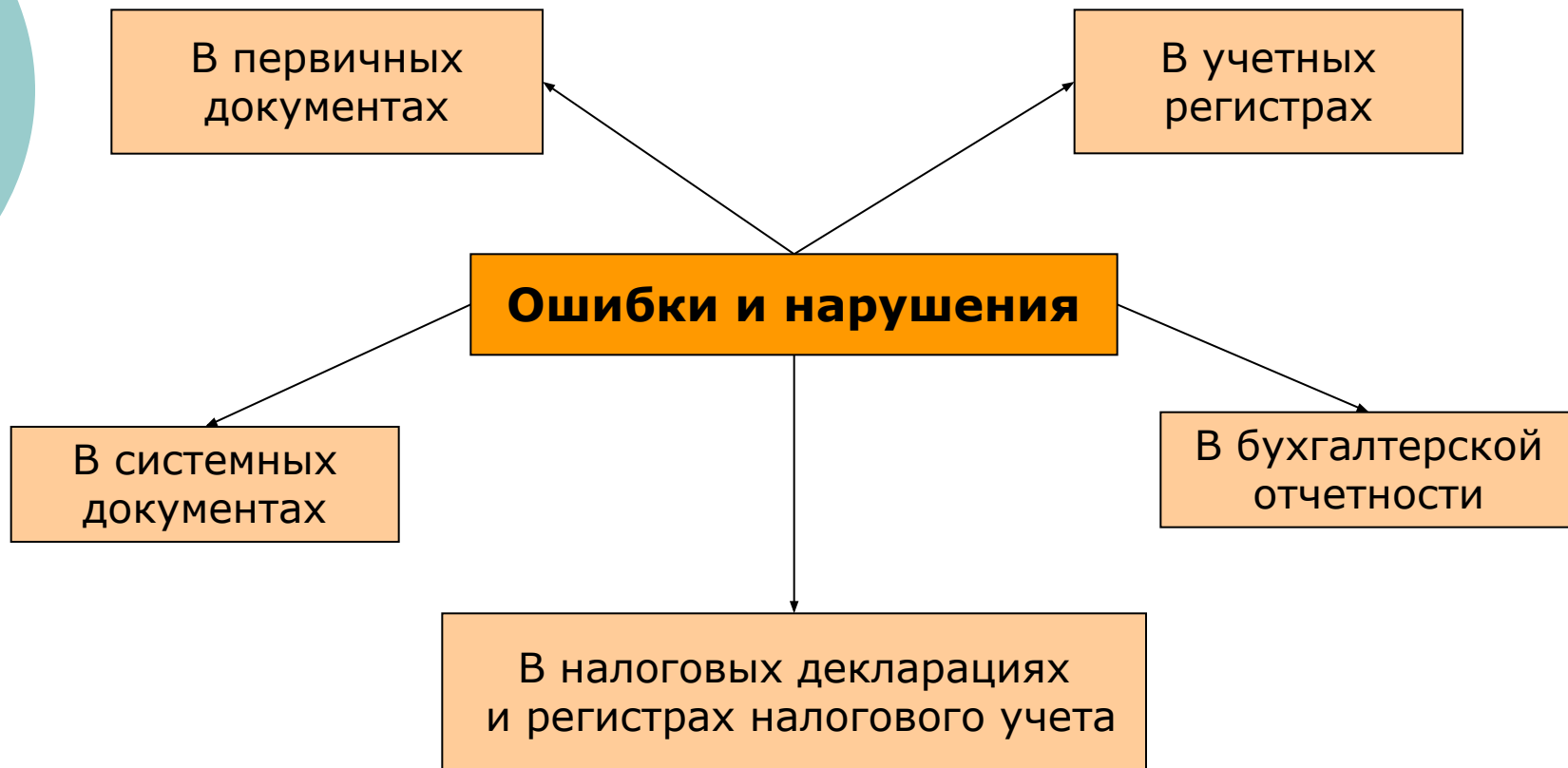
По причинам возникновения



По распределению в бухгалтерской отчетности



По месту возникновения



По содержанию (начало)

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Пример
1	Первичные документы, учетные регистры	Формальные	Несоответствие формы документа установленной, отсутствие установленных реквизитов, незаполнение реквизитов и т.д.
2	Первичные документы, учетные регистры	Арифметические	Неправильный результат арифметического действия
3	Первичные документы, учетные регистры	Промахи	Описка, запись не в ту графу, запись не того числа и т.д.
4	Первичные документы, учетные регистры	Хронологические	Несоответствие дат, например к авансовому отчету от 15.03.2007 приложен товарный чек от 20.03.2007
5	Первичные документы, учетные регистры	Пересчетные	Неправильный пересчет валюты в рубли (не на ту дату, не тот курс и т. д.)

По содержанию (продолжение)

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Пример
6	Учетные регистры	Неотражение (неполнота отражения) операций	Не начислена арендная плата, причитающаяся по договору, не отражена курсовая разница, возникшая на расчетах в валюте на конец периода, не оприходован полученный товар и пр.
7	Учетные регистры	Неправильное отражение операций	Отражение операций не на тех счетах (например, товар, полученный от комитента, оприходован комиссионером на счете 41); отражение неправильных сумм (например, НДС предъявлен бюджеты в большей сумме, чем указано в счет-фактуре)
8	Учетные регистры	Отражение операций без оснований	Отражение операции без первичного документа, по недействительному первичному документу, по первичному документу несоответствующей формы или содержания и пр.

По содержанию (продолжение)

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Пример
9	Учетные регистры	Отражение операций, совершенных с нарушением порядка, установленного законодательными и нормативными актами	Отражение услуг по сделке, не зарегистрированной в установленном порядке, недействительной сделке, отражение выручки от деятельности, осуществляемой без требуемой лицензии
10	Учетные регистры	Отражение операций не в том учетном периоде	Оприходование материальных ценностей до перехода права собственности, отнесение оказанных в прошедшем учетном периоде услуг на себестоимость текущего учетного периода и т.д.

По содержанию (продолжение)

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Пример
11	Учетные регистры	Ошибка в расчетах	Применение ошибочных расчетных формул, использование в расчетных формулах не тех исходных значений и т.д.
12	Учетные регистры	Отсутствие регистров бухгалтерского учета	Отсутствует аналитический учет к счету 60 по каждому поставщику, отсутствует книга продаж, отсутствует кассовая книга и т.д.
13	Учетные регистры	Несоответствие друг другу данных разных учетных регистров	Итог книги продаж не соответствует кредитовому обороту счета 68 в части НДС и т.д.
14	Учетные регистры, отчетность	Ошибки в оценке	Неверная переоценка ОС, неверная оценка товара, полученного по договору мены, неверная оценка стоимости НЗП и т.д.

По содержанию (продолжение)

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Пример
15	Отчетность	Неправильное заполнение отчетности, несоответствие данных отчетности учетным или отсутствие взаимосвязки отдельных данных	Нераспределенная прибыль отчетного года, указанная в пассиве баланса, не соответствует нераспределенной прибыли, определяемой по данным отчета о финансовых результатах и т. д.
16	Отчетность	Неполное заполнение отчетных данных	Незаполнение граф, предусмотренных законодательством, отсутствие пояснений и расшифровок и т.д.
17	Налоговые декларации	Несоответствие данных налоговых деклараций данным учетных регистров	Сумма НДС, отраженная в декларации, не соответствует итогу книги продаж и кредитовым оборотам счета 68 и т.д.

По содержанию (продолжение)

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Пример
18	Налоговые декларации	Неправильное заполнение налоговых деклараций	Заполнение деклараций не в соответствии с требованиями НК РФ и Приказов Минфина РФ
19	Налоговые декларации	Неправильное исчисление налога	Применение ставки $18/118 \cdot 100$ вместо 18% при исчислении НДС от базы без налога и т.д.
20	Налоговые декларации	Несвоевременная уплата (неуплата) налога	Перечисление дохода нерезиденту без удержания НДС и т.д.
21	Налоговые декларации	Необоснованное применение налоговых вычетов и налоговых льгот	Применение льгот, не предусмотренных законодательством

По содержанию (окончание)

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Пример
22	Системные документы	Отсутствие системных документов	Отражение операций без заключения договора, отсутствие учетной политики, непроведение инвентаризации и т.д.
23	Системные документы	Несвоевременное изготовление или изменение системных документов	Несвоевременное проведение инвентаризации, изменение учетной политики в течение учетного года и т.д.
24	Системные документы	Несоответствие системных документов законодательным и нормативным актам	Несоответствие учетной политики требованиям ПБУ, несоответствие текста договора требованиям ГК РФ и т.д.

По характеру

Ошибки и нарушения

Количественные

Арифметические

Пересчетные

Не отражение операций

Неправильное отражение операций и т.д.

Качественные

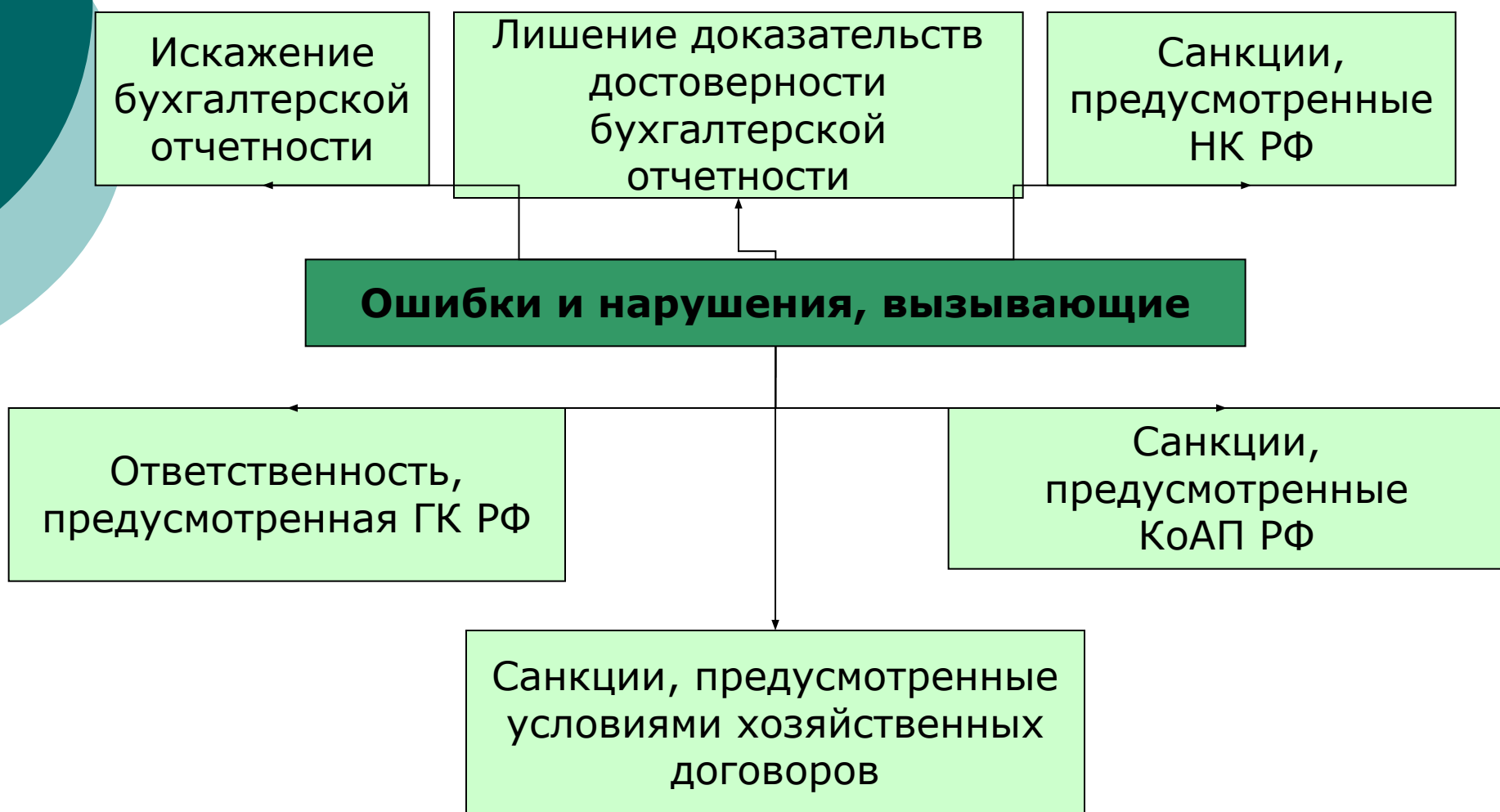
Отражение операций по сделкам, совершенным с нарушением законодательных и нормативных актов

Отсутствие регистров бухгалтерского учета

Неуплата налога

Отсутствие системных документов и т.д.

По возможным последствиям



По связи со стоимостью документа, содержащего ошибку

Количественные ошибки

Размер ошибки связан со стоимостью документа

Формальные ошибки в обязательных реквизитах счетов-фактур

Неотражение операций

Отражение операций без оснований

Необоснованное применение налоговых вычетов и льгот

Размер ошибки не связан со стоимостью документа

Арифметические

Пересчетные

Зависимость уровня существенности и аудиторского риска

Зависимость ОБРАТНАЯ

Чем **выше** уровень существенности, тем **ниже** уровень аудиторского риска

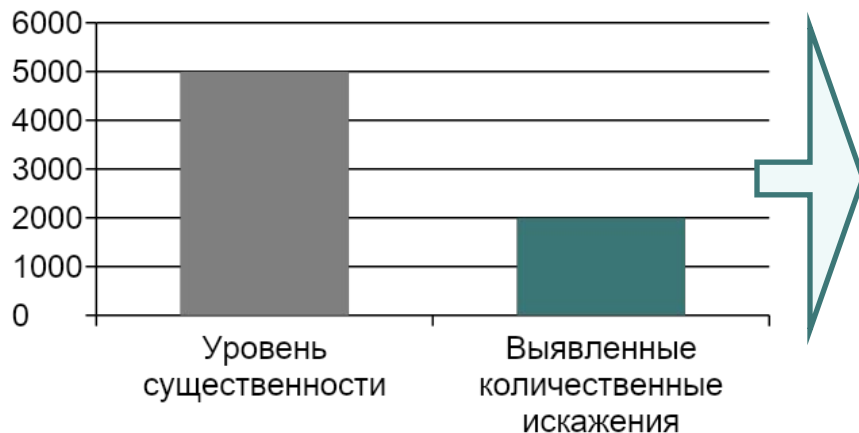
Если уровень существенности **повышается**, то уровень аудиторского риска **снижается**

Компенсация возможна посредством

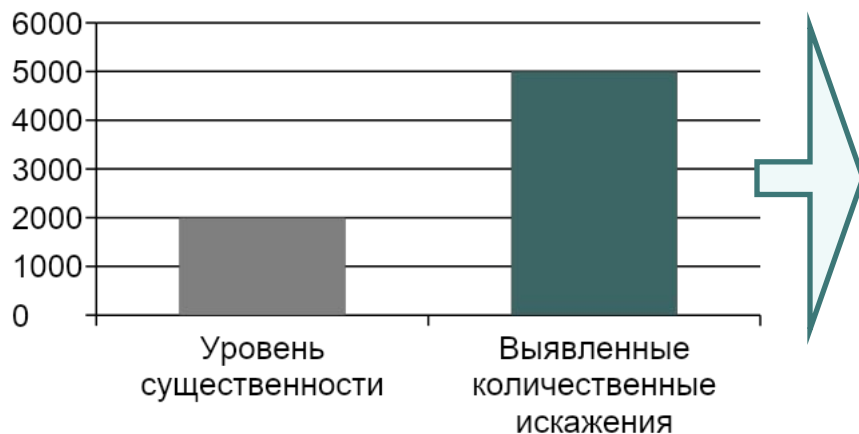
снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля и поддерживая его посредством проведения дополнительных или расширенных тестов средств контроля

снизив риск необнаружения путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу

Действия аудитора после завершения проверки

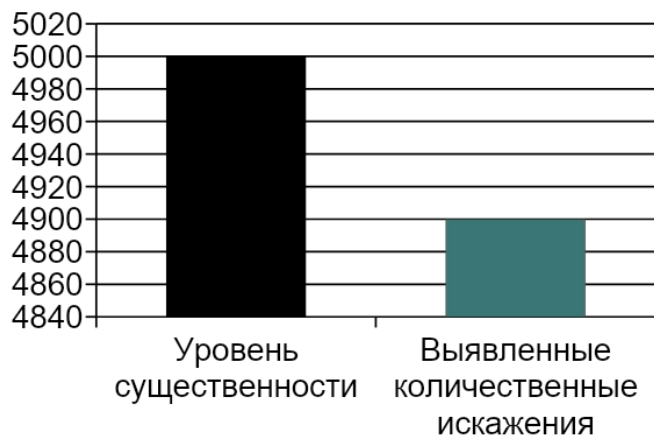


Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность является достоверной во всех существенных аспектах

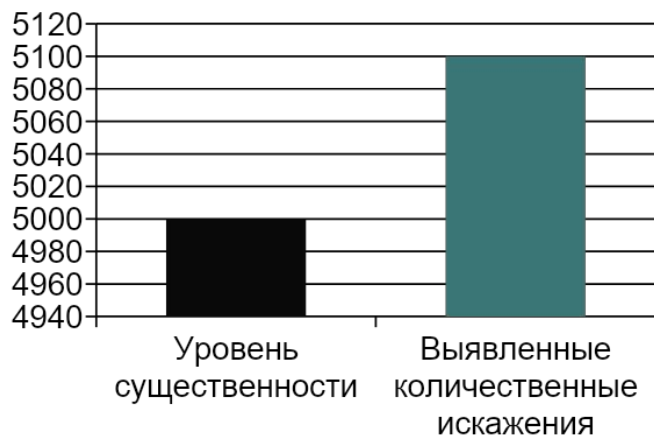


Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность в существенных отношениях не может быть признана достоверной

Действия аудитора после завершения проверки



Аудитор, используя свое профессиональное суждение, обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, какой вывод сделать в данной ситуации



Для уточнения может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур

Оценка уровня существенности



**В отношении
отчетности в
целом**



**В отношении
отдельных статей
(сальдо счетов,
оборотов и т.д.)**

Выборочное исследование

Существенность в выборочном исследовании и проверке – это общий показатель, однако он применяется в отношении конкретных сальдо счетов как наибольшая по размеру ошибка, которая может быть допущена

Допустимая ошибка

Устанавливая допустимую ошибку **ниже** уровня *существенности*, аудитор уменьшает вероятность того, что сумма расхождений (как выявленных, так и невыявленных) превысит уровень *существенности*

Допустимая ошибка = 0,5(0,75) от уровня существенности

Выборочное исследование



Метод расчета уровня существенности на основе долей от базовых показателей

В качестве **базовых показателей** могут быть взяты:

- 📌 объем реализации товаров, работ, услуг;
- 📌 себестоимость реализованной продукции;
- 📌 бухгалтерская прибыль до налогообложения;
- 📌 валюта баланса;
- 📌 внеоборотные активы;
- 📌 чистая прибыль.

Метод расчета уровня существенности на основе долей от базовых показателей

Доля (процент) от каждого базового показателя жестко НЕ установлена

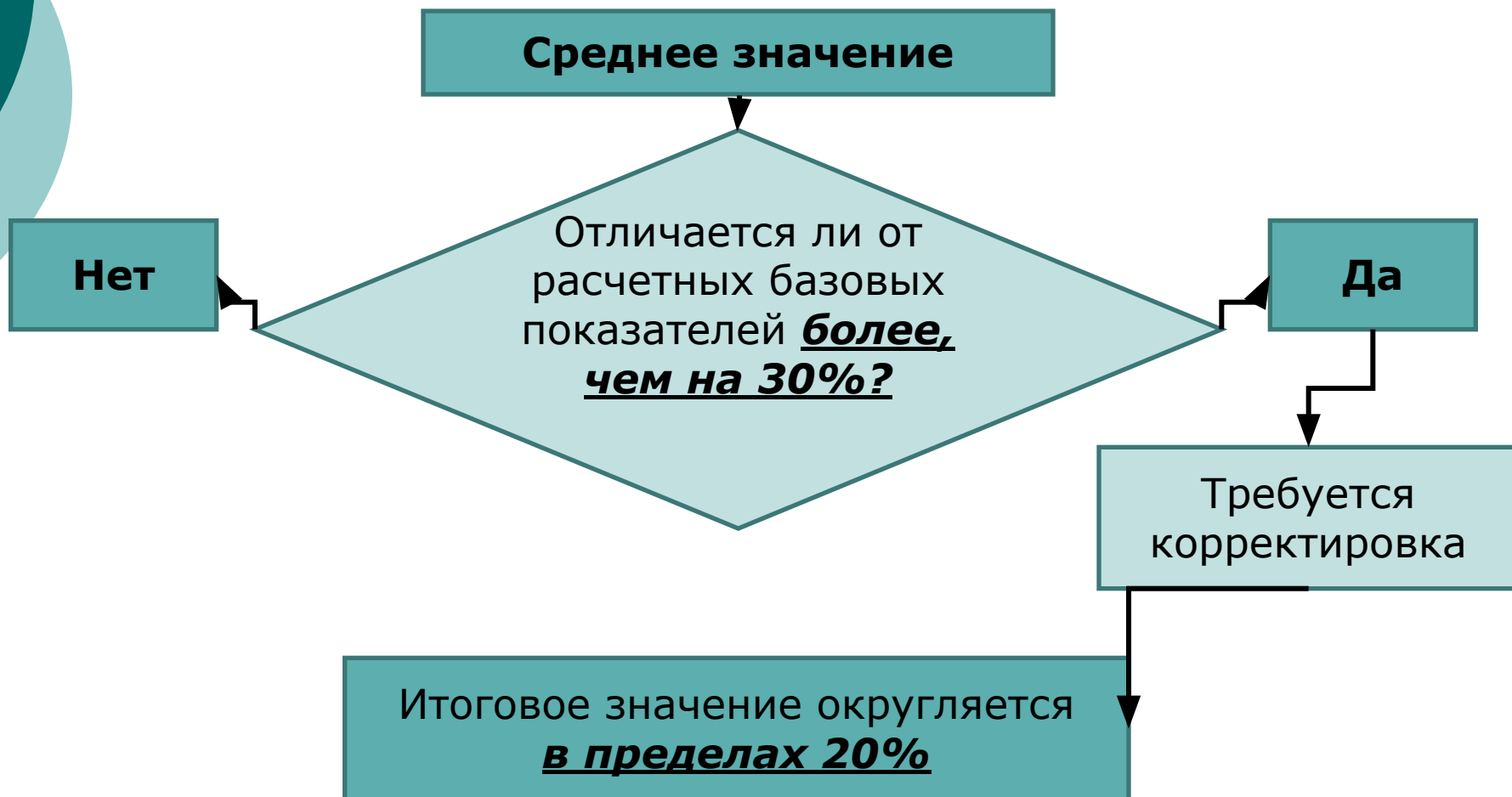
Как правило, берется в интервале
0,5 – 10 %

Метод расчета уровня существенности на основе долей от базовых показателей

Пример по ФПСАД №4 «Существенность в аудите» (старая редакция)

Базовые показатели	Сумма, в тыс. руб.	Доля в %	Расчетное значение
1	2	3	4=2*3
1. Выручка	135 000	2	2 700
2. Себестоимость реализованных товаров	130 000	2	2 600
3. Валюта баланса	105 000	2	2 100
4. Прибыль (убыток) до налогообложения	40 000	5	2 000
5. Чистая прибыль	21 000	5	1 050
6. Итого	X	X	10 450
7. Среднее арифметическое значение (стр. 6 гр. 4 / общее кол-во баз. показателей)	X	X	2 090

Метод расчета уровня существенности на основе долей от базовых показателей



Метод расчета уровня существенности на основе долей от базовых показателей

1. $2\ 090 > 1\ 050$ (расчетный показатель по чистой прибыли) **более, чем на 30%**

2. *Корректировка:* исключение из расчета среднего значения показателя чистой прибыли

3. *Пересчет среднего значения:*
 $(2700 + 2600 + 2100 + 2000) / 4 = 2350$

4. *Округление* полученного значения **в пределах 20%:** $2350 \Rightarrow 2000$

Уровень существенности = 2000

Вариант определения базовых показателей


Таблица 1
(тыс. руб.)

Базовый показатель	Бухгалтерский баланс			Отчет о финансовых результатах	
	на 31.12.13 г.	на 31.12.12 г.	на 31.12.11 г.	за 2012 г.	за 2013 г.
Выручка				845 400	735 600
Прибыль (убыток) до налогообложения				93 240	-224 320
Остаточная стоимость основных средств	550 540	445 090	325 350		

Вариант определения базовых показателей

Таблица 2

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля от базового показателя, %	Расчетное значение базового показателя для нахождения уровня существенности, тыс. руб. (гр. 2 x гр. 3)
1	2	3	4
Выручка	790 500 (845 400 + 735 600):2)	3	23 715
Прибыль (убыток) до налогообложения	158 780 (93 240 + [-224 320]):2)	5	7939
Остаточная стоимость основных средств	440 327 (550 540 +445 090 +325 350):3)	4	17 613
Итого	X	X	49 267
Среднее значение расчетного показателя	X	X	16 422



ДРУГИЕ МЕТОДЫ РАСЧЕТА УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ

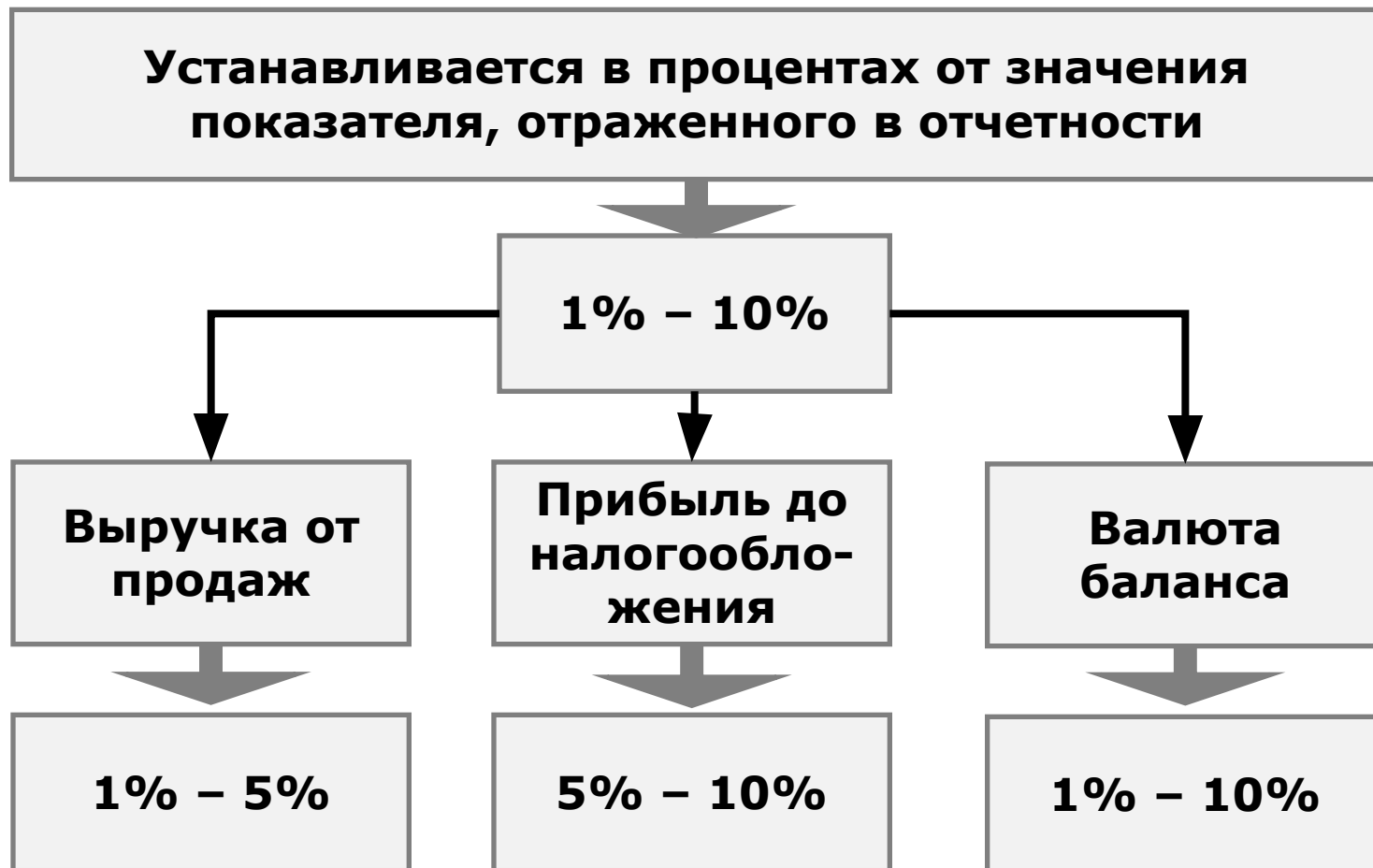
Метод, предлагаемый в работах Кочинева Ю.Ю.



Если $K < S$

то с надежностью P (риском $R = 1 - P$) информация, представленная в бухгалтерской отчетности достоверна

Выработанная опытом ведущих аудиторских фирм «золотая середина» уровня существенности



Пример

Наименование	Код строки баланса	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Внеоборотные активы	1100	36 793	29,3
Запасы	1210	44 202	35,2
Дебиторская задолженность	1230	32 520	25,9
Краткосрочные финансовые вложения	1240	2 138	1,7
Денежные средства	1250	5 902	4,7
Прочие оборотные средства	1260	4 018	3,2
Актив баланса	1600	125 573	100

Базовый показатель: валюта баланса. Доля: 5%.



УС валюты баланса = 6 280 тыс. руб.

Пример (продолжение)

**Сравниваем отдельные статьи с уровнем
существенности валюты баланса**

Статьи 1240,
1250, 1260

<

УС валюты
баланса



они не
существенны

**Выбор
базовых
показателей**



Статьи
1100, 1210,
1230

**Статья, для которой
УС не будет
установлен, но
которая
подвергнется
документальной
проверке**



Статья
1250

**Статьи, не подвергаемые
документальной проверке
(проверка ограничивается
аналитической
процедурой – сравнением
с результатами поверки
пред. отчетного года)**



Статьи 1240,
1260

Пример (продолжение)

Распределение S для статей баланса

поскольку

$$A = A1 + A2 + \dots + An$$

то

$$S = S1 + S2 + \dots + Sn$$

Наименование	Код строки баланса	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Внеоборотные активы (A1)	1100	36 793	29,3
Запасы (A2)	1210	44 202	35,2
Дебиторская задолженность (A3)	1230	32 520	25,9
Итого		113 515	90,4
Актив баланса (A)	1600	125 573	100

Пример (продолжение)

- $S1 = (29,3 / 90,4) \times 6,3 = 2,1$ млн. руб.;
- $S2 = (35,2 / 90,4) \times 6,3 = 2,4$ млн. руб.;
- $S3 = (25,9 / 90,4) \times 6,3 = 1,8$ млн. руб.

Проверка $S1 + S2 + S3 = 2,1 + 2,4 + 1,8 = 6,3$

Пример (продолжение)

Распределение уровня существенности между дебетовыми и кредитовыми оборотами

Конечное сальдо
(дебетовое) =
32 520 тыс. руб.

Начальное сальдо
(дебетовое) =
27 075 тыс. руб.

Счет 62

Обороты по
дебету (Од) = 68
720 тыс. руб.

Обороты по
кредиту (Ок) = 63
275 тыс. руб.

С для оборотов по
дебету:
 $(\text{Од} / (\text{Од} + \text{Ок})) \times 1800$
 $= 937 \text{ тыс. руб. (950}$
 тыс. руб.)

S (62) =
1 800 тыс.
руб.

С для оборотов по
кредиту:
 $(\text{Ок} / (\text{Од} + \text{Ок})) \times 1800$
 $= 863 \text{ тыс. руб. (850}$
 тыс. руб.)

Пример (продолжение)

Если в качестве базовых показателей выбраны прибыль до налогообложения и другие статьи отчета о финансовых результатах

Наименование	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Выручка от продаж (В)	2110	152 335
Себестоимость продукции (С)	2120	129 868
Прочие доходы (Д)	2340	22 857
Прочие расходы (Р)	2350	33 144
Прибыль до налогообложения (П)	2300	12 180

S для прибыли до налогообложения (5%) = 600 тыс. руб.

Пример (продолжение)

- $S_B = (B / (B+C+D+P)) \times S_{\text{п}} = 270 \text{ тыс. руб.};$
- $S_C = (C / (B+C+D+P)) \times S_{\text{п}} = 230 \text{ тыс. руб.};$
- $S_D = (D / (B+C+D+P)) \times S_{\text{п}} = 41 \text{ тыс. руб.};$
- $S_P = (P / (B+C+D+P)) \times S_{\text{п}} = 59 \text{ тыс. руб.};$

Методические подходы к расчету уровня существенности

Дедуктивный

определение **общей** величины допустимого уровня существенности и **последующего его распределения** между статьями отчетности

Индуктивный

определение существенности **отдельных статей** отчетности, а потом на основании **суммирования** всех оценок расчет общего уровня существенности

Индуктивный метод (пример)*

* Руденко И.В. Уровень существенности в аудите: методы определения

Суммарная граница существенности ошибки, рассчитанная таким способом, как правило, **не должна превышать 5-10% валюты баланса**

Активы	Сумма, тыс. руб.	Пассивы	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	90	Уставный капитал	100
Запасы	65	Резервный капитал	1
НДС по приобр. ценностям	18	Нераспределенная прибыль	45
Дебиторская задолженность	115	Кредиторская задолженность	313
Денежные средства	185	Доходы будущих периодов	14
Баланс	473	Баланс	473

Индуктивный метод (пример)

**НДС по приобр. ценностям,
Резервный капитал и Доходы
будущих периодов**

оценены как
несущественные и
исключены из проверки

Наименование статьи	Сумма, тыс. руб.	УС, %	УС, тыс. руб.
Основные средства	90	5	4,5
Запасы	65	5	3,25
Дебиторская задолженность	115	5	5,75
Денежные средства	185	3	5,55
Уставный капитал	100	5	5,0
Нераспределенная прибыль	45	5	2,25
Кредиторская задолженность	313	10	31,3
Итого	913	5,4	<u>57,6</u>

Метод Монтгомери*

*Дефлиз Д. Ф. Аудит Монтгомери / Д. Ф. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш; пер. с англ.: под ред. Я. В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.

Расчет уровня существенности происходит по формуле:

$$\mathbf{G = 1,6 \times N^{2/3}}$$

где N – базовый показатель, руб.

Адаптация подхода к российским компаниям:

$$\mathbf{G = k \times N^{2/3}, \quad \longrightarrow \quad G = 20 \times N^{2/3}}$$
$$\mathbf{G = N \times g.}$$

где k – искомый коэффициент уравнения дробно-степенной функции;

g – рекомендуемое «точечное» значение существенности по базовому показателю

Методика, учитывающая существенность раздела в валюте баланса*

*А.В. Линецким, М.Ю. Гаспарян, Е.Ю. Родиной

$$УС = \frac{В \cdot p}{100\%}$$

где УС – уровень существенности в денежном выражении, руб.;

В – валюта баланса на конец отчетного периода, подлежащего аудиторской проверке, руб.;

р – установленный аудитором процент существенности, %, определяемый по формуле:

$$p = 2 \cdot \left(1 + \sqrt{\frac{T}{В}} \right)$$

где Т – денежный оборот по счетам бухгалтерского учета за отчетный период (итоговая строка оборотно-сальдовой ведомости);

В – валюта баланса на конец отчетного периода.

Примерные критерии существенности (из учебника Шеремета А.Д.)

Показатели	% от показателя
Для показателей отчета о фин. результатах:	
товарооборот	0,5 – 1
валовая прибыль	1 – 2
прибыль до налогообложения	5
Для статей баланса:	
собственный капитал	5
общая стоимость используемых активов	1 – 2

Способы расчета УС в зависимости от типа компании (Шеремет А.Д.)

- для **публичных** компаний
5-10% от выбранного критического компонента (как правило нераспределенная прибыль отчетного периода)
- для **непубличных** компаний
Варианты:
 - 2% от оборотных активов или от уставного капитала;
 - 10% от нераспределенной прибыли отчетного периода;
 - 3-0,5% от выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг с использованием «скользящей шкалы»

Скользящая шкала

Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (млн. долл)	Корректирующий фактор
0,5	0,03
0,6	0,025
0,7	0,023
0,8	0,02
0,9	0,018
1	0,017
2	0,016
6	0,015
10	0,012
15	0,01
30	0,009
50	0,008
100	0,007
300	0,006
1000 и более	0,005

Пример

Выручка 12 500 000 долл.,

Существенность = $12\,500\,000 * 0,011 =$
137 500 долл.