

УДК 338.2

## **Существенность и её взаимосвязь с аудиторским риском: применение специализированных подходов к специфике деятельности предприятия**

**Сыроватский Елисей Юрьевич**

Студент кафедры экономики и управления,  
Старооскольский филиал Белгородского  
национально-исследовательского университета,  
309530, Россия, Старый Оскол, м-н Солнечный, 18;  
e-mail: yellisseye-yela@yandex.ru

### **Аннотация**

В процессе проведения аудиторской проверки хозяйствующего субъекта в условиях рыночной экономики актуализируются основные методики и принципы расчёта уровня существенности. Помимо того, что расчёт единого показателя существенности позволяет аудитору принять решение о применении соответствующих аудиторских процедур, распределение уровня существенности по статьям баланса акцентирует внимание аудитора на проблемных аспектах деятельности аудируемого лица. В статье приведены эмпирические расчёты единого уровня существенности и распределение его по статьям баланса с обоснованием его целесообразности на предприятиях ОАО «Губкинский мясокомбинат» и ОАО «Глобалстрой-Инжиниринг». При этом основной целью анализируемых расчётов является взаимозависимость применяемых аудитором специализированных подходов к расчёту уровня существенности и специфики деятельности предприятия.

### **Ключевые слова**

Уровень существенности, аудиторский риск, индуктивный и дедуктивный подходы, статья баланса, аудитор, специфика деятельности, методология, единый показатель существенности, бухгалтерская (финансовая) отчётность.

## Введение

В процессе осуществления и реализации финансово-хозяйственной, управленческой, а также прочих видов деятельности, закреплённых в уставе и учётной политике предприятия, перед руководством экономического субъекта и его собственниками актуализируется необходимость получения достоверных итоговых показателей функционирования хозяйствующего субъекта за отчётный финансовый год. Именно для этих целей на предприятиях создаётся система внутреннего контроля, которая подразумевает наличие соответствующих процедур и методик, направленных не только на защиту своих активов, но и на получение надёжной информации о финансовом положении организации. Анализируя систему внутреннего контроля, следует акцентировать внимание на пяти основных компонентах, включённых в неё.

Таковыми являются:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационные системы, связанные с целями подготовки финансовой отчётности;
- контрольные действия;

– мониторинг средств контроля<sup>1</sup>.

Обозначенные аспекты, функционирующие под надзором администрации предприятия, далеко не всегда позволяют обеспечить получение достоверной информации о хозяйственных процессах, происходящих в организации. В связи с этим в условиях рыночной экономики всё большую актуальность приобретают потребности предприятия в привлечении независимого специалиста (аудитора) либо аудиторской группы. Это обусловливается тем, что система внутреннего контроля в силу таких обстоятельств как: наличие подчинённости со стороны руководства субъекта хозяйствования, некомпетентности отдельных специалистов, несоответствия разработанных методик и процедур учёта специфике деятельности предприятия, не позволяет достоверно учитывать законность, обоснованность и отдельные факты хозяйственной деятельности анализируемого предприятия. Следствием этого могут стать штрафные санкции со стороны налоговых органов, воздействующие на финансовые результаты деятель-

1 Правило (стандарт) № 34 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации» от 10.01.2006 г.

ности организации, а в дальнейшем – выход предприятия из определённого сегмента рынка и его ликвидация. Безусловно, приглашение аудитора в организацию требует дополнительных затрат, однако следует ли экономить средства предприятия на данной процедуре, решать руководству организации. Следует лишь напомнить, что аудиторская проверка представляет собой анализ и исследование финансовой отчётности субъекта на достоверность данных, содержащихся в ней. В связи с этим в целях предотвращения всевозможных хищений, сокрытия хозяйственных операций, а также исключения возможности получения недостоверной информации для принятия управленческих решений, аудиторская деятельность по проверке финансовой отчётности предприятия является неотъемлемой частью его успешного функционирования.

Акцентируя внимание на классификации аудиторской деятельности по видам, следует отметить обязательный и инициативный аудит<sup>2</sup>. Первый представляет собой ежегодную плановую проверку государственно-

ми органами финансовой отчётности предприятия в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Другой вид аудита проводится по желанию собственника хозяйствующего субъекта. Объём и порядок такой проверки определяет заказчик. Приглашая аудитора в организацию, собственник предприятия обязан предоставить по требованию последнего всю имеющуюся документацию о финансово-хозяйственной деятельности субъекта, включая устав и учётную политику. При этом нужно сказать, что специфика деятельности предприятия влияет на формирование учётной политики и отбор статей отчётности, наиболее полно характеризующих приоритетные направления деятельности хозяйствующего субъекта. Одной из основных задач аудитора является анализ хозяйственной деятельности аудируемого лица. Такая процедура может проводиться аудитором на основе разработанного им вопросника о внутренней системе контроля, а также информации от третьих лиц. Однако наиболее ценными считаются доказательства, полученные самим аудитором, основываясь на которые независимый эксперт устанавливает первоначально планируемый уровень существенности. Под «суще-

---

2 Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». – М.: Омега-Л, 2012. – 30 с.

ственно» понимается свойство информации, делающее её способной оказывать влияние на управленческие решения, принимаемые руководством и собственниками предприятия.

Целью исследовательской работы является рассмотрение специализированных подходов к нахождению уровня существенности, а также сравнение устанавливаемых границ существенности в зависимости от специфики деятельности экономического субъекта.

Предметом исследования выступает рассмотрение индуктивного и дедуктивного подхода при нахождении уровня существенности в зависимости от специфики деятельности предприятия, как по отдельным статьям баланса, так и по отчётности в целом.

Объектами исследования выступают ОАО «Губкинский мясокомбинат», занимающийся производством, переработкой и сбытом колбасных изделий, мясных деликатесов, а также оптовой и розничной торговлей<sup>3</sup>, и ОАО «Глобалстрой-Ин-

жиниринг»<sup>4</sup>, специализацией которого является освоение нефтегазовых месторождений Западной Сибири и реконструкция объектов нефтепереработки в России и за рубежом.

Акцентируя внимание на вышеприведённых хозяйствующих субъектах, следует отметить, что поскольку их деятельность принципиально отличается друг от друга, порядок определения уровня существенности хоть и будет основан на индуктивном и дедуктивном подходе, но определение границ существенности и статей баланса будет специфическим.

Рассуждая о значимости расчёта уровня существенности на завершающем этапе планирования и практических расчётов, можно констатировать, что определение существенных статей баланса в отчётности анализируемого предприятия позволит не только акцентировать внимание аудитора на определённом участке работы, подлежащем более детальной проверке, но и сформировать в последующем достоверное представление о финансово-хозяйственной деятельности субъекта.

3 Агропромышленная группа «БВК» Отчет ОАО «Алексеевский мясокомбинат» за 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.bvkgroup.ru/main.php?page=gmk](http://www.bvkgroup.ru/main.php?page=gmk).

4 Официальный сайт «Глобалстрой-Инжиниринг». Годовая бухгалтерская отчётность за 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.globse.com/index.php/ru/account](http://www.globse.com/index.php/ru/account)

## Методология как неотъемлемая составляющая при расчёте уровня существенности

Анализируя применяемые аудитором действия в процессе проведения проверки, следует констатировать, что все они опираются на единую ло-

гическую конструкцию, при помощи которой достигается желаемый результат. В связи с этим уместно применение термина «методология». Для более точного понимания значения и сущности данного определения рассмотрим его с точки зрения различных источников (табл. 1).

**Таблица 1**  
Методология с позиции различных источников

Источник информации Большой энциклопедический словарь <sup>1</sup>	Определение «методология» Учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности
Философский энциклопедический словарь <sup>2</sup>	Система принципов и способов организации и построения теоретической и практической деятельности, а также изучение об этой системе
Большая энциклопедия по психиатрии <sup>3</sup>	фактические эвристические процедуры, используемые в конкретном исследовании; обоснование и формулировка систематических и логически последовательных методов поиска знания
Толковый словарь по психологии <sup>4</sup>	В широком смысле – формулировка систематических и логически последовательных методов поиска знания
Современный экономический словарь <sup>5</sup>	принципы построения методов, их научное обобщение, например "методология управления", "методология планирования", "методология учета".
Мнение автора	Последовательность логических способов и вариантов познания исследуемой области, направленная на теоретическое и практическое изучение объекта с помощью специально разработанного алгоритма

<sup>1</sup> И.Лапина, Е. Маталина, Р.Сикачев, Е. Троицкая, Л. Хайбуллина, Н.Ярина АСТ, Астрель ISBN 978-5-17-052385-6, 5-17-015808-4, 5-271-05453-5; 2008 г., 1248 с.

<sup>2</sup> Философский энциклопедический словарь.- М., Мир, 2006. - 438 с.

<sup>3</sup> В.А. Жмуров, Большой толковый словарь терминов психиатрии, Джангар, 2010, 864 с.

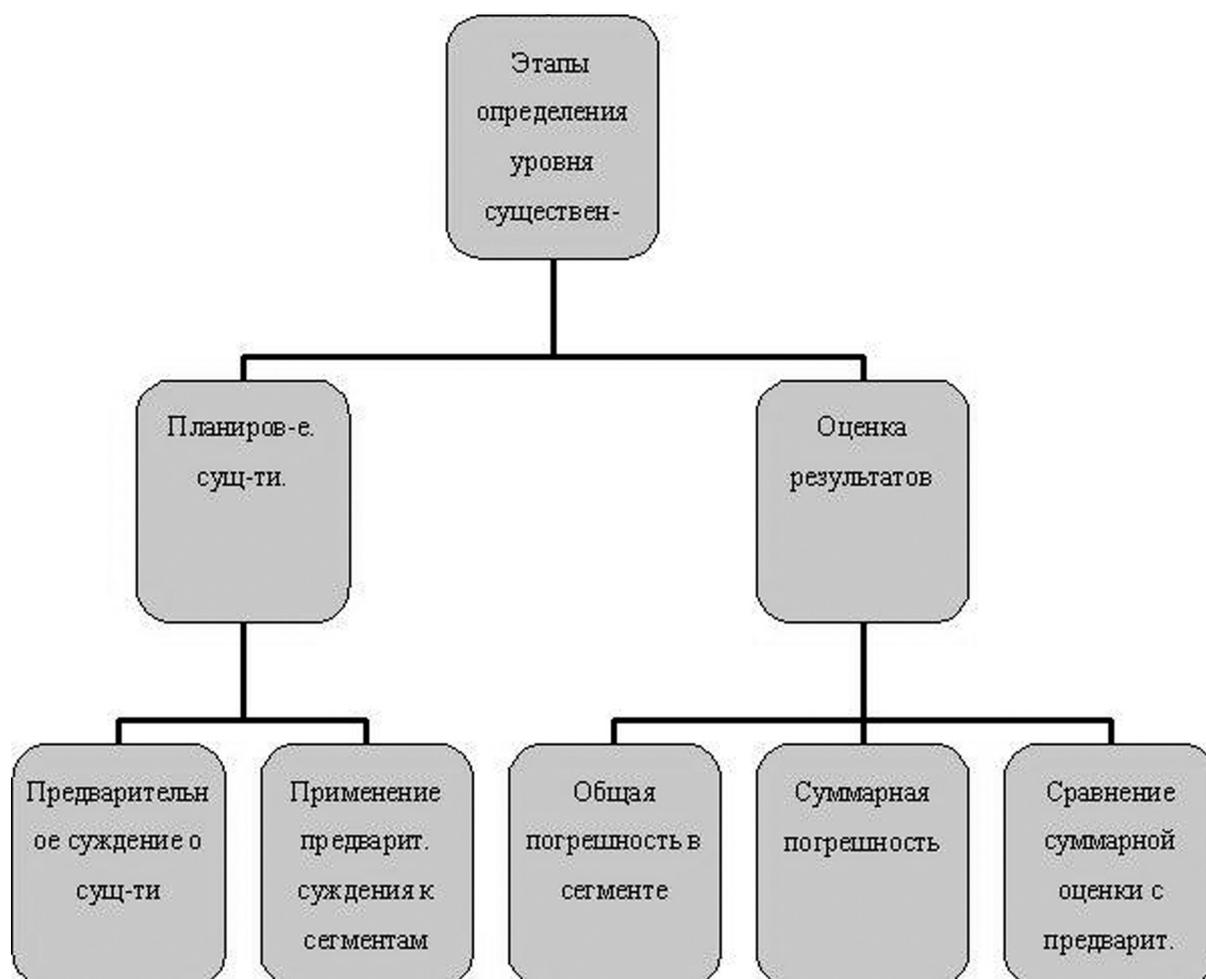
<sup>4</sup> Зинченко В.П., Мещеряков Б.Г. Большой психологический словарь АСТ-Москва, ISBN: 978-5-17-055694-6, 2008 г., 409 с.

<sup>5</sup> Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь.- 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 495 с.

Рассматривая предложенные обоснования термина «методология», следует подчеркнуть, что мнение автора является всеобъемлющим, так как оно более наглядно и точно характеризует процесс исследования с точки зрения понимания и логического построения.

Исследуя методологию определения уровня существенности, следует отметить, что последовательные действия аудитора по её осуществлению носят специфический характер.

Так, на этапе планирования аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности и отражает его в общем плане аудита. В процессе проведения аудиторской проверки показатель уровня существенности может корректироваться в зависимости от поступающих внутренних и внешних доказательств, а также от профессионального суждения самого проверяющего. Окончательный расчёт уровня существенности производится для остатков по счетам и отчётности в



Последовательность определения уровня существенности

Схема 1

целом и осуществляется аудитором на завершающем этапе аудиторской проверки.

Методология определения планируемого уровня существенности и его корректировки в процессе аудита представляет собой очень важную и ответственную процедуру. Согласно результатам произведённых расчётов аудитором составляется отчёт по результатам проверки и аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности. В том случае, если аудитор не соблюдает методологию расчёта существенности, вероятность нахождения ошибки в проверенном участке учёта очень высока.

Рассмотрим примерную последовательность критериев существенности (схема 1).

Следует также отметить, что между уровнем существенности и аудиторским риском существует обратная взаимосвязь. Она выражается в том, что чем ниже уровень существенности для статей отчётности, тем выше аудиторский риск, и наоборот. Анализируемая зависимость обуславливает проведение аудиторских процедур, направленных на снижение риска в случае уменьшения значения уровня существенности. Дадим определение понятию «аудиторский риск».

Под «аудиторским риском» понимается вид риска, который берет на себя аудитор за проверку и представление бухгалтерской (финансовой) отчётности. Иными словами, это неправильное суждение аудитора о достоверности бухгалтерской отчётности. Это означает, что аудитор, независимо от получаемых доказательств по определённому участку учёта, несёт ответственность за подготовку и вынесение достоверного аудиторского заключения. Анализируя компоненты аудиторского риска, отметим, что все они находятся во взаимосвязи друг с другом.

Назовём и рассмотрим компоненты аудиторского риска:

- риск средств внутреннего контроля;
- риск необнаружения;
- неотъемлемый риск<sup>5</sup>.

Они представлены формулой

$$AP = HP \times PK \times PH \quad (1)$$

где: AP – аудиторский риск, HP – неотъемлемый риск, PK – риск средств контроля, PH – риск необнаружения.

Под «риском средств внутреннего контроля» понимается несвоев-

5 Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», утв. Постановлением Минфина РФ от 06.03.2001 № 24.

ременное предотвращение и исправление искажений с помощью систем внутреннего контроля и бухгалтерского учёта.

Риск необнаружения означает, что сами аудиторские процедуры не позволяют обнаружить искажение остатка на счетах бухгалтерского учёта. В связи с этим выявленные искажения могут быть существенными для отчётности и привести к недостоверной трактовке информации аудитором.

И наконец неотъемлемый риск предполагает подверженность остатков на счетах бухгалтерского учёта искажениям, которые являются существенными при отсутствии системы внутреннего контроля.

Помимо представленных компонентов аудиторского риска выделяют «предельный аудиторский риск» – это понятие подразумевает максимально допустимый риск, который готов взять на себя аудитор при проверке бухгалтерской отчётности. В соответствии с российским стандартом аудиторской деятельности ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтер-

ской) отчётности»<sup>6</sup> и его международным аналогом МСА 315 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации»<sup>7</sup> вводится такое понятие как «риск существенных искажений».

Данный показатель может быть исчислен по формуле:

$$P_{си} = НР \times РК \quad (2)$$

где:  $P_{си}$  – риск существенных искажений,  $НР$  – неотъемлемый риск,  $РК$  – риск средств контроля.

Вышеперечисленные компоненты можно отнести к методологии исследования, так как последовательное применение и расчёт основных показателей позволяет аудитору исследовать определённую совокупность и с большой степенью уверенности сформировать достоверное мнение о бухгалтерской отчётности аудируемого лица.

6 6 Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

7 Международный стандарт аудиторской деятельности (МСА 315) «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации».

Таблица 2

## Баланс предприятия ОАО «Губкинский мясокомбинат» на 2010 год

Активы	тыс.руб.	Пассивы	тыс.руб.
Основные средства	66234	Уставный капитал	688
Нематериальные активы	67	Добавочный капитал	58119
Незавершенное строительство	46209	Нераспределенная прибыль	31787
Долгосрочные финансовые вложения	48	Отложенные налоговые обязательства	2286
Прочие внеоборотные активы	12568	Кредиты банков	57000
Запасы	178519	Кредиторская задолженность	256308
НДС по приобр. ценностям	1264	Прочие краткосрочные обязательства	413
Дебиторская задолженность	100777		
Денежные средства	888		
Прочие оборотные активы	27		
Баланс	406601	Баланс	406601

### Подходы, используемые для расчёта уровня существенности и их практическое применение

Как для любого процесса исследования, так и для расчёта уровня существенности существуют различные подходы и методы. Среди методов оценки уровня существенности выделяются оценочный (он представляет собой уровень риска) и расчётный (он основывается на количественном расчёте величины уровня существенности

и аудиторского риска). На последний представленный метод следует обратить особое внимание, так как именно в процессе его применения достигается применение индуктивного и дедуктивного подхода при расчёте уровня существенности. Рассмотрим каждый из этих подходов в отдельности.

Индуктивный подход. Сущность его применения заключается в том, что в первую очередь определяется уровень существенности для значимых статей отчётности, и лишь

Таблица 3

Установление границ существенности по существенным статьям баланса на примере ОАО «Губкинский мясокомбинат»

Наименование статьи баланса	Тыс.руб.	Уровень существенности	Уровень существенности, тыс.руб.
Основные средства	66234	5	3312
Незавершенное строительство	46209	5	2310
Прочие внеоборотные активы	12568	5	628
Запасы	178519	3	5356
Дебиторская задолженность	100777	5	5039
Уставный капитал	688	3	21
Добавочный капитал	58119	5	2906
Нераспределенная прибыль	31787	5	1589
Отложенные налоговые обязательства	2286	3	69
Кредиты банков	57000	5	2850
Кредиторская задолженность	256308	5	12816
Итого	810495	4,5	37000

затем путём сложения полученных показателей исчисляют совокупный уровень существенности. Рассмотрим порядок расчёта уровня существенности статей баланса, выбранных в качестве базовых показателей на примере предприятия ОАО «Губкинский мясокомбинат» (табл. 2).

Аудитор в ходе выполнения расчётов может исключить несущественные статьи: нематериальные активы,

долгосрочные финансовые вложения, НДС по приобретённым ценностям, прочие оборотные активы, денежные средства, прочие краткосрочные обязательства. Таким образом, исключённые показатели составляют значение в 2 707 тыс. руб., что составляет 0,67 % валюты баланса. По существенным статьям баланса аудитором были установлены следующие границы существенности (табл. 3).

Таблица 4

**Расчет единого показателя уровня существенности на примере ОАО  
«Губкинский мясокомбинат»**

Показатель	Значение, тыс.руб.	Уровень существенности, %	Уровень существенности, тыс.руб.
1	2	3	4
Балансовая прибыль	14783	5	739
Валовый объем реализации	1562356	2	31247
Валюта баланса	406601	2	8132
Собственный капитал	90594	10	9059
Общие затраты	1510191	2	30204

Согласно ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»<sup>8</sup> итоговое значение уровня существенности может быть округлено аудитором в пределах  $\pm 20\%$ . В нашем случае будем считать его равным 37 000 тыс. руб.

Недостатком в использовании данного метода является то, что уровень существенности для отчетности в целом может превышать допустимое значение.

Рассмотрим сущность применения другого подхода к нахождению уровня существенности – дедуктивного. Он характеризуется тем, что первоначально определяется общий уровень существенности, а затем найденное

значение распределяется по значимым статьям баланса. Порядок расчёта, предусматривающий использование дедуктивного подхода приведён в таблице 4.

Представленные показатели взяты из бухгалтерского баланса и отчёта о прибылях и убытках предприятия ОАО «Губкинский мясокомбинат». При этом следует отметить, что уровень существенности устанавливается аудитором на основе анализа специфики деятельности хозяйствующего субъекта, а также информации об аудируемом лице, получаемой на протяжении всей аудиторской проверки. Основываясь на суждении собственника хозяйствующего субъекта, проверяющий может при необходимости откорректировать установленный уровень существенности.

<sup>8</sup> Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность в аудите», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

Таблица 5

**Алгоритм расчета единого показателя уровня существенности на основе дедуктивного подхода**

Последовательность выполняемых действий	Практический расчет
1. Суммирование значений показателей уровня существенности и их деление на общее число показателей, рассчитанных в 4 графе	$739+31247+8132+9059+30204/5=15876$ тыс.руб.
2. Нахождение максимального и минимального значений	31247 тыс. руб. и 739 тыс.руб.
3. Сравнение показателей в п. 2 с исчисленным значением среднего показателя п.1	$(31247-15876)/15876 \times 100\% = 97\%$ $(15867-739)/15876 \times 100\% = 95\%$
4. Определение среднего допустимого отклонения	$(97\%+95\%)/2=96\%$
5. Сравнение и расчет остальных показателей существенности	$(15876-8132)/15867 \times 100\% = 49\%$ $(15876-9059)/15876 \times 100\% = 43\%$ $(30204-15876)/15876 \times 100\% = 90\%$
6. Расчет единого показателя существенности путем исключения максимального и минимального значения	$(8132+9059+30204)/3=15798$ тыс.руб.

Вышеприведённые значения базовых показателей уровня существенности (графа 3 таблицы 4) рекомендованы ФПСАД № 4 «Существенность в аудите»<sup>9</sup>. Как правило, уровень существенности, устанавливаемый в пределах 1-4,9 %, говорит о том, что исследуемые статьи отчётности существенны. Для менее существенных статей отчётности в зависимости от консерватизма аудитора и финансового положения организации могут быть установлены пределы от 5-10 %.

<sup>9</sup> Там же.

Для более наглядного представления о расчёте единого показателя уровня существенности с использованием дедуктивного подхода рассмотрим алгоритм выполняемых действий в таком виде (табл. 5).

Исчисленное значение является единым показателем уровня существенности. Оно свидетельствует о том, что в ходе проверки аудитор может допустить ошибку в пределах данного значения, и при этом отчётность будет достоверна. Помимо этого следует сказать, что представленные в расчёте единого уровня существенно-

Таблица 6

**Распределение существенности по статьям баланса на примере ОАО  
«Губкинский мясокомбинат»**

Показатели	Значение, тыс.руб.	Доля в валюте баланса, %	Значение уровня существенности, тыс.руб.
<b>Актив</b>			
1. Нематериальные активы	67	0,02	3
2. Основные средства	66234	16,29	2573
3. Незавершенное строительство	46209	11,36	1795
4. Долгосрочные финансовые вложения	48	0,01	2
5. Прочие внеоборотные активы	12568	3,09	488
6. Запасы	178519	43,91	6936
В том числе:			
Материалы	170751	42	6634
Затраты в НЗП	5337	1,31	207
Расходы будущих периодов	1446	0,36	56
7. НДС	1264	0,32	49
8. Дебиторская задолженность	100777	24,79	3916
В том числе покупатели и заказчики	95619	23,52	3715
9. Денежные средства	888	0,22	35
10. Прочие оборотные активы	27	0,01	1
<b>Итого по активу</b>	<b>406601</b>	<b>100</b>	<b>15798</b>
<b>Пассив</b>			
1. Уставный капитал	688	0,17	27
2. Добавочный капитал	58119	14,29	2258
3. Нераспределенная прибыль отчетного года	31787	7,82	1235
4. Отложенное налоговое обязательство	2286	0,57	89
5. Займы и кредиты	57000	14,02	2215
6. Кредиторская задолженность	256308	63,04	9959
7. Прочие краткосрочные обязательства	413	0,1	15
<b>Итого по пассиву</b>	<b>406601</b>	<b>100</b>	<b>15798</b>

сти статьи отчётности могут корректироваться аудитором в зависимости от специфики деятельности и объёма проверяемой совокупности.

Как известно, определение единого показателя существенности не раскрывает долю каждой статьи отчётности в общем значении. Это означает, что после определения единого уровня существенности аудитору необходимо распределить данное значение по статьям баланса. Для выполнения этой процедуры следует:

- определить удельный вес каждой статьи баланса по активу и пассиву;

- распределить уровень существенности между статьями отчётности путём умножения удельного веса каждой статьи отчётности на показатель единого уровня существенности.

Распределение существенности по статьям баланса на примере ОАО «Губкинский мясокомбинат» представим в таблице 6.

Из вышеприведённых расчётов видно, что наибольший удельный вес по активу занимают запасы, а наименьший – прочие оборотные активы. Следовательно, наибольший аудиторский риск будет наблюдаться при проверке аудитором прочих оборотных активов предприятия.

Анализируя пассив баланса, следует отметить, что наибольший удельный вес занимает кредиторская задолженность, а наименьший – прочие краткосрочные обязательства. Аналогично ситуации по активу, наибольший аудиторский риск будет при проверке аудитором прочих краткосрочных обязательств.

На основе данных отчёта о прибылях и убытках ОАО «Губкинский мясокомбинат» необходимо определить значение уровня существенности для каждой статьи отчёта о прибылях и убытках. Составим таблицу на основе базовых показателей (табл. 7).

Примечание: исходных показателей может быть и больше, всё зависит от специфики деятельности предприятия и от методологии, разработанной аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором.

Расшифровка:

- прибыль (убыток) от продаж определяется как: выручка от продажи с/с продукции – коммерческие расходы – управленческие расходы;

- прочие доходы от неуставной деятельности предприятия: проценты к получению + доходы от участия в других организациях + доходы от реализации основных средств, нематериальных активов, запасов и др.;

Таблица 7

**Распределение уровня существенности по статьям отчета о прибылях и убытках на примере ОАО «Губкинский мясокомбинат»**

Наименование	Код строки	Сумма, тыс. руб.
1. Выручка от продажи	2110	1562356
2. Себестоимость продукции	2120	1510191
3. Коммерческие расходы	2210	11273
4. Управленческие расходы	2220	-
5. Прибыль (убыток) от продаж	2200	40892
6. Прочие доходы	2320+2310+2340	204977
7. Прочие расходы	2330+2350	231086
8. Прибыль до налогообложения	2300	14783

– прочие расходы от неуставной деятельности: проценты к уплате + расходы от реализации основных средств, нематериальных активов, запасов и др.;

– прибыль до налогообложения: прибыль (убыток) от продаж + прочие доходы от неуставной деятельности, минус прочие расходы от неуставной деятельности;

Необходимо отметить, что в качестве валюты баланса в отчёте о прибылях и убытках используется балансовая прибыль. Если не указан уровень существенности данной прибыли, то как правило он выбирается в размере 5 %. Таким образом, получаем:  $14783 \times 0,05 = 739$  тыс. руб.

Следующим этапом является определение уровня существенности по каждой статье отчёта о

прибылях и убытках. Искомое значение исчисляется по формуле: для выручки –  $S_{выр} = \text{выручка} / \text{сумма всех статей} \times \text{уровень существенности балансовой прибыли}$ . Получаем:  $1562356 / 3519883 \times 739 = 328$  тыс. руб.

Аналогично по остальным статьям:

– для себестоимости продукции – 317 тыс. руб.;

– для коммерческих расходов – 2 тыс. руб.;

– для прочих доходов – 43 тыс. руб.;

– для прочих расходов – 49 тыс. руб.

По данным расчётов можно сделать вывод, что наибольший риск наблюдается при проверке аудитором коммерческих расходов. Это значит,

Таблица 8

Расчет единого показателя уровня существенности на примере ОАО  
«Глобалстрой-инжиниринг»

Показатель	Значение, тыс.руб.	Уровень существенности, %	Уровень существенности, тыс.руб.
1	2	3	4
Балансовая прибыль	4085179	5	204259
Валовый объем реализации	24648353	2	492967
Валюта баланса	15675412	2	313508
Собственный капитал	6134594	10	613459
Общие затраты	22115247	2	442305
Краткосрочные обязательства	9424633	4	376985
Оборотные активы	11714476	2	234290
Долгосрочные обязательства	116185	5	5809
Внеоборотные активы	3960936	5	198047

что аудитору необходимо использовать соответствующие процедуры, направленные на снижение риска. Наименьший аудиторский риск наблюдается при проверке выручки, так как исчисленный уровень существенности данного показателя самый высокий.

Подводя итог вышесказанному, следует подчеркнуть значимость применения различных подходов при нахождении единого уровня существенности, распределения уровня существенности по статьям баланса, установлении границ уровня существенности для значимых статей ба-

ланса. Рассмотренные практические расчёты базируются на определённой методологии, которая определяется аудитором на этапе планирования аудиторской проверки и в ходе её проведения может корректироваться. Выбор, расчёт и оценка базовых показателей зависит от специфики деятельности предприятия. Подтверждением этому может являться предприятие ОАО «Глобалстрой-Инжиниринг» (г. Москва, ул. Ибрагимова, д. 15., кор. 2), которое занимается, как уже было отмечено, освоением нефтегазовых месторождений Западной Сибири и реконструкцией объектов нефтепе-

реработки в России и за рубежом. Рассмотрим расчёт единого показателя уровня существенности на примере предприятия ОАО «Глобалстрой-Инжиниринг» (табл. 8). Следует отметить, что в связи с величиной компании и объёмом аудиторской проверки в расчёт единого показателя уровня существенности будут включены дополнительно 4 статьи баланса. Уровень существенности для них разрабатывается исходя из профессионального суждения аудитора о ситуации на предприятии. Рассчитываемые значения взяты из бухгалтерского баланса и отчёта о прибылях и убытках ОАО «Глобалстрой-инжиниринг» за 2010 г.

Аналогично произведённым расчётам в таблице 5, рассчитаем единый уровень существенности для статей баланса.

Таким образом, в результате расчётов получаем: уровень существенности максимального и минимального значений равен 75 %, балансовой прибыли – 50 %, выручки от реализации – 20 %, валюты баланса – 24 %, общих затрат – 7 %, краткосрочных обязательств – 8 %, оборотных активов – 43 %, внеоборотных активов – 52 %.

Сравнивая обозначенные статьи баланса со средним показателем

максимального и минимального значений, было определено, что анализируемые показатели не превышают 75 %. Следовательно, в расчёт единого показателя уровня существенности, следует включать 7 показателей. В итоге получаем:  $204\ 259 + 492\ 967 + 313\ 508 + 442\ 305 + 376\ 985 + 234\ 290 + 198\ 047 / 7 = 323\ 194$  тыс. руб. Это означает, что в пределах данной суммы аудитор может допустить погрешность, и при этом отчётность не будет искажена.

Следующим этапом в аудиторской проверке, как уже было отмечено, является распределение уровня существенности по статьям затрат (табл. 9).

Анализируя представленные в таблице 9 расчёты, важно отметить, что наибольший удельный вес и, соответственно, значение уровня существенности, приходится на статью «Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев». В связи с тем, что анализируемая статья содержит наибольшее значение уровня существенности, аудиторский риск при её проверке будет минимальным. Совершенно иная ситуация складывается со статьёй «Уставный капитал». Так как распределённое значение уровня существен-

**Таблица 9. Распределение существенности по статьям баланса на примере ОАО «Глобалстрой-инжиниринг»**

Показатели	Значение, тыс.руб.	Доля в валюте баланса, %	Значение уровня существенности, тыс.руб.
1	2	3	4
1. Внеоборотные активы			
1.1. Нематериальные активы	351	0,002	6
1.2. Основные средства	64546	0,412	1331
1.3. Долгосрочные финансовые вложения	3725868	23,769	76820
1.4. Отложенные налоговые активы	21492	1,346	443
1.5. Прочие внеоборотные активы	6148	0,039	127
Итого по разделу 1	3960936	25,268	81666
2. Оборотные активы			
2.1. Запасы и затраты	355082	2,265	7321
2.2. Дебиторская задолженность после 12 мес.	210952	1,346	4349
2.4. Дебиторская задолженность до 12 мес.	10147026	64,732	209210
2.5. Краткосрочные финансовые вложения	253249	1,616	5221
2.6. Денежные средства	697614	4,450	14383
2.7. Прочие оборотные активы	50553	0,322	1042
Итого по разделу 2	11714476	74,732	241528
Стоимость имущества	15675412	100,000	323194
3. Капитал и резервы			
3.1. Уставный капитал	42	-	1
3.2. Добавочный и резервный капитал	1023	0,006	21
3.3. Фонды социальной сферы и целевые	-	-	-
3.4. Нераспределенная прибыль	6133529	39,128	126460
Итого по разделу 3	6134594	39,135	126482
4. Долгосрочные обязательства			
4.1. Займы и кредиты	-	-	-
4.2. Отложенные налоговые обязательства	77185	0,492	1591
4.3. Прочие долгосрочные обязательства	39000	0,249	804
Итого по разделу 4	116185	0,741	2395

Таблица 9. (Продолжение)

Показатели	Значение, тыс.руб.	Доля в валюте баланса, %	Значение уровня существенности, тыс.руб.
1	2	3	4
5.Краткосрочные обязательства			
5.1. Заемные средства	839189	5,354	17302
5.2.Кредиторская задолженность	8215882	52,413	169394
5.3.Задолженность по выплате доходов	325312	2,075	6707
5.4.Резервы предстоящих расходов	15959	0,102	330
5.5.Прочие краткосроч.обязательства	28291	0,180	583
Итого по разделу 5	9424633	60,124	194317
Итого баланса	15675412	100	323194

ности минимально для данного аспекта учёта, то аудиторский риск будет самым высоким из представленных статей отчётности. Рассматривая распределение уровня существенности в целом по разделам бухгалтерского баланса, можно констатировать, что наибольший удельный вес и уровень существенности составляют оборотные активы, а наименьший удельный вес и, как следствие, уровень существенности – долгосрочные обязательства.

Как уже было отмечено, для снижения аудиторского риска аудитор применяет соответствующие процедуры, направленные на увеличение объёма выборки.

## Заключение

Представив расчёты единого уровня существенности, а также его распределение по статьям баланса для двух предприятий (ОАО «Глобалстрой-Инжиниринг» и ОАО «Губкинский мясокомбинат»), следует отметить различия в исчисляемых базовых показателях. Если для ОАО «Губкинский мясокомбинат» взято 5 показателей, то для ОАО «Глобалстрой-Инжиниринг» – 9 балансовых статей. Это обусловлено как спецификой деятельности организации, так и объёмом выполняемых хозяйственных операций. Акцентируя внимание на распределении еди-

ного показателя существенности по статьям баланса, также важно заметить, что для ОАО «Губкинский мясокомбинат» наибольший аудиторский риск отмечается в статье «Прочие оборотные активы», а наименьший – «Кредиторская задолженность». Иная ситуация прослеживается на ОАО «Глобалстрой-Инжиниринг». Наибольший риск составляет балансовая статья «Уставный капитал», а наименьший – «Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидается в течение 12 месяцев».

Вышеприведённый практический анализ уровня существенности на примере двух предприятий показал, что несмотря на схожесть представленных расчётов на основе индуктивного и дедуктивного подходов, методология определения уровня су-

щественности зависит главным образом от характера, объёма и специфики деятельности аудируемого субъекта.

Таким образом, цель исследования достигнута, однако вопросы и подходы к изучению и определению уровня существенности на сегодняшний день актуальны и требуют дополнительного исследования в таких аспектах как:

- особенности нормативно-правового регулирования уровня существенности в соответствии с ФПСАД и МСФО;

- детальный анализ применения уровня существенности в международных стандартах аудита;

- особенности выявления и обнаружения существенных статей отчётности на предприятиях сбытовой сферы обслуживания и т. д.

## Библиография

1. Агропромышленная группа «БВК» Отчет ОАО «Алексеевский мясокомбинат» за 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.bvkgroup.ru/main.php?page=gmk](http://www.bvkgroup.ru/main.php?page=gmk).
2. Жмуров В.А. Большой толковый словарь терминов психиатрии. – Элиста: Джангар, 2010. – 864 с.
3. Зинченко В.П., Мещеряков Б.Г. Большой психологический словарь. – М.: АСТ, 2008. – 409 с.

4. Лапина И., Маталина Е., Сикачев Р., Троицкая Е., Хайбуллина Л., Ярина Н. Большой Энциклопедический Словарь. – М.: АСТ, Астрель, 2008. – 1248 с.
5. Международный стандарт аудиторской деятельности (МСА 315) «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации».
6. Официальный сайт «Глобалстрой-Инжиниринг». Годовая бухгалтерская отчётность за 2010 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.globse.com/index.php/ru/account](http://www.globse.com/index.php/ru/account)
7. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2006. – 495 с.
8. Правило (стандарт) № 34 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации» от 10.01.2006 г.
9. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». – М.: Омега-Л, 2012. – 30 с.
10. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчётности», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.
11. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность в аудите», утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.
12. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», утв. Постановлением Минфина РБ от 06.03.2001 № 24.
13. Философский энциклопедический словарь. – М.: Мир, 2006. – 438 с.

## **Materiality and its relationship with audit risk: the use of specialized approaches to the specificity of activities of enterprise**

**Syrovatskii Elisei Yur'evich**

Student of the department of economics and management,  
Stary Oskol branch of the Belgorod National Research University,

P. O. Box 309530, Solnechnyi distr., No. 18, Stary Oskol, Russia;  
e-mail: yellisseye-yela@yandex.ru

### Abstract

The modern market conditions of economic management have had a serious influence on the veracious financial statements organization.

In this regard, involvement of audit firms and personal auditors for the purpose of analyzing financial and economic activities and expressing an opinion about truthfulness of the financial statements of the enterprise have become an integral part of any economic entity functioning.

One of the major components of the audit is a materiality level evaluation according to the balance sheet accounts and accounting as a whole.

This article deals with the practical application of deductive and inductive approaches in the process of determining a unified materiality level and its distribution on the balance sheet accounts. The aim of research is to analyze the compliances of the special-purpose methods of materiality calculation used by the auditor with a specificity of the analyzing entities' activity in terms of the enterprises "OJSC The Gubkinsky meat-packing plant" and "OJSC Globalstroy-Engineering".

### Keywords

Materiality level, audit risk, inductive and deductive approaches, balance sheet account, certified public accountant, the specific nature, methodology, united activities materiality, accounting (financial) statements.

### References

1. "Agro-industrial group "BVK". Report of the OJSC "Alekseevskii meat-packing plant" for 2010" ["Agropromyshlennaya gruppa "BVK" Otchet OAO "Alekseevskii myasokombinat" za 2010 g."], available at: [www.bvkgroup.ru/main.php?page=gmk](http://www.bvkgroup.ru/main.php?page=gmk)
2. *Encyclopedic Dictionary of Philosophy* [*Filosofskii entsiklopedicheskii slovar'*], Mir, Moscow, 2006, 438 p.

3. "Globalstroy Engineering" official site. Annual financial statements for 2010 ["Ofitsial'nyi sait "Globalstroj-Inzhiniring". Godovaya bukhgalterskaya otchetnost' za 2010 g.], available at: [www.globse.com/index.php/ru/account](http://www.globse.com/index.php/ru/account)
4. *International Standard on Auditing (ISA 315), "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment"* [Mezhdunarodnyi standart auditorskoj deyatel'nosti (ISA 315) "Ponimanie deyatel'nosti audiruemogo litsa i otsenka riskov sushchestvennogo iskazheniya informatsii"]].
5. Lapina, I., Matalina, E., Sikachev, R., Troitskaya, E., Khaibullina, L., Yarina, N. (2008), *Great Encyclopaedic Dictionary* [Bol'shoi Entsiklopedicheskii Slovar'], AST, Astrel', Moscow, 1248 p.
6. Raizberg, B.A., Lozovskii, L.Sh., Starodubtseva, E.B. (2006), *Modern Dictionary of Economics. 5th ed., revised and enlarged* [Sovremennyyi ekonomicheskii slovar'. 5-e izd., pererab. i dop.], Infra-M, Moscow, 495 p.
7. *The Federal Law "On Auditing"* [Federal'nyi zakon "Ob auditorskoj deyatel'nosti"], Omega-L, Moscow, 2012, 30 p.
8. *The federal rule (standard) of Auditing "Materiality and audit risk", approved. By Resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus from 06.03.2001 No. 24* [Federal'noe pravilo (standart) auditorskoj deyatel'nosti "Sushchestvennost' i auditorskii risk", utv. Postanovleniem Minfina RB ot 06.03.2001 № 24].
9. *The federal rule (standard) of Auditing "Materiality in auditing", approved by Government Decree of the Russian Federation on 23.09.2002 No. 696* [Federal'noe pravilo (standart) auditorskoj deyatel'nosti "Sushchestvennost' v audite", utv. Postanovleniem Pravitel'stva RF ot 23.09.2002 № 696].
10. *The federal rule (standard) of Auditing "Understanding the entity, the environment in which it is carried out, and assessment of risks of material accounting misstatements", approved by Government Decree of the Russian Federation on 23.09.2002 No. 696.* [Federal'noe pravilo (standart) auditorskoj deyatel'nosti "Ponimanie deyatel'nosti audiruemogo litsa, sredy, v kotoroi ona osushchestvlyaetsya, i otsenka riskov sushchestvennogo iskazheniya audiruemoi finansovoi (bukhgal'terskoj) otchetnosti", utv. Postanovleniem Pravitel'stva RF ot 23.09.2002 No. 696].
11. *The rule (standard) No. 34 "Understanding the entity and assessing the risks of material misstatement" from 10.01.2006* [Pravilo (standart) No. 34 "Ponimanie

*deyatel'nosti audiruемого litsa i otsenka riskov sushchestvennogo iskazheniya informatsii" ot 10.01.2006 g.].*

12. Zhmurov, V.A. (2012), *Large glossary of psychiatry [Bol'shoi tolkovyi slovar' terminov psikiatrii]*, Dzhangar, Elista, 864 p.
13. Zinchenko, V.P., Meshcheryakov, B.G. (2008), *Great Psychological Dictionary [Bol'shoi psikhologicheskii slovar']*, AST, Moscow, 409 p.