

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

КОНЦЕПЦІЯ СУТТЄВОСТІ В ОБЛІКОВІЙ ТА АУДИТОРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ ©

О.В. ТОМЧУК,
кандидат економічних наук, доцент,
декан факультету обліку та аудиту,

В.Ю. ФАБІЯНСЬКА,
кандидат економічних наук, доцент
кафедри аудиту та
державного контролю,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті досліджено поняття суттєвості в обліковій та аудиторській практиці. Проведено порівняння між поняттями “істотність” та “суттєвість” та визначено їх відмінність. Проаналізовано сутність дефініції “суттєвість” у міжнародному та національному законодавстві. Визначено суб’єкти та об’єкти визначення суттєвості в обліковій практиці підприємства. Досліджено обліковий та аудиторський аспекти поняття “суттєвість”. На основі дослідження Міжнародного стандарту 320 “Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту” визначено особливості застосування суттєвості в аудиторській практиці, зокрема у розрізі трьох стадій аудиторського процесу: організаційної, дослідної та завершальної. У результаті проведених досліджень, обґрунтовано, що суттєвість в аудиторській практиці можна розглядати з трьох позицій: як гранично допустимий розмір викривлення фінансової звітності; як критерій, яким керується аудитор під час планування та визначення об’єкта аудиту та відповідних аудиторських доказів; як критерій для оцінки отриманих аудиторських доказів; як фактор, який впливає на вибір форми висловлення незалежної думки аудитора в аудиторському звіті.

Ключові слова: суттєвість, концепція суттєвості, користувачі фінансової звітності, викривлення у фінансовій звітності, поріг суттєвості, професійне судження аудитора.

Рис. 3. Табл. 4. Літ. 14.

Постановка проблеми. Поняття суттєвості пов’язано із важливістю інформації, яка має бути розкрита у фінансовій звітності суб’єкта господарювання, та на підставі якої приймаються управлінські та фінансові рішення її внутрішніми і зовнішніми користувачами.

Концепція суттєвості застосовується як в аудиторській, та і в обліковій практиці, однак суттєвість з позиції аудиту – це предмет професійного судження аудитора, об’єкт його дослідження, а з боку системи бухгалтерського обліку – це критерій оцінювання фінансової звітності, тобто її якісний показник, а також один із елементів облікової політики підприємства.

© О.В. ТОМЧУК, В.Ю. ФАБІЯНСЬКА, 2018

Рівень суттєвості, визначений аудитором на етапі планування, безпосередньо впливає на аудиторський ризик, оскільки ці показники є взаємообернені, а відтак і на обсяги аудиторських процедур та аудиторську вибірку, оцінку отриманих аудиторських доказів, а також на форму висловлення незалежної думки аудитора в аудиторському звіті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання оцінки суттєвості досліджували у своїх працях Журавка Ф.О. [1], Здирко Н.Г. [13], Кулагін О.А. [2], Кулик Р.Р. [3], Лиско Н.А. [4], Михальчишина Л.Г. [14], Редько О.Ю., Редько К.О. [2], Щирба М.Т., Щирба І.М. [5] та інші.

Однак, незважаючи на значні напрацювання науковців, питання оцінки суттєвості не повністю вирішене у зв'язку з його складністю, неоднозначністю поняття та відсутністю чіткої методики визначення рівня суттєвості в обліковій та аудиторській практиці.

Формулювання цілей статті. Метою статті є аналіз теоретичних підходів, а також дослідження вітчизняного та міжнародного законодавства щодо трактування поняття “суттєвість” в обліковій та аудиторській практиці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття концепції (латин. concertio – сприйняття) можна розглядати із кількох позицій: як систему поглядів на певні явища, спосіб тлумачення явищ, дій, розуміння теорії; як форму і засіб наукового пізнання, що є способом розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї, теорії; як науково обґрунтоване і логічно доведене вираження основного змісту теорії, але на відміну від теорії, воно ще не може бути втіленим у систему точних наукових понять; в економіці – як систему поглядів, помислів, що визначають основний напрям, стратегію і тактику реалізації бізнесово-підприємницьких проєктів, програм [6].

Термін “суттєвість” є лише одним з варіантів перекладу англійського слова “materiality”, в зв'язку з чим більшість науковців використовують поняття “істотність” як його синонім. На нашу думку, така взаємозаміна понять є невиправданою, оскільки семантично між суттєвістю та істотністю, на перший погляд, і немає різниці, проте термін “суттєвість” в аудиті цілком можливо сприймати як значення важливості події чи факту для аудитора або третіх осіб за своїми наслідками; істотність – це скоріше визнання суті події чи факту, його умовної “вагомості” в прийнятій системі (обліку, показників, відповідальності, тощо) [2].

Так, наприклад, якщо переносити зазначене вище на виявлену помилку у фінансовій звітності (балансі), то для валюти балансу така помилка може бути істотною за своїм розміром або впливом на інші статті балансу, а от для користувачів цієї звітності вона може бути несуттєвою [1]. Співвідношення термінів “суттєвість” й “істотність” представлено на рис. 1.

Кулик Р.Р. [3], здійснивши аналіз формулювань поняття “суттєвість” у бухгалтерському обліку та аудиті, робить висновок про спільність концептуального підходу до оцінювання суттєвості з точки зору її впливу на економічні рішення користувачів. Проте зазначає й розбіжності у оцінці рівня суттєвості в аудиті та у бухгалтерській (фінансовій) звітності. Якщо в аудиті суттєвість оцінюється з погляду пропуску чи викривлення інформації та їхнього впливу на економічні рішення користувачів, то у звітності оцінюється сам факт розкриття чи нерозкриття інформації. Оцінку суттєвості в аудиті здійснює аудитор, спираючись на свої професійні судження. Вирішення питання, чи є той чи інший показник суттєвим для

фінансової звітності конкретного підприємства, залежить від оцінки показника, його характеру, конкретних обставин виникнення. Керівництво суб'єкта господарювання безпосередньо відповідальне за підготовку і помилкове сприйняття бухгалтерської (фінансової) звітності, воно самостійно оцінює рівень суттєвості показника [3].

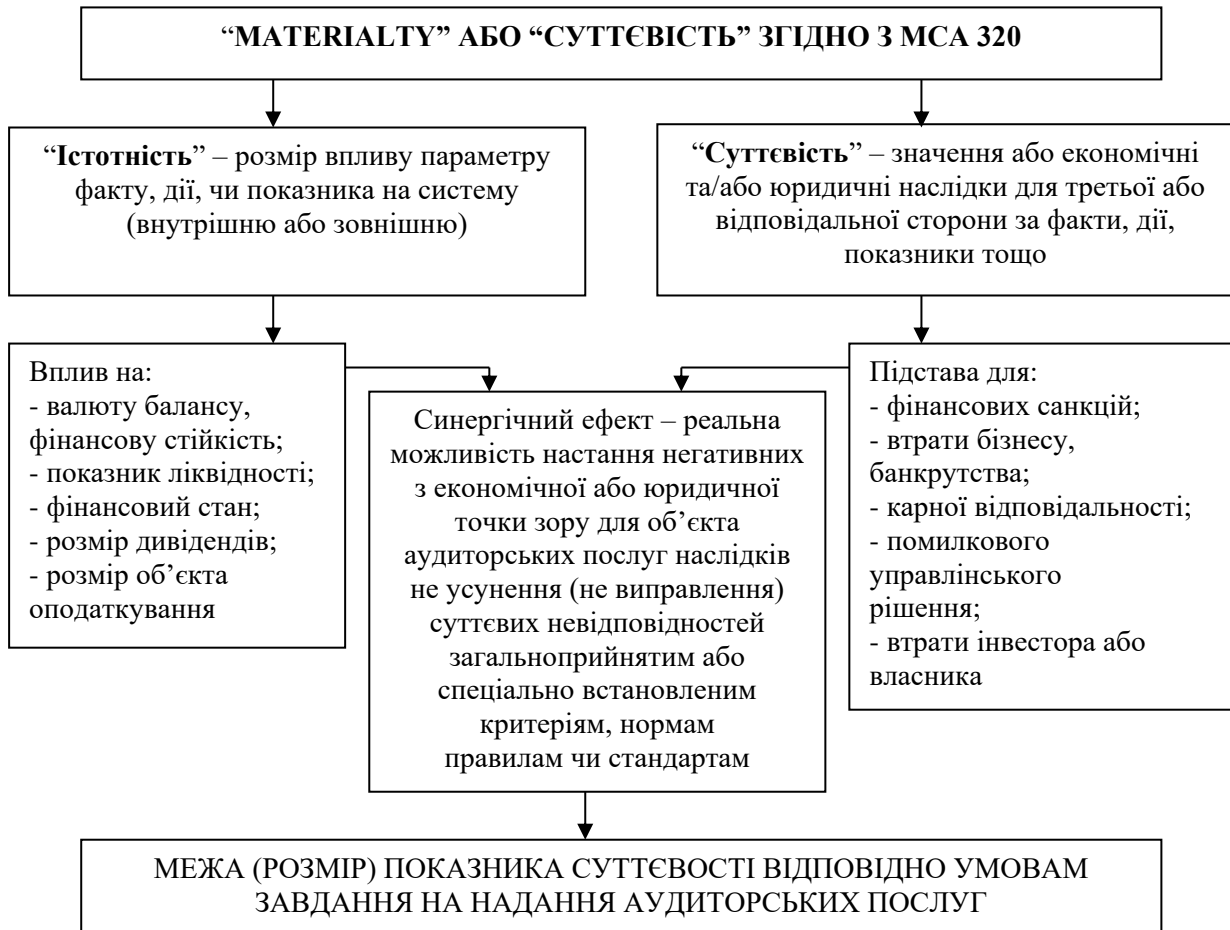


Рис. 1. Складові елементи суттєвості в аудиторській практиці
Джерело: [2]

Авторитетними органами США у сфері бухгалтерського обліку, такими як Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standard Board – FASB), Комісія з цінних паперів та бірж США (Securities and Exchange Commission – SEC), Головне контрольно-ревізійне управління США (General Accounting Office – GAO), Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), а на міжнародній арені – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee – IASC) роз'яснено поняття “суттєвість”. Так у Стандарті фінансового обліку № 2 “Якісні характеристики бухгалтерської інформації” (FAS 2) суттєвість визначається, як величина пропуску або викривленого розкриття бухгалтерської інформації, яка за супутніх обставин робить ймовірним зміну економічного рішення, прийнятого зацікавленими користувачами на основі цієї інформації [3].

Отже, визначити рівень суттєвості має право тільки користувач фінансової звітності. Оскільки фінансова звітність має значну кількість зовнішніх та внутрішніх користувачів, то, відповідно, кожен з них має різні погляди на рівень суттєвості.

Українське законодавство визначає поняття “суттєвість” та “суттєва інформація” у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [7] та Листі Мінфіну “Про суттєвість у бухгалтерському обліку та звітності” [8]. Відповідно до зазначених документів, суттєвість – це характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності (тобто суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувача) [7, 8].

Аналіз нормативно-правової бази, яка визначає сутність суттєвості відображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення поняття “суттєвість” у міжнародних та вітчизняних нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення поняття “суттєвість”
1	2
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі НПСБОДС 101 “Подання фінансової звітності”	Пункт 4 подає визначення суттєвості інформації у вигляді інформації, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається керівництвом за відповідними НПСБОДС
Методичні рекомендації “Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності”, що доведені листом Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 (зі змінами від 22.12.2008 р. № 1524)	Ці рекомендації тлумачать “ суттєвість ” як характеристику облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності, а також у цих методичних вказівках подається термін “поріг суттєвості”, під яким розуміють абсолютну чи відносну величину, що є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації
Постанова Кабінету Міністрів України “Про деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади” від 28.09.2011р. № 1001	Відповідно до п. 4.8.-4.9. Постанови № 1001, отримана інформація є суттєвою , якщо її відсутність або перекручення впливає на рішення керівництва, які приймаються на її підставі. Суттєвість залежить від розміру помилки, відсутності (перекручень) інформації і визначається працівником підрозділу внутрішнього аудиту, виходячи з власних професійних думок
Концептуальна основа фінансової звітності, видана РМСБО у вересні 2010 р.	“ інформація є суттєвою , якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв’язку з пропуском чи неправильним відображенням. Отже, суттєвість скоріше є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка повинна бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною”
МСБО № 1 “Подання фінансових звітів”; МСБО № 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”	“...пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання можуть бути визначальним чинником”

Продовження табл. 1

1	2
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73	Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства
МСА 320 “Суттєвість в аудиті”	“Інформація є суттєвою , якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності”
Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року № 125-ХІІ	“Суттєвою є інформація , якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на підставі фінансових звітів”
Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 р. № 2258-VIII	Визначення суттєвості не наводиться. У рамках огляду виконаного завдання з аудиту фінансової звітності оцінюється щонайменше таке: ...значні ризики, виявлені аудитором або ключовим партнером з аудиту при виконанні завдання з обов’язкового аудиту фінансової звітності, і вжиті ним заходи з відповідного управління цими ризиками, а також обґрунтування щодо рівня їх суттєвості

Джерело: узагальнено авторами на основі [1, 4, 9]

Отже, аналіз табл. 1 дає змогу стверджувати: наведені визначення суттєвості є ідентичними за своїм змістом та характеризують суттєвість, як якісну характеристику облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Проте це не вирішує питання, як же застосовувати суттєвість на практиці бухгалтерам та аудиторам, оскільки жоден із представлених у таблиці документів не містить конкретної методики її визначення.

Законодавчі документи вказують на те, що як бухгалтер, відповідальний за підготовку фінансової звітності, так і аудитор, який підтверджує її достовірність, зобов’язані застосовувати власне професійне судження щодо застосованого рівня суттєвості.

Критеріями суттєвості є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Кількісний вираз суттєвості визначається за допомогою порогу суттєвості [5].

Поріг суттєвості суб’єкт господарювання визначає самостійно з урахуванням вимог національних П(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р. № 04230-04108, у якому визначено, що поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [8].

Рівень суттєвості підприємство повинно самостійно встановити щодо об’єктів обліку та закріпити зазначене у Наказі про облікову політику, керуючись рекомендаціями щодо визначення порогу суттєвості, наведеними у Листі Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” (таблиця 2).

Таблиця 2

Рекомендовані значення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку та статей фінансової звітності

№ з/п	Об'єкт визначення суттєвості	Базовий показник	Поріг суттєвості
1	Активи	Активи	до 5 %
2	Зобов'язання	Зобов'язання	до 5 %
3	Власний капітал	Власний капітал	до 5 %
4	Доходи і витрати	Чистий прибуток (збиток) підприємства	до 2 %
5	Статті Звіту про рух грошових коштів	Чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної, або фінансової діяльності за звітний період	у межах від 1 до 10 %
6	Переоцінка або зменшення корисності активів	Чистий прибуток (збиток) підприємства або відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості	до 10 %
7	Розкриття інформації про сегменти для визначення звітного сегмента	Величина відповідно до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства	до 10 %
8	Для визначення подібних активів	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну	не більше 10 %
9	Неприбуткові організації	Величина від суми надходжень на провадження статутної діяльності	до 0,5 %
10	Визнання фінансової оренди	Строк корисного використання об'єкта оренди	до 75 %
11	Інші господарські операції та об'єкти обліку	Об'єкти діяльності підприємства	у межах від 1 до 10 %

Джерело: [8]

Отже, суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені регулювати питання бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, відповідно до законодавства та установчих документів [5].

Об'єктами застосування суттєвості є: діяльність підприємства в цілому; окремі господарські операції та об'єкти обліку; статті фінансової звітності [8].

Визначення порогу суттєвості в обліковій політиці необхідне для вирішення таких завдань: формування окремих об'єктів обліку (об'єктів активів, зобов'язань та власного капіталу) з метою визнання статей Балансу; формування окремих видів доходів та витрат з метою формування статей Звіту про фінансові результати; формування кількісної ознаки зміни вартості необоротних активів з метою їх переоцінки або визначення втрат (доходів) від зменшення (поновлення) корисності; формування кількісних ознак для класифікації орендних операцій (операційна оренда, фінансова оренда); формування звітних сегментів; формування кількісних ознак для визначення подібних активів; формування інших кількісних ознак, які необхідні для визначення елементів (статей) фінансової звітності підприємства [10, с. 199-200].

Обліковий та аудиторський аспекти поняття “суттєвість” відображені у табл. 3.

Обліковий та аудиторський аспект поняття “суттєвість”

Обліковий аспект	Аудиторський аспект
Поняття “суттєвість” є результатом взаємодії кількісних та якісних критеріїв оцінки звітності, оскільки на основі встановленого рівня суттєвості визначається розмір допустимої помилки у звітності та формується думка про її достовірність	“Суттєвість” – це ймовірність того, що застосовувані аудиторські та інші, в тому числі юридичні, експертні та ін. процедури, дозволяють визначити наявність помилок у звітності економічного суб’єкта та оцінити їх вплив на прийняття відповідних рішень її користувачами

Джерело: [4]

Аудитор визначає суттєвість виключно з позицій професійного судження та повинен враховувати потреби користувачів фінансової звітності.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 200 “Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту” (далі – МСА), професійне судження (Professional judgment) – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту [11].

Науковці характеризують професійне судження аудитора як застосування професійних компетентнісних характеристик під час планування, отримання та оцінки достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а також під час обґрунтування незалежної аудиторської думки, що є кінцевою метою аудиту [12].

Щодо користувачів фінансової інформації підприємства, то ними є фізичні та юридичні особи, які за результатами оцінки та аналізу фінансової звітності приймають рішення стосовно подальших взаємовідносин із підприємством, а саме: інвестування коштів, кредитування, купівлі-продажу продукції і надання-отримання послуг, оподаткування та інше.

Аудитор, розуміючи потреби користувачів фінансової звітності, припускається думки, що вони мають достатній рівень знань для розуміння бізнесу, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яку підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості. На рис. 2 відображено вплив на визначення суттєвості професійного судження та розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності.

Міжнародні стандарти аудиту трактують суттєвість для виконання аудиторських процедур (performance materiality) як суму або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених та не виявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому [11].

Отже, аудитор визначаючи суттєвість аудиторської перевірки, обов’язково має враховувати рівень суттєвості, встановлений керівництвом підприємства у Наказі про облікову політику для господарських операцій, та відповідно, показників фінансової звітності.

Вважаємо, що концепцію суттєвості аудитор має використовувати на усіх стадіях аудиторського процесу, починаючи від його планування і закінчуючи висловленням незалежної думки в аудиторському звіті.

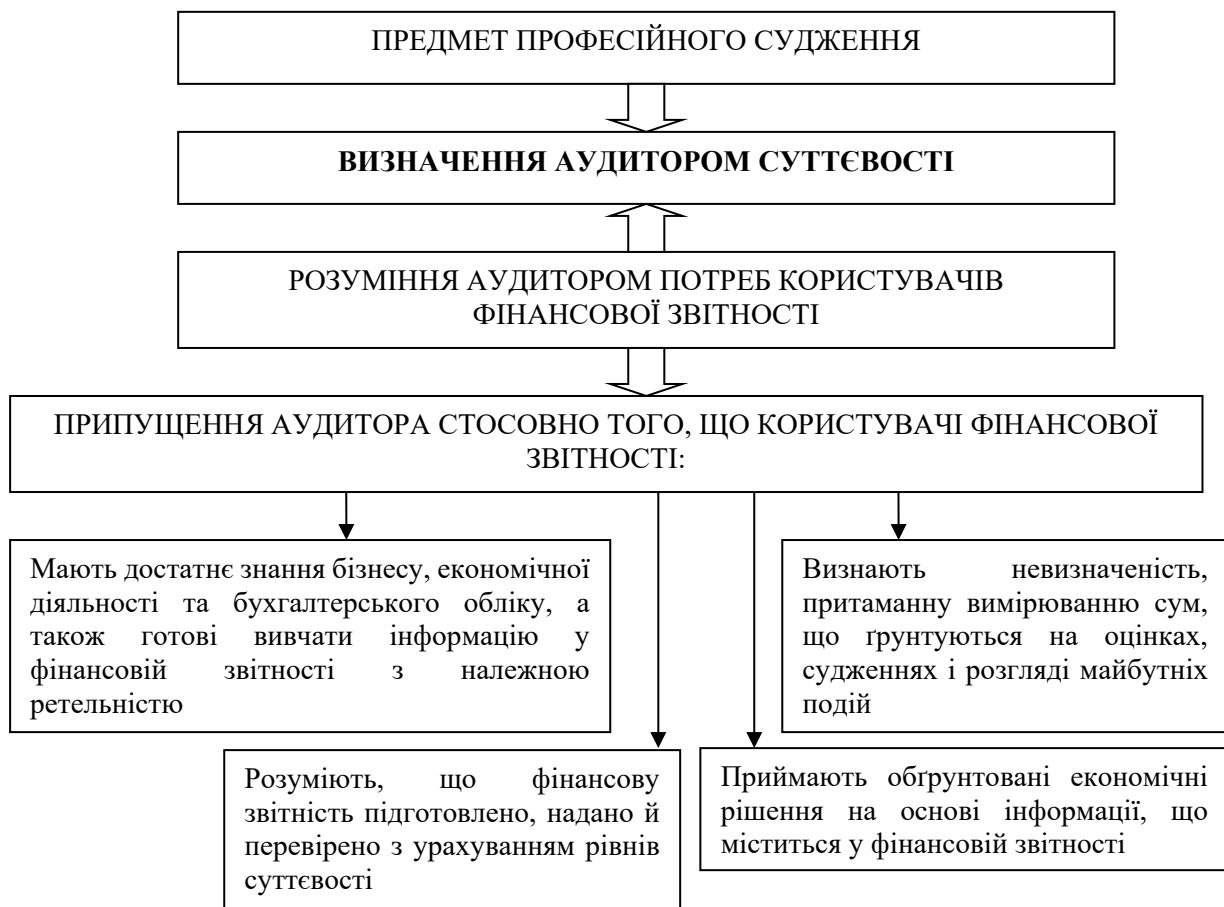


Рис. 2. Визначення аудитором суттєвості відповідно до МСА 320 “Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту”

Джерело: власна розробка авторів

Це підтверджуємо інформацією із МСА 320 “Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту”: концепцію суттєвості аудитор використовує як при плануванні, так і проведенні аудиту, при оцінюванні впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит та впливу невідправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формуванні думки в звіті аудитора. МСА 320 “Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту” розглядає питання відповідальності аудитора за правильне застосування концепції суттєвості під час планування і виконання аудиту фінансової звітності [11].

Виокремлення кожної стадії відбувається у зв’язку із тим, що окрім головної мети аудиту – висловлення аудитором незалежної думки щодо достовірності фінансової звітності, аудитор досягає і проміжних цілей, сукупність яких становлять зміст кожної зі стадій аудиту.

Стадія аудиторського процесу – це сукупність процедур, які виконуються аудитором, та об’єднані між собою залежно від терміну, змісту, призначення та потреби досягнення аудитором окремих цілей, характерних саме для цієї стадії.

Аудиторський процес складається із трьох стадій: організаційної, дослідної та завершальної, в межах кожної з яких виділяють окремі етапи. Отож, застосування аудитором суттєвості відбувається протягом виконання аудиторських процедур на кожній зі стадій, що відображено у табл. 4.

Таблиця 4

Застосування аудитором суттєвості на кожній стадії аудиторського процесу відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Стадія аудиту	Етап аудиту	Застосування суттєвості відповідно МСА
Організаційна	Визначення аудиторського ризику	Для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитор отримує обґрунтовану впевненість через отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику не виявлення. Суттєвість та аудиторський ризик враховуються протягом усього аудиту
	Планування аудиту	При плануванні аудиту аудитор застосовує судження щодо розміру викривлень, який вважатиметься суттєвим . Таке судження є основою для: - визначення характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризику; - ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення; - визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур
Дослідна	Виконання запланованих аудиторських процедур	Аудитор повинен переглянути суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту йому стає відомою інформація, яка призвела б до визначення ним іншої величини (або величин) із самого початку
Завершальна	Узагальнення результатів аудиту в аудиторському звіті	Концепцію суттєвості аудитор використовує як при плануванні, так і при проведенні аудиту, при оцінюванні впливу ідентифікованих викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, а також при формуванні думки в звіті аудитора

Джерело: розроблено авторами на основі МСА 320 [11]

Отже, визначення суттєвості з метою планування аудиторських процедур не є механічним процесом, а тому передбачає використання аудитором професійного судження, що залежатиме від попереднього обстеження клієнта з метою розуміння особливостей його бізнесу, додаткової інформації, отриманої під час оцінки аудиторського ризику та його складових.

Здирко Н.Г. вважає, що проведення аудиторської перевірки завжди супроводжується певним ризиком, виявлення і мінімізація якого є головним завданням аудитора перед початком планування аудиту. Окрім того, важливим моментом має бути оцінка впливу аудиторського ризику на формування висновку аудитора. Провівши огляд визначень авторів щодо питання сутності та визначення аудиторського ризику, науковець підтверджує, що аудиторський висновок тісно пов'язаний із суттєвістю в аудиті, тож аудитор повинен вміти реагувати на ситуацію, яка може скластись та змінювати заплановані незалежні процедури перевірки, виходячи з переглянутої оцінки аудиторського ризику [13].

Відповідно до МСА 450 “Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту”, викривлення (misstatement) – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов’язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства [11].

На рис. 3 наведемо приклади таких обставин, які можуть вплинути на оцінку суттєвості аудитором під час виконання процедур аудиту, хоча їх наявність не завжди є причиною для думки аудитора про те, що викривлення є суттєвим.

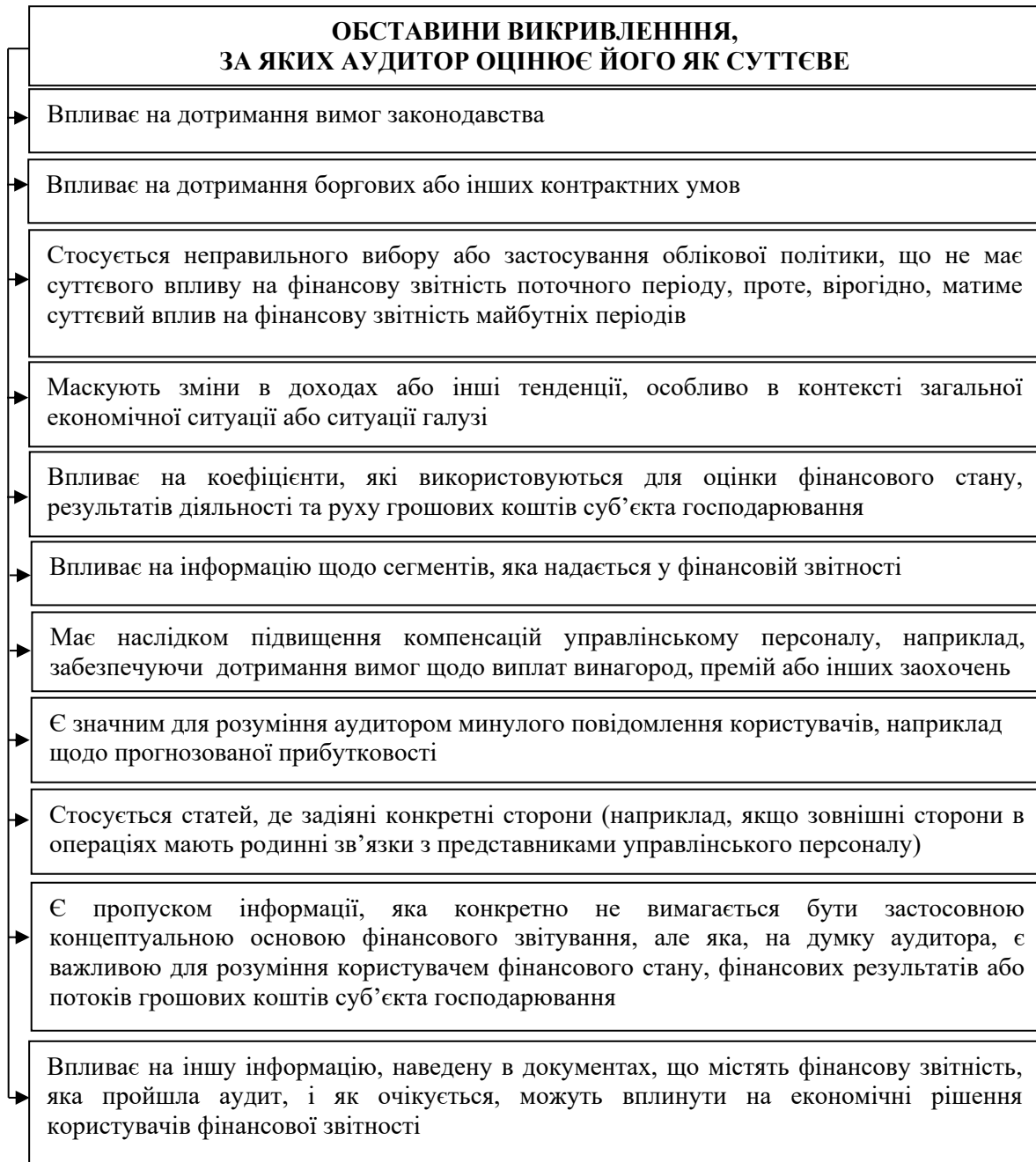


Рис. 3. Обставини викривлення, за якого аудитор оцінює його, як суттєве
Джерело: розроблено авторами на основі МСА 450 [11]

Виявлення на підприємстві фактів шахрайства і несумлінних дій працівника призводять до втрати довіри громадськості, що у свою чергу може значно похитнути довіру зацікавлених сторін і потенційних клієнтів компанії. Проблема протидії фінансовому шахрайству в Україні набула загальнодержавного значення. Обов'язки з попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок покладаються на керівництво підприємства і здійснюються шляхом впровадження та безперервної роботи ефективних систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [14].

Виявлення аудитором деяких помилок або шахрайства є причиною для оцінки їх як суттєвих окремо або в сукупності з іншими викривленнями, зібраними під час аудиторської перевірки, навіть якщо вони нижчі від встановленого рівня суттєвості в цілому для фінансової звітності підприємства. Перелік, наведений на рис. 3, є далеко не повним – це лише список наведених прикладів, якими має керуватися аудитор і може враховувати їх, однак не всі із зазначених обставин призводять до думки аудитора, що викривлення у фінансовій звітності є суттєвим. Зазначене підтверджує думку, що рішення аудитора щодо застосування концепції суттєвості має ґрунтуватися на професійному судженні аудитора.

Висновки. Проведені дослідження дають змогу стверджувати, що визначення суттєвості в обліковій та аудиторській практиці не є суто механічним розрахунком, а вимагає використання професійного судження бухгалтера та аудитора, яке має ґрунтуватися на набутих знаннях, навичках та досвіді роботи.

Вважаємо, що суттєвість в аудиторській практиці є багатограним поняттям, виходячи з його значимості та застосування в аудиторському процесі, а тому це поняття можна розглядати з кількох позицій:

- як гранично допустимий розмір викривлення фінансової звітності;
- як критерій, яким керується аудитор під час планування та визначення об'єкта аудиту та відповідних аудиторських доказів;
- як критерій для оцінки отриманих аудиторських доказів;
- як фактор, який впливає на вибір форми висловлення незалежної думки аудитора в аудиторському звіті.

Подальші дослідження вбачаємо в удосконаленні методики визначення аудитором суттєвості під час планування відповідних аудиторських процедур з метою зниження аудиторського ризику.

Список використаних джерел

1. Журавка Ф.О. Методичні аспекти визначення суттєвості в аудиті / Ф.О. Журавка // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2012. – Вип. 8. – С. 3-8. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
2. Редько О.Ю. Суттєвість у практиці професійного аудиту: практичний посібник / О.Ю. Редько, О.А. Кулагін, К.О. Редько. – Київ, 2010. – 24 с.
3. Кулик Р.Р. Етимологія поняття "суттєвість" у бухгалтерському обліку та аудиті / Р.Р. Кулик // Економічний аналіз: зб. наук. праць ТНЕУ. – 2014. – Том 18. – № 2. – С. 23-30.
4. Лиско Н. А. Диференціація терміна "суттєвість" у державному секторі України: обліковий та аудиторський аспект / Н. А. Лиско // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. – 2012. – Вип. 20. – С. 243-246. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.

5. Щирба М.Т. Концепція суттєвості в обліку і звітності підприємства / М.Т. Щирба, І. М. Щирба // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Вип. 16. – С. 99-102. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
6. Економічна енциклопедія. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://slovo.org.ua>.
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
8. Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності: лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108. [Електронний ресурс]. – <http://ukraine.uapravo.net>.
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
10. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / [за ред. В.С. Леня]. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. Частина I : Видання 2015 року / Пер. з англ. мови О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, 2015, Аудиторська палата України, 2016. – 1249 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>.
12. Томчук О.В. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку Міжнародних стандартів аудиту / О.В. Томчук, В.Ю. Фабіянська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 1. – С. 68-80.
13. Здирко Н. Г. Теоретичні аспекти сутності аудиторського ризику в Україні / Н. Г. Здирко, К. В. Гордєєва // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2010. – Вип. 7(1). – С. 502-508. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
14. Михальчишина Л.Г. Внутрішній аудит у запобіганні помилок і шахрайства на підприємстві / Л.Г. Михальчишина, В.В. Калашник // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 2 (64). – С. 94-99.

Список використаних джерел у транслітерації/References

1. Zhuravka, F. O. (2012). Metodichni aspekty vyznachennia suttievosti v audyti [Methodical aspects of determination of importance in audit]. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriiia : Ekonomika i menedzhment – Bulletin of the Sumy National Agrarian University. Series: Economy and management*, 8, 3-8 [in Ukrainian].
2. Redko, O.I., Kulahin, O.A. & Redko, K.O. (2010). Suttievist u praktytsi profesiinoho audytu: prktychnyi posibnyk [Significance in the practice of professional audit: practical guide]. Kyiv. [in Ukrainian].
3. Kulyk, R. R. (2014). Etymolohiia poniattia “suttievist” u bukhhalterskomu obliku ta audyti [Etymology of the concept of “essence” in accounting and audit]. *Ekonomichniy analiz: zb. nauk. prats TNEU – Scientific notes of [National University “Ostroh academy”]. Ser.: Economics*, 2, 23-30 [in Ukrainian].
4. Lysko, N. A. (2012). Dyferentsiatsiia termina “suttievist” u derzhavnomu sektori Ukrainy: oblikovyi ta audytorskyi aspekt [Differentiation of the term “importance” in public sector of Ukraine: registration and auditor aspect]. *Naukovi zapysky [Natsionalnoho universytetu “Ostrozka akademiia”]. Ser.: Ekonomika – Scientific notes of [National University “Ostroh academy”]. Economics*, 20, 243-246 [in Ukrainian].

5. Schyrba, M. T. & Schyrba I. M. (2014). Kontsepsiia suttievosti v obliku i zvitnosti pidpriemstva [The concept of importance in accounting and reporting of the enterprise]. *Torhivlia, komertsiiia, pidpriemnytstvo – Trade, commerce, business*, 16, 99-102 [in Ukrainian].
6. Economic encyclopedia. Retrieved from <http://slovopedia.org.ua>.
7. The Ministry of Finance of Ukraine (2013). *The general requirements to financial statements*. National Provision (Standard) of Accounting 1 dated 07.02.2013 No 73. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
8. The Ministry of Finance of Ukraine (2003). *On essence in accounting and the reporting*. Letter dated 29.07.2003 No 04230-04108. Retrieved from <http://ukraine.uapravo.net> [in Ukrainian].
9. Law of Ukraine. On the audit of financial statements and auditing activity (December, 2017), No 2258-VIII. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
10. Len, V.S. (2006). *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku [Organization of accounting: manual]*. Kyiv. Center of educational literature [in Ukrainian].
11. Olhovikova, O. L., Selezniiov, O. V. (2016). *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [The international standards of quality control, audit, the review, other assurance of confidence and the accompanying services]*. Kyiv. International federation of accountants, Audit Chamber of Ukraine. Retrieved from <http://www.apu.com.ua> [in Ukrainian].
12. Tomchuk, O.V. & Fabianska, V. Yu. (2018). *Zastosuvannia profesiinoho sudzhennia audytora v konteksti rozvytku Mizhnarodnykh standartiv audytu [Application of professional judgment of the auditor in the context of development of the international standards of audit]*. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky - Economics. Finances. Management: relevant questions of science and practice*, 1, 68-80 [in Ukrainian].
13. Zdyrko, N. H. & Hordieeva, K. V. (2010). *Teoretychni aspekty sutnosti audytorskoho ryzyku v Ukraini [Theoretical aspects of essence of auditor risk in Ukraine]*. *Ekonomichni nauky. Seriiia : Oblik i finansy - Economic sciences. Series : Accounting and finances*, 7(1), 502-508 [in Ukrainian].
14. Mykhalchyshyna, L.H. & Kalashnyk, V. V. (2012). *Vnutrishnii audyt u zapobihanni pomyllok i shakhraistva na pidpriemstvi [Internal audit in prevention of mistakes and frauds at the enterprise]*. *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Seriiia: Ekonomichni nauky - Collection of scientific works of VNAU. Series: Economic sciences*, 2 (64), 94-99 [in Ukrainian].

ANNOTATION

CONCEPT OF MATERIALITY IN ACCOUNTING AND AUDITING PRACTICE

TOMCHUK Olesya,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,
Dean of the Department of Accounting and Audit,

FABIYANSKA Victoria,
Candidate of Economic Sciences,
Assistant Professor of the State Audit and Control Department,
Vinnitsia National Agrarian University
(Vinnitsia)

The article examines the concept of materiality in accounting and auditing practice. A comparison was made between the concepts of “substantive” and “materiality” and their difference was determined. The essence of the definition of “materiality” in international and national legislation is analyzed. The subjects and objects of determination of materiality in the accounting practice of the enterprise are determined. The accounting and audit aspects of the concept of “materiality” are investigated. On the basis of the study of International Standard 320 “Significance in the planning and conduct of the audit”, the peculiarities of application of materiality in the audit practice, in particular, in terms of the three stages of the auditing process: organizational, research and final, were determined. As a result of the research, it was substantiated that the significance of the auditing practice can be considered from three positions: the maximum permissible size of distortion of financial statements; as a criterion for auditing the auditor during the planning and designation of an audit object and relevant audit evidence; as a criterion for assessing audit evidence obtained; as a factor affecting the choice of the form of expressing an independent opinion of the auditor in the audit report.

Keywords: materiality, concept of materiality, users of financial statements, distortions in financial statements, threshold of materiality, professional judgment of the auditor.

Fig. 3. Tabl. 4. Lit. 14.

АННОТАЦИЯ КОНЦЕПЦИЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В УЧЁТНОЙ И АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ

ТОМЧУК Олеся Валерьевна,
кандидат экономических наук, доцент,
декан факультета учёта и аудита,

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры аудита и государственного контроля,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье исследовано понятие существенности в учётной и аудиторской практике. Проведено сравнение между понятиями “существенность” и “сущность” и определено их различие. Проанализирована сущность дефиниции “существенность” в международном и национальном законодательстве. Определены субъекты и объекты определения существенности в учётной практике предприятия. Исследованы учётный и аудиторский аспекты понятия “сущность”. На основе исследования Международного стандарта 320 “Существенность при планировании и проведении аудита” определены особенности применения существенности в аудиторской практике, в частности, в разрезе трёх стадий аудиторского процесса: организационной, исследовательской и заключительной. В результате проведенных исследований обосновано, что сущность в аудиторской практике можно рассматривать с трёх позиций: как предельно допустимый размер искажения финансовой отчётности; как критерий, которым руководствуется

аудитор при планировании и определении объекта аудита и соответствующих аудиторских доказательств; как критерий для оценки полученных аудиторских доказательств; как фактор, который влияет на выбор формы выражения независимого мнения аудитора в аудиторском отчете.

Ключевые слова: существенность, концепция существенности, пользователи финансовой отчётности, искажения в финансовой отчётности, порог существенности, профессиональное суждение аудитора.

Рис. 3. Табл. 4. Лит. 14.

Інформація про авторів

ТОМЧУК Олеся Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, декан факультету обліку та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

ФАБІЯНСЬКА Вікторія Юхимівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Olesya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

FABIYANSKA Victoria – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the State Audit and Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Олеся Валерьевна – кандидат экономических наук, доцент, декан факультета учёта и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

