

СУТТЄВІСТЬ І АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК ПРИ ЗДІЙСНЕННІ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

(Представлено д.е.н., проф. Жук В.М.)

Досліджено сутність понять суттєвості та аудиторського ризику при виконанні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Наведено методику визначення показників рівня суттєвості й аудиторського ризику. Досліджено та визначено основні фактори, які безпосередньо впливають на величину аудиторського ризику при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Ключові слова: суттєвість, аудиторський ризик, аудит, фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, властивий ризик, ризик контролю, ризик невиявлення.

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Основною метою сільськогосподарської діяльності є трансформація матеріальних, трудових і виробничого потенціалу земельних ресурсів у кінцевий продукт (сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи) і одержання від його реалізації максимального прибутку (фінансового результату). В свою чергу, однією з найефективніших форм контролю за відображенням в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності даних щодо фінансових результатів є аудит.

Під час здійснення аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності на етапі його планування потрібно визначити рівень суттєвості за даним об'єктом (доходи та витрати від біологічних перетворень) аудиторської перевірки. Різні аудитори, аудиторські компанії й автори робіт з аудиту досить часто по-різному визначають рівень суттєвості при аудиті. А це, в свою чергу, призводить до того, що аудитори допускають помилки (неточності) при аудиті фінансових результатів, які перевищують допустиму величину. В оману вводить і те, що, на перший погляд, помилки здаються незначними і такими, що не впливають на рішення користувачів фінансової інформації, а затрати на виявлення і виправлення помилок досить великими, що в підсумку може призвести до того, що час, витрачений на такі цілі, може затягнути виконання аудиту і представлення фінансової інформації.

Проведення ефективного аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є досить важливим і можливе лише за умов достовірного визначення рівня суттєвості й аудиторського ризику, що обумовлює актуальність даної теми.

Мета статті – дослідження та визначення сутності понять суттєвості й аудиторського ризику під час виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, розробка методики їх розрахунку та виявлення взаємозалежності між даними показниками.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми, пов'язані з дослідженням аудиторського ризику досить широко розкриті у працях зарубіжних вчених: А.А. Адамса, В.Д. Андрєєва, Е.А. Аренса, С.Д. Давидов, Дж.К. Лоббека, В.М. О'Рейлі, Дж. Робертсона, Я.В. Соколова, В.П. Суйца та ін. Питання організації та методології аудиту досліджують вітчизняні науковці: Ф.Ф. Бутинець, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, О.Ю. Редько, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, Л.С. Шатковська та ін.

Проте дані науково-практичні дослідження відображають лише загальні підходи до визначення рівня суттєвості й аудиторського ризику і не враховують особливості під час здійснення аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. А тому, зважаючи на постійний розвиток аудиторської діяльності та специфіку сільськогосподарської діяльності, питання суттєвості та аудиторського ризику даного напрямку потребує більш детального дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження. В загальному розумінні, суттєвість (матеріальність) є максимально допустимою величиною похибки з фінансового результату, яка може бути відображена у фінансовій звітності та розглядатися при цьому як нематеріальна, тобто така, що не

© В.П. Мазур, 2014

бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєвою інформацією визнається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Рівень суттєвості облікової інформації може визначатися на основі національних або міжнародних стандартів обліку та управлінським персоналом суб'єкта господарювання [5].

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (далі – МСА) 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» суттєвість являє собою величину або величини, встановлені аудитором у розмірі, меншому ніж суттєвість на рівні фінансової звітності, взятої в цілому, щоб зменшити до прийнято

низького рівня достовірність того, щоб не виправлені та не виявлені викривлення у сукупності не перевищать суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому [4]. В цілому, згідно з МСА інформація вважається суттєвою, якщо її пропуск або невірне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значення помилки, допущеної за певних умов у зв'язку із пропуском або неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше є певним порогом або «критерієм відсікання», а не основною якісною характеристикою, яка може бути властива інформації для того, щоб вона стала корисною.

На нашу думку, під час визначення рівня суттєвості при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності важливим і необхідним є врахування таких факторів (табл. 1).

Таблиця 1

Фактори впливу на рівень суттєвості при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

Фактор	Зміст фактора
1. Абсолютна величина помилки	Розмір абсолютної величини помилки є дуже важливим для визначення рівня суттєвості при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, оскільки цій помилці передують система помилок в обліку доходів і витрат від біологічних перетворень, які підлягають виправленню
2. Відносна величина помилки	Розмір відносною величини помилки використовується як відношення можливої помилки до відповідної базової величини. Важливим є вибір базової величини, яка повинна стати точкою відліку неточності
3. Склад рахунків фінансових результатів	Можливі помилки за рахунками 21, 23, 27, 70, 90 повинні розглядатися як менш суттєві ніж можливі помилки за рахунками 71, 94. Невірно відображені операції за рахунками 71, 94 є суттєвими не через абсолютний чи відносний розмір, а через можливість необґрунтованого відображення і взагалі викривлення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності
4. Кумулятивний ефект	Необхідно враховувати розмір уже виявлених помилок і можливо очікуваних помилок в обліку формування фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності
5. Конкретні умови	Потрібно приділяти достатню увагу навіть незначним помилкам в обліку біологічних перетворень

Рівень (поріг) суттєвості, як критерій відсікання інформації, що підлягає обов'язковій перевірці аудитором, від інформації, яка може бути випущена з поля його зору з різних причин, є величиною, правильність і точність розрахунку якої здійснюють вплив на:

- характер аудиторських процедур;
- встановлення часових рамок і об'єму цих процедур;
- об'єктивність і точність висловлюваної аудитором думки за результатами проведеного аудиту [6, С. 287].

Концепція суттєвості при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності повинна використовуватися як основа для планування такого аудиту, основа оцінки його ефективності та основа для визначення змісту оформлення результатів цього аудиту.

Під час визначення суттєвості можуть бути використані дедуктивний та індуктивний підходи. Під час використання дедуктивного підходу визначається рівень суттєвості на рівні загального фінансового результату, а потім розподіляється за напрямками (фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності), статтями фінансової звітності та рахунками бухгалтерського обліку (21, 23, 27, 70, 71, 90, 94). Такий розподіл здійснюється з метою визначення об'єму робіт за кожним рахунком. Використання дедуктивного методу дає змогу уникнути перевищення суми оцінок суттєвості за окремими рахунками (21, 23, 27, 70, 71, 90, 94) над допустимою величиною для звіту про фінансовий стан (балансу) та звіту про сукупний дохід (звіту про фінансові результати). Використання індуктивного підходу передбачає визначення рівня суттєвості для кожного елемента (індуктивно), які формують кінцеві фінансові результати, а потім додавання оцінок з метою визначення загального рівня суттєвості. Даний підхід потребує належної обережності у застосуванні, оскільки залежить від досвіду аудитора і його здатності до вірного логічного умовиводу від окремих елементів до загальних висновків.

Під час визначення рівня суттєвості необхідно зважати на дві основні сторони його характеристики: кількісну та якісну. Під час врахування кількісної характеристики необхідно визначити чи перевищують за окремими випадками і в сумі виявлені помилки (із врахуванням передбачуваних невиявлених помилок) кількісний критерій – рівень суттєвості. Якісна характеристика передбачає використання

професійного судження аудитора для визначення того, чи не мають суттєвий характер виявлені помилки в здійснених фінансово-господарських операціях.

Під час визначення рівня суттєвості аудитором необхідно дотримуватися вимог МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», проте даний стандарт не встановлює чіткої методики розрахунку суттєвості. Тому, враховуючи передову світову аудиторську практику, пропонуємо використовувати наступну методику визначення рівня суттєвості при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Дана методика полягає в тому, що на основі підсумків фінансового року (звітний період) розраховується загальний рівень суттєвості на рівні фінансової звітності, а потім даний показник застосовується безпосередньо до складових фінансового результату від сільськогосподарської діяльності. Загальний рівень суттєвості визначається на основі показників балансу (звіту про фінансовий стан) та даних бухгалтерського обліку щодо оборотів за усіма рахунками, а саме за формулою (1):

$$P = 2 * \left(1 + \sqrt{\frac{T}{B}} \right), \quad (1)$$

де P – рівень суттєвості на рівні фінансової звітності, B – валюта (підсумок) балансу на кінець звітного періоду, T – загальна сума оборотів за рахунками бухгалтерського обліку за звітний період. Слід зазначити, що на основі власного професійного судження та досвіду аудитор може скоригувати розрахований показник рівня суттєвості в більшу або меншу сторону.

Після цього скоригований рівень суттєвості інтерпретується на складові фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. А саме шляхом множення показника суттєвості на відповідні складові визначаються межі відсікання під час перевірки відображення господарських операцій щодо:

- процесу біологічних перетворень та оприбуткування сільськогосподарської продукції та біологічних активів (рах. 21, 23, 27);
- доходів від первісного визнання, реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів і змін справедливої вартості на дату балансу (рах. 70, 71);
- витрат під час первісного визнання, собівартості реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів і змін справедливої вартості на дату балансу (рах. 90, 94).

Відповідно до МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» розрахунок суттєвості на рівні фінансової звітності та на рівні окремих класів операцій підлягає обов'язковому включенню до аудиторської документації.

Суттєвість, яка розрахована в процесі планування аудиту, не у всіх випадках встановлює граничну суму, нижче від якої невиявлені помилки, (в сукупності або окремо) будуть прийняті як несуттєві. За наявності важливих обставин щодо викривлень аудитор може розглядати суттєвими, незважаючи на те, що їхня сума нижча від рівня суттєвості. Досить часто обрані процедури аудиту для виявлення помилок та викривлень, які визнаються суттєвими виключно за сумою, є не завжди доцільними в практичному застосуванні. Тому аудитором необхідно розглядати не лише розмір помилок та викривлень, а й їхній характер та конкретні обставини виникнення під час оцінки впливу на фінансову звітність [4]. Під час аудиту необхідно розглянути можливість викривлення порівняно невеликих сум, які в загальній сукупності можуть вплинути на фінансові результати. Наприклад, виявлено помилку в процедурі відображення доходу від реалізації біологічних активів. Дана помилка несуттєва в сумі через одиничність її існування, проте у випадку, якщо помилка прийме системний характер, то вона суттєво викривить фінансові результати від сільськогосподарської діяльності.

Взагалі методику розрахунку рівня суттєвості під час здійснення аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності можна зобразити за допомогою схеми (рис. 1).



Рис. 1. Методика визначення рівня суттєвості при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності

Слід зазначити, що визначений рівень суттєвості в аудиторській практиці становить приблизну величину, тобто не може бути стовідсотковою основою для висловлення незалежної професійної думки щодо достовірності фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, що відповідно не дозволяє прийняти управлінські рішення. Це зумовлено тим, що значна частина отриманого аудитором масиву інформації має ймовірнісний характер, оскільки дана інформація збирається аудитором за допомогою використання вибіркового методу проведення перевірки і спостереження сальдо рахунків та їх оборотів.

Відтак досить важливою складовою аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є методика для визначення аудиторського ризику для планування та безпосереднього виконання аудиторської перевірки.

Під час виконання аудиту фінансової звітності аудитором проводиться розрахунок аудиторського ризику для перевірки річної звітності. В будь-якому аграрному підприємстві фінансові результати від сільськогосподарської діяльності є основним об'єктом обліку, внутрішнього контролю та управління, а також являються головним джерелом надходження власних коштів. Тому, на нашу думку, аудиторський ризик доцільно визначати окремо під час перевірки фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності та факторів впливу на даний показник. В сучасних умовах у світовій аудиторській практиці застосовується спеціальний метод розрахунку для оцінки аудиторського ризику. Даний метод полягає у зіставленні та обчисленні факторної моделі величин, які є відносними та безпосередньо впливають на величину аудиторського ризику, який розраховується за формулою (2):

$$AP = BP * PK * PH, \quad (2)$$

де AP – аудиторський ризик, BP – властивий ризик (невід'ємний, внутрішньогосподарський), PK – ризик контролю, PH – ризик невиявлення.

Зазначимо, що в світовій практиці аудиту визначають:

- 1) ризик аудиту є головним якісним показником виконуваного аудиту;
- 2) аудиторські тести з визначення властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення повинні плануватися таким чином, щоб загальний аудиторський ризик не був більшим 5 % (дана величина в теперішній час є загальноприйнятим максимумом);
- 3) а також, що аудиторська перевірка передбачає надання загального рівня достовірності та гарантії аудиту на 95 %, тобто є припущення, що існує 5 % ризик не виявлення всіх помилок під час виконання перевірки.

Практичне застосування початкового загального аудиторського ризику на 5 %-рівні показує, що аудитором приймається допущення: предмет перевірки, щодо якого аудитор має висловити свою незалежну професійну думку на основі результатів аудиту, містить викривлення розміром у 5 %. Дане допущення є гіпотезою, а тому можна сказати, що ризик присутній в обов'язковому порядку. Зокрема, існує можливість, що викривлення можуть становити більше чи менше прийнятих 5 %, або взагалі бути відсутніми [6, С. 271].

Таким чином, за рахунок всіх таких процедур при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності аудиторі потрібно забезпечити наявність достатньої кількості аудиторських доказів. Це, в свою чергу, буде слугувати підтвердженням того, що в обліку і звітності в частині фінансових результатах від сільськогосподарської діяльності, які є предметом аудиту, були виявлені всі помилки та викривлення (за їх наявності), а також гарантувати на 95 % достовірність даних фінансових результатів.

Згідно з глосарієм термінів Міжнародних стандартів аудиту, аудиторський ризик (Audit risk) – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення [1]. Взагалі можна сказати, що величина аудиторського ризику відображає ступінь на стільки аудитор готовий визнати допустиму можливість наявності суттєвих помилок та перекручень у фінансовій звітності після виконання аудиторської перевірки та надання стандартного звіту аудитора (аудиторського висновку) без модифікації думки та пояснюючого параграфа.

Відповідно до глосарію термінів Міжнародних стандартів аудиту властивий ризик (Inherent risk) – компонент ризику суттєвого викривлення (Risk of material misstatement), чутливість тверджень щодо класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або сукупно з іншими викривленнями, не враховуючи будь-які відповідні заходи контролю [1]. Іншими словами, властивий ризик (невід'ємний, внутрішньогосподарський) є відображенням міри очікування аудитора наявності в системі обліку та в фінансовій звітності помилок, які перевищують допустиму величину до початку перевірки системи внутрішнього контролю. Властивий ризик з'являється безпосередньо в результаті виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання і підлягає обов'язковому дослідженню та оцінці з боку аудитора. Для виконання оцінки факторів, що прямо впливають на величину властивого ризику як на рівні відображення облікових даних у фінансовій звітності, так і на рівні сальдо рахунків та класів операцій, аудитор застосовує власне професійне

судження. Основними факторами, які безпосередньо впливають на властивий ризик під час здійснення аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, є:

1) загальні зовнішні фактори (економічна ситуація в аграрній галузі, нормативно-правове регулювання сільськогосподарської діяльності, прийнята концептуальна основа для складання фінансової звітності тощо);

2) характер діяльності суб'єкта господарювання (форми розрахунків з покупцями за сільськогосподарську продукцію та біологічні активи, залежність здійснення сільськогосподарської діяльності від кредитних ресурсів тощо);

3) цілі, стратегія та відповідні ризики ведення діяльності (рівень конкуренції в аграрній галузі, попит на сільськогосподарську продукцію та біологічні активи, підвиди сільськогосподарської діяльності);

4) результат діяльності суб'єкта господарювання (поточна ліквідність, можливість банкрутства, фінансові результати від сільськогосподарської діяльності);

5) система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (розподіл обов'язків між обліковими працівниками, наявність нетипових та нестандартних господарських операцій, існування внутрішнього контролю).

Згідно з глосарієм термінів Міжнародних стандартів аудиту ризик контролю (Control risk) – компонент ризику суттєвого викривлення, ризик того, що потенційне викривлення у твердженні щодо класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації, яке може бути суттєвим окремо або сукупно з іншими викривленнями, не буде попереджене або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [1]. Ризик контролю являється показником міри очікування аудитора пропуску помилок, що перевищують величину допустимого наявною системою внутрішнього контролю. Визначення ризику контролю, як одної із складових аудиторського ризику, починається із попередньої оцінки даного ризику. Під час виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності попередня оцінка внутрішнього контролю здійснюється лише після отримання достатньої впевненості щодо розуміння системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Достатнє розуміння організації та ведення обліку, функціонування контролю дає можливість аудиторю виконати оцінку ризику контролю на рівні твердження за кожним суттєвим залишком або класом операцій.

Під час виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності аудиторські процедури, які здійснені для розуміння системи обліку та внутрішнього контролю, можуть надавати аудиторські докази щодо рівня організації та ефективності здійснення контрольних процедур. В такому випадку, базуючись на аудиторських доказах за умови їх достатності, аудитор має змогу оцінити ризик контролю на середньому рівні. Проте слід зазначити, що будь-які попередні оцінки мають лише прогностичний характер даних. Через це після попередньої оцінки ризику контролю необхідно зібрати аудиторські докази щодо:

1) фактичної організації та функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

2) рівня ефективності організації та функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

3) достовірності виконання попередньої оцінки ризику контролю.

Подальшим етапом під час визначення ризику контролю є отримання аудиторських доказів, які отримуються за допомогою виконання тестів контролю. Обов'язковим є наявність таких доказів щодо підтвердження оцінки ризику контролю, рівень якого нижче високого. У випадку оцінки ризику контролю на високому рівні (100 %), додаткових доказів (підтверджень) тестами контролю для підтвердження даної оцінки ризику не потрібно. Коли аудитор під час здійснення попередньої оцінки встановив ризик контролю на рівні, який нижче високого (менше 100 %), доцільно застосовувати таке правило: чим менший ризик контролю, тим більшу кількість доказів (підтверджень) необхідно отримати щодо відповідності організації, структури та ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Після цього аудитором виконуються тести контролю. Відповідно до Д.88 МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» заходами контролю є політики та процедури, що допомагають забезпечити виконання директив управлінського персоналу. Прикладами конкретних заходів контролю суб'єкта господарювання можуть бути заходи, що стосуються:

- надання дозволів;
- оглядів документів;
- обробки документів;
- фізичних заходів контролю;
- розподілу обов'язків [1].

Основними факторами, від яких залежить величина ризику контролю під час здійснення аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є:

- 1) наявність служби внутрішнього аудиту (контролю) або ревізійної служби у структурі господарського суб'єкта;
- 2) наявність облікової політики та відображення в ній положень щодо обліку доходів та витрат, пов'язаних зі здійсненням сільськогосподарської діяльності;
- 3) форма ведення бухгалтерського обліку (рівень автоматизації);
- 4) наявність системи санкціонування операцій щодо здійснення біологічних перетворень та реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів;
- 5) стиль управління (авторитарний, спільний, автономний) щодо здійснення господарських операцій;
- 6) рівень кваліфікації управлінського персоналу (величина практичного досвіду керівництва в аграрній сфері);
- 7) рівень кваліфікації та досвід виконавців (працівників);
- 8) наявність контролю за ефективністю сільськогосподарської діяльності зі сторони вищестоящих (материнських) структур;
- 9) наявність вимоги звітування перед ревізійною комісією або радою директорів.

Після виконання тестів контролю та отримання відповідних результатів аудитор має змогу здійснити порівняння попередньої оцінки ризику контролю із фактичною його величиною. На основі цього приймаються рішення щодо необхідності змін в терміни, об'єми та характер запланованих попередньо аудиторських процедур. Завершальна оцінка ризику контролю передбачає наявність відповідних робочих документів аудитора.

Ризик невиявлення показує міру готовності аудитора визнати ймовірність невиявлення під час виконання аудиторської перевірки допущених в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності помилок, які перевищують допустиму величину.

Визначення ризику невиявлення необхідно здійснювати лише після розрахунків властивого ризику та ризику контролю. Це пояснюється тим, що аудитору необхідно встановити характер, об'єми та терміни аудиторських процедур так, щоб взагалі аудиторський ризик під час перевірки був зменшений до максимально можливого низького рівня. Виходячи з того, що аудиторський ризик не повинен перевищувати 5 % та маючи фактичні розміри попередньо встановлених властивого ризику та ризику контролю, можна обчислити розрахункову (найбільш можливу) величину ризику невиявлення. Максимально можливий показник ризику невиявлення (РН) буде розраховуватися за формулою (3):

$$РН = \frac{5\%}{FK * PH} \quad (3)$$

Проте будь-який розрахунковий показник потребує виконання фактичних розрахунків. У випадку, коли фактично розрахована величина ризику невиявлення суттєво відрізняється (в більшу сторону) від його розрахункової (максимально можливої) величини, необхідно визначити додаткові аудиторські процедури. Під час визначення даних процедур необхідно чітко встановити їх характер, об'єм та терміни виконання, після чого зробити відповідні коригування в програмі аудиту. Використання зазначених додаткових процедур аудиту дозволяє наблизити фактичну величину ризику невиявлення до прийняттого рівня, що в підсумку призведе до того, що загальний аудиторський ризик не перевищить 5 %.

Основними факторами, від яких залежить величина ризику невиявлення при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є:

- 1) попередній досвід виконання такого аудиту для відповідного суб'єкта господарювання (клієнта);
- 2) надання клієнтом всієї необхідної інформації щодо процесу виробництва, зберігання і реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів для виконання аудиторської перевірки;
- 3) інформаційне забезпечення виконання аудиту (наявність інформаційних систем).

На основі фактично отриманих показників ризику невиявлення, ризику контролю та властивого ризику визначається загальний аудиторський ризик, значення якого може перевищувати 5 %. В такому випадку аудитор може відмовитися від проведення аудиту з високим рівнем ризику або зменшити показник аудиторського ризику за рахунок збільшення об'єму аудиторських процедур. В практичній діяльності аудитор обирає переважно другий варіант, тому що не може «дозволити» собі втратити клієнта. У питанні збільшення об'єму аудиторських процедур пріоритет належить професійному судженню. Аудитор, базуючись на власному професіоналізмі та досвіді виконання подібних завдань, в кожному конкретному випадку самостійно встановлює процедури, які необхідно збільшити за об'ємом.

Слід зазначити, що ризик невиявлення є дуже важливим показником. Якщо під час виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності встановлено, що ризик невиявлення неможливо знизити до прийняттого рівня, то аудитору необхідно висловити умовно-позитивну думку або взагалі зробити відмову від висловлення думки.

Тести контролю та процедури аудиту щодо перевірки фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності на практиці значно відрізняються за своїми цілями, проте отримані результати одних процедур можуть допомагати досягненню цілей інших. Наприклад, виявленні в процесі виконання аудиторських процедур викривлення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності можуть спричинити зміну попередньої оцінки ризику контролю. Незалежно від значення розрахованих оцінок ризику контролю й ризику невиявлення (навіть при дуже низьких їхніх значеннях) під час здійснення аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності потрібно виконати процедури, по суті, відносно суттєвих залишків за рахунками 21, 27 і класів операцій щодо визнання доходів та витрат.

Зазначимо, що оцінка складових компонентів загального аудиторського ризику може змінюватися у ході здійснення аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. За наявності такої ситуації аудитор вносить зміни до запланованих аудиторських процедур, беручи до уваги змінні оцінки ризику контролю та властивого ризику.

Існує закономірність, яка полягає в тому, що чим вищі оцінки ризику контролю та властивого ризику, тим більше аудиторських процедур необхідно провести і відповідно більше отримати необхідних аудиторських доказів.

В процесі аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності розрахунок аудиторських ризиків має як теоретичне, так і практичне значення, оскільки безпосередньо впливає на визначення рівня суттєвості. Відповідно рівень суттєвості здійснює вплив на об'єм аудиторських процедур, які необхідно виконати.

Між рівнем суттєвості та аудиторським ризиком при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності існує обернено пропорційний зв'язок, а саме: чим більший рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик, і навпаки. Якщо розрахунок аудиторського ризику свідчить про його високий рівень, аудитору необхідно запланувати настільки низький рівень суттєвості, щоб даний ризик знизити до прийняттого рівня. Дані закономірності важливо брати до уваги при зниженні (збільшенні) ризику контролю і ризику невиявлення, а також при збільшенні (зменшенні) або модифікації аудиторських процедур під час виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Досить значна кількість суб'єктів господарювання, які здійснюють сільськогосподарську діяльність, є малими підприємствами. Представники малого бізнесу мають ряд особливостей, серед яких можна виділити невеликі грошові обороти, мала кількість працюючого персоналу, наявність можливостей ведення спрощеного бухгалтерського обліку та подачі неповної (скороченої) фінансової звітності. Проте відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» аудитор має отримати однаковий рівень впевненості для висловлення незалежного професійного судження щодо фінансової звітності як великих, так і малих підприємств.

На практиці в малих підприємствах можливість розподілу обов'язків між працівниками є обмеженою, що спричиняє труднощі з отриманням аудиторських доказів щодо здійснення контролю зі сторони управлінського персоналу суб'єкта господарювання. Тобто характеристики та розміри суб'єкта господарювання показують спрощений характер форми ведення бухгалтерського обліку та стилю управління підприємством. У таких випадках аудиторські докази можуть бути отримані, по суті, лише внаслідок виконання аудиторських процедур [6, С. 286].

Незалежно від розміру суб'єкта господарювання під час виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності необхідно розраховувати рівень суттєвості й аудиторські ризики. Проте при аудиті малих підприємств підходи до обов'язкових процедур будуть дещо спрощені порівняно з тими, які застосовуються при аудиті великих підприємств. В переважній більшості випадків суттєво зменшується об'єм виконуваних аудиторських процедур кожного виду, проте всі дані процедури проводяться незалежно від розміру суб'єкта господарювання.

Висновки. Отже, для ефективного виконання аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності дуже важливими є розрахунки рівня суттєвості й аудиторського ризику.

Рівень суттєвості при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є величиною «відсікання» операцій під час перевірки облікової інформації щодо біологічних перетворень, що в підсумку не призведе до втрати якісної характеристики цієї інформації. В основному рівень суттєвості при даному аудиті залежить від абсолютної та відносної величин помилки, складу рахунків фінансових результатів, кумулятивного ефекту, конкретних умов та професійного судження аудитора. Розрахунок рівня суттєвості доцільно здійснювати за методикою, яка передбачає визначення базових показників та рівня суттєвості на рівні звітності, потім його коригування на основі професійного судження та подальша інтерпретація на операції щодо обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.

Загальний аудиторський ризик при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є ступенем на скільки аудитор готовий визнати допустиму можливість наявності суттєвих помилок та перекручень після виконання перевірки й надання звіту аудитора без модифікації думки і пояснюючого параграфа. На основі оцінки властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення визначається загальний аудиторський ризик при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Об'єктивний розрахунок аудиторського ризику при аудиті фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності є досить важливим, оскільки дає можливість приймати відповідні рішення щодо коригування плану та програми аудиту, а також аудиторських процедур.

Аудиторський ризик розраховується як сукупний добуток властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення, а також має обернено пропорційну залежність із рівнем суттєвості.

Список використаної літератури:

1. Глосарій термінів Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Міжнародною федерацією бухгалтерів і Аудиторською палатою України (видання 2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
2. Аудит Монтгомери / *Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш* ; пер. с англ., под ред. *Соколова Я.В.* – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності», виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів і Аудиторською палатою України (видання 2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
4. Міжнародний стандарт аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів і Аудиторською палатою України (видання 2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 87 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Практичний аудит: анфас та профіль / *А.Клімов, О.Міронова, В.Пантєлев, К.Утенкова* ; за ред. *В.Ю. Лісіної.* – Х. : Фактор, 2010. – 720 с.
7. *Пшенична А.Ж.* Аудит : навч. посібник / А.Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури. – 2008. – 320 с.

МАЗУР Віктор Петрович – аспірант ННЦ «Інститут аграрної економіки», місто Київ.

Наукові інтереси:

– аудит фінансових результатів.

Тел.: (моб.) (097)864–51–68.

E-mail: victor_mazur11@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 31.01.2014