

Професійні судження оцінювача й аудитора та їх вплив на достовірність фінансової звітності підприємства

У квітні цього року Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» спільно з громадською організацією «Всеукраїнське об'єднання «Українське товариство оцінювачів» провели вебконференцію «Аудит облікових оцінок та аудиторські докази в контексті інформації, підготовленої експертом управлінського персоналу». Лунали різні думки стосовно того, яким чином аудитор повинен аналізувати доречність і надійність інформації, яку підготував експерт управлінського персоналу щодо облікових оцінок, у тому числі в разі залучення професійного оцінювача як незалежного експерта, для подальшого використання такої інформації як аудиторських доказів. Своє професійне судження щодо цього авторка публікації довела до учасників вебконференції в доповіді та наразі спробує довести власну думку до більш широкого кола зацікавлених фахівців.



Людмила Рубаненко,
віцепрезидентка ВПГО «САУ», директорка ТОВ «Аудиторська фірма «Харків»,
заслужена економістка України

❶ Затверджені рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» від 30.08.2019 № 5/7/13.

❷ Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII.

ЗАКОНОДАВЧІ ВИМОГИ

Термін «професійне судження» для аудиторів визначений у Рекомендаціях щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг^❶. Так, професійне судження — застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог міжнародних стандартів аудиту, Закону про аудит^❷ та законодавства з питань аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку та стандартів фінансової звітності під час ухвалення обґрунтованих рішень.

Ця публікація присвячена тільки випадкам залучення управлінським персоналом професійного оцінювача як експерта та лише з метою визначення справедливої вартості або іншої категорії вартості основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.

Зазвичай для цілей бухобліку професійне судження оцінювача використовують у таких випадках:

- 1) законодавством України встановлено обов'язкове проведення незалежної оцінки майна, у т.ч. для цілей бухгалтерського обліку;
- 2) МСФЗ або НПСБО зобов'язують оцінювати активи та/або зобов'язання за справедливою вартістю;
- 3) МСФЗ або НПСБО дозволяють оцінювати активи та/або зобов'язання за справедливою вартістю.

Випадки, у яких проведення незалежної оцінки майна обов'язкове, визначені в ст. 7 Закону про оцінку³. Одним з таких випадків є переоцінка основних фондів⁴ для цілей бухгалтерського обліку.

Насамперед зауважимо, що оцінка майна у випадках її обов'язкового проведення, зазначених у ст. 7 Закону про оцінку, виконана суб'єктами, які не є суб'єктами оціночної діяльності, визначається недійсною.

Незалежною оцінкою майна вважається оцінка майна, яку провів суб'єкт оціночної діяльності — суб'єкт господарювання (ст. 3 Закону про оцінку).

Також у ст. 8 Закону про оцінку встановлено обмеження щодо проведення оцінки майна суб'єктами оціночної діяльності — суб'єктами господарювання, що і обумовлює незалежність такої оцінки. А саме не допускається проведення оцінки майна суб'єктами оціночної діяльності — суб'єктами господарювання в таких випадках:

- проведення суб'єктом оціночної діяльності — суб'єктом господарювання оцінки майна, що належить йому або оцінювачам, які працюють у його складі, на праві власності або на яке зазначені особи мають майнові права;
- проведення оцінки майна фізичної особи — замовника або керівників юридичної особи, яка є замовником оцінки, оцінювачем, який має родинні зв'язки із зазначеними особами, або суб'єктом оціночної діяльності — суб'єктом господарювання, керівництво якого має зазначені зв'язки;
- проведення оцінки майна своїх засновників (учасників).

Результати оцінки майна, проведеної з порушеннями зазначених обмежень, визнаються недійсними та підлягають обов'язковому скасуванню.

Підсумувати викладене можна так: переоцінка основних фондів для цілей бухгалтерського обліку входить до переліку випадків обов'язкової оцінки майна. А це означає, що таку переоцінку може виконувати лише суб'єкт оціночної діяльності — суб'єкт господарювання, який, у свою чергу, повинен бути незалежним від фізичної та/або юридичної особи, майно якої / яких підпадає під обов'язкову оцінку.

ВИПАДКИ ОБОВ'ЯЗКОВОЇ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХОБЛІКУ

Виникає запитання: у яких випадках бухгалтерський облік потребує **обов'язкової** переоцінки основних засобів?

МСБО 16 «Основні засоби» встановлює, що після первісного визнання об'єкта основних засобів суб'єкт господарювання має обрати або модель собівартості, або модель переоцінки і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Модель переоцінки означає, що після визнання активом об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки необхідно проводити з достатньою регулярністю, щоби балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Тобто модель переоцінки буде вимагати від суб'єкта господарювання обов'язкової переоцінки основних засобів, і таку переоцінку за чинним законодавством може виконувати виключно незалежний оцінювач.

³ Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III.

⁴ У «бухгалтерських» нормативних актах використовується термін «основні засоби», в «оціночних» нормативних актах використовується тотожний термін «основні фонди», але дещо різна термінологія не є підставою для невизнання обов'язковості переоцінки основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.

Приклади облікових оцінок за справедливою вартістю (параграфи А6–А7 МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»):

- права користування землею;
- оцінка об'єкта оренди, коли платежі залежать від майбутніх умов;
- оцінка активів, що становлять об'єкти інфраструктури;
- складні фінансові інструменти, що їх не продають та не купують на активному та відкритому ринку;
- виплати на основі акцій;
- оцінка інвестиційної нерухомості;
- нерухомість або обладнання, утримувані для продажу;
- справедлива вартість активів чи зобов'язань, придбаних у межах об'єднання бізнесу, у тому числі гудвіл та нематеріальні активи;
- операції, які передбачають обмін активами чи зобов'язаннями між незалежними сторонами без грошової компенсації, наприклад негрошовий обмін промисловим обладнанням у різних напрямках бізнесу;
- дохід, визнаний за довгостроковими контрактами.

Але не в усіх цих прикладах оцінка за справедливою вартістю для цілей бухгалтерського обліку буде обов'язковою за законом, а лише переоцінка за справедливою вартістю основних засобів (фондів).

ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ: «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ» ТА «ОЦІНОЧНИЙ» ПІДХОДИ

Існує також суперечка навколо питання, чи однакові підходи закладені в «бухгалтерських» та «оціночних» нормативних актах до визначення справедливої вартості.

Розглянемо ці підходи.

Відповідно до МСБО 16 *справедлива вартість* — це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» *справедлива вартість* — це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Для деяких активів та зобов'язань може бути ринкова інформація або ринкові операції, інформація про які відкрита. Для інших активів та зобов'язань може не бути такої інформації. Проте мета оцінки справедливої вартості в обох випадках однакова — визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу чи передання зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто вихідну ціну на дату оцінки з точки зору учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання).

Якщо ціна на ідентичний актив або зобов'язання не є відкритою, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість, користуючись іншим методом оцінювання, який максимізує використання відповідних відкритих вхідних даних та мінімізує використання закритих вхідних даних. Оскільки справедлива вартість — це оцінка на основі даних ринку, то її оцінюють, використовуючи припущення, які використовували б учасники ринку, складаючи ціну активу або зобов'язання, у тому числі припущення про ризик. Внаслідок цього намір суб'єкта господарювання утримувати актив або погасити чи іншим чином виконати зобов'язання не є доречним під час оцінювання справедливої вартості.

Для повноти картини зазирнемо також у національні стандарти. Відповідно до НПСБО 7 «Основні засоби» справедлива вартість — сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

У додатку до НПСБО 19 «Об'єднання підприємств» наведено визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань⁵, до яких, зокрема, належать основні засоби. Справедливою вартістю основних засобів за НПСБО 19 є:

- для землі та будівель — ринкова вартість;
- для машин та устаткування — ринкова вартість, а якщо немає даних про ринкову вартість — відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки;
- для інших основних засобів — відновлювана вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Далі поглянемо, що кажуть «оціночні» стандарти. Відповідно до п. 33 Нацстандарту № 1⁶ оцінку майна з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, установленому законодавством про бухгалтерський облік, проводять з урахуванням того, що:

- справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості в разі можливості її визначити в порядку, установленому цим та іншими національними стандартами;
- справедлива вартість активу, який може бути віднесено до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишковій вартості заміщення (відтворення);
- ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з Нацстандартом № 1;
- надлишкові активи оцінюють з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, та з дотриманням відповідних умов, що висуваються до їх визначення.

Результати проведення оцінки активів для цілей бухгалтерського обліку вважаються їхньою переоціненою вартістю.

З наведених термінів у «бухгалтерських» та «оціночних» нормативних актах можна зробити висновок, що ці терміни здебільшого **ідентичні**.

НЕЗАЛЕЖНИЙ ОЦІНЮВАЧ = АБО ≠ ЕКСПЕРТ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ще одне дискусійне питання: чи можна незалежного оцінювача вважати експертом суб'єкта господарювання, який є об'єктом аудиту?

На погляд авторки цієї публікації, незалежний оцінювач у цьому випадку не є залежним від суб'єкта господарювання, як і суб'єкт аудиторської діяльності під час виконання обов'язкового аудиту. Факт того, що й один, і другий отримують гонорари від об'єкта господарювання, не є вирішальним.

Якщо аудитор отримує докази того, що оцінювач був незалежним, мав необхідну для виконання завдання кваліфікацію, і впевниться в надійності та правдивості використаної оцінювачем вихідної інформації, яку надав клієнт з аудиту, то може прийняти як обґрунтоване професійне судження незалежного оцінювача без залучення власного експерта з питань, які визначив незалежний оцінювач.

⁵ Ідентифіковані активи та зобов'язання — придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.

⁶ Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою КМУ від 10.09.2003 № 1440.

На думку деяких фахівців, припущення щодо облікової оцінки, які сформував або виявив експерт управлінського персоналу, стають припущеннями управлінського персоналу, якщо останній використовує ці припущення під час формування облікової оцінки.

Авторка цієї публікації не може погодитися з такою думкою, оскільки управлінський персонал у разі залучення незалежного оцінювача не має права змінити висновок щодо вартості майна, який зробив незалежний оцінювач. Він має право не відображати таку переоцінку в бухгалтерському обліку, але власну оцінку виконати не має права за законом. У разі сумнівів щодо належного виконання роботи незалежним оцінювачем він має право залучити ще одного незалежного оцінювача або як рецензента, або як виконавця нової незалежної оцінки.

За аналогією, коли незалежний аудитор висловлює незгоду з обліковою оцінкою управлінського персоналу, застосовує власну облікову оцінку (наприклад, незгода аудитора з визначеною управлінським персоналом ставкою дисконтування довгострокової дебіторської або кредиторської заборгованості) та звертається до управлінського персоналу з вимогою скоригувати фінансову звітність, а у відповідь управлінський персонал виконує цю вимогу, то чи стає застосована незалежним аудитором облікова оцінка припущенням управлінського персоналу та чи аудитор перестає бути незалежним і стає експертом управлінського персоналу? Вочевидь, ні! Тоді чому висновок незалежного оцінювача, що виконує обов'язкову оцінку для цілей бухгалтерського обліку, стає припущенням управлінського персоналу?

Можливо, в інших державах, де немає обов'язкової оцінки за законом, залучення професійного оцінювача для переоцінки основних засобів буде тотожним залученню експерта управлінського персоналу. В Україні, якщо виконують **обов'язкову** переоцінку основних засобів для цілей бухгалтерського обліку, коли суб'єкт оціночної діяльності повинен бути незалежним від суб'єкта господарювання за законом, оцінювач не є експертом суб'єкта господарювання, а виконує незалежну професійну діяльність, висновки якої адресують користувачам фінансової звітності, а не тільки замовнику оцінки.

Разом із цим, і в Україні існують випадки, коли залучений управлінським персоналом суб'єкт оціночної діяльності **може не бути незалежним**, а оцінка **не є обов'язковою**.

Наприклад, МСБО 36 «Зменшення корисності активів» передбачає два варіанти оцінки суми очікуваного відшкодування:

- справедливої вартості активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти) за мінусом витрат на продаж;
- вартості активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти) під час використання.

Більша з двох оцінок буде сумою очікуваного відшкодування, з якою будуть порівнювати балансову вартість активу.

Треба зауважити, що МСФЗ 13 не застосовують до оцінок вартості під час використання, крім того, розкриття інформації за МСФЗ 13 не вимагається для активів, для яких сума очікуваного відшкодування — це справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття відповідно до МСБО 36.

Якщо для визначення суми очікуваного відшкодування буде залучено сертифікованого оцінювача, то він буде експертом суб'єкта господарювання, який його наймає.

Аудитору не треба переконуватися в незалежності такого оцінювача. У такому випадку аудитору суб'єкта господарювання потрібно, застосовуючи МСА 540, виконати процедуру щодо перевірки використаної суб'єктом господарювання оцінки майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання

очікує отримати від цього активу, застосованої ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків і таке інше. Тобто аудитор не покладається на професійне судження професійного оцінювача, а базується для оцінки ризиків суттєвого викривлення на власних знаннях середовища суб'єкта господарювання або залучає власного експерта, який має необхідний рівень компетентності.

Суб'єктивність чи об'єктивність таких тверджень управлінського персоналу потрібно оцінювати аудитору підприємства.

Існують також приклади, коли оцінку основних засобів для цілей бухгалтерського обліку може виконати **незалежний** оцінювач, але вона **не є обов'язковою**. Таким прикладом може бути використання справедливої вартості як доцільної собівартості під час застосування МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», у тому числі як доцільної собівартості основних засобів.

Стосовно того, чи є визначення справедливої вартості як доцільної собівартості переоцінкою основних фондів (засобів) для цілей бухгалтерського обліку, чи ні, існують різні думки. Більшість фахівців вважає, що це не переоцінка основних фондів (засобів), а тому не підпадає під ст. 7 Закону про оцінку, тобто не обов'язково залучати професійного оцінювача.

Авторка цієї публікації поділяє таку позицію, але дотримується думки, що визначення справедливої вартості основних засобів як їхньої доцільної собівартості може виконувати незалежний оцінювач, який не буде належати до експерта суб'єкта господарювання. Застереження щодо того, що суб'єкт оціночної діяльності є незалежним від замовника оцінки, має бути включене в договір про проведення незалежної оцінки.

У такому разі професійне судження незалежного оцінювача суб'єкта господарювання може бути використане аудитором суб'єкта господарювання, але за умови, що аудитор отримує докази незалежності суб'єкта оціночної діяльності від об'єкта аудиту, наявності в нього відповідної кваліфікації та надійності і правдивості використаної оцінювачем вихідної інформації, яку надав клієнт з аудиту.

ОБМЕЖЕННЯ НА ОДНОЧАСНЕ НАДАННЯ ПОСЛУГ З АУДИТУ ТА ПОСЛУГ З ОЦІНКИ

Потрібно також звернути увагу на те, що в ст. 6 Закону про аудит встановлено обмеження на одночасне надання підприємствам, *що становлять суспільний інтерес*, послуг з обов'язкового аудиту та послуг з оцінки. Одночасно цією статтею передбачено, що суб'єкт аудиторської діяльності та/або учасник аудиторської мережі має право надавати послуги з оцінки, якщо:

- а) такі послуги не впливають прямо або мають несуттєвий вплив окремо або в цілому на фінансову звітність, що підлягає аудиту;
- б) оцінка впливу на фінансову звітність, що підлягає аудиту, належним чином задокументована та пояснена в додатковому звіті, який спрямовують аудиторському комітету замовника;
- в) суб'єкт аудиторської діяльності дотримується принципів незалежності, встановлених Законом про аудит.

Крім того, 25 лютого поточного року на сайті Міністерства фінансів України оприлюднено український переклад Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності), видання 2018 року (далі — Кодекс-2018). Із цієї дати Кодекс-2018 остаточно набув статусу обов'язкового до виконання.

Підрозділ 603 «Послуги з оцінки» Кодексу-2018 містить вимоги, що забороняють фірмам та мережевим фірмам надавати певні послуги з оцінки клі-

ентам з аудиту за деяких обставин, тому що не можна реагувати на загрози, що створюються, застосовуючи застережні заходи.

Так, фірма або мережева фірма не повинна надавати послуги з оцінки клієнту з аудиту:

- який не є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес, якщо (а) оцінка передбачає значний ступінь суб'єктивності та (б) оцінка матиме суттєвий вплив на фінансову звітність, про яку фірма висловлюватиме думку. Разом із цим, певні оцінки не передбачають значного ступеня суб'єктивності. Така ситуація ймовірна, наприклад, коли основні припущення є або встановленими законодавчим чи нормативним актом, або загально визнаними та коли методи й методології, які слід використовувати, базуються на загально визнаних стандартах або встановлені законодавчим чи нормативним актом. За таких обставин мало ймовірно, що результати оцінки, виконаної двома або кількома сторонами, будуть суттєво відрізнятися;
- який є суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес, якщо така послуга з оцінки матиме, окремо або сумарно, суттєвий вплив на фінансову звітність, про яку фірма висловлюватиме думку.

ВИСНОВКИ

Висновки, які, на думку авторки цієї публікації, можна зробити з проведеного аналізу нормативної бази, такі:

- якщо виконують обов'язкову за законом переоцінку основних засобів (фондів) для цілей бухгалтерського обліку, коли суб'єкт оціночної діяльності зобов'язаний бути незалежним від суб'єкта господарювання, оцінювач не є експертом суб'єкта господарювання, а виконує незалежну професійну діяльність, висновки якої адресують усім користувачам фінансової звітності, а не тільки управлінському персоналу — замовнику такої оцінки;
- якщо результати незалежної оцінки, яка не є обов'язковою за законом, відображені у фінансовій звітності клієнта з аудиту, то, виконуючи необхідні застережні заходи, аудитор може довіряти професійному судженню незалежного оцінювача та використовувати його як аудиторський доказ, тому що незалежний оцінювач застосовує методи й методології, установлені нормативними актами. За таких обставин мало ймовірно, що результати оцінки, виконаної двома або кількома сторонами, будуть суттєво відрізнятися.

Тобто якщо аудитор може використовувати професійне судження незалежного від клієнта з аудиту експерта, який працює в аудиторській фірмі або залучений аудиторською фірмою, і посилатись на його професійне судження, то також може посилатись на професійне судження незалежного оцінювача, залученого клієнтом з аудиту, щодо статей фінансової звітності, які перевіряє аудитор.

