

*Корінько Микола Данилович – доктор економічних наук,
завідувач кафедри аудиту Національної академії
статистики, обліку та аудиту.*

**Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення
формування висновків аудитора.**

У статті запропоновано підхід до формування документів для підготовки аудитором обґрунтованого, повного, об'єктивного та незалежного висновку щодо застосування облікових оцінок управлінським персоналом підприємства.

Постановка проблеми. Питання формування аудиторських доказів для обґрунтування об'єктивного висновку аудитора стосовно застосування управлінським персоналом підприємства у зв'язку з потребою надання впевненості зовнішнім користувачам інформації щодо даних, які містяться у фінансовій звітності підприємств, особливо інвесторів та засновників, акціонерів набула у сучасних умовах господарювання особливої актуальності.

Варіативність у застосуванні різних методів та моделей оцінок активів та зобов'язань суттєво впливає на дані фінансової звітності, які характеризують фінансовий стан підприємства.

Аналіз останніх публікацій. Зазначеній проблемі присвячені дослідження вчених та практикуючих аудиторів, серед яких Пилипенко І.І., Драч В.І., Проскуріна Н.М., Церетелі Л.Г., Шевчук В.О. [2] Сопко В.В., Гаєвська Н.І., Павлова І.М., Нестеренко І.І., Таран І.В., Легка В.Г., Зубілевич С.Я., Балченко С.А., Гаврилюк О.О. [1], Редько О.Ю., Бутинець Ф.Ф., Петрик О.А. та ряд інших.

Невирішені раніше проблеми. Відсутній єдиний перелік документів у виді аудиторських запитів та доказів, які б надали можливість стандартизувати та формалізувати аудит облікових оцінок за МСА 540.

Постановка завдання. Основним завданням даної статті є формування пропозиції переліку документів, які б надали можливість обґрунтованого формування висновку аудитора за результатами аудиту облікових оцінок за МСА 540.

Викладення основного матеріалу. Чергове видання Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2010 року, яке підготовлено Міжнародною федерацією

бухгалтерів (МФБ), в Україні введено в дію з 01 травня 2010 року. Передмовою до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг визначено, що Стандарти Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) регулюють виконання завдань з аудиту, надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються у відповідності до Міжнародних стандартів. Разом з тим зазначено, що Стандарти РМСАНВ не мають переважної сили над національними нормативними документами, які регулюють аудит історичної фінансової звітності або завдання з надання впевненості в іншій інформації, які необхідно (згідно з національними стандартами. Якщо національні нормативні документи відрізняються або суперечать Стандартам РМСАНВ в певному питанні, завдання, яке здійснюється у відповідності до національних нормативних документів буде автоматично вважатися таким, що не відповідає Стандартам РМСАНВ. Професійний бухгалтер не повинен демонструвати, що його робота відповідає Стандартам РМСАНВ із завдань, якщо він неповністю виконав вимоги всі тих стандартів, що мають відношення до конкретного завдання [1.с.7].

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) застосовують в аудиторській перевірці історичної фінансової інформації.

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 № 122/2 Стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті як Національні стандарти аудиту. Тому в умовах України саме їх необхідно розглядати як основу у професійній діяльності аудиторів.

За результатами опрацювання вищенаведених стандартів встановлено наявність певного наукового та практичного інтересу в середовищі науковців та практикуючих аудиторів застосування Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 540 "Аудиторська перевірка облікових оцінок", який розуміють в контексті "Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг", де зазначено застосування та статус МСА. Вищенаведений МСА застосовується для аудиту фінансової звітності за періоди з 15.12.2009 року.

Діяльність суб'єктів господарювання в умовах України ведеться в умовах невизначеності, саме тому за МСА 540 під поняттям "облікові оцінки" розуміють як визначення попередньої (приблизної) вартості об'єкту обліку так і суми статті балансу за відсутності точних методів оцінки. При цьому достовірність інформації, яка використовувалася управлінським персоналом суб'єкта господарювання для підтвердження застосовуваних

облікових оцінок має значний ступінь варіативності, а відповідно і здійснена оцінка на підставі такої інформації може мати ризик суттєвих викривлень окремих статей фінансової звітності. У той же час зазначений МСА передбачає його застосування і у випадках розгляду облікових оцінок, які стосуються оцінки за справедливою вартістю.

За визначеннями П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" під "обліковою оцінкою" розуміють попередню оцінку, що використовується управлінським персоналом підприємства для цілей розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Наведене у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку свідчить про відсутність чітких вимог та рекомендацій відповідно до яких управлінському персоналу та обліковими працівниками було б можливим однозначно визначити доцільність застосування того чи іншого методу оцінки. Виходячи із вищенаведеного керівництву суб'єкта господарювання надано право прийняття управлінського рішення при підготовці наказу про облікову політику підприємства стосовно застосування окремо визначених методів оцінки.

Отже, облікові оцінки – це розрахункові суми вартості об'єктів обліку за відсутності точного способу виміру. Зменшення вартості матеріальних цінностей або залишків дебіторської заборгованості до визначення їх ринкової вартості (або відпускної ціни реалізації); доходи та витрати майбутніх періодів, страховий резерв для відшкодування збитків за результатами судових процесів; фінансові результати за незавершеними будівельними контрактами; страховий резерв під обґрунтовані претензії. Управлінський персонал суб'єкта господарювання несе відповідальність за застосування методів та моделей облікових оцінок, які є важливим чинником формування достовірності фінансової звітності підприємства.

У процесі аудиту аудитор повинен здійснити ряд процедур та дій з метою отримання доказів щодо того, чи є облікові оцінки прийнятними за визначених обставин і чи надається управлінським персоналом підприємства вичерпні роз'яснення щодо застосовуваних методів оцінки. Для досягнення зазначених цілей аудитор застосовує такі процедури та дії: огляд і тестування процесу оцінювання, що здійснюється керівництвом, використання незалежних оцінок експертів, огляд подій, які настають після підготовки фінансової звітності і які підтверджують достовірність та доцільність здійснення оцінки активів та зобов'язань. Оцінка точності і доцільності даних, використання яких здійснено у процесі облікової оцінки, проводиться

аудитором. Аудитор повинен знаходити докази доцільності застосовуваних підходів до порядку здійснення облікової оцінки з альтернативних джерел, оцінити якість проведеного керівництвом аналізу доступних даних і прогнозів з метою формування основи зробленої ним облікової оцінки; визначити об'єктивність тверджень, на які спирається оцінка, провести тести підрахунків, порівняти попередню оцінку з фактичними результатами; особисто визначити можливість використання альтернативної оцінки і порівняти її з обліковими оцінками, зробленими управлінським персоналом підприємства, та оцінити доцільність використання прийнятих оцінок, застосовуючи власні знання бізнесу клієнта (підприємства).

Для досягнення мети аудиту відповідно до МСА 540 стосовно встановлення аудитором обґрунтованості облікових оцінок, що визнані та розкриті у фінансовій звітності, а також достатності розкриття доречної інформації у фінансовій звітності за прийнятими в обліку обліковими оцінками, аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків та відповідних дій для забезпечення основи ідентифікації та оцінки ризиків викривлення в облікових оцінках для отримання розуміння за трьома напрямками:

1. вимог концептуальної основи фінансової звітності щодо облікових оцінок (*встановлення: як управлінський персонал застосував вимоги, що стосуються облікової оцінки та належності їх застосування; наявності альтернативи вибору облікових оцінок; рівня невизначеності попереднього оцінювання та визнання облікової оцінки у фінансовій звітності*);
2. яким чином управлінський персонал здійснював ідентифікацію господарських операцій, фактів господарського життя, подій, умов та обставин, які зумовлюють визнання облікових оцінок або необхідність розкриття інформації про такі облікові оцінки у фінансовій звітності (*встановлення обґрунтованості потреби облікової оцінки за фактом здійснення господарської операції, факту господарського життя; визначення повноти облікових оцінок, здійснених за результатами ідентифікації управлінським персоналом господарської операції, факту господарського життя, що базується на його рівні знань та досвіді; здійснення аудитором ідентифікації тих господарських операцій, фактів господарського життя, які не були ідентифіковані управлінським персоналом підприємства*);

3. яким чином управлінський персонал здійснював облікові оцінки та наявність бази даних для їх обґрунтування (*встановлення: доречності обраної облікової політики, включаючи визначені управлінським персоналом моделі оцінки; обставин, що обумовлюють облікові оцінки; переліку та складу господарських операцій, фактів господарського життя для облікових оцінок; стану використання визнаних методів оцінок для здійснення облікових оцінок; сукупності даних, доступних управлінському персоналу на дату здійснення облікової оцінки*).

До документів, огляд яких здійснює аудитор та формує аудиторські докази для досягнення вищенаведеної мети аудиту відповідно до МСА 540 можна віднести:

1. Наказ "Про облікову політику підприємства" у частині визначення методів та моделей оцінки активів та зобов'язань та встановлення відповідальних осіб щодо контролю за застосуванням зазначених методів та моделей оцінки та залученням фахівців до оцінки активів і зобов'язань.
2. Запити до управлінського персоналу в частині:
 - 2.1 встановлення рівня знань та досвіду управлінського персоналу щодо застосування методів та моделей оцінки;
 - 2.2 наявності даних та припущень для обґрунтування застосування обраних управлінським персоналом облікових оцінок, включаючи застосування облікових оцінок за справедливою вартістю та дисконтування;
 - 2.3 наявності моніторингу здійснюваного управлінським персоналом щодо впливу результатів облікових оцінок на зміни у фінансовій звітності підприємства;
 - 2.4 обґрунтування доцільності залучення управлінським персоналом експертів для надання послуг з оцінки.
3. Результати огляду аудитором (аудиторські докази):
 - 3.1. суті облікової політики підприємства на предмет визначення її доречності у питанні оцінювання та потребу у розкритті інформації;
 - 3.2. переліку господарських операцій та фактів господарського життя на предмет встановлення їх типовості для застосування певних методів та моделей оцінки;

- 3.3. застосування управлінським персоналом методів та моделей оцінки на предмет виявлення відхилень від методів та моделей оцінки, які є загальноживаними у галузі до якої відноситься діяльність підприємства;
- 3.4. змін у методах здійснення облікових оцінок порівняно з попередніми періодами;
- 3.5. суджень та припущень управлінського персоналу, які стосуються облікових оцінок, що мають суттєве значення для змін у фінансовій звітності ретроспективного характеру
- 3.6. впливу змін зовнішнього середовища за період часу від дати застосування облікової оцінки до дати звітності на результат оцінки.

Висновки

Формування вищенаведених документів потребує значних зусиль аудитора як стосовно прояву знань, вмінь та досвіду, а також певного проміжку часу. Саме тому у розроблюваній програмі аудиту необхідно деталізувати окремі процедури та дії аудитора по формуванню запитів та аудиторських доказів.

Безумовно, перелік вищенаведених документів не є універсальним і може бути доповнений практикуючими аудиторами та вченими, які досліджують проблеми аудиту. У той же час наявність такого переліку надасть можливість формування аудитором обґрунтованого, повного, об'єктивного та незалежного висновку щодо застосування облікових оцінок управлінським персоналом підприємства.

Список використаних джерел.

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 року, частина 1/Нормативне виробничо-практичне видання – К: видавництво "Фенікс", 2010, 841 с.
2. Пилипенко І.І., Драч В.І., Проскуріна Н.М., Церетелі Л.Г., Шевчук В.О. Аудит. Методика документування/Навч. Посібник – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2003, 457с.