

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.631

ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДИКИ И ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТЬЮ В УКРАИНЕ

д-р экон. наук, проф. Т.В. ДАВИДЮК
(Харьковский институт банковского дела УБД НБУ),
О.И. МИРОНОВА
(ООО «Аудиторская фирма “Ольга – Аудит”», Украина)

Рассмотрены отдельные вопросы усовершенствования методики и организации аудита операций с инвестиционной недвижимостью (далее по тексту – ИН). Проанализированы соответствующие нормы действующего законодательства Украины, регламентирующие аудиторскую деятельность. Дана характеристика основных задач, которые решаются при осуществлении аудита операций с ИН. Предложено использование типовой программы аудита операций с ИН, предоставлены ее характеристика и описание, обозначены основные этапы проведения аудита операций с ИН. Рассмотрены необходимость осуществления процедур контроля качества аудиторских услуг в соответствии с требованиями норм обязательных к использованию в Украине Международного стандарта контроля качества 1 (далее по тексту МСКК 1 [1]) и Положения по национальной практике контроля качества аудиторских услуг 1, утвержденного Решением Аудиторской палаты Украины от 27.09.2007 г. № 182/4 (далее по тексту ПНПКК 1 [2]).

Введение. За время существования в Украине независимого аудита научными деятелями и исследователями неоднократно уделялось внимание вопросам усовершенствования методики и организации его проведения. При этом чаще всего в центр внимания попадали вопросы, касающиеся организации и методологии аудиторской деятельности вообще и организации и методологии проведения аудита финансовой отчетности в частности. Кроме того, большой интерес вызывает аудит основных средств. Что же касается аудита операций с ИН как самостоятельного объекта контроля (аудита), то научные разработки и исследования также проводятся, интерес к ним постоянно увеличивается, о чем свидетельствует возрастающее количество аналитических публикаций и диссертационных исследований. Вместе тем не все аспекты этой темы еще достаточно освещены. Так, например, требуют внимания методические основы проведения аудита операций с ИН, **именно как самостоятельного объекта** аудита.

Основная часть. Особое значение для усовершенствования методики и организации проведения аудита операций с инвестиционной недвижимостью имеет разработка и использование типовой программы аудита, а также выполнение обязательных процедур внутреннего контроля качества. При этом одинаково важное значение имеют как обязательные процедуры контроля качества на уровне выполнения задания (до выдачи аудиторского заключения / отчета), так и процедуры обязательного мониторинга – одного из 6 обязательных элементов общей системы внутреннего контроля качества любого субъекта аудиторской деятельности.

Разработка субъектом аудиторской деятельности и применение на практике типовой программы может существенно упростить, рационально организовать и обеспечить качественное выполнение аудита операций с таким специфическим объектом аудита, каким является инвестиционная недвижимость, и сделать это в соответствии с нормами МСА [3], Кодекса этики профессиональных бухгалтеров [4] и других нормативных документов и профессиональных стандартов.

Обязательные процедуры контроля качества на уровне выполнения задания (до выдачи аудиторского заключения / отчета) являются частью общей системы внутреннего контроля качества любого субъекта аудиторской деятельности. В соответствии с п. 18 МСКК 1 [1] политика и процедуры контроля качества должны устанавливаться компанией (субъектом аудиторской деятельности) для повышения внутренней культуры и понимания персоналом того, что «качество – это основной вопрос при выполнении заданий». Процедуры обязательного мониторинга, также как и процедуры контроля качества на уровне выполнения задания, – это часть общей системы внутреннего контроля качества любого субъекта аудиторской деятельности, один из 6 его обязательных элементов общей. Аудиторские фирмы и аудиторы, занимающиеся аудиторской деятельностью индивидуально как физические лица (предприниматели), **обязаны** разработать и внедрить в свою практику такую систему контроля качества, которая бы обеспечивала обоснованную уверенность в том, что сама фирма и ее персонал действуют в соответствии с Международными стандартами аудита, предоставления уверенности и этики, Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и законодательных и нормативных требований, регулирующих аудиторскую дея-

тельность, а заключения (отчеты), предоставляемые Компанией, соответствуют условиям заданий. Это значит, что разработка и внедрение в практику соответствующих политики и процедур контроля качества как на уровне выполнения задания, так и на уровне выполнения мониторинга завершенных заданий крайне важны и актуальны при аудите операций с ИН как одной из существенных статей финансовой отчетности предприятий.

Следовательно, усовершенствование методики и организации аудита операций с инвестиционной недвижимостью необходимо в проведении исследований по нескольким направлениям: в разработке и применении типовой программы аудита операций с ИН, процедур, соответствующих политике, а также типовых форм рабочих документов контролеров качества как на уровне выполнения аудита операций с инвестиционной недвижимостью, так и на уровне мониторинга завершеного задания.

Аудиторская деятельность в Украине регламентирована на законодательном уровне: основным нормативным документом является Закон Украины «Об аудиторской деятельности» [5]. В ст. 3 закона [5] определено, что аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность, которая включает в себя организационное и методическое обеспечение аудита, практическое выполнение аудиторских проверок (аудит) и предоставление других аудиторских услуг. При этом в законе Украины [5] содержание организационного и методического обеспечения аудита не раскрывается. Статья 6 закона Украины [5] устанавливает, что при осуществлении аудиторской деятельности аудиторы и аудиторские фирмы применяют соответствующие стандарты аудита (МСА [3], Кодекс этики профессиональных бухгалтеров [4]), и эти стандарты аудита являются обязательными для применения всеми аудиторами, аудиторскими фирмами и субъектами хозяйствования.

С учетом требований перечисленных нормативных документов, обязательных к применению субъектами аудиторской деятельности, организационное и методическое обеспечение аудита операций с ИН заключается в следующем:

- необходимо осуществлять организацию и планирование аудита операций с ИН, обозначив основные этапы процесса аудита, разработав стратегию и детальный план аудиторской проверки, рассчитав уровень существенности и аудиторские риски;
- следует определиться с информационным обеспечением процесса аудита операций с ИН, подчеркнув виды и источники получения соответствующих, достаточных и приемлемых аудиторских доказательств;
- накануне проведения аудиторской проверки необходимо сформировать методические подходы применительно к аудиту операций с ИН, обозначив метод аудита, аудиторскую выборку, необходимость и порядок применения аналитических процедур;
- на всех этапах аудиторской проверки необходимо осуществлять документирование процесса аудита операций с ИН с обязательным оформлением рабочих документов аудитора;
- на соответствующих этапах аудита операций с ИН (с учетом обозначенного уровня существенности, выборки, рассчитанных аудиторских рисков) следует осуществить обязательные процедуры контроля с обязательным оформлением рабочих документов контролера качества на уровне выполнения задания. При этом итоговый документ (отчет) контролера качества должен быть составлен и обсужден членами группы по заданию, проанализирован еще до составления итоговых документов по результатам проведенного аудита, а его выводы необходимо учесть при формировании независимого суждения аудитора в своем заключении (отчете),
- на завершающем этапе аудиторской проверки необходимо обобщить, соответствующим образом оформить и довести до руководства предприятия результаты аудита операций с ИН.

Инвестиционная недвижимость – специфический объект учета и аудита, для которого существуют и применяются специальные правила бухгалтерского учета и отражения информации в финансовой отчетности. Эти правила существенно отличаются от общих правил, применяемых для других объектов основных средств. Значит, логично и целесообразно организационное и методическое обеспечение аудита операций с ИН осуществлять посредством разработки и применения на практике специальной типовой программы аудита. Осуществление организации аудита операций с инвестиционной недвижимостью лежит в одновременном решении вопросов, находящихся в двух плоскостях:

1. Направления аудиторской проверки следует определять с учетом классификации операций с инвестиционной недвижимостью, которая предусмотрена П(С)БУ 32 [6] (или МСБО 40 [7] – в случае ведения бухгалтерского учета по международным стандартам), в том числе необходимо провести аудит операций:

- признания и оценки инвестиционной недвижимости;
- относительно изменения характера использования актива (перевод недвижимости в инвестиционную или вывод ее из состава инвестиционной);
- выбытия инвестиционной недвижимости.

2. Аудит операций с инвестиционной недвижимостью должен содержать все обязательные **основные этапы выполнения задания** в соответствии с требованиями ПНПА 1 [8] и других соответствующих и обязательных к применению МСА [3], а именно этапы:

- планирования;
- получения достаточных и приемлемых аудиторских доказательств;
- завершающий.

Для усовершенствования методических основ аудита операций с инвестиционной недвижимостью субъектам аудиторской деятельности целесообразно разработать такую типовую программу аудита, которая рассчитана на **максимально** широкий спектр аудиторских процедур, предусматривает проведение максимального количества действий и рассмотрение максимального количества операций с ИН. Имея на вооружении такую типовую программу, субъект аудиторской деятельности может применять ее для любого клиента и для задания любой сложности, т.е. типовая программа предполагает наличие готового формализованного подхода к процессу аудита всех возможных операций с ИН, что может существенно сократить время на подготовку к выполнению каждого конкретного задания.

Глоссарии терминов МСА [3], МСА 230 [9] содержат термин «Аудиторская документация». Положение ПНПКК 1 [2] содержит термин «Документация по заданию». При несколько различном звучании, толкование этих терминов одинаковое – это запись (документальное оформление, фиксирование) выполненной работы, полученных результатов и выводов, к которым пришел персонал субъекта аудиторской деятельности. Кроме того, п. ДЗ МСА 230 [9] приводит пример перечня аудиторской документации. В нем среди приведенных возможных аудиторских документов первыми указаны программы аудита. Это означает, что программа аудита операций с инвестиционной недвижимостью, как и другие программы аудита, – это один из аудиторских документов, к которым должны быть применены требования МСА 230 [9] относительно порядка и своевременности составления, а также относительно их формы, содержания и объема.

Что касается обязательных процедур контроля качества на уровне выполнения задания, то следует отметить, что на практике большое количество субъектов аудиторской деятельности считает, что для осуществления требований МСКК 1 [1] и ПНПКК 1 [2] относительно их выполнения на соответствующих этапах аудиторской проверки вполне достаточно в типовые форм рабочих документов аудиторов добавить, например, подпись контролера качества на уровне выполнения задания, дату осуществления этой подписи и предусмотреть отметку «проверено» или «утверждено» (или даже обойтись без этого). Действительно, наличие данных реквизитов уместно и необходимо. Но ограничить документирование обязательного процесса контроля качества на уровне выполнения задания только этим будет неправильным и недостаточным. Ведь наличие на аудиторских документах только подписи контролера качества еще не может свидетельствовать о том, что контролер качества действительно провел соответствующие контрольные процедуры. И тем более не может быть свидетельством того, что эти процедуры были достаточными по объему и приемлемыми по их содержанию. Поэтому имеют большое значение именно итоговые документы контролера качества на уровне выполнения задания, то есть его отчет. Именно в этом документе контролер качества может и должен отразить все существенные аспекты выполненных процедур контроля аудита операций с ИН. И именно по содержанию этого документа следующие специалисты (монитор, внешние контролеры качества) смогут оценить, что все процедуры, которые требует политика фирмы по проверке контроля качества выполнения задания, были выполнены; действительно проверка контроля качества выполнения задания была завершена до момента предоставления заключения (отчета) и действительно ли лицу, которое проводило проверку контроля качества выполнения задания, не было известно о каких-либо нерешенных вопросах, которые могли бы заставить это лицо считать, что важные суждения, которые были высказаны группой по заданию, и выводы, к которым пришла группа, не соответствуют условиям задания, чего требуют МСКК 1 [1] и ПНПКК 1 [2].

Что касается обязательных процедур мониторинга завершенного задания, то субъект аудиторской деятельности в соответствии с требованиями МСКК 1 [1] и ПНПКК 1 [2] может их применять не ко всем завершенным заданиям. Выбор должен быть осуществлен в соответствии с требованиями, установленными внутрифирменным стандартом субъекта аудиторской деятельности – Положением по контролю качества предоставляемых аудиторских услуг. При этом с учетом существенности объекта контроля – инвестиционной недвижимости – целесообразно завершенные задания по аудиту операций с инвестиционной недвижимостью все же включать в перечень завершенных заданий, подлежащих обязательному мониторингу.

Так же как и при осуществлении процедур контроля качества на уровне выполнения задания, при осуществлении мониторинга огромное значение следует уделить качеству рабочих документов мониторинга. Именно их содержание поможет:

- при необходимости внести соответствующие изменения или дополнения в разработанную и внедренную субъектом аудиторской деятельности систему внутреннего контроля качества, что существенно может повысить ее эффективность;
- при необходимости разработанную и внедренную субъектом аудиторской деятельности систему внутреннего контроля качества привести в соответствие с требованиями всех МСА [3], а также МСКК 1 [1] и ПНПКК 1 [2], что также может повысить ее эффективность и действенность;
- при последующих внешних проверках качества даст объективное и полное представление о том, как функционирует система внутреннего контроля качества у субъекта аудиторской деятельности,

насколько она эффективна, насколько она соответствует установленным нормам действующего законодательства и профессиональных стандартов.

Закключение. Таким образом, для эффективного и качественного проведения аудита операций с инвестиционной недвижимостью необходимо следующее:

- осуществление организации и планирования аудиторской проверки, одним из важных элементов чего, в соответствии с МСА 300 [10], является составление программы аудита;
- разработка и применение типовой программы аудита операций с инвестиционной недвижимостью может обеспечить получение достаточных и приемлемых аудиторских доказательств для возможности формирования независимого профессионального суждения по всем направлениям аудиторской проверки операций с ИН, с учетом необходимости последовательного поэтапного выполнения задания;
- выполнение требований МСКК 1 [1] и ПНПКК 1 [2] относительно применения политики и процедур контроля качества на соответствующих этапах осуществления аудита операций с ИН в соответствии с разработанным и внедренным субъектом аудиторской деятельности – Положением по контролю качества;
- разработка и применение типовых форм рабочих и итоговых документов контролера качества на уровне выполнения задания и монитора при аудите операций с инвестиционной недвижимостью может обеспечить эффективность процедур контроля качества, способствовать снижению трудоемкости их выполнения, позитивно влиять на функционирование всей системы внутреннего контроля качества, используемой субъектом аудиторской деятельности.

Именно выполнение этих задач окажет практическое влияние на усовершенствование методических основ аудита операций с инвестиционной недвижимостью для обеспечения ее достоверной оценки и отражения в учетных регистрах и финансовой отчетности предприятий информации об инвестиционной недвижимости и операциях с ней.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт контроля качества 1 : МСКК 1. – введ. 2014-01-05. – Киев : Междунар. федерация бухгалтеров, Аудиторская палата Украины, 2013. – I, 1026 с. – (Нац. стандарт Украины).
2. Положение по национальной практике контроля качества аудиторских услуг 1 : ПНПКК 1 [Электронный ресурс]: утв. решением Аудиторской палаты Украины от 27.09.2007 г., № 182/4 : сост. на 1 янв. 2015 г. // Аудиторская палата Украины. – Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu>.
3. Международные стандарты контроля качества, аудита, обзора, другого предоставления уверенности и сопутствующих услуг – введ. 2014-01-05. – Киев : Междунар. федерация бухгалтеров, Аудиторская палата Украины, 2013. – I, 1026 с. – (Нац. стандарты Украины).
4. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров : 2014-01-05. — Киев : Междунар. федерация бухгалтеров, Аудиторская палата Украины, 2010. – 123 с. – (Нац. стандарт Украины).
5. Об аудиторской деятельности : Закон Украины, 22.04.1993 г., № 3125-ХП / Верховная Рада Украины. – Киев : Парлам. изд-во, 1993.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 32 «Инвестиционная недвижимость» : П(С)БУ 32 : утв. приказом М-ва финансов Украины от 02.07.2007 г., № 779 // Урядовий кур'єр. – 2007. – №137.
7. Международный стандарт бухгалтерского учета «Инвестиционная недвижимость» : МСБУ 40.
8. Положение по национальной практике аудита 1 : ПНПА 1 [Электронный ресурс] : утв. решением Аудиторской палаты Украины от 20.12.2013 г., № 286/12 : сост. на 1 апр. 2014 г. // Аудиторская палата Украины. – Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu>.
9. Международный стандарт аудита 230 : МСА 230 – введ. 2014-01-05. – Киев : Междунар. федерация бухгалтеров, Аудиторская палата Украины, 2013. – I, 1026 с. – (Нац. стандарт Украины).
10. Международный стандарт аудита 300 : МСА 300 – введ. 2014-01-05. – Киев : Междунар. федерация бухгалтеров, Аудиторская палата Украины, 2013. – I, 1026 с. – (Нац. стандарт Украины).

Поступила 06.03.2015

PRACTICAL ASPECTS OF IMPROVEMENT IN METHODICS AND ORGANIZATION OF THE AUDIT OF OPERATIONS WITH INVESTMENT PROPERTY IN UKRAINE

T. DAVIDYUK, O. MIRONOVA

Some issues of improvement methodology and organization of audit operations with investment property are considered (hereinafter - IP) and the relevant norms of Ukrainian legislation what govern audit activity are analyzed. There is the description of the main problems to be solved during the audit operations with IP. The author proposes to use of the standard audit program of operations with IP, provides its characteristics and description and designates the main stages of the audit operations with IP. The need for the implementation of quality control procedures for audit services in accordance with the requirements of the mandatory use in Ukraine with the International Standard on Quality Control 1 (hereinafter ISQC 1 [1]) and the Regulation on national practices in quality control of audit services 1, approved by the Audit Chamber of Ukraine from 27.09.2007 № 182/4 are considered (hereinafter RNPQC 1 [2]).