

УДК 657.631

**ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДИКИ И ОРГАНИЗАЦИИ
АУДИТА ОПЕРАЦИЙ С ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТЬЮ****О.И. МИРОНОВА***(Житомирский государственный технологический университет, Украина)*

Рассматриваются отдельные вопросы усовершенствования методики и организации аудита операций с инвестиционной недвижимостью (далее – ИН). Анализируются соответствующие нормы действующего законодательства Украины, регламентирующие аудиторскую деятельность. Дается характеристика основных задач, которые решаются при осуществлении аудита операций с ИН. Автором предлагается использование типовой программы аудита операций с ИН, предоставляется ее характеристика и описание, обозначаются основные этапы проведения аудита операций с ИН. Рассматривается необходимость осуществления процедур контроля качества аудиторских услуг в соответствии с требованиями норм обязательных к использованию в Украине Международного стандарта контроля качества 1 (далее – 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 – ПНПКК 1 [2]).

Введение. За время существования в Украине независимого аудита научными деятелями и исследователями вопросам усовершенствования методики и организации его проведения уделялось внимание неоднократно. При этом чаще всего в центр внимания попадали вопросы, касающиеся организации и методологии аудиторской деятельности вообще, организации и методологии проведения аудита финансовой отчетности в целом. Также 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 с тем, не все аспекты еще достаточно освещены. Так, например, требуют внимания методические основы проведения аудита операций с ИН именно как самостоятельного объекта контроля (аудита). Особое значение для усовершенствования методики и организации проведения аудита операций с ИН имеет разработка и использование типовой программы аудита, на которой и сосредоточено основное внимание в настоящем исследовании. Ведь именно разработка субъектом аудиторской деятельности (далее – САД) и применение на практике типовой программы может существенно упростить, рационально организовать и обеспечить качественное выполнение аудита операций с таким специфическим объектом, как ИН, и сделать это в соответствии с нормами МСА [3], Кодекса этики профессиональных бухгалтеров [4] и других нормативных документов и профессиональных стандартов.

Основная часть. Аудиторская деятельность в Украине регламентирована на законодательном уровне: основным нормативным документом является Закон Украины «Об аудиторской деятельности» [5]. В ст. 3 Закона Украины [5] определено, что **аудиторская деятельность** – это предпринимательская деятельность, которая включает в себя организационное и методическое обеспечение аудита, практическое выполнение аудиторских проверок и предоставление других аудиторских услуг. При этом в Законе Украины [5] содержание организационного и методического обеспечения аудита не раскрывается. Также ст. 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]), которые обязательны для соблюдения аудиторами, аудиторскими фирмами и субъектами хозяйствования.

С учетом требований перечисленных нормативных документов, обязательных к применению САД, 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 аудита необходимо сформировать методические подходы применительно к аудиту операций с ИН, обозначив метод аудита, аудиторскую выборку, необходимость и порядок применения аналитических процедур;
- на всех этапах аудита необходимо осуществлять документирование процесса аудита операций с ИН с обязательным оформлением рабочих документов аудитора;
- на завершающем этапе аудита необходимо обобщить, соответствующим образом оформить и довести до руководства предприятия результаты аудита операций с ИН.

ИН является специфическим объектом 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 ИН лежит в одновременном решении вопросов, находящихся в двух плоскостях:

1. **Направления аудита** следует определять с учетом классификации операций с ИН, 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 ИН;
- относительно изменения характера использования актива (перевод недвижимости в ИН или вывод ее из состава ИН);
- выбытия ИН.

2. Аудит операций с ИН должен содержать все обязательные **этапы выполнения задания** в соответствии с требованиями ПНПА 1 [8] и других обязательных к применению МСА [3], а именно: 1) планирования; 2) получения достаточных и приемлемых аудиторских доказательств; 3) завершающий.

Для усовершенствования методических основ аудита операций с ИН, САД 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, САД может применять ее для любого клиента и 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.

Глоссарий терминов МСА [3], МСА 230 [9] содержат термин «Аудиторская документация». 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 САД. 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 ИН, 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.

Рекомендуется следующая структура типовой программы аудита операций с ИН:

1. Подготовительные работы:

1.1. Изучить список нарушений, выявленных аудиторами при проведении предварительного аудита, или аудита за предыдущий отчетный период (для того чтобы обратить особое внимание на соответствующие участки для проведения аудита).

1.2. Если аудит операций с ИН выполняется не как самостоятельное задание, а как составляющая аудита полного комплекта финансовой отчетности, или если выполняется аудит предприятия, входящего в группу предприятий, изучить требования Инструкции группы предприятий к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, а также инструкции Главного аудитора к проведению аудита финансовой отчетности предприятия (группы предприятий).

1.3. Изучить информацию относительно ИН, которая необходима для составления консолидированной отчетности (если предусмотрена обязательность ее составления).

1.4. Выполнить процедуры контроля качества на уровне выполнения задания в соответствии с требованиями Положения по контролю качества (внутренний документ САД, разрабатываемый каждым САД самостоятельно).

2. Процедуры аудиторской проверки – Баланс (Отчет о финансовом состоянии):

2.1. Проверить, учтены ли рекомендации аудиторов, представленные клиенту по результатам предыдущей аудиторской проверки.

2.2. Обсудить с руководителем (клиентом), не изменились ли положения учетной политики, касающиеся ИН, по сравнению с предыдущими периодами.

2.3. Инвентаризация:

2.3.1. Проверить, действительно ли ИН предприятия существовала на дату баланса;

2.3.2. Убедиться в том, что инвентаризация на предприятии проводится в соответствии с требованиями законодательства и внутренней политики предприятия;

2.3.3. Проверить, застрахованы ли значимые объекты ИН. Проанализировать, достаточна ли сумма страхового возмещения в случае наступления страхового случая;

2.3.4. Проверить, содержат ли учредительные документы предприятия положения об утверждении (ограничении) инвестиционных планов капиталовложений. Если да, то отразить их в рабочем документе.

2.4. Перечень объектов и оценка объектов ИН:

2.4.1. Внести в рабочие документы аудиторской проверки перечень объектов ИН;

2.4.2. Выборочно (или сплошным порядком, в зависимости от установленного уровня существенности) проверить объекты ИН на правильность имеющихся расчетов, выбранный метод оценки и проведенную оценку;

2.4.3. Сверить сальдо на начало отчетного периода, который проверяется, с сальдо на конец отчетного периода из аудиторского заключения за предыдущий период;

2.4.4. Сверить сальдо на конец отчетного периода (учетные регистры) с показателями на конец отчетного периода в финансовых отчетах;

2.4.5. Получить от клиента перечень объектов ИН, сдаваемых в аренду и генерирующих денежные потоки (проанализировать договоры) и перечень объектов ИН, не генерирующих денежные потоки. Проанализировать и сравнить с данными учетных регистров.

2.5. Приобретение и улучшение объектов ИН:

2.5.1. Получить от клиента перечень приобретенных (признанных) в отчетном периоде объектов ИН;

2.5.2. Сверить полученный от клиента перечень объектов ИН с данными учетных регистров;

2.5.3. Определить критерии выбора для произвольной выборки приобретений (признанных объектов ИН), которые необходимо проверить;

2.5.4. Проверить приобретение объектов ИН по первичным документам поставщика, договорам на поставку и другим документам в соответствии с установленными критериями.

2.6. Изменение характера использования объектов ИН:

2.6.1. Получить от клиента перечень объектов недвижимости, в отношении которых в отчетном периоде было принято решение об изменении характера использования (перевод недвижимости в ИН или вывод ее из состава ИН);

2.6.2. Сверить полученные от клиента данные с данными учетных регистров;

2.6.3. Определить критерии выбора объектов для произвольной выборки переводов, которые необходимо проверить;

2.6.4. Проверить объекты недвижимости, в отношении которых в отчетном периоде были приняты решения по изменению характера использования по первичным документам и другим документам в соответствии с установленными критериями.

2.7. Выбытие объектов ИН:

2.7.1. Получить от клиента перечень объектов ИН, выбывших в отчетном периоде (по разным причинам);

2.7.2. Сверить полученный перечень клиента с данными учетных регистров;

2.7.3. Определить критерии выбора объектов для произвольной выборки выбытия, которые необходимо проверить;

2.7.4. Проверить объекты недвижимости, выбывшие в отчетном периоде (по разным причинам).

2.8. Права и обязательства:

2.8.1. Получить от клиента информацию о наличии фактов, ограничивающих права собственности предприятия на объекты ИН;

2.8.2. Выборочно проверить полученную информацию, проанализировав также информацию о кредитных договорах, договорах залога (с целью выявить объекты ИН, права собственности на которые ограничены);

2.8.3. Проанализировать, не было ли продано или повреждено имущество, находящееся в залоге.

2.9. Проанализировать результаты всех выполненных процедур и всю имеющуюся информацию на предмет наличия риска мошенничества и необходимость корректировки программы аудита операций с ИН.

2.10. Убедиться, что все сальдо счетов синтетического учета отражены по соответствующим статьям финансовой отчетности.

2.11. Выполнить процедуры контроля качества на уровне выполнения задания в соответствии с требованиями разработанного и внедренного САД Положения по контролю качества.

3. Процедуры аудиторской проверки – Отчет о финансовых результатах (о совокупном доходе):

3.1. Сверить начисленную амортизацию по ведомости начисления амортизации объектов ИН (в случае оценки по методу себестоимости) с информацией, представленной в Отчете о финансовых результатах.

3.2. Получить информацию об износе объектов ИН в разрезе по группам (в соответствии с применяемыми критериями предприятия) в случае оценки по методу себестоимости (первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации и потерь от уменьшения полезности).

3.3. Проверить данные отраженного износа в течение отчетного периода.

3.4. Проверить, правильно ли рассчитывался износ объектов ИН в течение отчетного периода.

3.5. Проверить правильность отражения доходов и их классификации от операций с ИН в течение отчетного периода.

3.6. Проверить правильность отраженных расходов и их классификации от операций с ИН в течение отчетного периода.

3.7. Проанализировать результаты всех выполненных процедур и всю имеющуюся информацию на предмет наличия риска мошенничества и необходимость корректировки программы аудита операций с ИН.

3.8. Убедиться, что все сальдо счетов синтетического учета отражены по соответствующим статьям финансовой отчетности.

3.9. Выполнить процедуры контроля качества на уровне выполнения задания в соответствии с требованиями разработанного и внедренного САД Положения по контролю качества.

4. Процедуры аудиторской проверки – другие формы финансовой отчетности:

4.1. Проверить информацию в примечаниях к финансовой отчетности и других формах финансовой отчетности, касающиеся аудиторской проверки операций с ИН, на полноту и правильность, сверить эту информацию с рабочими документами аудиторской проверки;

4.2. Выполнить процедуры контроля качества на уровне выполнения задания в соответствии с требованиями разработанного и внедренного САД Положения по контролю качества.

5. Аудиторский отчет:

5.1. Собрать воедино всю информацию, необходимую для заключительной оценки и аудиторского отчета, внести необходимую информацию в итоговый рабочий документ исполнителя аудита операций с ИН и составить соответствующий раздел аудиторского отчета.

5.2. Проанализировать, указывают ли результаты аудиторских процедур на негативные аспекты состояния внутреннего контроля, если это так, то составить письмо-уведомление управленческому персоналу в соответствии с требованиями разработанного и внедренного САД Положения по контролю качества.

6. Провести итоговую оценку аудитора – результат выполнения поставленных задач.

Заключение. Таким образом, для эффективного и качественного проведения аудита операций с ИН необходимо:

- 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 ИН может обеспечить получение достаточных и приемлемых аудиторских доказательств для возможности формирования независимого профессионального мнения по всем направлениям аудиторской проверки ИН, а также 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 САД Положением по контролю качества.

Выполнение этих задач обеспечивается использованием предлагаемой типовой программы аудита и может развить методические основы контроля (аудита) операций с ИН для обеспечения ее достоверной оценки и отражения в учетных регистрах и финансовой отчетности предприятий информации об ИН и операции с ней.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт контроля качества 1 – [Действующий с 2010-01-05]. – Киев : Аудиторская палата Украины, 2010. – I, 806 с. – (Национальный стандарт Украины).
2. Положение по национальной практике контроля качества аудиторских услуг 1, утвержденное Решением АПУ от 27.09.2007 г. № 182/4: состоянием на 1 июля 2011 г. / [Электронный ресурс] / Официальный сайт Аудиторской палаты Украины. – Режим доступа : <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu>.
3. Международные стандарты контроля качества, аудита, обзора, другого предоставления уверенности и сопутствующих услуг – [Действующие с 2010-01-05]. – Киев : Аудиторская палата Украины, 2010. – I, 806 с. – (Национальные стандарты Украины).
4. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – [Действующий с 2010-01-06]. – Киев : Аудиторская палата Украины, 2010. – 123 с. – (Национальный стандарт Украины).
5. Об аудиторской деятельности : Закон Украины от 22 апр. 1993 г., № 3125-XII / Верховная Рада Украины. – Офиц. изд. – Киев : Парлам. изд-во, 1993. – № 23.
6. Инвестиционная недвижимость : положение (стандарт) бух. учета № 32 : утв. 02.07.2007 г. // Урядовий кур'єр. – 2007. – № 137.
7. Инвестиционная недвижимость : междунар. стандарт бух. учета.
8. Положение по национальной практике аудита № 1 : утв. 20.12.2013. : сост. на 1 января 2014 г. / [Электронный ресурс] // Официальный сайт Аудиторской палаты Украины. – Режим доступа : <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu>.
9. Международный стандарт аудита 230 – [Действующий с 2010-01-05]. – Киев : Аудиторская палата Украины, 2010. – I, 806 с. – (Национальный стандарт Украины).
10. Международный стандарт аудита 300 – [Действующий с 2010-01-05]. – Киев : Аудиторская палата Украины, 2010. – I, 806 с. – (Национальный стандарт Украины).

Поступила 02.05.2014

SOME QUESTION OF IMPROVEMENT OF THE AUDIT PROCEDURES AND OPERATIONS WITH THE REAL ESTATE INVESTMENT

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]).