

## 4.6. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ В ЧАСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ НА ЭТАПЕ СОЗДАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ БАЗЫ

Целоусова Т.С., магистр;  
Юдина Г.А., доцент кафедры  
бухгалтерского учета и статистики

*Институт экономики, управления и природопользования  
Сибирского федерального университета*

В статье раскрыты особенности аудита вложений во внеоборотные активы в части основных средств у организации-инвестора, определены основные направления оценки рисков искажения информации, тестирования системы внутреннего контроля и проведения процедур проверки по предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности.

Повышение конкурентоспособности российской экономики на внутреннем и внешнем рынках, оживление деловой активности хозяйствующих субъектов во всех сферах экономики в последние годы привели к необходимости формирования новых производственных мощностей: создается все больше компаний, которые организуют свою деятельность с нулевого цикла, т.е. со строительства необходимой производственной базы на основе новых научных достижений с дальнейшей ее эксплуатацией.

В последнее время происходит стремительное развитие аудита в Российской Федерации. Сегодня аудит – полноценный и эффективный инструмент управления предприятием со стороны собственников. Тем не менее, еще окончательно не сформировались методологические и теоретические подходы аудита вложений во внеоборотные активы в части строительства объектов основных средств на этапе создания производственной базы, что вызывает определенные трудности при проведении аудита этого направления деятельности предприятия. Данный сегмент аудита представляет интерес, так как имеет место:

- постоянный рост объемов вложений во внеоборотные активы;
- возможность фактов мошенничества, связанных с данным объектом бухгалтерского учета;
- разобщенность нормативной правовой базы по данному вопросу;
- отсутствие системного подхода к аудиту вложений во внеоборотные активы.

В связи с этим аудит вложений во внеоборотные активы играет важную роль для собственников предприятий, осуществляющих инвестиционную деятельность в форме строительства объектов основных средств на этапе создания производственной базы, и пользователей бухгалтерской отчетности.

В данной статье рассмотрены особенности аудита вложений во внеоборотные активы у инвестора, т.е. предприятия, которое в будущем будет осуществлять эксплуатацию завершеного строительством производственного объекта.

Инвестор – субъект инвестиционной деятельности, осуществляющий вложение собственных, заемных или привлеченных средств в форме инвестиций, и обеспечивающий их целевое использование [2, с. 1].

Под вложениями во внеоборотные активы понимаются затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов и др. [7, с. 17].

Для формирования учетной информации о строящихся объектах основных средств инвестор использует счет бухгалтерского учета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08.3 «Строительство объектов основных средств».

Согласно стандартам аудиторской деятельности, при подготовке к проведению аудиторской проверки аудитор должен уделить особое внимание процессу получения знаний, характеризующих деятельность аудируемого лица и, как следствие, возможных рисков искажения информации. Данное требование закреплено федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (ФПСАД №8) [5].

Аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур [5, с. 1].

Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита, в том числе при аудите вложений во внеоборотные активы. Оно служит основой для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита [5, с. 1].

Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в части вложений во внеоборотные активы, должно осуществляться непрерывно и представляет динамичный процесс сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. Понимание аудитором деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, заключается в рассмотрении следующих проблем:

- отраслевых, правовых и других внешних факторов, влияющих на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности аудируемого лица;
- характера деятельности аудируемого лица, включая выбор и применение учетной политики;
- целей и стратегических планов аудируемого лица, связанных с ними рисков хозяйственной деятельности, указывающих на возможное существенное искажение бухгалтерской отчетности;
- основных показателей деятельности аудируемого лица и тенденций их изменения;
- системы внутреннего контроля.

Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору разобраться в группах однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета и информации в бухгалтерской отчетности по вложениям во внеоборотные активы.

Так деятельность, связанная со строительством объектов основных средств, имеет следующие особенности:

- большая длительность производственного цикла;
- значительные размеры незавершенного строительства;
- территориальная обособленность объектов строительства;
- индивидуальный характер строительного производства.

Применительно к организации, осуществляющей деятельность в сфере строительства, аудитор, прежде всего, должен понять схему взаимоотношений ее с другими участниками строительства.

В соответствии с законом «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» [2, с. 1] выделяют три стороны инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме промышленного строительства объектов основных средств: инвестор, заказчик и генеральный подрядчик. Инвестор – субъект инвестиционной деятельности, осуществляющий вложение собственных, заемных или привлеченных средств в форме инвестиций и обеспечивающий их целевое использование. Заказчиками могут быть инвесторы, а также любые иные физические и юридические лица, уполномоченные инвестором осуществить реализацию инвестиционного проекта. Подрядчик – исполнитель работ. Если из закона или договора подряда не вытекает обязанность подрядчика выполнить предусмотренную в договоре работу лично, подрядчик вправе привлечь к исполнению своих обязательств других лиц (субподрядчиков). В этом случае подрядчик выступает в роли генерального подрядчика [1, с. 55].

Отношения между субъектами инвестиционной деятельности строятся на основе договора, заключаемого в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ. При этом могут иметь место несколько вариантов инвестиционных договоров [13, с. 2]:

- функции инвестора, заказчика и генерального подрядчика выполняют разные лица;
- функции заказчика и основного инвестора совмещает одна организация, а для софинансирования строительства привлекаются дополнительные инвесторы;
- функции заказчика и подрядчика совмещает одна организация, а функции инвестора – другое лицо.

При подготовке и проведении аудита вложений во внеоборотные активы аудитору необходимо понимать, какие источники информации регулируют деятельность аудируемого лица, ведение бухгалтерского учета, формирование информации в бухгалтерской отчетности. Основные источники информации по их категориям представлены в табл. 1.

Таблица 1

#### ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ ПРИ АУДИТЕ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ В ЧАСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

| Наименование источника               | Краткая характеристика                          |
|--------------------------------------|---|
| <b>Нормативные правовые акты</b>     |   |
| Гражданский кодекс РФ (часть вторая) | Федеральный закон от 26 января 1996 г. №14-ФЗ   |
| Земельный кодекс РФ                  | Федеральный закон от 25 октября 2001 г. №136-ФЗ |
| Лесной кодекс РФ                     | Федеральный закон от 4 декабря 2006 г. №200-ФЗ  |
| Налоговый кодекс РФ (часть первая)   | Федеральный закон от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ    |
| Налоговый кодекс РФ (часть вторая)   | Федеральный закон от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ  |
| О бухгалтерском учете                | Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ  |

| Наименование источника  | Краткая характеристика   |
|---|--|
| Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений  | Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. №39-ФЗ   |
| Об инвестиционной деятельности в РСФСР  | Закон РСФСР от 26 июня 1991 г. №1488-1   |
| Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ  | Приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н  |
| Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций   | Письмо Министерства финансов РФ от 30 декабря 1993 г. №160   |
| Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)  | Приказ Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. №106н   |
| Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)  | Приказ Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н   |
| Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)  | Приказ Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н  |
| «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)  | Приказ Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. №107н   |
| Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению  | Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н   |
| Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве | Постановление Государственного комитета по статистике РФ 30 октября 1997 г. №71а                       |
| Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ   | Постановление Государственного комитета по статистике РФ от 11 ноября 1999 г. №100                     |
| О формах бухгалтерской отчетности организаций   | Приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. №66н   |
| <b>Корпоративные нормативные правовые акты</b>  |  |
| Учетная политика  | Информация по формированию инвестиционного актива в учете, порядок признания объекта основных средств  |
| Штатное расписание  | Отделы, должности, ответственные за строительство производственного объекта                            |
| Бизнес-план   | Данные о плане развития организации, объемах инвестиций, источниках финансирования, сроках окупаемости |
| План капитального строительства   | Информация о перечне объектов и сроках строительства   |
| <b>Прочие источники информации</b>  |  |
| Проектно-сметная документация   | Перечень объектов и их стоимость   |
| Акты сверки кредиторской, дебиторской задолженности   | Показатели задолженности по капитальным вложениям в бухгалтерской отчетности                           |
| Акты о приемке выполненных работ (КС)   | Фактический объем выполненных строительных работ, их стоимость   |

Таблица 2

**РИСКИ ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО  
ВЛОЖЕНИЯМ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**

| Фактор  | Риски искажения информации  |
|---|---|
| Проведение геологических и геодезических работ          | Непроведение таких работ  |
| Разработка и экспертиза проектно-сметной документации   | Отсутствие сметной документации; расчет стоимости строительства в смете не соответствует Методике определения стоимости строительной продукции на территории РФ [3]; отсутствие положительного заключения государственной экспертизы проектно-сметной документации  |
| Оформление земельных отношений                          | Отсутствие правоустанавливающих документов на земельный участок; отсутствие государственной регистрации договора аренды земельного участка; нет разрешения собственника участка на строительство на нем объекта   |
| Разрешение на выполнение строительно-монтажных работ    | Отсутствие такого разрешения  |
| Договорные отношения с заказчиком                       | Отсутствие договора; отсутствие копий свидетельства о его вступлении в соответствующую саморегулируемую организацию и приложений с перечнем разрешительных работ (т.е. юридического файла)  |
| Сроки выполнения строительных работ                     | Риск срыва планов строительства   |
| Ввод законченного строительством объекта в эксплуатацию | Отсутствие акта приемки по форме №КС-11; факт ввода в действие принятого объекта не зарегистрирован в местных органах исполнительной власти; не оформлен акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией по форме №КС-14; не проведена государственная регистрация права собственности на объект |
| Ведение бухгалтерского учета                            | Отсутствие соответствующих положений по учету в учетной политике предприятия; ведение учета не соответствует требованиям нормативных правовых актов РФ  |

При аудите вложений во внеоборотные активы важным аспектом является информация об источниках финансирования этих вложений. Выделяют следующие источники – собственные, заемные, смешанные. Аудитору следует учесть данный вопрос при планировании аудита и оценке рисков искажения информации.

Согласно ФПСАД №8 аудиторские процедуры, осуществляемые с целью приобретения знаний о деятельности аудируемого лица, относятся к процедурам оценки рисков, потому что определенная информация, полученная путем выполнения таких процедур, может быть использована аудитором в качестве аудиторских доказательств при оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности [5, с. 2]. В стандарте нашел отражение риск-ориентированный подход к аудиту, по своей сути этот документ является единым как для аудиторов, так и для предприятий, которые могут потерпеть из него основные положения по организации и функционированию системы внутреннего контроля.

Отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо, могут быть присущи конкретные риски возможного существенного искажения информации, связанные с самим характером деятельности или регулирующими ее рамками [5, с. 4].

Организации, находящейся на этапе строительства производственной базы, присущи следующие риски возможного существенного искажения информации:

- сложившиеся общие экономические условия;
- изменение экологических требований;
- требований к организации работы предприятий сферы строительства;
- взаимоотношения с подрядчиками;
- изменения в технологии производства;
- применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица.

При оценке рисков существенного искажения информации аудитор должен учитывать, что информация, отраженная на счете 08.3 «Строительство объектов основных средств», бухгалтерского учета подвержена факторам, несущим риски искажения, представленным в табл. 2.

Проводя оценки рисков, аудитор может выявить средства контроля, которые, вероятно, способны предотвратить или обнаружить и исправить существенное искажение конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности. Аудитор получает понимание средств контроля и устанавливает соответствие между ними и предпосылками подготовки бухгалтерской отчетности в контексте процессов и систем, в которых они существуют.

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) обязана планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование аудита заключается в определении стратегии и тактики аудита, объема проверки, составлении общего плана, разработке программы и конкретных аудиторских процедур. Единые требования по планированию аудита бухгалтерской отчетности определены федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» (ФПСАД №3) [4].

Планирование способствует выявлению потенциальных проблем, чтобы важным областям аудита уделялось необходимое внимание, а работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно.

Стандарт ФПСАД №3 применяется в основном к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитору требуется расширить процесс планирования, в него должен быть включен больший перечень вопросов, чем указанный в данном стандарте. ФПСАД №3 неразрывно связано с другими федеральными стандартами аудиторской деятельности, что отражено в табл. 3.

Планирование аудита вложений во внеоборотные активы подразумевает изучение деятельности клиента, оценку вероятности наличия существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности, организацию эффективного проведения аудита. Данный процесс включает в себя [12, с. 2]:

- стадию изучения деятельности аудируемого лица – получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике деятельности клиента, контрольной среде, компьютерной обработке данных, используемой клиентом, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, и информации о критических областях;

- стадию оценки возможных аудиторских рисков – определение уровня существенности и оценку риска того, что в бухгалтерской отчетности клиента могут быть существенные искажения и что они останутся невыявленными;
- организационную стадию – на этой стадии решаются вопросы организации работы аудиторов, в том числе подготовки программы аудита, распределение обязанностей в ходе проверки и т.д.

Таблица 3

### СВЯЗЬ ФПСАД №3 «ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА» С ДРУГИМИ ФЕДЕРАЛЬНЫМИ СТАНДАРТАМИ

| Федеральный стандарт  | Содержание стандарта в части планирования аудита   |
|---|--|
| ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита, утв. приказом Министерства финансов РФ от 17 августа 2010 г. №90н  | П. 5. В ходе планирования аудита аудитор должен учитывать факторы риска того, что какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности не будут обнаружены               |
| ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утв. приказом Министерства финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н   | П. 4. Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм   |
| ФПСАД №2 «Документирование аудита», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696  | П. 11. Рабочие документы содержат информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним  |
| ФПСАД №4 «Существенность в аудите», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696  | П. 4. При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности  |
| ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утв. постановлением Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. №863 | П. 3. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, дает основу для планирования аудита   |
| ФПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696  | П. 10. В ходе планирования аудита, аудитор рассматривает факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности  |
| ФПСАД №20 «Аналитические процедуры», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696   | П. 7. Аудитору при планировании аудита рекомендуется применять аналитические процедуры с целью понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска |
| ФПСАД №21 «Особенности аудита оценочных значений», утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696   | П. 9. Понимание методов, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочных значений, важно для аудитора при планировании аудита                               |

Таким образом, при планировании аудита вложений во внеоборотные активы можно выделить три основных этапа:

- предварительное планирование аудита вложений во внеоборотные активы;
- подготовку и составление общего плана аудита вложений во внеоборотные активы;
- подготовку и составление программы аудита вложений во внеоборотные активы.

В ходе первого этапа (предварительного изучения экономического субъекта) аудитор должен оценить возможность проведения аудита. Также аудитор подготавливает информационную базу для последующих этапов планирования, производит предварительную оценку возможного объема и стоимости проверки [11, с. 166].

Существует множество источников, из которых аудитор может получить знания о деятельности клиента. Основные факторы, необходимые источники информации, процедуры получения доказательств, используемые аудитором на предварительном этапе планирования аудита вложений во внеоборотные активы, приведены в табл. 4.

Таблица 4

### ИНФОРМАЦИЯ, АНАЛИЗИРУЕМАЯ НА СТАДИИ ПРЕДВАРИТЕЛЬНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

| Анализируемые факторы   | Источники информации   | Аудиторские процедуры   |
|---|--|---|
| Характеристика отраслевых особенностей и специфики деятельности предприятия-клиента                                     | Учредительные документы, средства массовой информации и органы статистики, статистическая, бухгалтерская отчетность клиента  | Собеседование с руководством, визуальный осмотр, анализ статистических отраслевых данных  |
| Изучение структуры уставного капитала, состава учредителей (акционеров)   | Устав, учредительные документы, протоколы заседания совета директоров, собраний собственников (акционеров), другие аналогичные документы, регистрационные свидетельства  | Собеседование с руководством, анализ правоустанавливающих документов  |
| Изучение организационно-управленческой структуры предприятия-клиента, видов деятельности и технологических особенностей | Учредительные документы, патенты, лицензии, статистическая, внутренняя отчетность, распорядительные документы, свидетельство о вступлении в саморегулируемую организацию | Анкетирование и собеседование с руководством, визуальный осмотр   |
| Анализ взаимоотношений с налоговыми органами, банками, поставщиками, покупателями и другими партнерами                  | Акты проверок налоговых и других проверяющих органов, бухгалтерская отчетность, иски и другие юридические дела в судах, арбитражах                                       | Собеседование и документальный анализ, собеседование с партнерами, письменные запросы банкам, поставщикам и другим контрагентам |
| Общая оценка финансового состояния клиента  | Бухгалтерская отчетность   | Экспресс-анализ, аналитические процедуры  |
| Общий анализ системы внутреннего контроля   | Бухгалтерская отчетность, учетная политика, внутренние положения, должностные инструкции   | Собеседование, анкетирование и анализ методологических положений учетной политики   |

Важнейшей задачей на этапе предварительного планирования аудита вложений во внеоборотные активы является оценка значимости вложений во внеоборотные активы как области аудита, что представлено в систематизированном виде в табл. 5.

Следующий этап – разработка общего плана и программы аудита – основывается на предварительных данных о клиенте.

Перед составлением общего плана и программы проверки аудитор должен оценить надежность системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также аудиторский риск – вероятность формирования неверного мнения и, соответственно, составления неправомерного заключения по результатам проверки.

Таблица 5

**СОДЕРЖАНИЕ ЭТАПА ПРЕДВАРИТЕЛЬНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ [10, С. 154]**

| Задачи планирования аудита   | Действия аудитора  | Источники аудиторских доказательств   |
|--|--|---|
| Оценка значимости вложений во внеоборотные активы как области аудита | Определение наличия и состава вложений во внеоборотные активы у клиента  | Отчетность, протоколы заседаний совета директоров, собраний собственников (акционеров); разъяснения руководства, работников ОКСа, бухгалтерии |
|  | Исчисление удельного веса вложений во внеоборотные активы в общей величине внеоборотных активов и валюте балансе | Бухгалтерский баланс  |
|  | Исчисление удельного веса денежных и иных средств, направленных на формирование вложений во внеоборотные активы  | Отчет о движении денежных средств   |

Согласно ФПСАД №3 при разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание деятельность аудируемого лица, систему внутреннего контроля, риск существенного искажения информации, характер, временные рамки и объем процедур, координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, прочие аспекты.

Этап подготовки общего плана и программы аудита вложений во внеоборотные активы в части оценки эффективности системы внутреннего контроля приведен в табл. 6.

Таблица 6

**ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ В ЧАСТИ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ [10, С. 154]**

| Задачи планирования аудита  | Действия аудитора  | Источники аудиторских доказательств  |
|---|--|--|
| Оценка эффективности системы внутреннего контроля по вложениям во внеоборотные активы | Определение своевременности и порядка документирования и учета вложений во внеоборотные активы   | Разъяснения работников ОКСа, бухгалтерии; учетная документация по вложениям во внеоборотные активы; компьютерная обработка данных  |
|   | Прослеживание взаимосвязей между регистрами синтетического учета и показателями бухгалтерской отчетности по вложениям во внеоборотные активы | Оборотно-сальдовая ведомость, карточки счета, анализ счета по субконто, Главная книга по счетам 01 «Основные средства», 08.3 «Строительство объектов основных средств», бухгалтер- |

| Задачи планирования аудита | Действия аудитора | Источники аудиторских доказательств              |
|----------------------------|-------------------|--|
|                            |                   | ский баланс, приложения к бухгалтерскому балансу |

Этап подготовки общего плана и программы аудита вложений во внеоборотные активы в части оценки уровня существенности и рисков существенного искажения информации приведен в табл. 7.

Таблица 7

**ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ В ЧАСТИ ОЦЕНКИ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ И РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ [10, С. 155]**

| Задачи планирования аудита  | Действия аудитора  | Источники аудиторских доказательств   |
|---|--|---|
| Оценка уровня существенности и рисков существенного искажения информации            | Расчет единого уровня существенности   | Бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках  |
|   | Оценка рисков существенного искажения информации по вложениям во внеоборотные активы                       | Отчетность, разъяснения руководства аудируемого лица, иных должностных лиц, в том числе работников бухгалтерии, учетная документация по вложениям во внеоборотные активы; оборотно-сальдовая ведомость, карточки счета, анализ счета, анализ счета по субконто, Главная книга по счетам 01 «Основные средства», 08.3 «Строительство объектов основных средств», бухгалтерский баланс, приложения к бухгалтерскому балансу |
| Корректировка рисков существенного искажения информации до приемлемо низкого уровня | Оценка структуры и динамики вложений во внеоборотные активы во взаимосвязи с источниками их финансирования | Бухгалтерский баланс, приложения к бухгалтерскому балансу   |
|   | Расчет необходимого объема финансирования вложений во внеоборотные активы                                  | Бухгалтерский баланс, приложения к бухгалтерскому балансу   |

На этапе планирования аудита вложений во внеоборотные активы определяется уровень существенности, производится оценка рисков существенного искажения информации. Далее на основе полученных данных составляется план аудита вложений во внеоборотные активы. При этом следует учитывать ряд вопросов:

- осуществляется строительство за счет заемных, собственных средств, смешанный вариант;
- осуществляется строительство подрядным способом, собственными силами, либо частично с привлечением подрядчиков;
- объект строительства будет введен в эксплуатацию единым комплексом, либо предусмотрено введение по отдельным его элементам.

Далее, с учетом всей полученной информации и основываясь на общем плане аудиторской проверки, составляется программа аудита, содержащая необходимые аудиторские процедуры по разделам, представленным в общем плане аудиторской проверки, периоды их проведения, исполнителей и наименования необходимых рабочих документов.

Для выражения мнения о достоверности показателей в бухгалтерской отчетности аудитору необходимо получить надлежащие достаточные аудиторские доказательства

ства. Данное требование установлено федеральным стандартом аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (ФСАД 7/2011) [8]. Согласно стандарту, к аудиторским доказательствам относятся документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица, информация, полученная из других источников.

Таблица 8

### ТЕСТ ДЛЯ ОЦЕНКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПО ВЛОЖЕНИЯМ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

| Элемент системы внутреннего контроля  | Вопросы, подлежащие тестированию   |
|---|--|
| 1. Контрольная среда  | 1.1. Основные принципы и стиль управления руководства обеспечивают использование различных методов внутреннего контроля  |
|   | 1.2. Имеются ли должностные инструкции для работников бухгалтерии  |
|   | 1.3. Имеется ли соответствующее образование и опыт работы у сотрудников бухгалтерии, отвечающих за учет вложений во внеоборотные активы                                    |
|   | 1.4. Имеется ли высшее образование и достаточный опыт работы главного бухгалтера   |
|   | 1.5. Распределены ли ответственность и полномочия между функциональными и структурными подразделениями организации   |
|   | 1.6. Направлена ли кадровая политика организации на реализацию требований системы ее внутреннего контроля  |
| 2. Процесс оценки рисков аудируемым лицом                                   | 2.1. Проводится ли мониторинг изменения законодательства в области вложений во внеоборотные активы   |
|   | 2.2. Проводится ли контроль качества выполняемых строительных работ  |
|   | 2.3. Соблюдаются ли меры безопасности при принятии на работу новых сотрудников   |
| 3. Информационная система, связанная с подготовкой бухгалтерской отчетности | 3.1. Раскрыты ли в учетной политике основные положения по учету вложений во внеоборотные активы:   |
|   | • Используемые бухгалтерские счета   |
|   | • Порядок группировки капитальных затрат по статьям сводного сметного расчета  |
|   | • Порядок распределения затрат между объектами строительства   |
|   | • Ведение аналитического учета в разрезе объектов строительства  |
|   | 3.2. Проводится ли регулярная сверка учетных регистров с Главной книгой, оборотно-сальдовой ведомостью, бухгалтерской отчетностью (в случае, если учет не автоматизирован) |
|   | 3.3. Используются ли услуги консультантов, юристов и других специалистов при решении нестандартных вопросов  |
|   | 3.4. Соблюдаются ли требования по документальному оформлению операций по вложениям во внеоборотные активы:   |
|   | • Подготовлен ли пакет проектно-сметной документации на строительство объектов   |
|   | • Применяются ли унифицированные формы первичной учетной документации для учета затрат по вложениям во внеоборотные активы   |
|   | • Составляются ли документы на каждую операцию   |
|   | • Заполняются ли все обязательные реквизиты  |
| • Документы составляются в день совершения операции                         |  |
| • Все ли документы распечатываются  |  |

| Элемент системы внутреннего контроля                                | Вопросы, подлежащие тестированию  |
|---|---|
|   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Производится ли нумерация первичных документов</li> <li>• Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации</li> <li>• Производится ли проверка документов на арифметическую точность</li> </ul> |
| 4. Контрольные действия в отношении вложений во внеоборотные активы | 4.1. Защищены ли строительные объекты от доступа посторонних лиц? Имеется ли:   |
|   | • Охрана  |
|   | • Пожарная сигнализация   |
|   | 4.2. Проводятся ли инвентаризации вложений во внеоборотные активы (обязательные, плановые, внеплановые)   |
|   | 4.3. Оформляются ли результаты инвентаризации соответствующими документами (инвентаризационные описи, сличительные ведомости)   |
|   | 4.4. Составляются ли на дату инвентаризации отчеты материально ответственных лиц  |
|   | 4.5. Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия   |
|   | 4.6. Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях  |
|   | 4.7. Материальная ответственность не закрепляется за лицами, которые ранее привлекались к ответственности за хищения  |
|   | 4.8. Бухгалтерский учет ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям   |
| 5. Проведение мониторинга средств контроля                          | 4.9. Защищены ли персональные компьютеры работников бухгалтерии от несанкционированного доступа   |
|   | 4.10. Защищена ли информационная база бухгалтерского учета от несанкционированного доступа и внесения записей   |
|   | 5.1. Имеется ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)   |
|   | 5.2. Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля  |
|   | 5.3. Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок  |
|   | 5.4. Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок  |
|   | 5.5. Регулярно ли проводятся проверки и соответствует ли их периодичность утвержденным нормативным положениям по организации  |
|   | 5.6. Соответствует ли уровень компетентности контролеров объемам и сложности стоящих перед системой внутреннего контроля задач  |
|   | 5.7. Существует ли распределение обязанностей между контролерами  |
|   | 5.8. Оперативно ли вносятся в бухгалтерский учет изменения по результатам деятельности органов внутреннего контроля   |

Источниками получения аудиторских доказательств при аудите вложений во внеоборотные активы организации на этапе строительства производственной базы могут быть:

- бухгалтерская отчетность – наличие значений по строке «Основные средства» или «Прочие внеоборотные активы», включающей сальдо по счету 08.3 «Строительство объектов основных средств» бухгалтерского баланса. Правильность представления информации будет зависеть от степени готовности объекта незавершенного строительства;

- протоколы заседаний совета директоров, собраний собственников (акционеров) – в них отражаются решения о строительстве, сроках, источниках финансирования;
- беседы с руководством и исполнительным персоналом организации – аудитор может получить разъяснения в отношении платежеспособности организации, а также возможностей финансирования долгосрочных инвестиций;
- сметы на строительство объектов – позволяют аудитору ознакомиться с направлениями капитальных вложений, с масштабами инвестиционной деятельности;
- подрядные и кредитные договоры.

Таблица 9

**ТЕСТ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭЛЕМЕНТОВ  
УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ВЛОЖЕНИЯМ ВО  
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**

| Направления контроля       | Вопросы, подлежащие контролю  |
|----------------------------|---|
| 1. Общие аспекты           | 1.1. Имеется ли приказ о принятии организацией учетной политики<br>• По бухгалтерскому учету<br>• По налоговому учету   |
|                            | 1.2. Технология обработки учетной информации:<br>• Автоматизированный способ<br>• Иной  |
|                            | 1.3. Утверждены ли формы первичных документов в качестве приложения к учетной политике  |
|                            | 1.4. Определены ли порядок и сроки проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств  |
| 2. Бухгалтерский учет      | 2.1. Определено ли ведение аналитического учета в разрезе объектов строительства<br>2.2. Определен ли порядок учета расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам<br>• Процентом<br>• Дополнительных расходов по кредиту |
|                            | 2.3. Определен ли порядок учета налоговых разниц по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» при несовпадении затрат, признаваемых в целях бухгалтерского и налогового учета  |
|                            | 2.4. Определено ли, что капитальные затраты группируются по статьям сводного сметного расчета   |
|                            | 2.5. Определяется ли состав капитальных затрат сметной документацией в соответствии с Методикой определения стоимости строительной продукции на территории РФ, утвержденной Постановлением Госстроя РФ от 05.03.2004 №15/1                                |
|                            | 2.6. Определен ли порядок распределения общих затрат между объектами строительства  |
|                            | 3.1. Отражен ли способ составления форм аналитических регистров налогового учета:<br>• На основе первичных документов бухгалтерского учета<br>• На основе самостоятельно разработанных документов налогового учета  |
| 3. Налоговый учет          | 3.2. Определен ли порядок учета НДС по строительно-монтажным работам  |
|                            | 3.3. Утверждена ли предельная величина процентов по долговому обязательству, признаваемая в составе внереализационных расходов  |
|                            | 4.1. Наличие графика документооборота<br>4.2. Наличие рабочего плана счетов<br>4.3. Наличие перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов   |
| 4. Обязательные приложения |   |

Аудитор должен получить надлежащие достаточные аудиторские доказательства, подтверждающие или не подтверждающие предпосылки составления бухгалтерской отчетности согласно ФСАД 7/2011.

При получении аудиторских доказательств аудитору следует разработать тесты средств контроля и детальные тесты проверки по существу.

Согласно ФПСАД №8 [5, с. 6] аудитор должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля, необходимыми для проведения аудита, и использовать их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур. При этом в первую очередь определяются вероятность возникновения риска и существенность влияния на показатели бухгалтерской отчетности. Пример теста системы внутреннего контроля приведен в табл. 8.

Также на этапе оценки рисков аудитор может провести тестирование учетной политики организации на соответствие ее требованиям законодательства. Пример такого теста приведен в табл. 9.

Тесты, приводимые в табл. 8, 9 могут быть использованы при разработке соответствующих рабочих документов аудитора, для чего их необходимо дополнить графами «Ответы», включая варианты: «Да», «Нет», «Объект отсутствует» и графой «Примечание», в завершении должен быть сделан вывод о степени эффективности системы внутреннего контроля в части вложений во внеоборотные активы (табл. 8), соответствия положений элементов учетной политики требованиям нормативных правовых актов (табл. 9).

В ходе разработки тестов аудитор должен установить методы отбора элементов для тестирования, которые являлись бы эффективными для целей аудита вложений во внеоборотные активы. Тест можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам его выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства, которые с учетом уже полученных или планируемых к получению аудиторских доказательств можно считать достаточными, для целей аудита.

При аудите вложений во внеоборотные активы, в соответствии с федеральным правилом (стандартом) №16 «Аудиторская выборка» (ФПСАД №16) [6, с. 2] аудитор может использовать для отбора элементов для тестирования следующие методы:

- отбор всех элементов (сплошная проверка);
- отбор специфических (определенных) элементов;
- отбор отдельных элементов (формирование аудиторской выборки).

При построении представительной выборки аудитор на основе профессионального суждения может отобрать специфические (наибольшие и ключевые) элементы. К наибольшему элементу можно относить суммы сальдо тех элементов, которые превышают уровень 5 % генеральной совокупности. При определении ключевых элементов необходимо отбирать элементы, существенные качественно, т.е. по которым возможна наибольшая вероятность наличия ошибки или искажения, и элементы существенные количественно – имеющие наибольший оборот, сальдо в отчетном периоде.

Например, сальдо по счету 08.3 «Строительство объектов основных средств» на отчетную дату организации ОАО «Новое производство» составляет 550 млн. руб., в оборотно-сальдовой ведомости представлено 2 100 элементов. При этом организация зарегистрирована 2 года назад, т.е. является новым предприятием, которое согласно плану развития осуществляет строительство новой производственной базы, которая состоит из разных

элементов и будет введена в эксплуатацию одновременно единым комплексом по истечении трех лет (согласно плану строительства). Тогда к наибольшему можно отнести элементы, сальдо которых составляет более 27,5 млн руб. (550 млн руб. \* 5 % / 100%), а к ключевым такие элементы, как «Содержание службы заказчика», «Проектно-испытательские работы». При этом надо учитывать, что отобранные наибольшие и ключевые элементы не являются репрезентативной выборкой и выявленные по ним ошибки не подлежат экстраполяции на генеральную совокупность.

После того как произведен отбор элементов, сформирована представительная выборка, необходимо перейти к их проверке.

Согласно ФСАД 7/2011 процедуры проверки по существу проводят с целью получения достаточных, надлежащих аудиторских доказательств для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности [8, с. 1]. Процедуры проверки по существу включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу. Детальные тесты оценивают правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 10

**ПРЕДПОСЫЛКИ В ОТНОШЕНИИ ГРУПП  
ОДНОТИПНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ,  
СОБЫТИЙ, ИНЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ  
ЖИЗНИ В ЧАСТИ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ  
АКТИВЫ**

| Предпосылка                          | Проверяемая информация в отношении вложений во внеоборотные активы  |
|--------------------------------------|---|
| Возникновение                        | Проектно-сметная документация, акты выполненных работ, первичные учетные документы, подтверждающие выполнение строительно-монтажных работ, имеют отношение к деятельности организации           |
| Полнота                              | Документы по всем операциям и событиям в отношении вложений во внеоборотные активы, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем; отражены в полном объеме задолженность и операции с ней |
| Точность                             | Суммы, отраженные в учете по вложениям во внеоборотные активы и задолженности по ним, подтверждаются актами и первичными учетными документами   |
| Отнесение к соответствующему периоду | Операции по формированию вложений во внеоборотные активы и задолженность отражены в соответствующем периоде; даты в документах и даты в учете принадлежат проверяемому периоду                  |
| Классификация                        | Операции, отраженные на счете 08.3 «Строительство объектов основных средств», классифицированы верно  |

Согласно ФСАД 7/2011 выбранные элементы нужно проверить, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, в частности в отношении существования вложений во внеоборотные активы, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, в частности стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. Подтверждение предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности по соответствующей строке бухгалтерского баланса, включающей сальдо по счету 08.3 «Строительство объектов основных средств», осуществляется путем проверки соответствующих документов и операций, отражаемых в бухгалтерском учете.

Согласно ФСАД 7/2011 предпосылки составления бухгалтерской отчетности делятся на три группы:

- предпосылки в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни;
- предпосылки в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода;
- предпосылки в отношении представления и раскрытия информации.

Таблица 11

**ПРЕДПОСЫЛКИ В ОТНОШЕНИИ ОСТАТКОВ ПО  
СЧЕТАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА КОНЕЦ  
ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА В ЧАСТИ ВЛОЖЕНИЙ ВО  
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**

| Предпосылка            | Проверяемая информация в отношении вложений во внеоборотные активы  |
|------------------------|---|
| Существование          | Инвентаризационные описи по вложениям во внеоборотные активы и задолженности перед поставщиками и подрядчиками по ним   |
| Права и обязательства  | Организация обладает правами на капитальные вложения и контролирует их; обязательства по расчетам являются реальными, что подтверждается договорной документацией, актами выполненных работ (по форме КС-2), расчетными документами   |
| Полнота                | Все операции по формированию вложений во внеоборотные активы и обязательства по расчетам перед заказчиком и генеральным подрядчиком, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем   |
| Оценка и распределение | Вложения во внеоборотные активы и обязательства по ним включены в бухгалтерскую отчетность в суммах, соответствующих первичным учетным документам: актам выполненных работ, бухгалтерским справкам-расчетам, прочим документам, подтверждающим затраты по строительно-монтажным работам |

Для проверки предпосылок составления бухгалтерской отчетности аудируемым лицом в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов финансово-хозяйственной деятельности аудитор должен проверить документы и операции, отраженные в табл. 10.

Для проверки предпосылок составления бухгалтерской отчетности аудируемым лицом в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода аудитор должен проверить соответствующие документы и операции, отраженные в табл. 11.

Таблица 12

**ПРЕДПОСЫЛКИ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ В ОТНОШЕНИИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ И  
РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ В ЧАСТИ ВЛОЖЕНИЙ  
ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ**

| Предпосылка                          | Проверяемая информация в отношении вложений во внеоборотные активы   |
|--------------------------------------|--|
| Возникновение, права и обязательства | Отраженные в бухгалтерской отчетности операции фактически имели место и относятся к деятельности организации, что подтверждается проектно-сметной документацией, договорной документацией, актами выполненных работ, первичными учетными документами по выполнению строительно-монтажных работ (акты на списание и отчеты о расходе материалов; таблицы учета рабочего времени, наряды, расчетные ведомости и т.д.; рапорты о работе строительных машин, путевые листы автомобилей; акты и счета за использованные энергоресурсы и т.д.) |
| Полнота                              | В бухгалтерской отчетности в полном объеме представлена информация о капитальных вложениях, отраженная в первичных учетных   |



| Предпосылка                | Проверяемая информация в отношении вложений во внеоборотные активы   |
|----------------------------|--|
|                            | документах, оборотно-сальдовой ведомости   |
| Классификация и понятность | Отраженные в бухгалтерской отчетности сведения правильно классифицированы и представлены в понятной форме  |
| Точность и оценка          | Информация представлена достоверно и в надлежащих суммах. Данные из учетных регистров перенесены правильно, нефинансовая информация соответствует действительности |

Для проверки предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации аудитор проверяет соответствующую информацию (табл. 12)

Аудитор также должен проверить полноту раскрытия информации в бухгалтерской отчетности относительно вложений во внеоборотные активы в части основных средств. Так, согласно приказу Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [9, с. 21] в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрываться поступления денежных средств от продажи внеоборотных активов, платежи в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов; полученные бюджетные средства на вложения во внеоборотные активы; данные о незавершенных капитальных вложениях (на начало года, изменения за период, на конец периода).

Аудитору в отношении элементов выборки необходимо анализировать каждую ошибку на предмет ее системности либо аномальности, экстраполировать результат системной ошибки на всю совокупность, оценить риски выборки. В соответствии с ФПСАД №16 [6, с. 5] аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок. По итогам аудита вложений во внеоборотные активы аудитор делает вывод о степени достоверности соответствующего показателя, отраженного в бухгалтерской отчетности на отчетную, включающей сальдо по счету 08.3 «Строительство объектов основных средств».

Итак, по результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы. Прежде всего, аудитору необходимо учитывать специфику аудита вложений во внеоборотные активы в части основных средств организации на этапе создания производственной базы, поскольку данный сегмент играет ключевую роль в бухгалтерском учете и отчетности такой организации. Следовательно, аудитору необходимо уделить особое внимание оценке возможных рисков искажения отчетной информации, а также тестированию системы внутреннего контроля и учетной политики организации. При выполнении процедур проверки по существу аудитору необходимо проводить сбор аудиторских доказательств в контексте предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, учитывая специфику сегмента аудит вложений во внеоборотные активы, аудируемого лица на этапе создания производственной базы.

### Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об инвестиционной деятельности в РСФСР [Электронный ресурс] : Закон РСФСР от 26 июн. 1991 г. №1488-1. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
3. Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории РФ (вместе с «МДС 81-35.2004») [Электронный ресурс] : постановление Госстроя РФ от 5 мар. 2004 г. №15/1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Федеральное правило (стандарт) №3 «Планирование аудита» [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сен. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Федеральное правило (стандарт) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осу-

ществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Федеральное правило (стандарт) №16 «Аудиторская выборка» [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 07 окт. 2004 г. №532. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31 окт. 2000 г. №94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (ФСАД 7/2011) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 02 июл. 2010 г. №66н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Забродин И.П. Организация учета и аудита капитальных вложений хозяйствующих субъектов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / И.П. Забродин. – Воронеж, 2000.
11. Кочинев Ю. Ю. Аудит: теория и практика / Ю.Ю. Кочинев. – СПб. : Питер, 2010.
12. Жарыгласова Б.Т. Рассмотрение искажений финансовой отчетности: ответственность аудитора / Б.Т. Жарыгласова // Аудиторские ведомости. – 2008. – №5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Зюзина И.В. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения у инвесторов / И.В. Зюзина // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2011. – №2. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

### Ключевые слова

Строительство объектов основных средств; тестирование системы внутреннего контроля; оценка рисков искажения информации; предпосылки подготовки отчетности.

*Целоусова Татьяна Сергеевна*

*Юдина Галина Александровна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что вопросы аудита вложений во внеоборотные активы в части основных средств организации на этапе создания производственной базы мало освещены в научных источниках и нормативных правовых актах, кроме того в них не рассматриваются особенности аудита данного сегмента. Представленные аспекты являются актуальными, так как на сегодня в составе приоритетных направлений развития экономики в России является создание новых промышленных комплексов на основе последних научных и технических достижений, начиная с этапа их строительства, т.е. создания производственной базы и последующей эффективной эксплуатации. При независимой проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности таких аудируемых лиц необходимо учитывать особенности аудита вложений во внеоборотные активы в части основных средств.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты, современного состояния аудита вложений во внеоборотные активы в части основных средств организации на этапе создания производственной базы. Представляется интересным, авторский вариант процесса планирования аудита вложений во внеоборотные активы, оценки рисков существенного искажения информации на основе специфики деятельности аудируемого лица на этапе создания производственной базы, в тоже время недостаточно раскрыты аспекты выборочного исследования. Предложения авторов проиллюстрированы в таблицах, примером. Практическая значимость предлагаемых аудиторских процедур аудита внеоборотных активов в части основных средств организации на этапе создания производственной базы имеет место в связи с возможностью их применения при формировании методики аудита указанного сегмента, мнения о достоверности соответствующих показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заключение: рецензируемая статья заслуживает положительной оценки, тема, затронутая авторами, является актуальной, работа может быть рекомендована к изданию.

*Власова Е.Ю., к.э.н., доцент Института экономики и финансов  
АПК ФГБОУ ВПО «Красноярский государственный аграрный университет»*