

4. ОБЩИЙ АУДИТ

4.1. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, ВЫПОЛНЯЮЩЕЙ ФУНКЦИИ ЗАСТРОЙЩИКА

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

Институт экономики, управления и природопользования ФГАОУ «Сибирский федеральный университет»

В статье исследуются особенности проведения аудиторской проверки финансовых результатов деятельности строительной организации, выполняющей функции застройщика. Рассматриваются вопросы планирования аудита, проверки ведения бухгалтерского учета, формирования доходов, расходов и финансовых результатов застройщика на соответствие законодательству.

Развитие рыночных отношений в строительной отрасли, рост конкуренции на рынке требуют от строительного предприятия поиска эффективных методов управления производственно-хозяйственной деятельностью, повышения конкурентоспособности и сохранения финансовой устойчивости, так как целью любой коммерческой организации является оптимизация прибыли.

Объективная независимая оценка финансовых результатов деятельности строительной организации является основой для ее эффективного функционирования, помогает выявить базовые направления совершенствования ее менеджмента. Вместе с тем такая оценка интересует внешних пользователей бухгалтерской отчетности, в первую очередь она необходима для потенциальных инвесторов и участников долевого строительства, а также для контролирующих органов государственной власти. За период плановой экономики накоплен значительный опыт экономического анализа деятельности строительных организаций, в основном ориентированный на поиск резервов повышения эффективности строительного производства. Имеющуюся методологию необходимо обобщать и адаптировать к современным экономическим условиям таким образом, чтобы строительная компания могла гибко реагировать на колебания рыночного спроса и эффективно управлять финансовыми результатами не только в целом по организации, но и по отдельным объектам строительства.

Цель работы – анализ специфики функционирования застройщика и ее влияние на аудит, разработка рекомендаций по применению аналитических процедур для выявления рисков существенного искажения финансовых результатов.

Для достижения поставленной цели были сформулированы следующие задачи:

- рассмотреть особенности деятельности строительных организаций, выступающих в качестве застройщика;
- проанализировать методику бухгалтерского учета в строительных организациях, выполняющих функции застройщика;
- определить подходы к проведению аудиторской проверки доходов и расходов строительной организации;
- предложить аналитические процедуры, используемые при проведении аудита финансовых результатов деятельности застройщика;

- разработать рекомендации по совершенствованию контрольных процедур, в части формирования финансовых результатов в разрезе бизнес-процессов строительной организации, для анализа рисков и управления ими.

В рамках данной статьи рассматриваются аспекты проведения аудиторской проверки и аналитических процедур финансовых результатов деятельности организации – застройщика, осуществляющей строительство жилых многоквартирных домов.

В соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, вне зависимости от специфики деятельности аудируемого лица, аудит включает следующие этапы:

- организация и планирование;
- проведение проверки;
- обобщение результатов аудита, включая формирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

На этапе организации и планирования должен быть проведен анализ возможности принятия на обслуживание клиента, или продолжения сотрудничества с существующим, с учетом принципов аудита, в том числе правил независимости, а также предварительно проанализированы риски существенного искажения информации в бухгалтерской отчетности, определен объем аудита, согласованы условия договоренности.

Планирование аудиторской проверки любой организации, в том числе и строительной, заключается в определении стратегии и тактики аудита, объема проверки, составлении общего плана и программы аудита. Аудиторская проверка организации, занимающейся строительством, проводится исходя из общих принципов, но, несомненно, имеет свою специфику. Планирование аудиторской проверки осуществляется на основании Федерального стандарта №3 «Планирование аудита» [1, с. 1].

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, выявлению потенциальных проблем и выполнению работы с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным клиентом, а также знания особенностей его деятельности.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность. Аудитору необходимо учитывать, что строительство представляет ведущую отрасль народного хозяйства, где решаются важные задачи структурной перестройки материальной базы производственной и непроизводственной сферы. Деятельность строительных предприятий в рамках финансово-хозяйственных аспектов имеет специфику в сравнении с деятельностью организаций других отраслей экономики. Строительная отрасль имеет выраженную специфику. Строительная индустрия отличается от других отраслей экономики:

- особенностями строительной техники и технологии производства;

- специфическими условиями управления и организацией строительных работ, сбыта и снабжения;
- формированием сметных цен на подрядные работы на основе сметных калькуляций;
- особым характером конечной продукции [7, с. 9].

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров, членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита, координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за надлежаще подготовленный общий план аудита и программу.

Аудит финансовых результатов любой организации, в том числе и строительной, проводится для подтверждения достоверности данных отчета о финансовых результатах во всех существенных отношениях. Детальная аудиторская проверка финансовых результатов деятельности экономического субъекта значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств организации. Финансовый результат включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

Объектом проверки финансовых результатов является бухгалтерская прибыль (убыток), представляющая собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Основной целью аудита финансовых результатов строительных организаций, занятых жилищным строительством, является установление соответствия доходов, полученных по договорам долевого участия, и произведенных при этом расходов отраслевым нормативным правовым актам и законодательству о бухгалтерском учете, отчетности, что необходимо учесть при составлении общего плана и программы аудита.

В рамках аудита финансовых результатов деятельности строительных организаций необходимо остановиться на тех разделах аудита, которые позволяют провести анализ строительной декларации, проектно-сметной документации, права собственности или аренды зе-

мельного участка, на котором выполняется строительство многоквартирного дома, выполнения договоров долевого участия в строительстве, наличия актов ввода в эксплуатацию, исследовать по ним доходы и расходы.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При проведении аудиторской проверки аудитору необходимо ознакомиться с особенностями деятельности аудируемого лица. Аудитор должен руководствоваться федеральным стандартом (стандартом) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [2, с. 1].

Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудиторской проверки. Особенности деятельности аудируемого лица определяются осуществляемыми хозяйственными операциями, формой собственности и способом управления, видом финансовых вложений, которые оно осуществляет и (или) намерено осуществить, его структурой и источником финансирования. Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору разобраться в группах однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета и раскрытии информации в бухгалтерской отчетности, что является важным аспектом проверки и при проведении аудита финансовых результатов.

Аудитору необходимо при изучении специфики деятельности проверяемой строительной компании рассмотреть следующие отраслевые особенности:

- требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица;
- сложившиеся общие экономические условия;
- конкуренция в отрасли;
- взаимоотношения с поставщиками и инвесторами.

Таблица 1

ХАРАКТЕРИСТИКА СУБЪЕКТОВ СТРОИТЕЛЬНОГО РЫНКА ПО ФОРМАМ УЧАСТИЯ И ВЫПОЛНЯЕМЫМ ФУНКЦИЯМ [12, с. 13]

Субъект рынка	Участники рынка	Основные функции
Инвесторы	Юридические и физические лица. Заказчики. Банки. Органы исполнительной власти. Институциональные инвесторы: пенсионные фонды, страховые организации	Финансирование и кредитование инвестиций
Проектировщики	Архитектурные мастерские. Проектные организации. Изыскательские организации	Разработка архитектурной, строительной, технологической и сметной документации
Застройщики	Юридические и физические лица. Органы исполнительной власти	Обеспечение организации строительного процесса, использование источников финансирования, осуществление расчетов за выполненные строительномонтажные работы и строительную продукцию
Подрядчики	Строительно-монтажные организации	Производство строительно-монтажных работ. Сдача в эксплуатацию строительной продукции
Пользователи объектов инвестиционной деятельности	Инвесторы, если пользователь – не инвестор, взаимоотношения между ним и инвестором определяются договором	Возможность располагать объектами строительства

В связи с тем, что в строительной отрасли существует необходимость сооружения объекта в определенные сроки с заданными технико-эксплуатационными и экономическими параметрами, участники строительного рынка имеют множество функций и задач, решаемых в процессе строительства. Это приводит к тому, что характерной чертой строительного рынка является многообразие хозяйственных связей между его субъектами.

В табл. 1 представлены субъекты строительного рынка в соответствии с присущими им функциями.

В традиционной схеме инвестиционно-строительного проекта роли и функции участников процесса последовательны, четко разделены и разграничены, взаимно дополняют друг друга.

Участники инвестиционного проекта – юридические и физические лица, обеспечивающие в той или иной форме реализацию проекта на протяжении его жизненного цикла.

Инвестор и застройщик находятся у истоков строительного проекта: определяют его цели, подбирают соответствующего проекту заказчика и при необходимости меняют цели проекта.

Застройщик определяет таких участников проекта, как проектировщик и подрядчик, ставит перед ними задачи и контролирует их работу. Он является связующим звеном между инвестиционными целями, объемно-планировочными решениями и строительной реализацией.

Проектировщик разрабатывает объемно-планировочное и архитектурное решения инвестиционной идеи, подготовленной для него заказчиком, согласовывает проект со всеми заинтересованными сторонами и контролирует его реализацию на практике.

Подрядчик реализует инвестиционные и проектные замыслы, координирует работу исполнителей (субподрядчиков), начинает и заканчивает стройку, взаимодействует и оказывает влияние на заказчика и проектировщика.

Поставщики обеспечивают проект конкретными строительными материалами и оборудованием.

При этом каждый из участников – это самостоятельное юридическое лицо, действующее в своих интересах и в рамках правил строительной деятельности и обеспечивающее прохождение проекта [8, с. 1].

При планировании аудиторской проверки аудиторю необходимо ознакомиться с нормативными правовыми актами, регулирующими деятельность аудируемого лица, в объеме достаточном для аудита бухгалтерской отчетности. Нормативными правовыми актами, которыми руководствуются строительные организации при осуществлении своей деятельности, а так же при организации и ведении бухгалтерского учета являются:

- Градостроительный кодекс РФ от 29 дек. 2004 г. №190-ФЗ;
- Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26 января 1996 г. №14-ФЗ;
- Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 г. №39-ФЗ (далее – Закон №39-ФЗ);
- Федеральный закон «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ» от 30 декабря 2004 г. №214-ФЗ (далее – Закон №214-ФЗ);
- Закон РСФСР «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» от 26 июня 1991 г. №1488-1 (далее – Закон РСФСР №1488-1);
- Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Министерства финансов РФ от 30 декабря 1993 г. №160;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 24 октября 2008 г. №116н.

В них раскрыты определения для наиболее значимых субъектов строительного рынка, таких как «заказчик», «застройщик» и «заказчик-застройщик». В табл. 2 приведены их трактовки в соответствии с нормативными правовыми актами.

Таблица 2

ОПРЕДЕЛЕНИЯ РАСКРЫВАЕМЫЕ В НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТАХ РФ

Нормативный правовой акт	Определение
Закон «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 г. №39-ФЗ	Заказчик – уполномоченные инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы. Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством РФ
Закон РСФСР «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» от 26 июня 1991 г. №1488-1	Заказчик – инвесторы, а также любые иные физические и юридические лица, уполномоченные инвестором (инвесторами) осуществить реализацию инвестиционного проекта, не вмешиваясь при этом в предпринимательскую и иную деятельность других участников инвестиционного процесса, если иное не предусмотрено договором (контрактом) между ними. В случае, если заказчик не является инвестором, он наделяется правами владения, пользования и распоряжения инвестициями на период и в пределах полномочий, установленных указанным договором, и в соответствии с действующим на территории РСФСР законодательством
Градостроительный кодекс РФ от 29 декабря 2004 г. №190-ФЗ	Застройщик – физическое или юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке строительство, реконструкцию, капитальный ремонт объектов капитального строительства, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства, реконструкции, капитального ремонта
Федеральный закон «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ» от 30 декабря 2004 г. №214-ФЗ	Застройщик – юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, имеющее в собственности или на праве аренды, на праве субаренды земельный участок и привлекающее денежные средства участников долевого строительства в соответствии с Законом №214-ФЗ для строительства (создания) на этом земельном участке многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании полученного разрешения на строительство

Нормативный правовой акт	Определение
Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Министерства финансов РФ от 30 декабря 1993 г. №160	Застройщик-заказчик – осуществляет организацию строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются застройщиками. Под застройщиками понимаются предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности, предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий и т. п., а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство. Расходы по содержанию застройщиков (по действующим предприятиям – работники аппарата подразделения капитального строительства) производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов. При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика

По Градостроительному кодексу РФ заказчик получает полномочия от застройщика, а по Закону №39-ФЗ – от инвестора. Реализация инвестиционного проекта – комплекс действий, включающий выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации, осуществление строительства, реконструкции, капитального ремонта. Только застройщик имеет право осуществлять эти действия как правообладатель земельного участка, применительно к которому или на котором все эти действия осуществляются, следовательно, правом предоставлять кому бы то ни было полномочия на осуществление указанных действий исходно обладает только застройщик и никто другой, в таком случае, если инвестор, согласно Закону №39-ФЗ обладает такими полномочиями, то инвестор является застройщиком; Закон №39-ФЗ регулирует только некоторую группу частных случаев, а Градостроительный кодекс РФ содержит универсальные нормы.

В части определения понятия «застройщик» Градостроительный кодекс РФ дает общее универсальное определение, а Закон №214-ФЗ – частное, которое распространяется не на все случаи, а на их ограниченный круг; при этом в определении, закрепленном в Законе №214-ФЗ, выдерживается общий критерий определения «застройщик», заданный в Градостроительном кодексе РФ – наличие прав на земельный участок.

Закон №214-ФЗ вводит спецификацию частных случаев, им регулируемых:

- не вся разновидность прав на земельные участки, а только собственность или аренда;
- не физическое или юридическое лицо, а только юридическое лицо;
- не вообще застройщик, а только тот застройщик, который привлекает денежные средства участников долевого строительства;
- не вообще застройщик, который может строить все, а только тот застройщик, который может строить все то, что не относится к объектам производственного назначения.

Таким образом, заказчик – уполномоченное инвестором лицо, осуществляющее реализацию инвестиционного проекта, обладает правами владения, пользова-

ния, распоряжения инвестициями на условиях договора. Понятие «застройщик» может рассматриваться в двух аспектах:

- застройщик производственных объектов – юридическое лицо, обладающее земельным участком (на праве собственности, аренды, субаренды), обеспечивающее строительство, реконструкцию, капитальный ремонт, инженерные изыскания, составление проектно-сметной документации;
- застройщик многоквартирных домов и иных объектов недвижимости – юридическое лицо, обладающее земельным участком (на праве собственности, аренды, субаренды), привлекающее денежные средства участников долевого строительства.

Важным вопросом при проведении аудиторской проверки является определение правовой природы договора участия в долевом строительстве. Основной проблемой является возможность его соотнесения с такими видами договоров, как:

- инвестиционный договор;
- договор о совместной деятельности;
- договор подряда.

Согласно мнению Л.Д. Воронцова договор участия в долевом строительстве может быть отнесен к инвестиционным договорам, то есть является разновидностью договора об инвестиционной деятельности: «по инвестиционному договору (или, как его часто называют, договору долевого участия в строительстве) инвестор передает фирме-застройщику деньги, одна часть которых идет на строительство, а другая является вознаграждением застройщика. В обмен на свой вклад инвестор получает определенную долю в возведенном здании...» [5, с. 58].

Другим распространенным в юридической литературе подходом к квалификации договора долевого участия является его отнесение к договорам о совместной деятельности. По мнению Е.А. Павлодского, юридическая природа договора участия в долевом строительстве представляет собой договор простого товарищества, так как все существенные условия данного договора находят свое проявление в договоре участия в долевом строительстве [6, с. 28]:

- объединение вкладов (денежные средства первой стороны и услуги по организации строительства второй стороны);
- общая хозяйственная цель у сторон, заключающаяся в строительстве объекта недвижимости;
- общие совместные действия сторон.

В юридической литературе нередко встречается рассмотрение договора долевого участия как договора подряда. Общими чертами договора долевого участия в строительстве и договора подряда является то, что оба указанных договора направлены на создание и передачу объекта недвижимого имущества. К тому же часто работы по возведению многоквартирного дома начинаются с заключения договора строительного подряда, а затем его участники заключают самостоятельные соглашения, связанные с объектом строительства.

По мнению С.Г. Горбачева [6, с. 3] «договор участия в долевом строительстве объектов недвижимости – это самостоятельная форма договора, носящая комплексный, консенсуальный, возмездный, взаимный, публичный характер, оформленная, как правило, в виде однотипной сделки, выраженная в письменной форме и надлежащим образом зарегистрированная. При этом правовую природу договора участия в долевом строительстве объектов недвижимости предопределяют следующие признаки:

- специфика направленности обязательства, выраженная в том, что конструкция договора участия в долевом строительстве позволяет оформлять отношения, сочетающие в себе элементы как услуги, так и работы;
- непредпринимательский характер договора, по которому участник долевого строительства строит жилое помещение для личных потребительских целей, а с застройщиком его связывает не партнерская коммерческая цель, а лишь приобретение результата строительства;
- предмет регулирования, определяемый тем, что правоотношения складываются по поводу недвижимого имущества...».

А.Ю. Дементьев отмечает, что в случае если заказчик-застройщик, привлекающий средства дольщиков, при этом еще совмещает и функции генерального подрядчика, то более оправданным является подход к договору участия в долевом строительстве с позиций договора строительного подряда [13, с. 4]. Если же функцией застройщика ограничены только лишь привлечением средств дольщиков и ведением учета привлеченных средств и осуществленных затрат, а все технические вопросы, в том числе и заключение договора строительного подряда с генподрядчиком, осуществляет привлеченный технический заказчик, то более оправданно рассматривать договор участия в долевом строительстве как инвестиционный.

По нашему мнению договор участия в долевом строительстве можно отнести к агентскому договору в случае, если застройщик привлекает средства дольщиков, ведет учет привлеченных средств и осуществленных затрат, но не выполняет функции подрядчика, генерального подрядчика. В подтверждение данной позиции можно привести следующие аргументы:

- средства дольщиков носят целевой характер;
- застройщик по поручению дольщиков осуществляет действия по организации строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат за счет дольщиков;
- договором долевого участия в строительстве предусматривается вознаграждение застройщика в виде процента от стоимости строительства объекта недвижимости, либо в виде экономии в результате превышения сметной стоимости строительства фактических расходов.

В связи с перечисленными особенностями определения правовой природы договора долевого участия в строительстве, ведение бухгалтерского учета у застройщика также имеет ряд особенностей, их необходимо учитывать при проведении аудиторской проверки. В ходе реализации инвестиционного проекта застройщик ведет учет источников финансирования, полученных от инвестора, отдельно от учета расчетов, связанных с выполнением обязательств по строительству объекта.

Учет средств, полученных от инвесторов на реализацию проекта, производится на счете 86 «Целевое финансирование». В бухгалтерском балансе эти средства отражаются в разделе пассива «Долгосрочные обязательства» по статье «Прочие долгосрочные обязательства» или «Краткосрочные обязательства» по статье «Прочие краткосрочные обязательства», в зависимости от срока окончания реализации инвестиционно-строительного объекта, оставшегося после отчетной даты.

Расчеты, осуществляемые застройщиком, за фактически выполненные работы, оказанные услуги, поставленные активы, использованные в основной деятельности формируют текущие расходы на его содержание, а также затраты, связанные непосредственно со строи-

тельством многоквартирного дома. Последние определяются путем суммирования стоимости выполненных работ подрядным организациям, другим участникам инвестиционно-строительного процесса за выполненные строительно-монтажные и проектно-изыскательские работы, поставленные ресурсы и оказанные услуги и прочие ресурсы, работы, услуги, т.е. расходов, связанных с возведением, вводом в эксплуатацию или сдачей инвестору объекта строительства в соответствии со сметой.

Согласно письму Министерства финансов РФ «Об учете расходов на строительство объектов основных средств» от 27 марта 2003 г. №16-00-14/107 [3, с. 1], учет расходов на строительство ведется с начала осуществления фактических затрат по строительству объекта.

Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о затратах застройщика, которые впоследствии будут приняты инвестором в качестве основных средств, предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», к нему необходимо открыть субсчет «Строительство объекта основных средств». Затраты на содержание застройщика согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций преимущественно учитываются на отдельном субсчете «Собственные затраты заказчика», открываемому к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По окончании месяца расходы, учтенные на отдельном субсчете к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы. Собственные затраты заказчика», списываются в дебет субсчета «Строительство объектов основных средств».

До окончания работ по строительству объекта затраты по его возведению, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объекта основных средств», составляют незавершенные вложения. Такие затраты отражаются в бухгалтерском балансе как «Основные средства» или как «Прочие внеоборотные активы», для чего используется критерий срока ввода в эксплуатацию объекта строительства. Если объект подлежит вводу в эксплуатацию в течение 12 месяцев, то его отражают как «Основные средства», если более 12 месяцев, то как «Прочие внеоборотные активы». При этом необходимо учитывать специфику деятельности застройщика, логичнее остаток по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в части строительства объектов основных средств раскрывать в составе прочих внеоборотных активов отдельной строкой.

Для отражения средств, полученных от дольщиков, некоторые авторы рекомендуют использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». С. Ф. Шарафутина предлагает вводить при использовании данного счета субсчёт «Расчёты с инвестором (дольщиком) по полученным на строительство средствам» [13, с. 6]. Такой вариант является уместным в том случае, когда застройщик выступает в роли агента, т.е. на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» учитываются средства, полученные от дольщика (принципала) и расходы, связанные с выполнением его поручений, с обеспечением аналитического учета по многоквартирным домам.

В этом случае средства, поступающие от участников долевого строительства, подлежат отражению на счетах учета расчетов. Доход застройщика на осуществление текущей деятельности, должен быть выделен от-

дельно, согласно условий договора долевого строительства, проектно-сметной документации. Затраты на содержание административно-управленческого аппарата будут формировать расходы, которые должны осуществляться на основе утвержденной сметы, в пределах доходов застройщика. Путем сопоставления доходов и расходов определяется финансовый результат. Специфика деятельности застройщика связана со следующим. Во-первых, размер оплаты дольщиков в целом может превышать фактические расходы строительства, в этом случае у застройщика возникает экономия, кото-

рая формирует дополнительный финансовый результат (прибыль), в противном случае будет иметь место убыток. Во-вторых, не всегда при строительстве многоквартирного дома на все квартиры имеются инвесторы, кроме того, застройщик часть квартир может выставить на продажу после ввода объекта в эксплуатацию. В таком случае операции по реализации жилых помещений застройщиком по окончании строительства будут формировать финансовый результат.

Таблица 3

УЧЕТ ОПЕРАЦИИ ЗАСТРОЙЩИКА ЗА УСЛОВНЫЙ ГОД

№	Содержание операции	Вариант 1 с использованием счета 86 «Целевое финансирование»		Вариант 2 с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Поступили средства от инвестора на финансирование строительства объекта	51 «Расчетный счет»	86 «Целевое финансирование»	51 «Расчетный счет»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с дольщиками»
2	Приняты акты подрядчиков по выполненным строительным работам	08 «Внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по многоквартирному дому»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
3	Отражены расходы застройщика по содержанию административно-управленческого аппарата	08 «Внеоборотные активы»	70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 10 «Материалы»; 02 «Амортизация основных средств»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	26 «Общехозяйственные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 10 «Материалы»; 02 «Амортизация основных средств»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4	Списаны расходы на строительство за счет средств целевого финансирования	86 «Целевое финансирование»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	-	-
5	Оплачены выполненные строительные работы организаций, подрядчиков	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
6	Отражены собственные расходы застройщика	-	-	90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»	26 «Общехозяйственные расходы»
7	Отражены доходы застройщика, в части услуг по организации строительства многоквартирного дома	-	-	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по многоквартирному дому»	90 «Продажи», субсчет «Выручка»
8	Застройщиком предоставлен отчет дольщикам	-	-	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с дольщиками»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по многоквартирному дому»
9	Начислен доход застройщика (превышение инвестиционной стоимости договора фактических расходов на строительство)	86 «Целевое финансирование»	90.1 «Продажи», субсчет «Выручка»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по многоквартирному дому»	90 «Продажи», субсчет «Выручка»
10	Определен финансовый результат	90 «Продажи, субсчет «Прибыль / убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	90 «Продажи, субсчет «Прибыль / убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»
11	Начислен налог на прибыль	99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, выполняющими работы по строительству объекта недвижимости, должен быть организован в разрезе участников долевого строительства. По дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» будут отражены расчеты за выполненные работы, услуги, произведенные в ходе строительства объекта недвижимости, по многоквартирным домам, в корреспонденции с бухгалтерскими счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 90 «Продажи», субсчет «Выручка». Расходы застройщика на осуществление текущей деятельности, отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т. д., с последующим списанием в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Бухгалтерские записи в случае использования счетов 86 «Целевое финансирование» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» приведены в табл. 3.

При использовании любого из указанных в табл. 3 вариантов конечный финансовый результат должен совпадать.

Если застройщик часть жилых помещений реализует по окончании строительства, то в таком случае они подлежат отражению в учете на бухгалтерском счете 41 «Товары» по фактической стоимости, с последующей реализацией. В случае, когда застройщик выступает инвестором части помещений в процессе строительства многоквартирного дома, то они подлежат отражению в учете на счете 08 «Капитальные вложения», с последующей их классификацией, либо для продажи (счет 41 «Товары»), либо для дальнейшего использования в качестве нежилого помещения в деятельности застройщика (счет 01 «Основные средства»).

Среди типичных ошибок при формировании информации о финансовых результатах деятельности строительных организаций можно отметить следующие, непосредственно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности:

- отсутствие или ненадлежащая организация аналитического учета по инвесторам и объектам строительства, что оказывает влияние на адекватность формирования доходов и расходов в бухгалтерской отчетности, соответствующих активов;
- нарушение критериев признания временных сооружений в составе основных средств, материально-производственных запасов;
- несвоевременное отражение операций в первичных учетных документах, учетных регистрах, бухгалтерской отчетности (документы по работам, выполненным в одном отчетном периоде по причине сезонности, отражены в документах, учетных регистрах в другом отчетном периоде);
- затраты на содержание застройщика, осуществляющего строительство нескольких объектов недвижимости, не распределены по объектам строительства, а отнесены в полной сумме на сданный по акту строительный объект;
- фактические расходы на содержание заказчика не соответствуют величине, установленной в договоре, проектно-сметной документации;
- нарушение сроков сдачи объекта недвижимости участникам долевого строительства, отсутствие дополнительного соглашения на продление срока договоров участия в долевом строительстве.

При проведении аудиторской проверки застройщиков необходимо учитывать, что деятельность строительных организаций в силу специфики бизнес-процессов со-

пряжена с хозяйственными рисками. Риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения бухгалтерской отчетности. Риск хозяйственной деятельности может возникнуть вследствие каких-либо изменений или возникших сложностей в деятельности, в то же время неспособность распознать необходимость внесения изменения в деятельность может также привести к риску. Изменение в деятельности может произойти, в частности, в результате непредсказуемой реакции рынка, а также упущений, которые приведут к возникновению обязательств и риску ухудшения репутации.

Понимание аудитором рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица повышает вероятность выявления рисков существенного искажения информации в бухгалтерской отчетности. Однако в обязанности аудитора не входит выявление и оценка всех рисков хозяйственной деятельности.

Большинство рисков хозяйственной деятельности будут с большой вероятностью иметь финансовые последствия и, следовательно, оказывать влияние на бухгалтерскую отчетность, хотя не все риски хозяйственной деятельности обязательно ведут к рискам ее существенного искажения. Следствием риска хозяйственной деятельности может стать риск существенного искажения однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности и бухгалтерской отчетности в целом.

Риск хозяйственной деятельности, обусловленный сокращением числа клиентов, возникшим в результате произошедших слияний организаций отрасли, может повысить риск искажения оценки дебиторской задолженности. Однако тот же самый риск в сочетании со снижением спроса (потребностей рынка) может привести к более серьезным последствиям – риску, свидетельствующему о проблемах реализации непрерывности деятельности аудируемым лицом. Суждение аудитора о том, может ли риск хозяйственной деятельности привести к существенному искажению бухгалтерской отчетности, выносится с учетом знания аудитором обстоятельств, в которых функционирует аудируемое лицо.

Аудитору в ходе проведения проверки строительной организации следует учесть, что риски хозяйственной деятельности строительной организации подразделяются на риски текущей деятельности и риски реализации инвестиционно-строительных проектов (рис. 1).

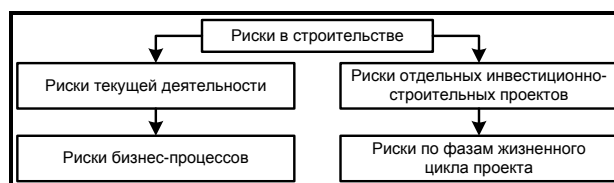


Рис.1. Риски строительной организации [11, с. 302]

Аудитору необходимо провести оценку рисков бизнес-процессов по следующим направлениям [4, с. 18]:

- анализ показателей, характеризующих бизнес-процессы (ответственные должностные лица, технология процесса строительства, вход процесса (сырье, материалы, документация, информация, персонал, используемые однократно), ресурсы (информация, персонал, оборудование, программное обеспечение, многократно используемые в

процессе), выход процесса (объект недвижимости, завершенный строительством);

- анализ рисков бизнес-процессов (выявление факторов и обстоятельств возможного проявления риска; оценка возможного влияния рисков на искажение информации);
- оценка эффективности контрольной среды (проверка соблюдения ограничений несанкционированного доступа к ресурсам и информации; санкционирование действий до их совершения; проверка подотчетности исполнителей);
- анализ системы учетно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессов (оценка соответствия используемых методов и способов бухгалтерского и налогового учета требованиям законодательства; оценка методов и процедур сбора и передачи информации).

При рассмотрении рисков строительства многоквартирного жилого дома в разрезе фаз жизненного цикла инвестиционного проекта можно выделить четыре фазы:

- прединвестиционная фаза;
- планирование;
- строительство;
- фаза завершения проекта.

Таблица 4

РИСКИ, ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ИНВЕСТИЦИОННО-СТРОИТЕЛЬНОГО ПРОЕКТА ПО ЭТАПАМ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА [11, с. 304]

Фаза жизненного цикла	Виды рисков
1. Прединвестиционная фаза	1) Необоснованность объемно-планировочных и конструктивных решений; 2) недостаточная информационная обеспеченность расчетов; 3) недостаточная актуализация сметных нормативов; 4) устаревшая технология производства
2. Планирование	1) Недостаточная согласованность договорных показателей проекта; 2) несвоевременное решение вопросов по отведению земельного участка; 3) несогласованность сроков и объемов работ по субподряду; 4) не определены поставщики ресурсов для строительства; 5) отсутствует проектно-сметная документация
3. Строительство	1) Неплатежеспособность заказчика; 2) срыв сроков строительства; 3) срыв сроков выполнения субподрядных работ; 4) недостаточность ресурсов для строительства; 5) срыв сроков поставки строительных материалов; 6) текучесть кадров; 7) простой строительных машин и механизмов; 8) недостаточность развития инфраструктуры; 9) низкая квалификация работников; 10) повышение цен на энергоносители; 11) повышение цен на строительные материалы; 12) превышение сметной стоимости проекта
4. Фаза завершения проекта	1) Дефекты строительства, выявленные в процессе строительства; 2) дефекты, выявленные в процессе пусконаладочных работ; 3) разногласия участников проекта

В рамках выделенных фаз существуют определенные виды риска, так как специфические особенности деятельности строительной организации заключаются в том, что каждый объект строительства является отдельным инвестиционно-строительным проектом,

имеющим определенную автономию в рамках производственной программы предприятия. В табл. 4 представлены фазы жизненного цикла проекта и соответствующие им риски. По федеральному правилу (стандарту) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» в ходе аудиторской проверки деятельности экономического субъекта, в том числе строительной организации, необходимо оценивать риски существенного искажения информации в бухгалтерской отчетности, сопряженные с особенностями деятельности аудируемого лица. Причем эти риски нельзя свести к нулю. В связи с этим основная задача аудитора – оценить риски существенного искажения информации для сбора аудиторских доказательств, позволяющих выразить соответствующее мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Ввиду возможности наличия искажений в бухгалтерской отчетности аудируемого лица, в том числе строительной организации, аудитору необходимо оценивать уровень существенности. Он используется для оценки выявленных в ходе аудита искажений и их влияния на показатели, представленные в бухгалтерской отчетности за проверяемый период, формирования профессионального мнения. Аудитор принимает во внимание существенность при планировании аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, определяет методы отбора элементов, подлежащих проверке.

Существенность в выборочной проверке – это общий показатель, однако он применяется в отношении конкретных сальдо счетов как допустимая по размеру ошибка. Размер допустимой ошибки учитывается при разработке программы аудита конкретного бухгалтерского счета, и прежде всего при расчете размера выборки. В процессе сбора аудиторских доказательств аудитор получает значение общей ошибки – суммарного искажения в учете или бухгалтерской отчетности. Для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности с учетом выявленных искажений аудитор на этапе завершения проверки проводит сопоставление величины общей ошибки и допустимой ошибки, т.е. уровня существенности. Если общая ошибка меньше величины допустимой ошибки, то аудитор выражает мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях. В случае же если общая ошибка превышает величину допустимой ошибки, то необходимо провести дополнительные выборочные процедуры и анализ рисков существенного искажения информации. Аудитор выражает мнение с оговоркой, если выявленные искажения существенны, но не всеобъемлющи, а также, если отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, и это является существенным, но не всеобъемлющим. Если выявленные искажения существенны и носят всеобъемлющий характер, то аудитор выражает отрицательное мнение. В случае отсутствия возможности получения аудиторских доказательств в объеме существенном и всеобъемлющем, аудитор отказывается от выражения мнения.

Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после обобщения результатов проведенных аудиторских процедур. Это может быть вызвано

изменением обстоятельств или изменением объема информированности аудитора в процессе аудита. Если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности обнаружения искажений, а также в целях предоставления аудитором некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

Расчет уровня существенности застройщика можно проводить с использованием методики расчета (табл. 5), предложенной коллективом авторов: А.А. Савиным, Л.В. Сотниковой, Т.Ю. Хитровской под редакцией В.И. Подольского [9, с. 104].

Таблица 5

ПОКАЗАТЕЛИ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Отраслевая принадлежность	Показатель для определения уровня существенности			
	Выручка от реализации	Затраты организации	Стоимость основных средств	Незавершенное строительство
Строительство	Х	Х	Х	Х

В табл. 6 приводятся исходные данные для иллюстрации расчета единого уровня существенности бухгалтерской отчетности застройщика. В гр. «Рекомендуемый интервал, %» табл. 6 приводится интервал доли базового показателя. В расчете уровня существенности использовалась верхняя граница интервала.

Таблица 6

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Млн. руб.

Наименование показателя	Значение показателя y_i	Рекомендуемый интервал, %	Выборочное значение, %, d_i	Значение показателя, учитываемое в расчете, x_i^1
Выручка от реализации	630	2-3	3	18,9
Затраты организации	600	2	2	12
Стоимость основных средств	59	3-4	4	2,4
Незавершенное строительство	4	2-3	3	0,1

$$x_i = y_i * \frac{d_i}{100\%}, \tag{1}$$

¹ x_i определяется по формуле (1).

Расчет уровня существенности **УС** осуществляется по следующей формуле:

$$УС = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{4}, \tag{2}$$

где x_i – значение показателя, учитываемое в расчете уровня существенности.

Значение общего уровня существенности по данным табл. 6 определяется по формуле (2):

$$УС_{услугод} = \frac{18,9 + 12 + 2,4 + 0,1}{4} = 8,4 \text{ млн. руб.} \approx 9 \text{ млн. руб.}$$

Методикой расчета уровня существенности, определяемой внутрифирменными стандартами, может быть предусмотрено проведение анализа значений, используемых при расчете на предмет их отклонений от среднего значения (более 20%). Как правило, такое условие применяется в отношении максимального и минимального значений, возможно в отношении всех значений. При выявлении таких значений они исключаются из дальнейшего расчета окончательного уровня существенности. В приводимом примере будем применять подход в отношении только максимального (18,9 млн. руб.) и минимального (0,1 млн. руб.) значений. Окончательный уровень существенности составит 7 млн. руб.

$$УС_{ок\услугод} = \frac{12 + 2,4}{2} = 7,2 \text{ млн. руб.} \approx 7 \text{ млн. руб.}$$

По федеральным стандартам аудиторской деятельности аудитор обязан применять аналитические процедуры на этапе планирования и при обобщении результатов аудита. Проведение аналитических процедур позволяет аудитору выявить имеющиеся отклонения от сметы и в дальнейшем выяснить характер, причины возникновения путем более детального изучения сметной документации, договоров долевого участия в строительстве, договоров подряда.

Для анализа прибыли от выполнения функции застройщика по сданным в эксплуатацию объектам недвижимости рассматриваются данные по каждому объекту: устанавливаются фактически достигнутые и сметные показатели расходов на строительство, полученных доходов от участников долевого строительства и прибыли.

Факторный анализ прибыли от продаж по отдельным объектам строительства целесообразно проводить с использованием следующей модели, используя показатели, предусмотренные по смете и достигнутые фактически [10, с. 287]:

$$P_i = V_{\text{продаж}} * (C_i - C_i) \tag{3}$$

где

P_i – прибыль от реализации;

$V_{\text{продаж}}$ – объем продаж по объекту, кв. м;

C_i – цена 1 кв. м объекта строительства, руб.;

C_i – стоимость 1 кв. м строительства объекта, руб.

Исходные данные для проведения анализа представлены в табл. 7.

Влияние вышеперечисленных факторов на финансовый результат строительства объекта можно оценить, используя метод абсолютных разниц с использованием сметных и фактических значений факторов.

Таблица 7

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ ФАКТОРНОГО АНАЛИЗА ПРИБЫЛИ

Тыс. руб.

Наименование показателей	Объем ввода, кв. м		Цена реализации 1 кв. м		Стоимость строительства 1 кв. м		Прибыль от реализации объекта	
	Смета	Факт	Смета	Факт	Смета	Факт	Смета	Факт
Жилой дом №1	7 736	7 736	38,57	38,57	36,64	41,45	14 919	-22 305
Итого:	7 736	7 736	38,57	38,57	36,64	41,45	14 919	-22 305

Оценка влияния факторов производится с применением следующих формул:

1) оценка влияния на величину финансового результата объема продаж ($V_{\text{продаж}}$):

$$\Delta P_{V_{\text{продаж}}} = (V_{\text{продаж_факт}} - V_{\text{продаж_план}}) * (C_{\text{план}} - C_{\text{план}}), \quad (4)$$

где

$\Delta P_{V_{\text{продаж}}}$ – изменение финансового результата под влиянием изменения объема продаж, тыс. руб.;

$V_{\text{продаж_факт}}$ – объем продаж фактический, 1 кв. м;

$V_{\text{продаж_план}}$ – объем продаж плановый, 1 кв. м;

$C_{\text{план}}$ – сметная цена реализации 1 кв. м, тыс. руб.;

$C_{\text{план}}$ – сметная стоимость строительства 1 кв. м, тыс. руб.

2) оценка влияния на величину финансового результата изменения цены реализации C :

$$\Delta P_C = V_{\text{продаж_факт}} * (C_{\text{факт}} - C_{\text{план}}), \quad (5)$$

где

ΔP_C – изменение финансового результата под влиянием изменения цены реализации, тыс. руб.;

$C_{\text{факт}}$ – фактическая цена реализации 1 кв. м, тыс. руб.;

$C_{\text{план}}$ – сметная цена реализации 1 кв. м, тыс. руб.

3) оценка влияния на величину финансового результата изменения сметной стоимости строительства C :

$$\Delta P_C = -V_{\text{продаж_факт}} * (C_{\text{факт}} - C_{\text{план}}) \quad (6)$$

где

ΔP_C – изменение финансового результата под влиянием изменения сметной стоимости строительства, тыс. руб.;

$C_{\text{план}}$ – сметная стоимость строительства 1 кв. м, тыс. руб.;

$C_{\text{факт}}$ – фактическая стоимость строительства 1 кв. м, тыс. руб.

Путем проведения факторного анализа финансового результата (прибыли, убытка) произведенных строительных работ по объекту можно выявить положительное (отрицательное) влияние факторов и степень оказанного влияния (табл. 8).

Таблица 8

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ ФАКТОРОВ НА ПРИБЫЛЬ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ОБЪЕКТОВ СТРОИТЕЛЬСТВА

Тыс. руб.

Фактор	Влияние
Влияние объема продаж $V_{\text{продаж}}$	$(7\,736 - 7\,736) * (38,57 - 36,64) = 0$
Влияние изменения цены реализации C	$7\,736 * (38,57 - 38,57) = 0$
Влияние стоимости строительства объекта C	$-7\,736 * (41,45 - 36,64) = -37\,224$
Итого	$-37\,224$

Изменение прибыли от продаж аудируемого лица (застройщика) произошло под влиянием увеличения стоимости строительного производства, предусмотренные по смете затраты на возведение объекта недвижимости были превышены вследствие следующих причин:

- произошло увеличение стоимости работ, выполненных подрядчиком, в результате необходимости проведения свайных работ (применения буронабивных свай) в размере 11 953 тыс. руб.;
- затраты на технологические подключения объектов к инженерным сетям и энергоснабжению составили 25 271 тыс. руб.

Далее необходимо установить причины изменения объема продаж, цены и себестоимости. Изменение объема продаж может быть связано с рисками невостребованности рынком объектов недвижимости (табл. 9).

Таблица 9

РИСКИ НЕВОСТРЕБОВАННОСТИ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОСТИ, ЗАВЕРШЕННЫХ СТРОИТЕЛЬСТВОМ

Источник риска	Причины	Пути преодоления
Динамика структуры потребительских предпочтений	Меняются потребительские предпочтения, более востребованными становятся такие характеристики объектов как дизайн, местоположение, экологические характеристики	Маркетинговые исследования на основе анкетирования и опросов
Рост научно-технического прогресса	Появление новых строительных материалов, новых технологий строительства	Следует изучать и прогнозировать возможные направления научно-технического прогресса с целью осуществления эффективного расходования средств дольщиков и сотрудничества с подрядчиками
Рост конкуренции	Конкуренты предлагают более низкие цены, высокое качество и лучшие условия финансирования	Предусмотреть ценовую дифференциацию объектов недвижимости
Низкий уровень доходов потребителей	Рост уровня доходов населения может отставать от уровня роста цен на недвижимость	Предложение объектов недвижимости по низким ценам (малогабаритные квартиры)

Для анализа причин изменения цены можно рассмотреть влияние на цену реализации структуры продукции, структуры инвесторов (договоры долевого участия; договоры купли-продажи; госзаказ).

Таким образом, предлагаемая методика анализа финансового результата деятельности застройщика заключается в выявлении отклонений от значений, предусмотренных по смете как по полученным в ходе строительства доходам, так и по понесенным расходам.

В результате проведенного анализа можно сделать вывод, что в случае признания деятельности застройщика посреднической (агентской) отношения с участниками долевого строительства становятся более прозрачными, так как риски, связанные с выбором методики учета и формированием доходов, расходов, финансового результата значительно ниже.

Деятельности строительных компаний, выполняющих функции застройщика, присущи следующие риски:

- нецелевое использование средств, полученных от участников долевого строительства;
- ошибки при формировании доходов, расходов, финансового результата строительной компании, что приводит к необоснованным убыткам или неподтвержденной прибыли.

В качестве рекомендаций предлагается:

- при заключении договора с инвестором определять сумму вознаграждения застройщика: либо в сумме экономии от фактической стоимости строительства по сравнению со сметной, либо в качестве процента от стоимости возведения объекта недвижимости;
- проводить оценку рисков в соответствии с бизнес-процессами, характерными для строительной компании;
- для получения аудиторских доказательств применять аналитические процедуры, в форме факторного анализа финансового результата.

Авторы заранее благодарны за отзывы профессионалов на предлагаемую методику учета операций у застройщика, при признании их деятельности агентской.

Литература

1. Планирование аудита [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) №3 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) №8 : утв. постановлением Правительства РФ от 19 нояб. 2002 г. №696. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об учете затрат, связанных с незавершенным строительством объектов [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 27 марта 2003 г. №16-00-14/107. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Веркеева Е. В. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего аудита в корпорациях [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е.В. Веркеева. URL: <http://www.marstu.net/>
5. Воронцов Л. Д. Инвестиции в строительство. Проблемы учета и налогообложения [Текст] / Л.Д. Воронцов // Главбух. – 2005. – №5. – С. 58-66.
6. Дурнов А.С. Юридическая природа договора участия в долевом строительстве многоквартирного дома [Текст] / А.С. Дурнов // Гражданское право. – 2009. – №4. – С. 27-30.
7. Низомов С.Ф. Развитие методологии и организации управленческого учета в строительном комплексе (на примере Республики Таджикистан) [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / Низомов С.Ф. ; Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. – М., 2011. – 40 с.
8. Основные участники строительного процесса, их задачи и функции [Электронный ресурс]. URL: <http://crelist.ru/management/61-stroyprocess.html>.
9. Подольский В.И. Аудит [Текст] / В.И. Подольский. – М. : ЮНИТИ, 2008. – 744 с.
10. Савицкая Г.. Экономический анализ : учеб. [Текст] / Г.В. Савицкая. – М. : Новое знание, 2007. – 679 с.
11. Симионова Н.Е. Анализ рисков строительного предприятия [Текст] / Н.Е. Симионова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №5. – С. 302-305.

12. Церпенто С.И. Бухгалтерский учет в строительстве [Текст] : учеб. пособие / С.И. Церпенто, Н.В. Предеус. – М. : КНОРУС, 2011. – 448 с.
13. Шарафутина С.Ф. Особенности бухгалтерского учета средств, получаемых заказчиком-застройщиком, привлекающим средства дольчиков [Электронный ресурс] / С.Ф. Шарафутина // Современные проблемы науки и образования. – 2011. – №5. URL: www.science-education.ru/99-4885.

Ключевые слова

Аудит; строительная компания; застройщик; объект недвижимости; финансовый результат; планирование; аналитические процедуры; риски.

Козлова Светлана Александровна

Юдина Галина Александровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена особенностью аудита финансовых результатов строительной организации, выполняющей функции застройщика. Рассматриваемые аспекты являются актуальными, так как строительная отрасль динамично развивается, в том числе в части возведения многоквартирных домов, осуществляемая застройщиком. Специфика деятельности застройщика оказывает влияние на аудиторские процедуры, в частности, оценку рисков существенного искажения информации в бухгалтерской отчетности, применение аналитических процедур.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты аудита финансовых результатов строительной организации, выполняющей функции застройщика. Представляется интересным, авторский вариант организации учета у застройщика, систематизации операций, формирующих финансовый результат, но несколько спорным, авторское суждение в части признания инвестиционного договора агентским. В статье приводятся примеры, иллюстрирующие расчет уровня существенности, с учетом специфики деятельности застройщика, использования его значения для формирования выводов аудитора, аналитические процедуры, позволяющие выявить нестандартные тенденции, взаимосвязи, для дальнейшего их анализа и получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

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

Янкина И.А., д.э.н., профессор Института экономики, управления и природопользования ФГАОУ «Сибирский федеральный университет»