

## **ПРОБЛЕМЫ АУДИТА ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ У ИНВЕСТОРА-ЗАКАЗЧИКА**

**Целоусова Т.С.,  
научный руководитель доц. Юдина Г.А.  
Сибирский федеральный университет**

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. Актуальность изучения вопросов, рассматриваемых в данной статье, обусловлена созданием компаний, которые организуют свою деятельность с нулевого цикла, т.е. со строительства необходимой производственной базы на основе новых научных достижений с дальнейшей ее эксплуатацией.

Цель данного исследования – анализ проблем аудита вложений во внеоборотные активы у инвестора-заказчика строительства.

Для реализации цели были определены следующие задачи: проанализировать основные проблемы проверки вложений во внеоборотные активы у организации – инвестора-заказчика в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности; определить особенности документального оформления вложений во внеоборотные активы; рассмотреть особенности аудита вложений во внеоборотные активы.

В соответствии с законодательством, 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. [6]. Инвестор-заказчик формирует информацию о строящихся объектах основных средств на бухгалтерских счетах 08.3 «Строительство объектов основных средств», 08.4 «Приобретение объектов основных средств».

При аудите бухгалтерской отчетности, в том числе при аудите отдельных ее сегментов, аудитору необходимо получить информацию о деятельности аудируемого лица, рисков существенного искажения информации в соответствии с федеральным стандартом № 8 [3]. Данная информация играет важную роль при планировании аудита в соответствии с федеральным стандартом №3 [2].

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 [1]. В функции заказчика входит организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат, а также взаимодействие с генеральным подрядчиком. При строительстве большого объекта, такого, как новый производственный комплекс, организация-инвестор может передать по агентскому договору функции заказчика по работе с подрядчиками (генеральным подрядчиком) другому юридическому лицу.

При аудите вложений во внеоборотные активы существует ряд проблем, связанных с оценкой рисков существенного искажения информации и процедур проверки по существу.

При оценке рисков существенного искажения информации аудитор должен

учитывать, что информация, отраженная на счетах 08.3 «Строительство объектов основных средств», 08.4 «Приобретение объектов основных средств» бухгалтерского учета подвержена следующим факторам, несущим рискам искажения:

- требования законодательства по подготовке разрешительных документов, по ведению бухгалтерского учета и первичным учетным документам;
- содержание учетной политики по бухгалтерскому учету в части вложений во внеоборотные активы;
- содержание договора с агентом-заказчиком, наличие копий свидетельства о его вступлении подрядчика в соответствующую саморегулируемую организацию и приложений с перечнем разрешительных работ;
- несоответствие сроков выполнения строительных работ.

При аудите вложений во внеоборотные активы аудитор должен убедиться в наличии надлежаще оформленной разрешительной документации на строительство:

- разрешение на выполнение строительно-монтажных работ по объектам производственного и непромышленного назначения, выданное на основании решения территориальных органов исполнительной власти о строительстве, реконструкции, расширении объекта согласно приказу Минстроя России от 03.06.92 №131;
- оформление земельных отношений. Аудитор должен убедиться в надлежащем оформлении собственности на земельный участок либо в разрешении собственника участка на строительство на нем объекта;
- акты проведения геологических и геодезических работ;
- наличие проектно-сметной документации, соответствие ее установленным требованиям (обязанность наличия сметной документации при строительстве установлена ст. 743 ГК РФ). Аудитор должен убедиться, что расчет стоимости строительства в смете осуществлен в соответствии с Методикой определения стоимости строительной продукции на территории РФ [4];
- положительное заключение государственной экспертизы проектно-сметной документации.

Аудитор должен убедиться, что в учетной политике организации прописан порядок учета вложений во внеоборотные активы, в частности, определены следующие вопросы:

- порядок отнесения процентов по заемным источникам финансирования в инвентарную стоимость вложений во внеоборотные активы. Согласно ПБУ 15/2008 в стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива [7];
- порядок отнесения расходов на содержание дирекции капитального строительства в стоимость инвентарного объекта, а также порядок распределения общехозяйственных расходов на счета учета вложений во внеоборотные активы и счета учета затрат по другим видам деятельности;
- порядок распределения затрат между объектами строительства согласно сводному сметному расчету.

Количество объектов, учтенных в составе вложений во внеоборотные активы у инвестора-заказчика оказывает влияние на выборку, обязывает аудитора проводить аудиторские процедуры, анализировать аудиторские доказательства, учитывать взаимосвязь операций по счетам бухгалтерского учета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и корреспондирующими счетами затрат, и счету 01 «Основные средства».

При проведении процедур проверки по существу по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» аудитору следует включить в программу аудита и детальные

тесты следующие вопросы:

- проверка соблюдения требования по проведению инвентаризации вложений во внеоборотные активы;

- отражение выявленных при инвентаризации расхождений между фактическим наличием объектов вложений во внеоборотные активы и данными на счетах бухгалтерского учета;

- проверка ведения аналитического учета на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе каждого объекта строительства. При этом аудитор должен проверить документальное подтверждение накопленных сумм затрат за весь период строительства объекта. Проблемы аудита связаны с отсутствием унифицированной формы первичного учетного документа по учету затрат на сооружение объекта в течение всего срока строительства. Аудитор должен убедиться, что аналитический учет ведется также в разрезе технологической структуры расходов [8], т.е. элементов затрат, предусмотренных проектно-сметной документацией;

- проверка включения процентов по кредиту в стоимость вложений во внеоборотные активы;

- проверка соответствия сумм, отраженных на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», данным, указанным в актах сдачи-приемки и сметной документации. Согласно Постановлению Госкомстата РФ № 100, подрядчик обязан отчитываться перед заказчиком о выполненных объемах работ, предусмотренных сметной документацией, путем составления актов по форме № КС-2 [5]. Заказчик, в свою очередь, должен отчитываться перед инвестором;

- наличие актов соответствующих специалистов о степени готовности строящегося объекта;

- проверка правильности учета НДС по операциям, подлежащим отражению на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Если строящийся объект предназначен для использования в операциях, облагаемых НДС, то НДС, предъявленный подрядчиками, подлежит вычету у инвестора в общеустановленном порядке при наличии надлежаще оформленных счетов-фактур. Если же строящийся объект предназначен для использования в не облагаемых НДС операциях, то НДС, предъявленный подрядчиками, должен списываться со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на счет 08, увеличивая стоимость строительства.

Аудитор должен обратить внимание на момент признания инвестором в учете затрат в качестве вложений во внеоборотные активы. Данный момент признания зависит от условий сдачи работ, определенных в договоре с заказчиком: поэтапная сдача или единовременная сдача всего объекта строительства. Если наличие отдельных этапов работ предусмотрено договором, то моментом признания затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с переходом рисков от заказчика к инвестору будет дата сдачи-приемки выполненных работ по акту №КС-2. В этом случае по завершении строительства необходимо оформить общий акт ввода объекта, что и проверяет аудитор. Если же в договоре наличие отдельных этапов не предусмотрено, то затраты по счету 08 возникают у инвестора только при приемке работ по договору в целом.

Инвестор-заказчик является собственником строящегося объекта, и по окончании строительства данный объект будет принят в учете в качестве основного средства. Аудитор должен убедиться, что приемка объекта в эксплуатацию и начисление амортизации осуществлена после оформления акта приемки по форме №КС-11. Факт ввода в действие принятого объекта должен быть зарегистрирован в местных органах исполнительной власти в порядке, установленном этими органами. Окончательным

документом по приемке и вводу законченного строительством объекта является акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией по форме №КС-14. Аудитор должен проверить факт государственной регистрации права собственности на объект, что является основанием для составления акта приемки-передачи основных средств по форме №ОС-1 и ввода объекта в состав основных средств.

Итак, при аудите вложений во внеоборотные активы, учитываемых на счетах 08.3 «Строительство объектов основных средств», 08.4 «Приобретение объектов основных средств», следует обратить внимание на правовое положение аудируемого лица в системе инвестор-заказчик-подрядчик, наличие разрешительной документации на строительство объекта, последовательность документального оформления строительных работ, соблюдение требований законодательства по бухгалтерскому учету в части признания затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

### **Список литературы:**

1. Об инвестиционной деятельности в РСФСР [Электронный ресурс] : Закон РСФСР от 26 июня 1991 г. № 1488-1 // Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
2. Федеральное правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита» [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. № 696 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Федеральное правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 19 ноя. 2008 г. № 863 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (вместе с «МДС 81-35.2004») [Электронный ресурс] : Постановление Госстроя РФ от 05 мар. 2004 г. № 15/1 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
5. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ [Электронный ресурс] : Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
6. 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»
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 06 окт. 2008 г. № 107н // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
8. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [Электронный ресурс] : письмо Минфина РФ от 30 дек. 1993 г. № 160 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»
9. Кочинев Ю.Ю. Аудит организаций различных видов деятельности: настольная книга аудитора. СПб.: Питер, 2010. 288 с.