

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н. Ельцина»

На правах рукописи

Манакова Елена Викторовна

**Концептуальные подходы к стандартизации аудита
экономических субъектов строительства
в условиях интеграции их деятельности**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор
Зырянова Татьяна Владимировна

Екатеринбург – 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
Глава 1. Теоретико – методологические положения формирования информационной базы у субъектов строительства	14
1.1. Система договорных отношений между участниками строительства	14
1.2. Формирование стоимости строительного объекта	40
1.3. Затраты в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности	50
Глава 2. Система финансового контроля учетной деятельности	76
2.1. Применение отечественных стандартов бухгалтерского учета участниками процесса строительства	76
2.2. Внешний контроль учетной деятельности экономических субъектов строительства	91
Глава 3. Концепция стандартизации аудита у субъектов строительства в условиях интеграции их деятельности	128
3.1. Внутренний контроль как управленческая функция в деятельности организации	128
3.2. Унифицированный стандарт аудита субъектов строительства	139
Заключение	162
Список литературы	167
Приложение 1. Основные социально-экономические показатели строительной отрасли	184
Приложение 2. Основные социально-экономические показатели строительной отрасли Свердловской области	185
Приложение 3. Число действующих строительных организаций по формам собственности	186
Приложение 4. Число действующих строительных организаций по формам собственности в Свердловской области	187

Приложение 6. Перечень затрат, включаемых в статью «Накладные расходы» .	189
Приложение 7. Группировка стандартов аудиторской деятельности	198
Приложение 1 к стандарту. Ошибки, выявляемые аудиторами в ходе проверки строительных организаций.....	201
Приложение 2 к стандарту. Ошибки, выявляемые налоговыми органами в ходе проверки	204

Введение

Актуальность темы исследования. В рыночных условиях строительная сфера развивалась достаточно стабильно, однако финансовые кризисы последних десятилетий в значительной степени повлияли на все виды экономической деятельности и одной из первых, как наиболее заинтересованной в инвестициях, пострадала строительная отрасль.

До установления рыночных отношений основным инвестором строительной отрасли выступало государство, которое получало и контролировало информацию о ходе строительства, о понесенных затратах, о сроках и целевом использовании инвестиций, а контрольные функции кредитования выполняли банки. С переходом на рыночные условия хозяйствования основными инвесторами в строительной сфере стали выступать коммерческие организации, которые в период строительства одного объекта выполняли разные функции.

Высокая капиталоемкость строительной продукции, продолжительный производственный цикл ее создания и другие особенности строительной сферы обусловили функционирование значительных финансовых ресурсов. В связи с этим возникла необходимость в осуществлении четкой процедуры финансирования, учета фактора времени, наличия информации, дающей возможность достоверно оценить затраты и довести объект до завершения.

Особенности сферы строительства также определяют специфику бухгалтерского учета и контроля.

Учитывая то, что в строительстве одного объекта одновременно участвует несколько субъектов: инвестор, заказчик, застройщик, подрядчик, то, по нашему мнению, интеграция информации о всех субъектах позволит увидеть фактически сформированные затраты, включаемые в первоначальную стоимость строительного объекта, на любом этапе строительства.

Одним из важных вопросов, который был нами исследован, является формирование обоснованной конечной стоимости строительного объекта у

инвестора как наиболее заинтересованного субъекта в рациональном использовании инвестиций.

Как показывают результаты теоретических исследований, в нормативных документах отсутствует единый подход к формированию стоимости объекта. Сметная стоимость строительства и стоимость объекта, формируемая по данным бухгалтерского учета, не являются одинаковыми.

Отсутствие единого подхода к формированию стоимости объекта приводит к некорректному формированию первоначальной стоимости законченного строительством объекта и является проблемным вопросом, требующим регулирования на законодательном уровне.

Кроме того, отсутствие единой системы договоров для строительных организаций приводит к необходимости в применяемых договорах прописывать более конкретные функции, выполняемые субъектами строительства.

Между тем, разработанные договоры, которые также являются объектом контроля, оказывают существенное влияние на ведение бухгалтерского и налогового учета участниками строительного производства.

Актуальность исследования состоит и в том, что на сегодняшний день действующая система бухгалтерского учета и контроля в строительных организациях не выполняет свою основную задачу по отражению полной и достоверной информации о затратах строящегося объекта.

Таким образом, по нашему мнению, необходимо разработать методику, в которой установить специфические процедуры проведения аудита с учетом выполняемых функций всеми основными участниками при строительстве одного объекта: инвестором, заказчиком, застройщиком и подрядчиком.

Методика проведения аудита для строительных организаций предполагает универсальность и может быть использована также для проведения ревизии, налоговых проверок, в саморегулируемой организации аудиторов как внутренний стандарт, а также участниками строительства для самоконтроля.

Степень научной разработанности темы. В экономической литературе исследованиям в области бухгалтерского учета и контроля в строительных организациях уделяется много внимания.

Решением вопросов по классификации, учету и анализу затрат занимались многие зарубежные и отечественные ученые-экономисты, в частности С.А. Бескорвайнова, М.А. Вахрушина, К. Друри, А.В. Зонова, В.Б. Ивашкевич, Н.Н. Илышева, Е.Л. Драчева, В.Э. Керимов, И.Киселева, С.И. Крылов, З.С. Туякова, Е.Н. Смирнова, Л.В. Попова, Ч.Т. Хорнгрен, А.Е.Шевелев, Р. Энтони, Л.И. Юлтков, Л.В. Юрьева, Д.Хан и др.

Вопросам теории и методологии контроля и внутреннего аудита посвящены исследования М.А. Азарской, Р.А. Алборова, И.В. Алексеевой, Н.П. Барышникова, И.А. Белобжецкого, А.М.Богомолова, Р.П. Булыги, Т.В. Зыряновой, О.А. Мироновой, М.Ф. Овсийчук, Г.Я. Остаева, С.В. Панковой, А.М. Прониной, Б.Н. Соколова, А.Д. Шеремета, С.О. Шохина и др.

Отдельные вопросы бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни организаций строительной отрасли были рассмотрены в трудах российских ученых: В.Б. Бельских, С.А. Верещагина, А.Ю. Грибкова, А.Ю. Дементьева, П. Соколова, Я.В. Соколова и др.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является развитие теоретических и разработка организационно-методических положений по аудиту деятельности экономических субъектов строительной сферы для проверки обоснования и достоверности затрат, включаемых в первоначальную стоимость строительного объекта.

В соответствии со сформулированной целью диссертационного исследования были поставлены следующие научные задачи:

1) использовать системный подход при уточнении функций и полномочий субъектов строительства при заключении договоров между участниками;

2) выявить особенности формирования стоимости законченного строительного объекта на основе сравнительного анализа затрат согласно

положений отечественных и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности;

3) обобщить цели, задачи, результаты осуществления каждого вида контроля в историческом и содержательном аспекте на основе нормативно-правовой и учетно-методологической базы в системе государственного финансового контроля;

4) структурировать объекты проверки и источники информации в сегменты аудиторской проверки для каждого участника строительного процесса;

5) осуществить концептуальные подходы при разработке унифицированного стандарта аудиторской проверки с учетом международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов аудита, имеющего комплексный характер и системные взаимосвязи между субъектами строительства в условиях интеграции их деятельности.

Области исследования диссертационной работы соответствуют Паспорту специальностей ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно – правовых форм, всех сфер и отраслей.

3.2. Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии.

3.7. История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и ревизии.

3.8. Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии.

Предмет диссертационного исследования – совокупность теоретико-методологических и организационно – методических положений бухгалтерского учета и аудита по осуществлению учетных и контрольных процедур у субъектов строительства.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность строительных организаций Свердловской области.

Теоретической и методологической основой диссертационной работы являются методологические подходы и исходные теоретические положения, основанные на аналитическом обобщении результатов научных исследований в области бухгалтерского учета и контроля.

Информационная база диссертационного исследования сформирована на основе законодательных актов и нормативных документов государственных органов власти и управления России, статистических данных Росстата, а также материалов периодической печати по изучаемой проблеме.

В процессе написания диссертационной работы применялись общенаучные **методы исследования**: сравнительный анализ – при осуществлении оценки отечественного и зарубежного учета в строительных организациях; аналогия и описание – при проведении анализа отечественных и международных стандартов финансового учета и отчетности, видов контроля; группировка и системный подход – при разработке методики проверки системы учета в виде унифицированного стандарта аудита в строительных организациях.

Научная новизна исследования. В диссертации на основе изучения и обобщения теории, методологии, существующей практики и международного опыта разработаны предложения по совершенствованию внешнего и внутреннего аудита в строительных организациях, отвечающих не только современным, но и перспективным направлениям развития практики управления.

На защиту выносятся следующие пункты научной новизны, полученные лично автором:

1. Проведена интеграция информации о целях, задачах и функциях каждого субъекта строительства на основе систематизации договоров, заключаемых между участниками не только на основе Гражданского кодекса, но и иной нормативно-правовой базы в сфере строительства, включая арбитражную практику, учитывающих особенности и предполагающих применение участниками тех или иных договоров в каждом конкретном случае с учетом альтернативных вариантов (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

2. Обоснованы подходы по формированию разных видов стоимости и цены объекта строительства на основе учитываемых затрат у субъектов в соответствии с национальными и международными стандартами финансовой отчетности, с акцентом на пути разрешения противоречий в учете затрат, включаемых в первоначальную стоимость объекта (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

3. Выявлены отличия и аналогии в ходе сравнительного анализа каждого вида контроля; даны уточнения понятий «контроль», «ревизия», «внутренний аудит», включающие цели проверки, позволяющие получать экономические выгоды и способствующие повышению эффективности деятельности предприятия на основе оценки результатов фактов хозяйственной жизни (п. 3.2, 3.7 паспорта специальности 08.00.12).

4. Структурированы сегменты аудита проверки в разрезе проводимых процедур у каждого субъекта строительства и источников информации, необходимых аудитору для принятия объективного решения о достоверности формирования стоимости строительного объекта (п. 3.2, 3.7, 3.8 паспорта специальности 08.00.12).

5. Разработан унифицированный стандарт аудита, в котором систематизированы процедуры проверки бухгалтерского учета затрат у каждого субъекта строительства, ориентированный на внешних и внутренних аудиторов, ревизоров, экспертов и других контролеров, а также на участников строительства при проведении самоконтроля, являющийся инструкцией, вспомогательным средством для качественного оказания услуги проверки (п.3.8 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая и практическая значимость исследования. Практическая значимость результатов диссертационной работы заключается в том, что на основе изучения и обобщения научных трудов ученых-экономистов России, а также зарубежного опыта в области учета и контроля, автором разработаны методические положения в виде унифицированного стандарта аудита как

рекомендации по выполнению процедур контроля у каждого субъекта строительства контролирующими органами, а также участниками для самоконтроля.

Теоретические положения и практические рекомендации могут быть использованы в учебном процессе при подготовке бакалавров и магистров по направлению «Экономика», а также для повышения квалификации специалистов в области бухгалтерского учета, контроля, аудита.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования докладывались на международных и всероссийских научно-практических конференциях: Всероссийская научно-практическая конференция (Пенза, 2004), Международные научно-практические конференции (Пенза, 2007, 2008), Международная научно-практическая конференция в рамках Международного конгресса «Евразийство как основа устойчивого развития мирового сообщества в условиях глобализации» (Екатеринбург, УрГЭУ, 2012), XII Международная научно-практическая конференция по проблемам развития в современном мире «Устойчивое развитие российских регионов: экономическая политика в условиях внешних и внутренних шоков» (Екатеринбург, УрФУ, 2015).

Содержащиеся в диссертации практические рекомендации по проведению процедур аудита у субъектов строительства нашли применение в работе предприятий. Апробация результатов, полученных в ходе диссертационного исследования, осуществлялась на следующих предприятиях: ЗАО «Отделстрой», ООО СК «Русград», ООО Аудиторская фирма «ТОТАЛ –Аудит», ООО «Юридическое бюро «Управление недвижимостью» (о чем имеются акты о внедрении). Также имеется акт внедрения результатов исследования в учебный процесс для студентов ФГБОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет», справка об участии в цикле проведения открытых лекций на тему «Актуальные изменения действующего законодательства и бухгалтерской отчетности для субъектов малого и среднего бизнеса».

Степень достоверности полученных результатов. Обоснованность теоретических положений диссертационной работы обеспечена последовательностью и системностью решения поставленных задач, использованием научных трудов ведущих ученых в области аудита строительных организаций, контроля для обобщения существующих положений в данных отраслях науки.

Основные теоретические и научные выводы были опубликованы в сборниках научных трудов, рецензируемых журналах, в материалах научно-практических конференций.

Публикации. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 13 печатных работах общим объемом 15,59 п. л. (из них авторских – 8,08 п.л.), из них 6 публикаций в реферируемых научных изданиях, рецензируемых ВАК РФ, и 2 монографии.

Автору принадлежат основные положения работ, а также выводы, сформулированные в диссертационной работе и автореферате.

Логическая структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, содержащего 169 наименований. Работа изложена на 205 страницах машинописного текста и содержит 42 таблицы, 11 рисунков, 9 приложений, в т.ч. 1 таблица, 4 рисунка, 2 приложения унифицированного стандарта.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет и объект диссертационной работы, раскрыта научная новизна основных результатов, выносимых на защиту, их практическая значимость и конкретные направления исследования.

Первая глава диссертации «Теоретико-методологические положения формирования информационной базы у субъектов строительства» посвящена раскрытию положений бухгалтерского учета как основного источника экономической информации у субъектов строительства. Проведен анализ системы договорных отношений между участниками строительства; выделены функции,

выполняемые субъектами строительства, и сделан вывод об отсутствии единой системы заключаемых договоров, что влияет на ведение бухгалтерского и налогового учета, на проведение контроля и, как следствие, на формирование стоимости выполненных работ.

Проведен анализ подходов к формированию конечной стоимости строительного объекта в соответствии с национальными стандартами и МСФО. Исследованы подходы, отраженные в национальных стандартах и МСФО по учету затрат, включаемых в стоимость строящегося объекта на различных этапах и формированию системы ценообразования в строительстве.

Вторая глава «Система финансового контроля учетной деятельности» посвящена концептуальному представлению стандартизации бухгалтерского учета и контроля в российской и международной практике. Уточнены определения отдельных понятий и дефиниций; терминов «актив», «контроль»; определения доходов, расходов, прибыли; сделан вывод об отсутствии единой терминологической базы для строительных организаций; проведен анализ видов контроля деятельности экономических субъектов и сделан вывод о том, что наиболее независимым видом контроля, влияющим на эффективность деятельности каждого субъекта строительного процесса является аудит.

Систематизированы цели, задачи, результаты осуществления внешних видов контроля в историческом и содержательном аспекте; даны уточнения понятий «контроль», «ревизия», включающие цели проверки, позволяющие получать экономические выгоды и способствующие повышению эффективности деятельности предприятия на основе оценки результатов фактов хозяйственной жизни.

В третьей главе «Концепция стандартизации аудита у субъектов строительства в условиях интеграции их деятельности» рассматриваются цели, задачи, результаты осуществления внутреннего контроля; дано уточнение понятия «внутренний аудит», вопросы взаимосвязи внешнего и внутреннего аудита; разработаны сегменты аудиторской проверки и поэтапный алгоритм

проведения аудита формирования стоимости строительного объекта, рассмотрены подходы к оценке эффективности аудита. Разработан унифицированный стандарт проверки субъектов «Методика проверки субъектов строительства», который может быть использован как контролирующими органами, так и субъектами строительства.

В заключении дана оценка степени выполнения цели и задач диссертации, обобщены наиболее важные положения работы, сформулированы выводы и предложения.

Глава 1. Теоретико-методологические положения формирования информационной базы у субъектов строительства

1.1. Система договорных отношений между участниками строительства

Строительство представляет собой самостоятельную отрасль экономики страны, которая предназначена для ввода в действие новых, а также реконструкции, расширения, и технического перевооружения действующих объектов производственного и непроизводственного назначения [161].

Как отрасль материального производства строительство имеет ряд особенностей, отличающих его от других отраслей. Основной особенностью строительного производства является то, что объекты строительства возводятся на земле и составляют с ней единое целое. Еще одной особенностью строительного производства является длительный производственный цикл создания объекта, который разделен на различные циклы последовательного ведения конкретных работ: проектирование, возведение фундамента, отделочные работы и т.д.

В сфере капитального строительства участвует более 70 отраслей национальной экономики, которые обеспечивают строительство металлом и металлоконструкциями, строительными материалами (цементом и т.п.), средствами транспорта, топлива и энергетическими ресурсами [161].

По объему производимой продукции и количеству занятых людских ресурсов на строительную отрасль приходится десятая часть экономики страны [161]. Процесс перестройки в экономике страны и разгосударствление крупных государственных строительных и монтажных трестов привели к появлению малых строительных и монтажных предприятий различных форм собственности.

Одновременно с образованием малых предприятий произошло сокращение численности работающих в этих организациях [161].

Строительный комплекс России в 2013-2014 характеризуется следующими основными показателями (Приложение 1):

- доля в валовом внутреннем продукте (ВВП) - 6%;
- численность занятых в строительстве от общей численности занятых в экономике - 8,5% (более 5 млн. человек);
- наличие основных фондов в строительной отрасли более 1677 млрд. руб. или 1,3% от стоимости основных фондов экономики страны;
- степень износа основных фондов в строительстве - около 50%;
- объем работ по виду деятельности «строительство» - 5982 млрд. руб.[118, 119].

После кризиса 2008 в 2009 произошло снижение валовой добавленной стоимости строительства по отношению к 2008 году, но в последующие годы наметился рост этого показателя (Приложение 1).

Валовая добавленная стоимость строительного производства составляет около 6% от ВВП экономики страны в целом, несмотря на сдерживающие факторы, которые отмечают представители строительных организаций. Основным сдерживающим фактором, по-прежнему, остается высокий уровень налогов (Приложение 5). По данным Росстата высокий уровень налогов в 2014 отметили 39% из опрошенных руководителей строительных организаций, тогда как в 2011 на высокий уровень налогов указывали 52% из обследованных организаций. Увеличение таких факторов как недостаточный спрос покупателей, высокий процент коммерческого кредита, недостаточный платежеспособный спрос характерны для 2009-2010 годов, которые следовали за кризисным 2008 годом. Достаточно высокими остаются и такие факторы как конкуренция со стороны других строительных фирм (30% в 2014) и неплатежеспособность заказчиков (27% в 2014) [116, 117, 118, 119].

Увеличение численности сотрудников в предприятиях строительной отрасли обусловлено увеличением количества действующих предприятий в

отрасли. За период с 2008 по 2014 среднесписочная численность сотрудников в строительной отрасли России увеличилась на 266 тыс. чел. (Приложение 1).

Строительный комплекс Свердловской области в 2013-2014 характеризуется следующими основными показателями (Приложение 2):

- численность занятых - более 71 тыс. человек;
- степень износа основных фондов в строительстве - около 48%;
- объем работ по виду деятельности «строительство» - 103903 млн. руб.

Из представленных в приложении 3 данных следует, что наблюдается рост количества функционирующих предприятий в отрасли, ежегодно происходит рост предприятий частной собственности и снижение количества предприятий государственной и муниципальной собственности. Доля частных предприятий среди действующих предприятий строительной отрасли с 2008 года составляла 98% (Приложение 3).

Аналогичная тенденция увеличения количества предприятий строительной отрасли наблюдается и в Свердловской области (Приложение 4), т.е. с 2008 количество предприятий строительной отрасли увеличилось с 3904 предприятий до 8378 или на 53%. Также ежегодно происходит рост предприятий частной собственности и снижение количества предприятий государственной и муниципальной собственности.

Следует обратить внимание на тот факт, что данные статистики не делят строительную отрасль по субъектам строительства. В то же время необходимо учитывать, что в строительстве одного строительного объекта одновременно участвует несколько субъектов: инвестор, заказчик, застройщик, подрядчик (Рисунок 1). В связи с этим, по нашему мнению, целесообразна интеграция информации о затратах всех субъектов, которая позволит увидеть фактически сформированные затраты в любой момент строительства объекта.

По результатам теоретического исследования следует отметить, что в настоящее время отсутствуют единый подход к определениям субъектов строительного процесса.



Рисунок 1 - Субъекты строительства (составлено автором)

На основе нормативно-законодательных документов мы систематизировали имеющуюся информацию о терминологическом аппарате субъектов строительства (Таблица 1).

Таблица 1- Определения субъектов строительного процесса, представленные в нормативных актах (составлено автором)

Нормативный акт Субъекты	Градостроительный кодекс РФ	Закон № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений»	Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Письмом Минфина России от 30.12.1993 №160)
Инвесторы	определение отсутствует	Юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица, объединения юридических лиц, осуществляют капитальные вложения	определение отсутствует
Заказчики	определение отсутствует	Уполномоченные инвесторами юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов	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
Технический заказчик	Юридическое лицо, уполномоченное застройщиком и от имени застройщика заключает договоры о выполнении инженерных изысканий, о подготовке проектной документации, подготавливает задания на выполнение указанных видов работ, предоставляет лицам,	определение отсутствует	определение отсутствует

Окончание таблицы 1

Нормативный акт Субъекты	Градостроительный кодекс РФ	Закон № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений»	Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Письмом Минфина России от 30.12.1993 №160)
	выполняющим инженерные - изыскания и (или) осуществляющим подготовку проектной документации, материалы и документы, необходимые для выполнения указанных видов работ, утверждает проектную документацию, подписывает документы, необходимые для получения разрешения на ввод объекта капитального строительства в эксплуатацию		
Застройщик	Юридическое лицо, обеспечивающее на принадлежащем ему земельном участке или на земельном участке иного право-обладателя строительство, а также выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации для их строительства	определение отсутствует	определение отсутствует
Подрядчики	определение отсутствует	Юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда, заключаемому с заказчиками в соответствии с ГК РФ	определение отсутствует

Как следует из представленной таблицы 1, согласно Градостроительного кодекса участниками строительства являются застройщик, который на принадлежащем ему земельном участке производит строительство объекта, и технический заказчик, который уполномочен застройщиком заключать договоры на выполнение инженерных изысканий, подготовку проектной документации. В Градостроительном кодексе Российской Федерации, который является основным законом, регламентирующим строительную деятельность, понятия «инвестор» и «подрядчик» отсутствуют.

При этом отмечается, что функции технического заказчика застройщик вправе осуществлять самостоятельно.

В Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденном письмом Минфина РФ № 160 от 30.12.1993, указано, что застройщиком является предприятие, специализирующееся на организации строительства объектов, осуществляющее контроль за ходом и ведением бухгалтерского учета производимых затрат. При выполнении строительных работ подрядным способом, уточнено в Положении № 160, застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика.

В Гражданском кодексе терминология участников строительного процесса не представлена.

Законом № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» определены такие участники строительной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, как:

- инвесторы;
- заказчики;
- подрядчики;
- другие лица.

Законом предусмотрена возможность совмещения функций нескольких участников процесса инвестирования - инвестора, заказчика или подрядчика.

Субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором и (или) государственным контрактом, заключаемыми между ними (п. 6 ст. 4 Закона № 39-ФЗ):

- инвестор - заказчик;
- заказчик - застройщик;
- заказчик - подрядчик;
- инвестор – заказчик - застройщик;
- заказчик – застройщик - подрядчик.

В соответствии с Законом об инвестиционной деятельности №39-ФЗ, инвесторы - это лица, которые осуществляют капитальные вложения с использованием собственных и (или) привлеченных средств. Заказчиками могут быть инвесторы, а также уполномоченные ими физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов, не вмешиваясь при этом в предпринимательскую и иную деятельность других участников инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними.

В данной работе мы рассматриваем каждый субъект строительства как отдельное юридическое лицо, без пересекающихся функций. С точки зрения формирования необходимой информации в процессе строительства субъекты строительства определены следующим образом.

Наиболее заинтересованным, чем остальные участники строительства, в получении информации о планируемой стоимости строительного объекта, производимых затратах в период строительства, окончательной стоимости законченного строительством объекта, сроках ввода в эксплуатацию, сроках окупаемости объекта, является инвестор. Строительство объекта инвестор финансирует собственными либо заемными средствами.

Следующий субъект строительства, который мы рассматриваем с точки зрения формирования затрат по одному строящемуся объекту - застройщик,

который заинтересован в возмещении затрат, связанных с владением земельным участком и получении прибыли за оказанные услуги.

Застройщиком или техническим заказчиком могут привлекаться на основании договора юридические лица, осуществляющие отдельные этапы строительства.

В Градостроительном кодексе определены функции для застройщика или технического заказчика, который уполномочен застройщиком на осуществление строительства:

- организация и координация работы по строительству объекта капитального строительства;
- обеспечение соблюдения требований проектной документации, технических регламентов, техники безопасности в процессе указанных работ;
- ответственность за качество выполненных работ и их соответствие требованиям проектной документации;
- подготовка земельного участка для строительства;
- передача лицу, осуществляющему строительство, материалов инженерных изысканий, проектной документации, разрешения на строительство;
- в случае прекращения работ или их приостановления более чем на шесть месяцев обеспечивает консервацию объекта капитального строительства.

Техническому заказчику передаются только отдельные полномочия по осуществлению контроля и надзора над строительством.

Все остальные функции застройщик выполняет самостоятельно.

Реализацию инвестиционных проектов осуществляет заказчик, обязанностями которого являются эффективное использование предоставленных инвестором средств на строительство объекта, получение прибыли за оказанные услуги по организации строительства, своевременная либо досрочная сдача объекта инвестору.

По Закону об инвестиционной деятельности 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.

Строительно-монтажные работы на объектах строительства выполняет подрядчик, который заинтересован в эффективном использовании направленных целевых средств по каждому строящемуся объекту либо объему выполняемых строительно-монтажных работ на каждом объекте строительства, получении прибыли за выполненные работы.

Рассмотрев функции субъектов строительства, мы систематизировали цели и основные задачи, которые решает каждый из четырех основных участников в период строительства (Таблица 2).

Таблица 2 - Цели и задачи участников строительного процесса (составлено автором)

Субъект строительства	Цель строительства	Задачи
Инвестор	-получение готового в срок строительного объекта;	-обеспечение финансирования строительства в сроки, определенные условиями договора; -контроль за средствами, направленными на строительство объекта; -снижение стоимости строящегося объекта; -досрочный ввод объекта строительства
Заказчик Застройщик Подрядчик	-получение своей доли прибыли, определяемой в период строительства	- снижение затрат, связанных со строительством; - досрочный ввод объекта строительства при условии, что планируемая прибыль будет получена в полном объеме

Отношения между участниками хозяйственных процессов – различными юридическими лицами – строятся на основе договоров. В ходе исследования мы рассмотрели систему договоров, заключаемых между субъектами строительства:

- между инвестором и заказчиком;

- между инвестором и застройщиком;
- между заказчиком и застройщиком;
- между заказчиком и подрядчиком.

На основе нормативно - законодательных актов и арбитражной практики нами систематизированы все виды договоров, которые могут заключаться между участниками строительного процесса (Таблица 3).

Таблица 3 - Виды договоров, заключаемых между участниками строительства (составлено автором)

Инвестор – заказчик	Инвестор–застройщик	Заказчик–застройщик	Заказчик – подрядчик
Инвестиционный договор Договор о совместной деятельности Договор возмездного оказания услуг Договор на выполнение функций заказчика Агентский договор	Договор аренды земельного участка	Договор возмездного оказания услуг	Договор подряда

Исходя из нормативно-правовых актов и опыта практической деятельности в области строительства, мы рассмотрели более подробно каждый вид договора.

Инвестиционные договоры заключаются между инвестором и заказчиком в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ (далее ГК РФ), хотя понятие «инвестиционный» договор в ГК РФ не отражено [22].

Инвестиционной деятельностью, исходя из Федерального закона №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений», является вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта. В качестве инвестиций, согласно статьи 1 Закона №39-ФЗ, могут быть вложены денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в

объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта [151].

Мнения экспертов о виде инвестиционного договора в области права разделились [121, 131, 142]. Одни эксперты считают этот вид договора самостоятельным, другие - смешанным. Необходимо отметить, что в последнее время специалисты в области права склоняются к тому, что инвестиционный договор самостоятельным договором не является [10, 120].

Инвестиционным можно считать договор, по которому «...одна сторона (заказчик) обязуется осуществить вложение инвестиций другой стороны (инвестора) в строительство объекта недвижимости и по окончании передать последнему, а инвестор обязуется передать инвестиции заказчику и оплатить его услуги»[131].

Как отмечают ученые экономисты и юристы [142], договор не порождает гражданских прав и обязанностей для сторон, если в таком договоре отсутствуют ниже перечисленные существенные условия, касающиеся именно инвестиционного договора:

- предмет договора: деньги, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку;
- денежный размер вложений инвестиций в основной капитал;
- достоверно определенный инвестиционный или приоритетно-инвестиционный проект;
- срок капитальных вложений в инвестиционный проект.

В таблице 4 представлены особенности инвестиционного договора, имеющиеся в справочной литературе в сравнении с позицией профессора В.А.Ласковского[57].

Таблица 4 - Особенности инвестиционного договора

Характеристика договора	Определения, представленные в словарях	Позиция профессора Ласкового В.А.
двусторонне обязывающий	договор, содержащий взаимосогласованные права и обязанности двух равноправных участников, контрагентов	инвестору в соответствии с договором предоставляется право требовать от заказчика совершения определенных действий, однако, и на самого инвестора возлагается обязанность совершения установленных действий. Предоставление инвестиций происходит в обмен на передачу будущего возведенного объекта недвижимости
Возмездный	сделка, в которой обязанность одной из сторон совершить определенные действия соответствует встречная обязанность другой стороны предоставить материальное или другое благо	возмездность заключается в том, что инвестор обязан вознаградить заказчика за совершаемые им (заказчиком) действия
по моменту, к которому приурочивается возникновение договора (реальный и консенсуальный)	договоры могут быть <i>реальными и консенсуальными</i> . <i>Реальные</i> считаются совершенными, когда одновременно выполняются два условия: а) имеется соглашение, совершено волеизъявление в требуемой законом форме; б) произошла передача вещи. Для <i>консенсуальных</i> сделок достаточно выполнения одного условия – достижения соглашения по всем его существенным условиям.	договоры подразделяются на реальные (от лат. res - вещь) и консенсуальные (от лат. consensus - соглашение). Поскольку для возникновения взаимных прав и обязанностей у инвестора и заказчика достаточно достижения сторонами соглашения по условиям такого договора, то в соответствии с этим инвестиционный договор признается консенсуальным
каузальный	<i>Каузальный</i> (от лат. causalis - причинный), т.е. сделки всегда имеют определенное основание (каузу) и совершаются с определенной целью (купить вещь в собственность, арендовать ее и т. д.). При отсутствии основания	правовой целью договора является либо извлечение дохода вследствие вложения инвестиций в объекты предпринимательской деятельности, либо достижение положительного эффекта, например, в виде получения объекта недвижимости, пусть и

Характеристика договора	Определения, представленные в словарях	Позиция профессора Ласкового В.А.
	каузальная сделка является недействительной	для удовлетворения личных, потребительских нужд, что по действующему законодательству не является незаконным. Из такого каузального договора также видно, на чем основано право собственности инвестора на объект недвижимости
Коммутативный	договор, взаимные представления сторон по которому известны в момент его заключения (лат. commutare–менять, переменять) –переместительный	при заключении договора заказчик обладает информацией, каков будет объем предоставленных инвестиций, и инвестор предполагает размер передаваемой недвижимости

Следовательно, учитывая все особенности, инвестиционный договор можно считать смешанным, возмездным, многосторонним и консенсуальным. Поэтому в договоре должны быть прописаны инвестиции в основной капитал: новое строительство, расширение, реконструкция, техническое переоснащение действующих предприятий, приобретение машин, станков и другие затраты. В связи с этим возникает существенная грань различия между инвестициями в форме капитальных вложений и просто денежными заимствованиями [142].

При этом в отношении инвестиционного договора существует другая точка зрения, не признающая инвестиционный договор в качестве самостоятельного вида договора. «Инвестирование предполагает вполне определенный способ приобретения прав на объект инвестиционной деятельности: пользователь приобретает данные права в силу создания объекта, а не по сделкам о его отчуждении» [24]. Следовательно, возможно применение агентского договора, договора простого товарищества или договора подряда. Инвестиционный характер вложений в этом случае определяется следующими признаками:

1) инвестиции (вложения) должны быть направлены на создание некоего объекта, удовлетворяющего критериям «основного средства» и предназначенного

для использования в последующей деятельности, которая должна быть нацелена на извлечение прибыли;

2) для сохранения статуса инвестору необходимо осуществлять контроль над процессом вложения средств либо непосредственно, либо через цепочку инвестиционных заказчиков, которым делегированы полномочия по контролю за инвестициями [24].

Таким образом, «инвестиционные признаки договора – это признаки экономические». К таким договорам должны применяться общегражданские правила о договорах и специальные гражданские правила, соответствующие выявленному предмету договора [24].

Другая точка зрения поясняет, что инвестиционный договор - это договор, ведущий к изменению стоимости внеоборотных активов организации [17].

Существенными условиями инвестиционного договора являются характеристики строящегося объекта, условия распределения прав собственности на построенный объект и доли участия сторон договора в финансировании строительства.

По нашему мнению, в связи с тем, что действующим законодательством не предусмотрен такой вид договора как «инвестиционный договор», следует обратить внимание на определение инвестиционного договора, данное Высшим арбитражным судом.

Как следует из п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем», при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам установленным в главе 30 «Купля-продажа», главе 37 «Подряд», главе 55 «Простое товарищество» ГК РФ [105].

Инвестиционные договоры, отмечено в Постановлении Пленума ВАС РФ от 11 июля 2011 г. № 54, следует рассматривать как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи.

Следовательно, согласно условиям инвестиционного договора или другого вида договора, заключаемого между участниками процесса (Таблица 3), инвестор должен иметь информацию о стоимости своей доли (объекта в целом) в строящемся объекте (Таблица 5).

Таблица 5 - Договоры, заключаемые между инвестором, застройщиком и заказчиком

Стороны по договору	Предмет договора	Оплата услуг, работ	Характеристика договора
Инвестиционный договор			
Инвестор, заказчик	По инвестиционному договору в строительстве одна сторона (инвестор) обязуется передать инвестиции, а другая сторона (заказчик), за соответствующее вознаграждение обязуется осуществить их вложение на основе инвестиционного проекта с целью строительства объекта недвижимости и последующей передачи его в собственность инвестору в срок, установленный договором		Смешанный, возмездный, многосторонний, консенсуальный, двусторонне обязывающий, реальный, каузальный, коммутативный
Договор возмездного оказания услуг			
Инвестор–заказчик, Заказчик–застройщик	По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.	Заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг.	Возмездный, двусторонне обязывающий, реальный, каузальный, коммутативный

Стороны по договору	Предмет договора	Оплата услуг, работ	Характеристика договора
Агентский договор			
Агент (заказчик), принципал (инвестор)	По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала, либо от имени и за счет принципала (ст. 1005 ГК РФ). Полномочия агента (заказчика) могут быть определены договором, конкретно путем перечисления поручаемых ему действий либо в общем виде с передачей агенту общих полномочий на совершение сделок от имени принципала. При указании поручений в общем виде заказчик может совершать любые сделки, которые мог бы совершить сам принципал (инвестор), если их совершение не противоречит существу агентского договора.	Принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленных в агентском договоре. Если в агентском договоре размер агентского вознаграждения не предусмотрен и он не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение подлежит уплате в размере, который при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные услуги.	Возмездный, двусторонне обязывающий, реальный, каузальный, коммутативный

Договор на выполнение функций заказчика представляет собой разновидность посреднического договора с элементами договора возмездного оказания услуг [14, 52]. Указанный договор является комплексным, по общему правилу сочетающим в себе элементы договора об оказании услуг, агентского договора, договора комиссии, договора поручения. Таким образом, заключая договор на выполнение функций заказчика, стороны вправе включить в него те

или иные положения вышеуказанных договоров, определив взаимные права и обязанности.

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги (ст. 779 ГК РФ). Агентский договор является особой разновидностью договора возмездного оказания услуг.

В настоящее время Гражданский кодекс РФ регулирует отношения только между заказчиком и подрядчиком при исполнении договора строительного подряда. Договоры на инвестирование строительства, которые до начала и в период строительства могут заключаться между заказчиком и инвестором, а также договор на организацию строительства (на выполнение функций заказчика), заключаемый между застройщиком и заказчиком, законодательством не закреплены.

Заказчики и подрядчики ведут учет операций по исполнению договора строительного подряда, который заключается между ними в соответствии с положениями главы 37 «Подряд» ГК РФ (Таблица 6).

Таблица 6- Функции заказчика и подрядчика по договору строительного подряда

Стороны по договору	Предмет договора	Оплата услуг
Заказчик, подрядчик	<p>По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу.</p> <p>Заключается на строительство или реконструкцию предприятия, здания (в том числе жилого дома), сооружения или иного объекта, а также на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных, неразрывно связанных со строящимся объектом работ, сдать результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.</p> <p>Подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные</p>	<p>Оплата выполненных работ подрядчиком производится заказчиком в размере, предусмотренном сметой, в сроки и в порядке, которые установлены законом или договором строительного подряда</p>

Стороны по договору	Предмет договора	Оплата услуг
	строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену.	

Следует уточнить, что договор подряда составляется несколькими путями, которые классифицируются на договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты-плюс». Некоторые договоры подряда могут содержать характеристики как договора с фиксированной ценой, так и договора «затраты-плюс», например, в случае договора «затраты-плюс» с установленной максимальной ценой.

В ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» отсутствуют определения договоров, но в п.19 Положения определены три способа определения цены по договорам:

- 1) твердая цена за выполнение всей обусловленной договором работы;
- 2) цена, определяемая исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы (конструкции, вида работ и др.);
- 3) смешанный порядок определения цены.

Цена работы может быть приблизительной (открытой), т.е. уточняемой в соответствии с условиями договора в ходе строительства или твердой (окончательной). «Цена в строительстве – это денежное выражение стоимости единицы строительной продукции, которая определяется количеством общественно необходимого труда, затрачиваемого на ее создание» [161]. В случае, если в договоре не указано, какая определена цена, то считается, что это - твердая цена [160, 161]. Основанием для определения твердой цены обычно является сметная стоимость строительства объекта, рассчитанная в базисном уровне цен (1984, 1991 и 2000). Открытая договорная цена уточняется в ходе строительства, поскольку появляются затраты, которые первоначально в цене договора не учитывались. Все изменения суммы затрат подрядчик подтверждает документально.

Изменение твердой цены договора возможно при существенном увеличении стоимости материалов и оборудования, предоставленных подрядчиком, а также при увеличении стоимости оказываемых ему третьими лицами услуг, которые нельзя было предусмотреть при заключении договора (п.6 статьи 709 ГК РФ), и если по не зависящим от подрядчика причинам стоимость работ превысила смету не менее, чем на десять процентов (п. 3 статьи 744 ГК РФ).

Договорная цена строительства служит лимитом финансирования капитальных вложений и определяется на стадии заключения инвестиционных контрактов (договоров на строительство) на основе сметной стоимости. При этом учитывается уровень рыночных цен на аналогичную строительную продукцию в том регионе, где намечается осуществить данное строительство.

Договорная цена устанавливается по согласованию между участниками реализации проекта строительства:

- застройщиком и инвестором (инвесторами) - при заключении инвестиционного контракта;
- заказчиком и застройщиком - при заключении договора на организацию и финансирование строительства (на выполнение функций заказчика);
- подрядчиком и заказчиком или застройщиком - при заключении договора строительного подряда.

Таким образом, специфические особенности механизма ценообразования в строительстве связаны с:

- 1) многообразием строительной продукции как результатом строительного процесса;
- 2) индивидуальным характером строящихся зданий и сооружений;
- 3) длительностью производственного цикла;
- 4) местными условиями строительства (природные, экономико-географические факторы и территориальные различия в условиях оплаты труда);
- 5) одновременным участием в процессе формирования цены нескольких участников строительной деятельности.

Из представленных нами договоров мы можем выявить и систематизировать функции, выполняемые субъектами строительства в период создания объекта (Таблица 7).

Таблица 7- Функции, участников строительного процесса при исполнении договоров (составлено автором)

Субъект строительства	Условия договора
Заказчик (уполномоченный застройщиком или действующий от имени застройщика)	-заключение договоров о выполнении инженерных изысканий, о подготовке проектной документации, на выполнение строительного-монтажных работ; -осуществление в соответствии с условиями договора подряда полной или частичной поставки материалов и оборудования
	-выполняет все необходимые работы по подготовке строительной площадки, -осуществляет надзор за соблюдением норм и правил при производстве строительного-монтажных работ, -выполняет прием законченных работ и подготовку объекта к передаче в эксплуатацию
	-аккумуляирование в своем учете затрат, произведенных в период строительства
	-получение вознаграждения за оказанные услуги
Инвестор	- финансирование строительства -оплата услуг заказчика
Застройщик	-предоставление земельного участка под строительство -получение платы за предоставленный в аренду земельный участок -организация и координация работы по строительству объекта капитального строительства - обеспечение соблюдения требований проектной документации, технических регламентов, техники безопасности - подготовка земельного участка для строительства -передача лицу, осуществляющему строительство, материалов инженерных изысканий, проектной документации, разрешения на строительство
Подрядчик	- выполнение строительного-монтажных работ

Инвестор обязан оплатить услуги заказчика, причем уплата вознаграждения производится по мере выполнения строительного-монтажных работ и принятия их результатов, что подтверждается актами о приеме выполненных работ и справками о стоимости выполненных работ и затрат. Договором может быть

предусмотрено, что окончательный расчет с заказчиком производится по завершении строительства и сдаче объекта в эксплуатацию.

Организация строительства объектов недвижимости, включая технический надзор, осуществляется специализированными заказчиками на основании договора, заключаемого с застройщиком. Заказчики на установленный период и в пределах полномочий, определенных в договоре, наделяются правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями [151].

Застройщик должен по условиям договора получить информацию о сумме вознаграждения за предоставленный для строительства участок.

Заказчик в соответствии с договором аккумулирует в своем учете затраты, произведенные в период строительства объекта. На момент заключения договора заказчик имеет информацию о стоимости объекта в целом, о размере долей инвесторов.

Между инвестором и заказчиком, заказчиком и застройщиком формы договоров действующим законодательством не определены.

Поскольку любой из договоров может содержать обязанность выполнения участниками строительного процесса и функций инвестора, и функций подрядчика, то, следовательно, в заключаемых между участниками строительства договорах должны указываться выполняемые функции, сроки и условия передачи информации о выполненных работах.

Анализ договоров, заключаемых между субъектами строительства, показал, что участники в предусмотренные договором сроки, получают следующую информацию (Таблица 8).

Таблица 8- Информация, получаемая субъектами строительства из договоров (составлено автором)

Субъект строительства	Информация
Инвестор	-стоимость объекта в целом либо доли объекта; - срок завершения работ
Заказчик	- срок завершения работ;

Субъект строительства	Информация
	- стоимость объекта в целом; - сумма вознаграждения заказчика за выполненные работы, если данная информация предусмотрена договором. Вознаграждение может быть предусмотрено как в суммовом выражении, так и в виде процента от оказанных услуг
Застройщик	- стоимость объекта в целом; - стоимость земельного участка; - сумма арендной платы либо сумма земельного налога, оплачиваемого за участок строительства; - вознаграждение застройщика, если данная информация предусмотрена договором. Вознаграждение может быть предусмотрено как в суммовом выражении, так и в виде процента от оказанных услуг
Подрядчик	-общая стоимость строительно-монтажных работ; -сроки выполнения СМР

Отсутствие единой системы заключаемых между субъектами строительства договоров свидетельствует о том, что системный подход получения информации участниками строительства отсутствует. Отсутствие в действующем законодательстве нормативных документов, регулирующих взаимоотношения участников строительного процесса, приводит к необходимости разработки договоров, определяющих функции и полномочия сторон. И, как следствие, разработанные договоры оказывают существенное влияние на ведение бухгалтерского и налогового учета участниками строительного производства.

Из анализа заключенных договоров необходимо определять функции участников и схему, по которой реализуется инвестиционный проект для правильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций всех участников строительного процесса и, как следствие, исключение ошибок в налоговом учете.

Рассмотрим основные схемы в строительстве:

1. Инвестор, заказчик и подрядчик являются самостоятельными юридическими лицами.
2. Инвестор –самостоятельная организация, и функции заказчика-застройщика и генподрядчика совмещены в одном юридическом лице.

3. Функции инвестора и заказчика- застройщика соединены в одном юридическом лице, а подрядчик –самостоятельная организация.

4. Функции инвестора и генподрядчика соединены в одном юридическом лице, а застройщик –самостоятельная организация.

5. Инвестор, заказчик и подрядчик представляют одно юридическое лицо.

С введением в действие международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации с 2012 года, перевод терминов зачастую не совпадает с определениями, используемыми в российских положениях по бухгалтерскому учету.

Как мы уже отмечали, одним из недостатков регламентирования инвестиционно-строительной деятельности является отсутствие единого терминологического справочника. Кроме того, имеются различные толкования сущности основных понятий в документах разного уровня регулирования.

Мы рассмотрели дефиниции, которые используются в МСФО 11 «Договоры на строительство». Дефиниция - (*от лат. definitio – ограничение*) определение понятия, раскрытие понятия путем перечисления его признаков, т.е. путем указания на содержание понятия.

По нашему мнению, можно отметить разночтения перевода IAS 11 «Construction Contracts» в определении дефиниций, используемых в МСФО 11.

Первое определение, которое мы рассмотрели - это «договор подряда» или «договор на строительство», указанное в IAS 11 «Construction contracts».

Таблица 9- Определение термина «договор подряда» (составлено автором)

IAS 11 Construction contracts	МСФО 11	Авторский перевод	ПрайсВотерХаус
A construction contract is a contract specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely	Договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или	Договор, заключающийся с целью создания актива или совокупности активов, которые тесно взаимосвязаны и взаимозависимы в	Контракт, специально предусматривающий строительство объекта или комплекса объектов, которые взаимосвязаны или

IAS 11 Construction contracts	МСФО 11	Авторский перевод	ПрайсВотерХаус
interrelated or interdependent in terms of their design, technology and function or their ultimate purpose or use.	взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.	части их планирования, технологии и функционального назначения или их окончательной цели и использования.	взаимозависимы либо по своей конструкции, технологии и функциям, либо по конечному их назначению или использованию.

Нами также рассмотрены определения, данные в ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Необходимо отметить, что в структуре ПБУ отсутствует раздел дефиниций. Из раздела 1 «Общие положения» ПБУ 2/2008 следует, что данное положение устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организаций, являющихся юридическими лицами и выступающими в качестве подрядчиков, либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда. В следующем разделе «Объекты бухгалтерского учета по договорам» речь идет о строительстве объектов. Так, в п.4 определено, что в случае, когда одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов по единому проекту, то для целей бухгалтерского учета строительство каждого объекта должно рассматриваться и учитываться как отдельный договор. [90].

Из представленных выше определений следует, что по МСФО 11 «договоры, заключаются с целью создания актива», из переводного текста МСФО и положений ПБУ 2/2008 договоры заключаются с целью создания объектов.

Далее, мы рассмотрели перевод определений договоров подряда с фиксированной ценой и договора «затраты плюс», которые представлены в IAS 11.

Таблица 10- Определения договоров согласно МСФО (составлено автором)

Наименование договора	IAS 11	Авторский перевод	Перевод «ПрайсВотерХаус»
Договор с фиксированной ценой	«A fixed price contract is a construction contract in which the contractor agrees to a fixed contract price, or a fixed rate per unit of output, which in some cases is subject to cost escalation clauses»	Договор подряда, в котором подрядчик соглашается с фиксированной ценой контракта или фиксированной ставкой за единицу выпуска, которая в некоторых случаях является предметом увеличения затрат.	Договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену контракта или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, а повышение цены, возможно, связано с ростом затрат.
Договор «затраты плюс»	«A cost plus contract is a construction contract in which the contractor is reimbursed for allowable or otherwise defined costs, plus a percentage of these costs or a fixed fee»,	Договор подряда, в котором подрядчику возмещают допустимые или другие фактические затраты плюс процентное отношение этих затрат или фиксированное вознаграждение.	Договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются допустимые, или, по-иному, определяемые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Далее, по тексту МСФО 11 идет уточнение, с какой целью может быть заключен договор подряда.

Договор подряда может быть заключен для создания единичного актива, такого как мост, здание, плотина, трубопровод, дорога, корабль или тоннель. Договор подряда может также рассматривать создание набора активов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы в части их планирования, технологии и функционального назначения или их окончательной цели и использования; примеры таких контрактов содержат контракты для создания нефтеочистительных заводов и других комплексных составляющих предприятий или оборудования.

В целях МСФО 11 договор подряда включает:

(а) договоры для исполнения услуг, которые непосредственно связаны с созданием активов, например, для услуг менеджеров проекта или архитекторов; и

(б) договоры на разрушение и восстановление объектов и восстановление окружающей среды после сноса объектов.

Нами не ставилась цель дать авторские определения вышеуказанных терминов, были исследованы лишь различия в понятиях, которые меняются как в переводных нормативных документах, так и в зависимости от страны применения.

По нашему мнению, в договорах следует детально и конкретно прописывать функции, выполняемые субъектами строительства, для повышения эффективности, рациональности и качества выполненных работ по созданию объекта строительства.

1.2 Формирование стоимости строительного объекта

Одним из обязательных элементов договора, как указывалось выше, является стоимость выполняемых работ, оказываемых услуг. Для предприятий строительной отрасли цена договора также имеет свои особенности.

Договорная цена на строительную продукцию, как следует из статьи 743 ГК РФ, формируется на основании сметы или иной технической документации.

Нами был исследован один из важных проблемных вопросов, касающихся формирования конечной стоимости строительного объекта у инвестора.

На основе действующего российского законодательства [64, 74, 90, 98] мы систематизировали четыре вида стоимости объекта недвижимости (Рисунок 2).

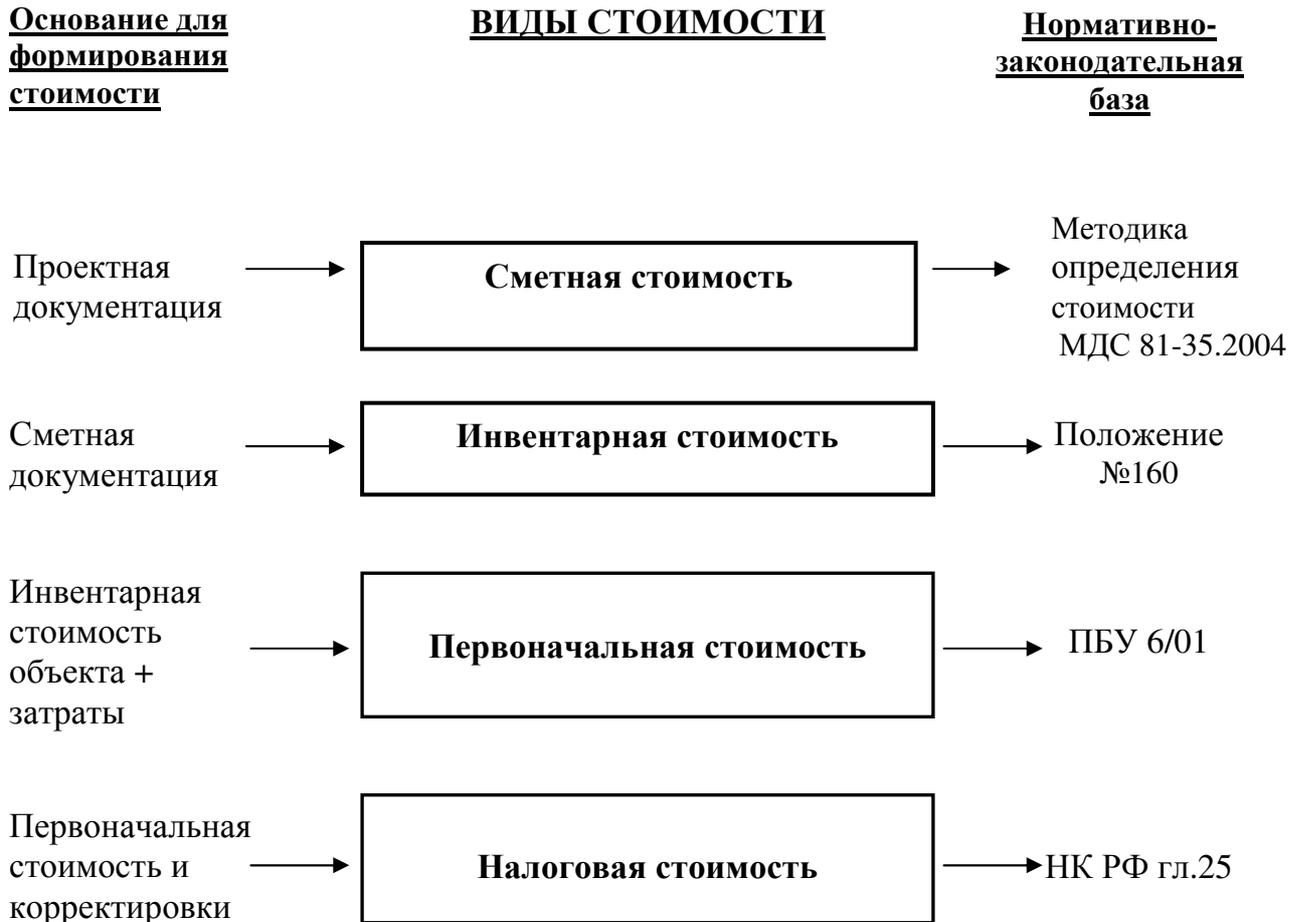


Рисунок 2 - Виды стоимости объекта недвижимости

Сметная стоимость формируется на стадии проектирования на основании Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004, которая утверждена Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 № 15/1 (ред. от 16.06.2014) «Об утверждении и введении в действие Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации» (далее - Методика).

К проектной документации, являющейся основой для формирования сметной стоимости, относится совокупность расчетов, чертежей и других документов для создания сооружения [11].

Основой для установления размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную

продукцию, расчетов за выполненные подрядные (строительно-монтажные, ремонтно-строительные и др.) работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройки, а также возмещения других затрат за счет средств, предусмотренных сводным сметным расчетом, является сметная стоимость, которая устанавливается на стадии проектирования, в процессе заключения инвестиционных контрактов (договоров на строительство), а также непосредственно при строительстве.

Перед началом строительных работ, как уже было сказано ранее, составляются сметы (ст. 743 ГК РФ):

- заказчиком - для инвестора;
- подрядчиком - для заказчика по договору строительного подряда.

В смете для инвестора отдельно указываются расходы на строительство и вознаграждение заказчика.

В сметной стоимости заложен нормативный размер сметной прибыли, которая является одним из источников регулирования договорных цен. Система формирования цены с применением разных методов представлена на рисунке 3.



Рисунок 3- Система формирования цены в строительстве

При составлении смет могут применяться следующие методы определения стоимости в соответствии с п. 3.26 Методики:

- ресурсный;
- ресурсно-индексный;
- базисно-индексный;
- на основе банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов на основе укрупненных сметных нормативов, в т.ч. банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов.

Сущность каждого метода раскрыта в таблице 11.

Таблица 11- Методы определения стоимости при составлении смет

Ресурсный	Ресурсно-индексный	Базисно-индексный	На основе банка данных о стоимости ранее построенных или запроектированных объектов-аналогов
калькулирование в текущих (прогнозных) ценах и тарифах ресурсов (элементов затрат), необходимых для реализации проектного решения	сочетание ресурсного метода с системой индексов на ресурсы, используемые в строительстве	основан на использовании системы текущих и прогнозных индексов по отношению к стоимости, определенной в базисном уровне цен	используются стоимостные данные по ранее построенным или запроектированным аналогичным зданиям и сооружениям

Таким образом, сметное нормирование не всегда положительно влияет на финансовые результаты от реализации работ и услуг в организациях строительства, так как происходит искажение стоимостного объема выполненных строительно-монтажных работ. Осуществляя контроль за реальной стоимостью строительства, необходимо уточнить, по каким ценам она рассчитана.

Главой 10 Методики (п.4.87) установлен порядок включения в сметную документацию средств на содержание заказчика [64].

Сметная документация на объект капитального строительства состоит из локальных и объектных смет и сводных сметных расчетов стоимости строительства, составляемых на основании Методики. На основании п.4.73 Методики определения стоимости строительной продукции, затраты в сводных сметных расчетах стоимости рекомендуется распределять по главам:

- подготовка территории строительства;
- основные объекты строительства;
- объекты подсобного и обслуживающего назначения;
- объекты энергетического хозяйства;
- объекты транспортного хозяйства и связи;
- наружные сети и сооружения водоснабжения, канализации, теплоснабжения и газоснабжения;
- благоустройство и озеленение территории;
- временные здания и сооружения;
- прочие работы и затраты;
- содержание службы заказчика-застройщика (технического надзора) строящегося предприятия;
- подготовка эксплуатационных кадров;
- проектные и изыскательские работы, авторский надзор.

К сводному сметному расчету, на основании п. 4.76 Методики определения стоимости, составляется пояснительная записка, в которой приводятся, в частности:

- месторасположение строительства;
- наименование генеральной подрядной организации (в случае, если она известна);
- нормы накладных расходов (для конкретной подрядной организации или по видам строительства);

- норматив сметной прибыли;
- особенности определения сметной стоимости строительных работ для данной стройки;
- особенности определения сметной стоимости оборудования и его монтажа для данной стройки.

Сводный сметный расчет стоимости строительства устанавливает объем средств, необходимых для полного завершения строительства всех объектов, предусмотренных проектом. Он составляется в целом на строительство независимо от числа генеральных подрядных строительного-монтажных организаций, участвующих в нем.

Далее, продолжая анализ видов стоимости, отмечаем, что на основании сметной документации в период строительства формируется инвентарная стоимость. Правила определения инвентарной стоимости объектов утверждены Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций №160 [98].

Инвентарная стоимость объекта складывается из инвентарной стоимости: здания (сооружения); оборудования, требующего монтажа; оборудования, не требующего монтажа; инвентаря и хозяйственных принадлежностей, предназначенных для вводимых объектов в качестве первого комплекта, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса.

Мы акцентируем внимание на то, что не все затраты заказчика по капитальному строительству формируют инвентарную стоимость объектов. Затраты, не увеличивающие стоимость объекта строительства, разделяются на затраты предусмотренные и не предусмотренные в смете.

В частности, к затратам, предусмотренным сводным сметным расчетом стоимости строительства, относятся:

- затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий;

- расходы перспективного характера: геологоразведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объекта, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительного объекта;

- расходы, связанные с возведением собственником принадлежащих ему строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство.

К затратам, не предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости строительства, относятся:

- затраты застройщика по объектам, не законченным строительством, а также стоимость других материальных ценностей, переданных другим предприятиям безвозмездно;

- расходы по уплате процентов по кредитам банков сверх учетных ставок, установленных Центральным банком России;

- убытки по основным средствам строительства, а также от разрушений не законченных строительством зданий и сооружений, возникшие от стихийных бедствий, в том числе приведшие к ликвидации;

- затраты на консервацию строительства;

- расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством;

- расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пеней и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности;

- другие затраты.

Также следует отметить, что в фактические затраты не включаются общехозяйственные (накладные) расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны со строительством.

В соответствии с Письмом № 160 затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, списываются с балансового счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» за счет предусмотренных источников финансирования по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций [98, п. 3.2.5].

Расходы на содержание заказчика учитываются в составе капитальных затрат в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и по окончании строительства включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

Между тем, методикой определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации не предусмотрено включение в сметную документацию средств на содержание застройщиков.

Федеральным законом от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» также не установлен источник возмещения расходов на содержание застройщика [151].

Следует отметить, что застройщик вправе включить средства на свое содержание в цену договора на строительство, и вознаграждение застройщика, включается в состав доходов застройщика и подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Как известно, период строительства охватывает отрезок времени с момента отведения земельного участка и оформления правоустанавливающих документов на землю до получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию. В этот период учет капитальных затрат в целях формирования инвентарной стоимости ведется застройщиком и заказчиком строительства.

Некоторые ученые, практики также полагают, что инвентарная стоимость формируется в период строительства по данным бухгалтерского учета застройщика и заказчика и определяется после его окончания при вводе объекта в эксплуатацию[23].

Следует отметить, что согласно п.6 ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, т.е. объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов,

представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Инвентарную стоимость также определяют как сумму фактических затрат по приобретаемым основным средствам и расходам по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

На основе инвентарной стоимости объекта и дополнительных затрат формируется первоначальная стоимость объекта по правилам бухгалтерского учета в соответствии с нормами ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [87].

Застройщик как лицо, владеющее на праве собственности или аренды земельным участком, выставляет инвестору счет на сумму арендной платы за использование земельного участка, на котором ведется строительство.

В бухгалтерском учете эти затраты также увеличивают первоначальную стоимость основного средства (п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), которую определяет на стадии принятия объекта к бухгалтерскому учету заказчик (инвестор).

Инвестор при государственной регистрации права на объект недвижимости оплачивает госпошлину, которая тоже включается в первоначальную стоимость объекта. В период строительства инвестор мог использовать заемные средства для финансирования строящегося объекта. Соответственно, проценты по полученным для строительства объектов кредитам и займам, которые начислены до завершения строительства и ввода объекта в эксплуатацию, в соответствии с требованиями ПБУ 15/08 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» [91], увеличивают затраты по строительству и относятся на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Проценты, начисленные после завершения строительства и ввода объекта в эксплуатацию, относятся к прочим расходам и учитываются на счете 91.2 «Прочие расходы».

Таким образом, информация по затратам, включаемым в первоначальную стоимость строительного объекта, формируется у заказчика, застройщика, подрядчика.

В процессе строительства расходы заказчика в виде компенсации затрат, связанных с социальным и инженерно-техническим обустройством территории, подлежат включению в первоначальную стоимость объекта основных средств согласно п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ (далее НК РФ). Таким образом, указанные затраты формируют налоговую стоимость основного средства, необходимую для учета объекта для целей налогообложения и расчета амортизационных отчислений в соответствии с требованиями Налогового кодекса.

Налоговая стоимость формируется на основе первоначальной стоимости объекта и корректировок затрат в соответствии с налоговым законодательством, в частности, с главой 25 НК РФ «Налог на прибыль» [74].

Следовательно, как показывают результаты исследований, в нормативных документах отсутствует единый подход к формированию инвентарной стоимости объекта. Сметная стоимость строительства и стоимость объекта, формируемая по данным бухгалтерского учета, не являются одинаковыми.

Исчисленная для целей бухгалтерского учета первоначальная стоимость служит базой для начисления амортизации, а остаточная стоимость – для расчета налога на имущество организаций.

Расходы, которые фактически несет подрядчик либо заказчик, связаны с формированием первоначальной стоимости объекта, но согласно требованиям законодательства они не уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, либо не включаются в сметную стоимость. Следовательно, участники строительства вынуждены включать строительные расходы в уменьшение своей налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и, как следствие, увеличивать свое вознаграждение. Таким образом, при формировании первоначальной стоимости строительного объекта происходит искажение структуры затрат.

1.3 Затраты в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности

В российском положении по бухгалтерскому учету установлен порядок раскрытия информации о расходах, т.е. в разделе 3 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» определен порядок «признания доходов и расходов по договору».

Нами были рассмотрены более подробно отличия в определениях расходов и затрат.

Таблица 12- Определения затрат, расходов (составлено автором)

Источник	Определение
Затраты	
«Финансовый менеджмент. Новый англо-русский толковый словарь»	<ul style="list-style-type: none"> - cost – издержки, затраты (все платежи и отчисления на факторы производства в балансах предприятий); - expenditure – затраты, издержки, расходы (денежные); - expense – расходы, издержки (денежные траты при осуществлении экономической деятельности (напр., расходы на производство продукции)).
Англоязычный словарь	<p>В словаре дано два определения термина cost (затраты):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.Размер оплаченной стоимости цены, приобретения, производства или уровень стоимости товаров или сервиса. 2.Стоимость, оплаченная за материалы, трудовые расходы и производственные (фабричные) производственные затраты.
Доцент Бескорвайная С.А.	<p>Денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный расчетный период времени. Из определения следует, что затраты характеризуются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов; - целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса); - определенным периодом времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени. <p>Затраты по мере их возникновения и документирования могут быть капитализированы.</p>
Профессор	Средства, израсходованные на приобретение ресурсов,

Источник	Определение
Вахрушина М.А.	имеющихся в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем.
Расходы	
IAS 11 – Construction contracts	a) costs that relate directly to the specific contract; b) costs that are attributable to contract activity in general and can be allocated to the contract; and c) such other costs as are specifically chargeable to the customer under the terms of the contract.
МСФО 11 «Договоры на строительство»	a) затраты, непосредственно связанные с определенным договором; (b) затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и (c) такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.
ПБУ 10/99 «Расходы организации»	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).
Налоговый кодекс РФ	Обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.
ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	Расходы по договору признаются организацией расходами по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»

Мы рассмотрели определения «расходы», представленные в IAS 11 - Construction contracts и в официальном тексте МСФО 11, и возникла проблема с толкованием термина cost (затраты). В англо-русских словарях термины cost, expenditure, expense трактуются как взаимозаменяемые (Таблица 12).

Следовательно, в Налоговом кодексе термины «расходы» и «затраты» используются как синонимы, но в ПБУ 2/2008 - «расходы», которое, как

известно, является более широким, а в МСФО 11 используется понятие «затраты».

Когда приобретенные товары и сервис не приносят прибыль, то затраты становятся расходами или убытками. Расходы - это затраты без прибыли. Убытки – это расходы (понесенные затраты) без прибыли.

Термин «затраты» часто используется, когда подразумевается определение стоимости приобретенного товара или сервиса. Когда это определение используется в этом значении, то затраты определяются как актив.

В переводном тексте МСФО 11, утвержденном Минфином РФ для применения на территории Российской Федерации, понятие «актив» отсутствует, а в МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» дано определение «актив по договору» – это «право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, выполнения организацией определенных обязательств в будущем)» [71].

Следует отметить, что МСФО 11 прекращает действие на территории Российской Федерации в связи с изданием Приказа Минфина России от 21.01.2015 № 9н со дня вступления в силу МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», введенного в действие указанным Приказом. МСФО (IFRS) 15 вступает в силу: для добровольного применения организациями – со дня его официального опубликования (опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> - 13.02.2015); для обязательного применения организациями - с 2017г.

Также в п. 33 МСФО 15 дана характеристика актива, «в момент получения и использования товары и услуги являются активами, даже если они существуют только одно мгновение. Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими

организациями. Выгодами от актива являются потенциальные денежные потоки (поступления или сокращение выбытия денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно многими способами, такими как:

- (a) использование актива для производства товаров или оказания услуг (включая общественные услуги);
- (b) использование актива для увеличения стоимости других активов;
- (c) использование актива для погашения обязательств или сокращения расходов;
- (d) продажа или обмен актива;
- (e) предоставление актива в качестве обеспечения по займу; и
- (f) удержание актива» [71].

По требованиям МСФО 15, актив будет признан организацией только в случае удовлетворения одновременно следующим критериям:

1. затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который организация может определенным образом идентифицировать (например, затраты, относящиеся к услугам, которые будут оказаны при продлении существующего договора, или затраты на проектирование актива, который будет передан по конкретному договору, который еще не был утвержден);

2. затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем; и

3. ожидается, что затраты будут возмещены.

В таблице 13 нами представлены толкования понятия «актив», данные в англо-русском толковом словаре и в английском словаре.

Таблица 13- Определение термина «актив» (составлено автором)

Англо-русский толковый словарь	Английский словарь
<p>Ресурс, который контролируется компанией в результате прошлых событий и от которого компания ожидает экономической выгоды в будущем</p>	<p>Экономический ресурс, который предполагает получение прибыли предприятием.</p> <p>Актив имеет три абсолютно необходимые характеристики:</p> <ul style="list-style-type: none"> -возможные будущие экономические выгоды; -возможность управления объектом; -результат от предыдущего действия или сделки. <p>Активы определяют в денежном эквиваленте или пересчитывают в деньгах и включают в себя несомненно отсроченные платежи и не оплаченные запасы (напр., отложенные затраты). Они могут быть признаны и оценены в соответствии с нормами ГААП. Например, право собственности или полезный потенциал денежных средств, автомобилей, земли. Актив может быть материальным или нематериальным. Первое – это физическое вещество, например, такое как строение. Второе – результат от получения дотации (гранта) от Правительства или другой компании, таких как гудвилл или патент. В соответствии с классификацией актив может быть оборотным и внеоборотным. Оборотный актив – это актив, срок службы которого год или менее (напр., запасы), тогда как внеоборотный актив используется более года (напр., основные средства, нематериальные активы).</p>

Более подробно перечень затрат, которые формируют стоимость строительных работ, указан в МСФО 11 «Договоры на строительство» [67]. В соответствии с п.1 Стандарта он должен применяться «для учета договоров на строительство в финансовой отчетности строительных организаций». В соответствии с МСФО 11 затраты по договору включают:

- а) затраты, непосредственно связанные с определенным договором;
- б) затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на данный договор;
- в) другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.

В таблице 14 представлен сравнительный анализ затрат, которые составляют в соответствии с МСФО 11 и МСФО 15 стоимость объекта строительства.

Таблица 14- Затраты, формирующие стоимость строительства (составлено автором)

Наименование затрат	Перечень затрат в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство»	Перечень затрат в соответствии с МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»
Себестоимость объекта основных средств	(а) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия; (б) предварительная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.	
Затраты по договору	(а) затраты, непосредственно связанные с определенным договором; (б) затраты, которые относятся	(а) прямые затраты на оплату труда (например, жалование или заработная плата работников, которые оказывают обещанные

Наименование затрат	Перечень затрат в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство»	Перечень затрат в соответствии с МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»
	<p>к договорной деятельности в целом, и могут быть распределены на данный договор; и</p> <p>(с) такие другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.</p>	<p>услуги непосредственно покупателю);</p> <p>(b) прямые затраты на материалы (например, расходные материалы, используемые для предоставления обещанных услуг покупателю);</p> <p>(с) распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора);</p> <p>(d) затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем; и</p> <p>(е) другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора (например, выплаты субподрядчикам).</p>
<p>Затраты, непосредственно связанные с определенным договором</p>	<p>(a) затраты на оплату труда строителей, включая контроль на строительной площадке;</p> <p>(b) стоимость материалов, использованных при строительстве;</p> <p>(с) амортизация основных средств, используемых при выполнении условий договора;</p> <p>(d) затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее;</p> <p>(е) затраты на аренду основных средств;</p> <p>(f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с</p>	

Наименование затрат	Перечень затрат в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство»	Перечень затрат в соответствии с МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»
	<p>договором;</p> <p>(g) предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание; и</p> <p>(h) претензии третьих лиц.</p> <p>Указанные затраты могут быть уменьшены на сумму случайного дохода, который не включается в выручку по договору, например, дохода от продажи излишка материалов или выбытия основных средств по завершении договора.</p>	
Примеры прямых затрат	<p>(a) затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению, содержащемуся в МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам"), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;</p> <p>(b) затраты на подготовку площадки;</p> <p>(c) первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;</p> <p>(d) затраты на установку и монтаж;</p> <p>(e) затраты на проверку надлежащего функционирования актива после вычета чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива в место назначения и приведения его в</p>	

Наименование затрат	Перечень затрат в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство»	Перечень затрат в соответствии с МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»
	рабочее состояние (например, образцов, полученных при проверке оборудования); и (f) выплаты за оказанные профессиональные услуги.	
Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры	(a) страховые платежи; (b) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с отдельным договором; и (c) накладные строительные расходы. Указанные затраты распределяются с использованием систематических и целесообразных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение затрат основано на нормальном темпе выполнения строительных работ. Накладные строительные расходы включают такие затраты, как затраты на подготовку и обработку ведомостей заработной платы строительного персонала. Затраты, которые могут быть отнесены к строительной деятельности в целом и распределены на отдельные договоры, также включают затраты по займам.	(a) общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором; (b) затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора; (c) затраты, которые относятся к выполненным обязательствам к исполнению (или частично выполненным обязательствам к исполнению) в договоре (т.е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом); и (d) затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязательствам к исполнению или к выполненным обязательствам к исполнению (либо частично выполненным обязательствам к исполнению)

В соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 в фактические затраты по сооружению и изготовлению (то есть строительству) основных средств включаются все расходы,

связанные со строительством, причем ПБУ 6/01 не предусматривает разделение этих затрат на увеличивающие и не увеличивающие стоимость объекта.

Себестоимость строительного объекта формируется у подрядчика, что подтверждает и ПБУ 2/2008, в котором утвержден примерный перечень расходов, включаемых в себестоимость строительных работ. Также перечень затрат для подрядчика указан и в смете, которая является неотъемлемой частью договора подряда, и составляется в соответствии с Методикой № 15/1. Сметы, как указывалось ранее, служат обоснованием цены и не ограничивают величину затрат компании-подрядчика. Смета – это план, в котором должны соблюдаться физические показатели расхода материалов и виды работ. Фактическая стоимость материалов и работ, как правило, внутреннее дело подрядчика [31].

По правилам МСФО основное средство - это актив, который не предназначен для перепродажи и приносит организации доход, стоимость которого определяется путем формирования себестоимости. Как следует из определений себестоимости указанных в МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 40 «Инвестиционное имущество»: «себестоимость - сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS), например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях» [72, 74].

Мы рассмотрели также определения «доходы», представленные в IAS 11 – Construction contracts и в официальном тексте МСФО 12 (Таблица 15).

Таблица15- Определения доходов (составлено автором)

Источник (страна)	Определение
В Великобритании	revenue (= gross revenue) - это доход (по основной деятельности), любые поступления от продаж или из других источников (напр., доходы от собственности, процентные доходы от владения акциями и т.п.).
В США	доход (=income), увеличение активов организации или уменьшение обязательств организации в течение отчетного периода, вызванное в основном производственной деятельностью
IAS 11 – Construction contracts	Contract revenue shall comprise: a) the initial amount of agreed in the contract; and b) variations in contract work, claims and incentive payments: i) to the extent that it is probable that they will result in revenue; and ii) they are capable of being reliably measured.
МСФО 11 «Договоры на строительство»	Выручка по договору включает: (a) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и (b) отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи: (i) в той степени, в которой существует вероятность получения выручки; и (ii) если суммы отклонений могут быть надежно оценены.
МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.
ПБУ 9/99 «Доходы организации»	Увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).
Налоговый кодекс РФ	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Доходы рассматриваются в неразрывной связи с затратами, т.к. известный постулат «Без расходов нет доходов» применяется для эффективного управления предприятием.

Качество информации о затратах оказывает прямое влияние на эффективность принимаемых управленческих решений и определяется выбором совокупности научно обоснованных, взаимоувязанных, взаимодополняющих друг друга классификаций затрат, соответствующих специфике деятельности хозяйствующего субъекта.

Фрагментарно рассмотрим определения затрат в соответствии с имеющими отношение к предмету исследования классификационными признаками (таблица 16).

Таблица 16 - Затраты, участвующие в формировании себестоимости строительных работ в соответствии с классификационными признаками

Признак классификации	Классификационная группа
По способу отнесения в себестоимость	- прямые –расходы, связанные с производством строительных работ, которые можно непосредственно включать в себестоимость конкретных строительных объектов - косвенные - непроизводственные затраты, которые включаются в себестоимость с помощью специальных методов
По характеру участия в процессе строительства	- основные – непосредственно связанные с производством строительных работ - накладные – связанные с организацией и управлением производством строительных работ
По отношению к объему выполняемых работ	- постоянные (условно -постоянные) – расходы, не зависящие непосредственно от объема строительных работ, удельный размер которых в себестоимости при увеличении объема работ буде сокращаться, а при уменьшении – увеличиваться - переменные – расходы, изменяющиеся пропорционально росту объема выполняемых работ

Далее мы представили перечень затрат, участвующих в формировании себестоимости строительного объекта в соответствии с ПБУ 2/2008 и Методикой определения стоимости строительной продукции (таблица 17).

Таблица 17 - Затраты, формирующие себестоимость строительного объекта

ПБУ 2/2008		Методика	
прямые расходы по договору	расходы, связанные непосредственно с исполнением договора	прямые затраты	-материальные ресурсы (материалы, изделия, конструкции, оборудование, мебель, инвентарь); -технические ресурсы (эксплуатация строительных машин и механизмов); -трудовые ресурсы (средства на оплату труда рабочих, а также машинистов, учитываемые в стоимости эксплуатации строительных машин и механизмов). В составе прямых затрат отдельными строками может учитываться разница в стоимости электроэнергии, получаемой от передвижных электростанций, по сравнению со стоимостью электроэнергии, отпускаемой энергосистемой России, и другие затраты
косвенные расходы по договору	часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор	накладные расходы	затраты строительно-монтажных организаций, связанные с созданием общих условий производства, его обслуживанием, организацией и управлением.
прочие расходы по договору	расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора		
		сметная прибыль	сумма средств, необходимая для покрытия отдельных (общих) расходов строительно-монтажных организаций на развитие производства, социальной сферы и материальное стимулирование

Анализируя таблицу 17, можно сделать вывод о том, что прямые расходы (затраты) обозначены как в ПБУ 2/2008, так и в Методике.

Что же касается расходов, отличных от прямых, то в ПБУ 2/2008 они называются «косвенные», а в Методике – «накладные». Более подробно

остановимся на определениях накладных расходов, представленных в нормативных актах и предлагаемых учеными и специалистами в области бухгалтерского учета.

Некоторые ученые, практики уравнивают значение накладных и косвенных расходов [114, 135]. Авторы современного экономического словаря дают следующее определение: «Накладные расходы, косвенные затраты - расходы, затраты, сопровождающие, сопутствующие основному производству, но не связанные с ним напрямую, не входящие в стоимость труда и материалов. Это затраты на содержание и эксплуатацию основных средств, на управление, организацию, обслуживание производства, на командировки, обучение работников и так называемые непроизводительные расходы (потери от простоев, порчи материальных ценностей и др.). Накладные расходы включаются в себестоимость продукции, издержки ее производства и обращения» [114].

В нормативных актах представлены определения расходов, которые не являются прямыми: косвенные, накладные, прочие. Нами систематизированы определения вышеперечисленных видов расходов, представленные в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский и налоговый учет (Таблица 18).

Таблица 18 - Определения расходов, формирующих стоимость строительства (составлено автором)

Нормативный акт	Прямые расходы	Косвенные расходы	Накладные расходы	Прочие расходы
ПБУ 2/2008	расходы, связанные непосредственно с исполнением договора	часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящихся на данный договор	Отсутствует	расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора
Постановление Госстроя РФ от 17.12.1999 N 76 "Об утверждении Методических указаний по определению величины накладных расходов в строительстве (МДС 81-4.99)"	Отсутствует	Отсутствует	часть сметной себестоимости строительно - монтажных работ, которая представляет собой совокупность затрат, связанных с созданием общих условий строительного производства, его организацией, управлением и обслуживанием	отсутствует
Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета	расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг	связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.	отсутствует	отсутствует

Нормативный акт	Прямые расходы	Косвенные расходы	Накладные расходы	Прочие расходы
финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»				Окончание таблицы 18
Налоговый кодекс	расходы, которые понесены в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, в частности: -материальные затраты; -расходы на оплату труда персонала, а также расходы на обязательное страхование, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; - суммы начисленной амортизации по основным средствам	все иные суммы расходов, за исключением внереализационных (прочих) расходов	отсутствует	внереализационные расходы
ПБУ 10/99	расходы по обычным видам деятельности	Отсутствует	отсутствует	расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности

Как следует из таблицы 18 в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский и налоговый учет в части расходов, представлены разные определения и различная классификация. В сметах, которые являются первичным документом, утверждающим стоимость строительства, указываются накладные расходы. В бухгалтерском учете речь идет о косвенных и прочих расходах, в налоговом учете – о косвенных расходах.

На наш взгляд, более точное, конкретное понятие, характеризующее и отражающее особенности расходов, связанных с организацией и управлением в строительной сфере – это накладные расходы.

Статья «Накладные расходы» является самой обширной из калькуляционных статей расходов, включаемых подрядчиками строительства в себестоимость строительно-монтажных работ, поэтому более подробно остановимся на рассмотрении данной статьи [126].

Накладные расходы предусматриваются в сметах на строительство для покрытия расходов, связанных с организацией и управлением строительством, обеспечением необходимых производственно – хозяйственных условий для функционирования процесса строительного производства, организации и обслуживания строительно – монтажных работ.

В комплексе затрат, входящих в накладные расходы, выделяют условно-постоянные накладные расходы, суммарная величина которых зависит, главным образом, от продолжительности строительства и обычно составляет у генподрядных строительных организаций около 50% общей суммы накладных расходов, у субподрядных организаций – около 30% [162]. В связи с этим сокращение продолжительности строительства объекта может обеспечить подрядным организациям значительную экономию денежных средств за счет сокращения условно-постоянных накладных расходов.

Следующая статья сметной стоимости строительно-монтажных работ – это сметная прибыль (плановые накопления), которая составляет около 8% общей суммы прямых затрат и накладных расходов. Сметная прибыль, как правило, покрывает следующие расходы: плату за кредиты банкам; затраты на развитие

производства, модернизацию оборудования, реконструкцию объектов основных средств; частичное пополнение собственных оборотных средств и т.п.

Необходимо отметить, что все затраты, связанные со строительством объекта, можно разделить на затраты, предусмотренные сметным расчетом строящегося объекта и затраты, не предусмотренные сметным расчетом строящегося объекта. В состав затрат, не увеличивающих стоимость строящегося объекта, относятся расходы на подготовку кадров по основной деятельности возводимого объекта и расходы, направленные на возмещение стоимости сносимых строений и посадок. К затратам, не предусмотренным сметами строительства, относятся расходы на консервацию строительства и расходы на уплату штрафов, пеней, неустоек за нарушения налогового законодательства и условий договоров [76].

На стадии разработки инвестиционного проекта инвестор и заказчик получают информацию о строительстве объекта в целом на основании сводного сметного расчета, в том числе по статьям затрат, которые будут включены в первоначальную стоимость строительного объекта.

Согласно подготовленной смете, каждый участник строительного процесса получает необходимую информацию, но при этом существуют затраты, которые участники строительства согласно сметы не должны включать в первоначальную стоимость объекта.

Накладные расходы как часть сметной стоимости строительно-монтажных работ, представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием общих условий строительного производства, его организацией, управлением и обслуживанием.

Состав и порядок определения накладных расходов регламентируется Методическими указаниями по определению величины накладных расходов в строительстве (МДС 81-4.99), утвержденными Постановлением Госстроя РФ от 17 декабря 1999 № 76 (далее - Методические указания), которые действуют с 1

января 2000.

Методические указания определяют порядок расчета величины накладных расходов при исчислении сметной стоимости строительной продукции и используются заказчиками при составлении инвесторских смет, необходимых для предварительной оценки стоимости объектов строительства, подготовки торгов и для переговоров с подрядчиком и подрядными строительными организациями для расчетов за выполненные работы с учетом структуры, особенностей управления и обслуживания строительного производства.

Накладные расходы нормируются косвенным способом в процентах от выбранной базы исчисления:

- средств на оплату труда рабочих (строителей и механизаторов) в составе прямых затрат;

- сметной стоимости прямых затрат в базисном уровне сметных норм и цен.

Нормативы накладных расходов содержатся в указанных выше Методических указаниях в следующих Приложениях:

- 1) Приложение 3 «Укрупненные нормативы накладных расходов по основным видам строительства». Система указанных нормативов состоит из 10 видов;

- 2) Приложение 4 «Нормативы накладных расходов по видам строительных и монтажных работ» (86 видов) (данные нормативы разработаны на основе сметно-нормативной базы 2001);

- 3) Приложение 5 «Нормативы накладных расходов по видам ремонтно-строительных работ» (86 видов).

Средства на содержание заказчика, заложенные в сметах на строящиеся в данном отчетном периоде объекты, почти всегда меньше фактических затрат по его содержанию. Это связано с тем, что сметы в строительстве до сих пор составляются в ценах 1984, а затем корректируются с применением коэффициентов пересчета. Но в настоящее время при строительстве применяются

новые технологии, новые, более дорогие, материалы, и поэтому в практической работе сложно ориентироваться на эти сметы. Даже с учетом действующих индексов (коэффициентов пересчета) затраты, заложенные в смете, обычно не сопоставимы с уровнем фактических затрат. Также необходимо отметить, что нормативных документов, ограничивающих расходы на содержание заказчика, не существует.

Поэтому вопрос определения финансовых результатов заказчика в процессе строительства путем сравнения фактических затрат и затрат по смете представляется проблематичным [69].

Накладные расходы, в перечень статей которых включены следующие затраты, утверждены Письмом Минстроя РФ от 30.10.1992 № БФ-907/12 (ред. от 13.11.1996) «О Методических рекомендациях по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции»:

- I. Административно - хозяйственные расходы
- II. Расходы на обслуживание работников строительства
- III. Расходы на организацию работ на строительных площадках
- IV. Прочие накладные расходы
- V. Затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы.

Расшифровка каждой группы расходов, включаемых в накладные расходы, приведена в Приложении 5.

По нашему мнению, следует остановиться на вариантах распределения накладных, косвенных расходов (Таблица 19).

В соответствии с ПБУ 2/2008 косвенные расходы по договору включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на заключаемые договоры. Способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно.

Таблица 19 - Распределение косвенных и накладных расходов (составлено автором)

Нормативный акт	Порядок распределения косвенных, накладных расходов
ПБУ 2/2008	самостоятельно, в рамках действующего законодательства и должен быть закреплен в учетной политике
План счетов бухгалтерского учета	самостоятельно, в рамках действующего законодательства и должен быть закреплен в учетной политике
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство»	накладные строительные расходы, распределяются с использованием систематических и целесообразных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение затрат основано на нормальном темпе выполнения строительных работ. Накладные строительные расходы включают такие затраты как затраты на подготовку и обработку ведомостей заработной платы строительного персонала.
Письмо Госстроя РФ от 18.10.1993 № 12-248 (ред. от 13.11.1996) «О Методических рекомендациях о порядке применения нормативов накладных расходов в строительстве»	накладные расходы основного производства в трестах (структурных подразделениях) механизации ежемесячно распределяются пропорционально прямым затратам на счета учета строительных работ, выполненных для заказчиков по договорам подряда, и работ по эксплуатации строительных машин и механизмов, оказанных в качестве услуг.

Например, база распределения устанавливается путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве и применяются последовательно.

Отдельные виды расходов, включаемых в накладные расходы в пределах установленных норм, рассчитываемых от объемных показателей (на представительские расходы, рекламу, повышение квалификации), определяются в установленном порядке в целом по строительной организации с последующим распределением лимита по структурным подразделениям.

Подрядная организация в целях сопоставления сметной величины с фактическими расходами составляет смету накладных расходов по всем статьям. В свою очередь, по каждой статье затрат организация разрабатывает отдельные сметы (калькуляции), на основе которых определяются общая сумма и структура накладных расходов. При сравнении сметных и фактических затрат соразмеряет необходимые и индивидуальные размеры затрат на организацию, управление и обслуживание строительного производства.

Как показали результаты теоретического исследования, действующие нормативные документы не содержат единого подхода и к формированию стоимости объекта.

Как известно, из практического опыта в сфере строительства, информация по затратам, включаемым в первоначальную стоимость строительного объекта, формируется только у заказчика, застройщика, подрядчика.

При этом, к моменту окончания строительства, инвестор как единственный заинтересованный участник строительного процесса, формирующий в своем учете инвентарную стоимость строительства, только после получения акта КС-14 может увидеть первоначальную стоимость по данным бухгалтерского учета.

Нами систематизирован перечень затрат, формирующих стоимость объекта которые учитываются у каждого субъекта строительства (Таблица 20).

Таблица 20 - Перечень затрат у субъектов строительной деятельности (составлено автором)

Наименование затрат (дохода)	Инвестор	Заказчик	Застройщик	Подрядчик (ПБУ 2)	Затраты по МСФО 11
Взносы инвесторов (доход)		X			
Вознаграждение заказчика	X				
Вознаграждение застройщика		X			
Вознаграждение генподрядчика		X			
Займы полученные (проценты)	X	X			
Кредиты полученные (проценты)	X	X			
Расходы связанные с приобретением (арендой) земельного участка			X		
Стоимость эскизного проекта	X				
Стоимость проекта на стадии проектирования	X				
Экспертизы, заключения, согласования на стадии проектирования	X				
Осуществление контроля и технического надзора за ходом и качеством выполняемых работ		X			
Страхование объекта строительства		X			
Снос ветхого жилья		X			
Взносы городу на развитие инфраструктуры		X			
Внешние инженерные сети		X			
Стоимость материалов, использованных при строительстве		X	X	X	X
Заработная плата		X	X	X	X
Страховые взносы		X	X	X	
Расчеты с поставщиками энергоресурсов, транспортными организациями, услуги		X			

Наименование затрат (дохода)	Инвестор	Заказчик	Застройщик	Подрядчик (ПБУ 2)	Затраты по МСФО 11
связи и т.п.					
Амортизация основных средств, используемых при выполнении условий договора	X			X	X
Содержание и уборка строительной площадки		X			
Охрана объекта		X			
Коммунальные расходы		X			
Благоустройство территории		X			
Оборудование, требующее монтажа		X			
Стоимость монтажа оборудования		X			
Временное подсоединение коммуникаций на период выполнения работ на строительной площадке		X			
стоимость временных сооружений		X			
Госпошлина за регистрацию объекта недвижимости	X				
Услуги субподрядчиков				X	

Таким образом, мы систематизировали порядок распределения косвенных и накладных расходов в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета, который должен находить отражение в учетной политике.

В процессе исследования мы рассмотрели функции каждого субъекта строительства: инвестора, заказчика, застройщика, подрядчика как отдельного юридического лица, без пересекающихся функций. Наиболее заинтересованным, чем остальные участники строительства, в получении информации о планируемой стоимости строительного объекта, производимых затратах в период строительства, окончательной стоимости законченного строительством объекта,

сроках ввода в эксплуатацию, сроках окупаемости объекта, является инвестор. Рассмотрев функции субъектов строительства, мы систематизировали цели и основные задачи, которые решает каждый из четырех основных участников в период строительства

На основе нормативно-законодательных актов и арбитражной практики нами систематизированы все виды договоров, которые могут заключаться между участниками строительного процесса, раскрыта экономическая и правовая сущность договоров, заключаемых между субъектами строительства:

- между инвестором и заказчиком;
- между инвестором и застройщиком;
- между заказчиком и застройщиком;
- между заказчиком и подрядчиком.

Отсутствие в действующем законодательстве единой системы заключаемых между субъектами строительства договоров, свидетельствует о том, что системный подход получения информации участниками строительства отсутствует и приводит к необходимости разработки договоров, определяющих функции и полномочия сторон.

И как следствие, разработанные договоры оказывают существенное влияние на ведение бухгалтерского и налогового учета затрат участниками строительного производства. Из анализа заключенных договоров необходимо определять функции участников и схему, по которой реализуется инвестиционный проект для правильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций всех участников строительного процесса и, как следствие, исключение ошибок в налоговом учете.

Обязательным элементом договора является стоимость выполняемых работ, оказываемых услуг. Одним из важных проблемных вопросов, который был нами исследован, является рассмотрение стоимости строительства с точки зрения формирования конечной стоимости строительного объекта у инвестора, а

информация по затратам, включаемым в первоначальную стоимость строительного объекта, формируется у заказчика, застройщика, подрядчика. Действующим российским законодательством предусмотрено формирование четырех видов стоимости объектов недвижимости, но как показывают результаты исследований, в нормативных документах отсутствует единый подход к формированию инвентарной стоимости объекта; сметная стоимость строительства и стоимость объекта, формируемая по данным бухгалтерского учета, не являются одинаковыми.

И, наконец, в связи с тем, что стоимость объекта формируется из затрат, нами был систематизирован порядок учета и варианты распределения косвенных и накладных расходов в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета, который должен находить отражение в учетной политике.

Глава 2. Система финансового контроля учетной деятельности

2.1 Применение отечественных стандартов бухгалтерского учета участниками процесса строительства

Анализ действующего законодательства по бухгалтерскому учету показал, что нормативные документы, регулирующие порядок учета затрат и доходов у инвестора, отсутствуют.

На основании Письма Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России от 18.05.2006 № 07-05-03/02, расчеты между застройщиком и инвестором по перечисленным на строительство средствам, а также по передаче законченных строительством объектов, учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [97].

Такого же порядка учета придерживаются и некоторые ученые, специалисты в области бухгалтерского учета [43].

Инвестор в течение всего срока строительства будет оплачивать затраты, учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и формировать дебиторскую задолженность заказчика, которая закрывается после приемки-передачи построенного объекта.

Передаваемые в качестве инвестиций в капитальное строительство средства в бухгалтерском учете расходами не признаются на основании п.3 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [89].

По окончании строительства, после получения от заказчика документов, подтверждающих произведенные в процессе строительства затраты и суммы уплаченного налога на добавленную стоимость, затраты на строительство учитываются инвесторами по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные

активы», а суммы НДС – по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Созданный в рамках инвестиционного договора объект капитального строительства принимается инвестором к учету по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 76 по стоимости, установленной инвестиционным договором. Инвесторы используют счет 08 для формирования первоначальной стоимости построенного объекта при принятии его к учету в качестве основного средства.

Сумма причитающегося заказчику вознаграждения у инвестора включается в стоимость объекта капитального строительства в соответствии с п.1.4 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций в капитальное строительство, утвержденного Письмом Минфина России от 30.12.1993 №160 (далее - Положение №160) и п.8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [87, 98].

В случае, если фактические затраты на строительство в части доли, передаваемой заказчиком инвестору, отличаются от суммы инвестиционного взноса, то стороны должны определить, за чей счет будет покрываться разница. Если затраты по строительству меньше суммы инвестиционного взноса, то заказчик покрывает разницу за счет собственных средств, и полученная разница либо подлежит возврату инвестору, либо остается в распоряжении инвестора как его доход [98].

В момент, когда строительство завершено и объект принят госкомиссией, инвестор регистрирует право собственности на объект строительства, несет дополнительные расходы, например, оплачивает госпошлину.

По данным бухгалтерского учета инвестор имеет следующую информацию в период строительства:

- о суммах предоставленных заказчику средств на строительство каждого объекта;

- о сумме процентов по заемным средствам, перечисляемым на строительство, при условии, что заемные средства получены для строительства объекта;

- стоимость вознаграждения заказчику за оказываемые услуги в период строительства объекта.

Корреспонденция счетов у инвестора представлена в таблице 21.

Таблица 21- Корреспонденция счетов у инвестора

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получен кредит на строительство объекта (если инвестор использует заемные средства)	51 «Расчетные счета»	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)
2	Начислены проценты по кредиту (ежемесячно до зачисления объекта в состав ОС) учтены в стоимости объекта	08.3 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Проценты по краткосрочным кредитам и займам»
3	Перечислены заказчику денежные средства на строительство объекта недвижимости	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»	51 «Расчетные счета»
4	Переданы материалы заказчику	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»	10 «Материалы»
5	Перечислено заказчику вознаграждение за услуги	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»	51 «Расчетные счета»
6	Отражены капитальные вложения в объект недвижимости	08.3 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет "Расчеты с заказчиком"

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
7	Учтен НДС по капитальным вложениям	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет "Расчеты с заказчиком"
8	Оплачена госпошлина за регистрацию объекта недвижимости	08.3 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»	51 «Расчетные счета»
9	Объект недвижимости введен в эксплуатацию	01 «Основные средства»	08.3 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»
10	НДС по капитальным вложениям принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на добавленную стоимость»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Следующий субъект строительства, бухгалтерский учет которого мы рассмотрели – это застройщик. Если застройщик является собственником земли, то стоимость земельного участка учитывается по дебету счета 01 «Основные средства», и стоимость земельного участка, потребительские свойства которого не изменяются согласно п. 17 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», не амортизируется.

В случае, если в период строительства затраты собираются в учете заказчика, то застройщик передает стоимость арендной платы заказчику и вправе ежемесячно выставить плату за аренду земельного участка инвестору (заказчику). В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» в учете застройщика в связи с этим будет учтен доход от сдачи земельного участка в аренду [74].

У застройщика в период эксплуатации построенного объекта расходы по уплате земельного налога и арендной платы за земельный участок (в случае долгосрочной аренды) учитываются по дебету счетов затрат на производство продукции (работ, услуг) по основной деятельности организации. При этом в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ для целей налогообложения прибыли указанные расходы учитываются как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией [98].

В затратах на строительство в учете заказчика (инвестора), как было отмечено ранее, затраты по аренде земельного участка будут включены в состав расходов по строительству объекта и учитываться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» до момента ввода в эксплуатацию объекта.

Корреспонденция счетов у застройщика представлена в таблице 22.

Таблица 22- Корреспонденция счетов у застройщика

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены денежные средства от инвестора (заказчика) за аренду земельного участка	51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с заказчиком»
2	Отражена выручка застройщика от предоставления в аренду (субаренду) земельного участка	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	90.1 «Продажи», субсчет «Выручка»
3	Списана на расходы стоимость арендной платы в случае, если участок арендуется застройщиком	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
4	Начислен земельный налог в случае, если участок в собственности застройщика	20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на землю»

Застройщик в период строительства объекта имеет информацию о стоимости земельного участка, на котором ведется строительство, а также сумму затрат, связанную с исчислением арендной платы за землю, либо с начислением земельного налога.

При завершении строительства инвестор, в момент передачи ему объекта застройщиком, получает информацию о фактических затратах, понесенных при строительстве.

Нами также был рассмотрен порядок учета затрат по строящемуся объекту у заказчика.

Учет у заказчика ведется в соответствии с Положением №160 от 30.12.1993, которым определен порядок учета затрат, осуществляемых заказчиком в целом по строительству объекта [43]. Учет затрат ведется нарастающим итогом с начала строительства, при этом необходимо отметить, что в Положении №160 не рассматривается порядок учета средств, предоставляемых заказчику для строительства объекта инвесторами, а также в определенной части Положение не соответствует нормативным актам, принятым в более поздний период времени.

Мы рассмотрели систему бухгалтерского учета у заказчика в случае, когда в соответствии с условиями договора учет затрат по строительству ведет заказчик.

Далее следует отметить, что средства инвесторов, полученные заказчиком на строительство, относятся к целевому финансированию и могли учитываться заказчиком на счете 86 «Целевое финансирование». Инструкцией по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций на счете 86 обобщается информация о движении средств, которые будут направлены по

целевому назначению; средств, поступивших от других организаций и лиц; бюджетных средств и др. Средства, имеющие инвестиционный характер, в характеристике к счету 86 не упоминаются.

При этом специалисты в области бухгалтерского учета схожи во мнении, что организация учета полученных сумм по счету 86 влечет за собой некорректное восприятие баланса организации [23, 97].

В качестве альтернативного варианта предлагается к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открыть субсчет «Расчеты с инвестором по полученным на финансирование строительства средствам» [97].

Следует отметить, что между законодательством по бухгалтерскому учету и налоговому учету имеет место расхождение в части использования понятия «целевое финансирование» в условиях капитального строительства [23]. В соответствии с пп.14 п.1 ст. 251 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) к средствам целевого финансирования относятся, в частности, средства дольщиков и (или) инвесторов, аккумулированные на счетах организации-застройщика. К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или установлено федеральными законами [75, 99].

Глава 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ также не содержит понятия «целевое финансирование» и устанавливает, что передача имущества, экономически (а не юридически) не принадлежащего налогоплательщику ввиду участия в инвестиционной деятельности, в соответствии со статьей 39 НК РФ, НДС не облагается, если такая передача носит инвестиционный характер.

Если принять во внимание, что бухгалтерский учет является основой для ведения налогового учета, то средства целевого финансирования на счетах бухгалтерского учета в целях налогообложения не отражаются [23].

Для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, как уже указывалось ранее, предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом, если по одному проекту или договору на строительство возводится несколько объектов, то затраты по строительству каждого объекта выделяются в отдельную группу затрат по строительству данного объекта. Положением №160 рекомендуется следующая структура для ведения учета расходов [98]:

- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа;
- инструмента и инвентаря;
- оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- на прочие капитальные затраты.

У заказчика эти средства учитываются в качестве капитальных вложений, хотя по окончании строительства объект не будет учтен у него в балансе, в связи с чем бухгалтерская отчетность у субъектов строительства формируется некорректно [98]. С точки зрения методологии счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» может применяться только у организаций, которые финансируют строительство в рамках своей доли, т.е. строят только для внутренних потребностей.

Расходы на незаконченные строительные-монтажные работы и прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению, связанные со строительством)-это «незавершенное строительство», т.е. сумма

незавершенных капитальных вложений, которые осуществляются самой организацией [25].

Заказчик в составе расходов, связанных со строительством, учитывает стоимость принятых у подрядчика работ, а также другие расходы, предусмотренные сметной документацией на строительство. Расходы группируются по технологической структуре капитальных вложений, установленной статистическими органами для целей заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству.

Заказчик осуществляет свою деятельность за вознаграждение, сумма которого и порядок уплаты предусмотрены условиями заключенного с инвестором договора.

Корреспонденция счетов у заказчика представлена в таблице 23.

Таблица 23- Корреспонденция счетов у заказчика

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены денежные средства от инвестора на финансирование объекта строительства	51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с инвестором» или 86 «Целевое финансирование»
2	Отражено вознаграждение заказчику за оказанные услуги	08 «Вложения во внеоборотные активы»	90-1 «Продажи», субсчет «Выручка»
3	Затраты, связанные со строительством объекта	08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Таким образом, по данным бухгалтерского учета можно определить, какую информацию имеет заказчик в период строительства:

- суммы, перечисленные инвестором для финансирования строительства объекта;
- сумма процентов по заемным средствам, перечисляемым на строительство;
- затраты, связанные с согласованием процесса строительства;
- затраты, связанные со строительством объекта, предъявленные подрядчиками;
- сумма вознаграждения заказчику за оказанные услуги в период строительства объекта.

Подрядчики, ведущие строительно-монтажные работы на объектах строительства, при ведении бухгалтерского учета руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н [39].

ПБУ 2/2008 распространяется на подрядные (субподрядные) организации при выполнении ими работ по договорам строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы. Оно определяет объекты бухгалтерского учета по договорам строительного подряда, устанавливает порядок признания доходов, расходов и финансовых результатов, а также раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Объектом бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов согласно п. 3 Положения является каждый исполняемый договор.

Если строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту предусмотрено одним договором, то строительство каждого объекта для целей бухгалтерского учета должно рассматриваться как отдельный договор при соблюдении следующих условий:

- а) на строительство каждого объекта имеется техническая документация;
- б) по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы.

Доходы по договорам признаются доходами от обычных видов деятельности (далее – выручка по договору) в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, а расходы признаются подрядчиком расходами по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации». Расходы подрядчика делятся на:

- прямые расходы (расходы, связанные непосредственно с исполнением договора);
- накладные расходы (часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор).

В соответствии с Постановлением Госстроя РФ от 17.12.1999 № 76 учет накладных расходов ведется на счете 26 «Общехозяйственные (накладные) расходы», которые ежемесячно пропорционально прямым затратам относятся к затратам по производству строительных работ, отражаемым на счете 20 «Основное производство».

В связи с тем, что строительные организации бухгалтерский учет накладных расходов ведут на счете 26 «Общехозяйственные расходы», внимание предприятия должно быть направлено на произведенные фактические затраты, которые ежемесячно накапливаются на этом счете.

Согласно Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются, в частности, в дебет счетов 20 «Основное производство», либо в дебет счета 90 «Продажи».

В соответствии с Письмом Госстроя РФ Письмо Госстроя РФ от 18.10.1993 №12-248, накладные расходы основного производства в строительных организациях ежемесячно относятся на затраты по производству строительных

работ, как и было указано ранее, отражаемые на счете 20 «Основное производство» (кроме затрат по возведению временных нетитульных сооружений) пропорционально прямым затратам.

Но в ПБУ 2/2008 отсутствует подробный перечень затрат, формирующих стоимость работ подрядчика, что, по нашему мнению, влечет за собой необоснованную группировку затрат и, в конечном итоге, влияет на формирование стоимости объекта.

Расходы организации по исполнению договора строительного подряда учитываются у подрядчика как расходы по обычным видам деятельности на счете 20 «Основное производство».

Корреспонденция счетов у подрядчика отражена в таблице 24.

Таблица 24 - Корреспонденция счетов у подрядчика

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены денежные средства от заказчика на финансирование объекта строительства	51 "Расчетные счета"	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
2	Затраты, связанные с формированием стоимости объекта	20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Списаны затраты, связанные с объектом строительства	90-2 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»
4	Выручка подрядчика	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Продажи», субсчет «Выручка»

В случае, если договором подряда предусмотрена поэтапная сдача работ, в бухгалтерском учете подрядчика будут формироваться следующие записи (Таблица 25).

Таблица 25 - Отражение порядка выполненных этапов по незавершенным работам в бухгалтерском учете подрядчика

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получен аванс от заказчика по договору подряда	51 «Расчетные счета»	62-2 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»
2	Отражена договорная стоимость принятого заказчиком этапа строительства объекта	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»	90-1 «Продажи», субсчет «Выручка»
3	Списаны затраты, связанные с объектом строительства	90-2 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»	20 «Основное производство»
4	Отражено закрытие авансов полученных	62-2 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»	62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

N п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
5	Отражено принятие заказчиком построенного объекта	62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

В соответствии с ПБУ 2/2008 выручка по договору строительного подряда и расходы по такому договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) от исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен.

Способ «по мере готовности» предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором) [88, п.17]. Выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка», т.е. существует в бухгалтерском учете до завершения всех работ или до завершения отдельного этапа работ [88, п.26].

В Рекомендациях аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций указывается, что в случае, когда в договоре строительного подряда выделены этапы работ, выручка по такому договору признается как по завершенным, так и не завершенным и не принятым заказчиком на отчетную дату этапам [96].

Учет выручки способом «по мере готовности» в бухгалтерском учете отличается от порядка налогового учета доходов по договорам с длительным

технологическим циклом, где наличие в указанном договоре хотя бы одного этапа позволяет не определять доходы на конец отчетного (налогового) периода (п. 1 ст. 271 НК РФ).

Следовательно, подрядчик в период строительства объекта, имеет следующую информацию:

- сумму собственного вознаграждения за выполненные работы;
- подробный перечень затрат по объекту строительства (материалы, заработная плата рабочих, страховые взносы, амортизация используемых строительных машин и т.п.).

Мы рассмотрели представленные выше бухгалтерские записи для каждого из четырех участников строительства и систематизировали их по периодам (Таблица 26).

Таблица 26- Корреспонденция счетов у участников по периодам строительства (составлено автором)

Период строительства	Инвестор	Заказчик, застройщик	Подрядчик
Период строительства	1) Д-т 76 К-т 51,10 2) Д-т 51 К-т 66, 67 3) Д-т 08 К-т 66, 67	1) Д-т 51 К-т 76, 86 2) Д-т 08 К-т 02,10,60,69, 70, 76	Д-т 20 К-т 02,10,70,69,02,60, 76
Окончание строительства	1) Д-т 08 К-т 76 2) Д-т 01 К-т 08	Д-т 76, 86 К-т 08	1) Д-т 62.1 К-т 90-1 2) Д-т 90-2 К-т 20 3) Д-т 90-9 К-т 99

Как следует из таблицы 26, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» заказчик формирует затраты в период строительства, а по окончании строительства объекта затраты, сформированные на этом счете, передаются инвестору.

Таким образом, закрепленный законодателем порядок бухгалтерского учета у предприятий строительной отрасли не позволяет формировать по данным бухгалтерского учета стоимость строящегося объекта на любой момент строительства.

Действующая система учета не позволяет инвестору, как наиболее заинтересованному лицу, получать данные, необходимые для принятия своевременных управленческих решений, и, как следствие, проводить анализ и контроль затрат, которые сформированы на любом этапе строительства.

2.2 Внешний контроль учетной деятельности экономических субъектов строительства

В условиях рыночной экономики контроль занимает ведущее место в управленческой деятельности всех организаций и, в том числе, строительных. В ходе исследования мы обозначили основные виды контроля, осуществляемые контролирующими органами, при проверке деятельности участников строительной сферы, а именно, процесса формирования стоимости строительного объекта.

Термин «контроль» в научной сфере и практической деятельности, используется часто, тем не менее, единого мнения среди специалистов в области экономики и управления в части определения данного термина нет. Определения термина «контроль», представленные в некоторых словарях, а также учеными и специалистами даны в таблице 27.

Таблица 27 - Определения термина «контроль» (составлено автором)

Источник	Определение
Словарь терминов	Контроль (от франц. controle – проверка) – составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектом с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями, другими нормативными актами, а

Источник	Определение
	также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями
Словарь иностранных слов	Контроль (фр. controle) – 1) проверка, а также наблюдение с целью проверки; 2) те, кто занимается такой проверкой, контролеры
Толковый словарь русского языка Ушакова Д.Н.	Контроль – наблюдение, надзор над чем-нибудь с целью проверки
Современный толковый словарь русского языка Т.Ф.Ефремовой	Контроль – проверка кого-либо, чего-либо, наблюдение за кем-либо, чем-либо с целью проверки
Бизнес словарь	Контроль- это наблюдение над управляемым или подчиненным объектом, проверка соответствия технологии и соответствия законодательству
Словарь – экономики	Контроль – это процесс обеспечения организацией своих целей. Он представляет собой систему наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования управляемой подсистемы принятым решениям, а также выработки определенных действий
Драчева Е.Л., Юликов Л.И. Менеджмент	Контроль – это процесс, обеспечивающий достижение фирмой поставленных целей; это управленческая деятельность, в задачи которой входит количественная и качественная оценка, учет результатов работы организации
Киселева И. К вам едет внутренний контролер!	Контроль (проверка) представляет собой систему мер по документальной проверке законности и обоснованности совершенных в определенном периоде хозяйственных и финансовых операций, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя, главного бухгалтера и иных лиц, на которых возложена ответственность за их осуществление. Главной целью организации контроля является организация предупредительных мер еще до начала проверки соблюдения законодательства Российской Федерации фискальными органами.

Как следует из представленных определений, контроль – это процесс, наблюдение, система мер по проверке законности финансово-хозяйственных

операций в соответствии с действующим законодательством. При этом во всех определениях, по нашему мнению, отсутствует описание обратных связей, из которых заинтересованный пользователь получает информацию о результатах оказанного на объект воздействия.

В международных стандартах финансовой отчетности контроль определяется как возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой компании таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности. Немецкий ученый Д.Хан отмечает, что «контроль предполагает определение и документирование фактических показателей (результатов реализации решений) и сравнение их с плановыми показателями для определения результатов деятельности» [155].

Обобщая, оценивая и анализируя эти понятия, автор диссертационной работы определяет контроль как процесс проверки фактов хозяйственной жизни в соответствии с требованиями действующего законодательства, заключенных договоров и плановыми (нормативными) показателями, позволяющими получать экономические выгоды для организации.

Принято выделять внешний и внутренний контроль: ревизии, налоговый контроль, аудит, дью дилидженс, которые имеют общие подходы к осуществлению проверок и в то же время отличаются присущими каждому из них особенностями.

Мы рассмотрели каждый вид контроля в исторической последовательности и в зависимости от цели и задач, которые решались в тот или иной период времени.

В качестве объекта научных исследований исторически одним из первых среди рассматриваемых видов контроля можно считать ревизию. Теория и практика ревизии разрабатывалась одновременно с бухгалтерским учетом и экономическим анализом [4]. В 1887 М.Я.Батеньков опубликовал книгу «Руководство как производить ревизии и проверять отчеты», в то же время К.И.

Арнольд писал, что «без знания бухгалтерии не может существовать истинная и правильная ревизия» [4]. В России ревизиями занимался Государственный контроль, обладающий правом документальной ревизии всех государственных учреждений. Государственным контролером в 1863 был назначен В.А.Татаринов, который подчеркивал наличие в контрольной деятельности факта, подлинного документа. Главными целями ревизии являлись проверка хозяйственной целесообразности и выгодность операций.

В советский период ревизия являлась одним из основных элементов метода государственного контроля. Под ревизией понимался синтетический способ проверки производственной и хозяйственно-финансовой деятельности юридического лица с точки зрения соблюдения социалистической законности, эффективности производства и качества работы, осуществляемый по данным учета, отчетности и другим источникам [80].

Права и обязанности ревизоров определялись Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью объединений, предприятий, организаций и учреждений, утвержденным Постановлением Совета Министров СССР от 2 апреля 1981 № 325.

На основе вышеуказанного Положения мы систематизировали права и обязанности ревизоров и представили их в таблице 28.

Таблица 28- Права и обязанности ревизора

Права	Обязанности
Проверять планы, сметы, денежные, бухгалтерские и другие документы, наличие денег и ценностей, а при обнаружении подделок, подлогов и других злоупотреблений изымать необходимые документы.	Руководствоваться в своей работе законодательством, а также приказами и инструкциями министерств и ведомств и другими нормативными актами.
Проверять правильность списания сырья, материалов, топлива, электроэнергии и других материальных ценностей на издержки производства,	При проведении ревизий и проверок опираться на трудовые коллективы, общественные организации.

полноту оприходования готовой продукции и требовать от руководителей ревизуемых предприятий проведения контрольных обмеров выполнения работ.	
Требовать проведения инвентаризации основных фондов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов, в необходимых случаях опечатывать кассы и кассовые помещения, склады, кладовые, архивы.	Принимать участие в выработке предложений по устранению выявленных в результате ревизий и проверок нарушений, по усилению контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, соблюдением ими государственной дисциплины и обеспечением сохранности собственности.
Получать от других предприятий справки и копии с документов, связанных с операциями ревизуемых предприятий.	
Получать от должностных лиц письменные объяснения по вопросам, возникающим в ходе проведения ревизий и проверок.	

В содержательном аспекте права и обязанности ревизоров актуальны и на современном этапе, но, безусловно, они расширились с учетом особенностей рыночной экономики.

В настоящее время ревизия регламентируется только Бюджетным кодексом РФ [15] и, согласно законодательства, методами осуществления государственного (муниципального) финансового контроля являются проверка, ревизия, обследование, санкционирование операций (рисунок 4).

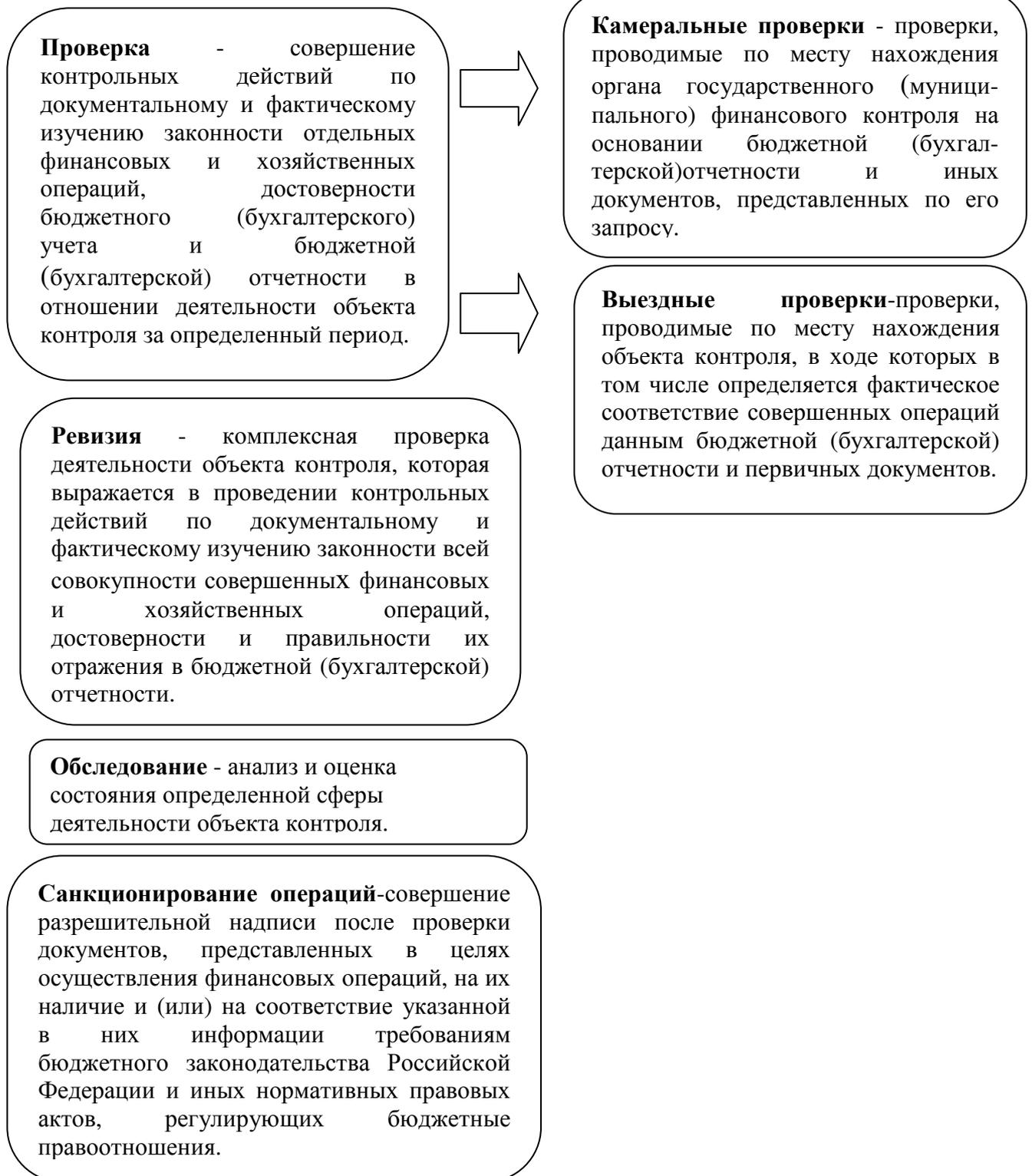


Рисунок 4 - Методы государственного финансового контроля

Таким образом, в связи с введением дополнительных методов государственного финансового контроля, функции государственных контролеров значительно расширились.

Согласно Бюджетного кодекса результаты проверки и ревизии оформляются актом, а по результатам обследования оформляется заключение.

Отметим, что в части определений ревизии также отсутствует единое мнение между специалистами [9,12,55,129] (Таблица 29).

Таблица 29- Определения термина «ревизия» (составлено автором)

Источник	Определение
Большой юридический словарь	Ревизия – проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятий или должностных лиц за определенный период; основной метод финансового контроля
Словарь иностранных слов	Ревизия (от латинского revisio пересмотр) – обследование хозяйственно – финансовой деятельности учреждения, предприятия или должностного лица с целью проверки правильности и законности действий
Богомолов А.М. Бухгалтерская экспертиза	Ревизия, прежде всего, рассматривается как проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций, учреждений, служебных действий должностных лиц, документов, записей уполномоченными на то органами на предмет контроля соблюдения законов, правил, инструкций, достоверности и объективности отражения в документах истинного положения дел, физического наличия зафиксированных на счетах бухгалтерского учета ценностей
Контроль и ревизия/ Под ред. проф. М.Ф. Овсийчук	Ревизия - метод осуществления контрольных действий, состоящий в последовательной проверке с целью установления законности и целесообразности хозяйственных операций и действий должностных лиц, соблюдения финансовой дисциплины, обеспечения собственности, выявления случаев хищения и незаконного расходования средств, а также внутренних резервов для повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта

Определение термина «ревизия», по нашему мнению, можно определить следующим образом. Ревизия - метод осуществления контроля и оценки действий должностных и материально-ответственных лиц по соблюдению законодательства в финансово-хозяйственной деятельности организации.

Анализируя положения Бюджетного кодекса РФ, можно сделать вывод о том, что контрольные мероприятия органов, осуществляющих государственный (муниципальный) финансовый контроль и порядок оформления результатов их проведения, по сути, аналогичны тем, которые проводятся и налоговыми органами.

Следующий метод контроля, исследуемый нами, налоговые проверки.

Рассмотрение налогового контроля следует начать с краткой характеристики истории развития налоговых органов и появления контрольной функции у налоговых органов. По мнению Дубинского А.М., можно выделить четыре периода истории становления и развития налоговых органов.

1. Период Киевской Руси и Московского государства (IX в. - первая половина XVIII в.) - период формирования прообраза налоговых органов.

В этом периоде налоговые органы характеризуются отсутствием централизованной системы, наделением полномочиями по исчислению и взиманию обязательных платежей, поступающих в доход государства, различных должностных лиц и государственных учреждений на различных уровнях власти.

2. Период Российской империи (первая половина XVIII в. - 1917) - развитие государства и совершенствование его налоговой системы.

Происходит формирование трех групп налоговых органов: первая группа была наделена полномочиями по исчислению податей; вторая - полномочиями по взиманию податей; третья - полномочиями по наблюдению за деятельностью должностных лиц и государственных учреждений, осуществляющих исчисление и взимание податей, оказанию им содействия.

3. Период Советской России и СССР (1917 – 1991) - изменение государственного устройства и построение новой налоговой системы.

Создается специальная система налоговых органов, действующих в составе финансовых отделов (управлений) Исполнительных комитетов, в которой были сосредоточены все полномочия по контролю и учету в сфере налогообложения, что обеспечивало повышение эффективности контроля за правильностью исчисления налогов и их собираемостью в бюджет государства.

21 ноября 1991 был образован самостоятельный орган исполнительной власти – Государственная налоговая служба РСФСР, основной задачей которой был контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством СССР, союзных и автономных республик.

4. Моментом становления налогового контроля в Российской Федерации (с 1991 – по настоящее время) можно определить 1992, когда в марте 1992 при Государственной налоговой службе РФ было создано Главное управление налоговых расследований, на которое были возложены функции по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений налогового законодательства [33].

Налоговый контроль следует отнести к внешнему виду контроля, который проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции. Данный вид контроля в соответствии со статьей 82 Налогового кодекса (далее – НК РФ) проводится в следующих формах:

- налоговые проверки,
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов,
- проверка данных учета и отчетности,
- осмотр помещений и территорий,

- другие формы, предусмотренные НК РФ.

С 1 января 2015 в НК РФ предусмотрена новая форма налогового контроля - налоговый мониторинг. Предметом налогового мониторинга является правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых возложена на организацию, являющуюся налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом (п. 1 ст. 105.26 НК РФ). По общему правилу за период, за который проводится налоговый мониторинг, инспекция не вправе проводить выездные и камеральные проверки (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 НК РФ). Из этого правила предусмотрен ряд исключений. Например, проверки будут проводиться, если в уточненной декларации (расчете), представленной за налоговый (отчетный) период проведения налогового мониторинга, подлежащая уплате в бюджет сумма налога меньше, чем в ранее представленной декларации (расчете) (пп. 3 п. 1.1 ст. 88, пп. 4 п. 5.1 ст. 89 НК РФ).

Проведение налогового контроля в данной форме является добровольным.

Мы в своем исследовании на данной форме налогового контроля подробно не останавливаемся, т.к. она является заявительной со стороны налогоплательщика.

Как следует из НК РФ, налоговый контроль проводится в установленных формах, а налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные (Рисунок 5).

Выделенные в НК РФ отдельные формы контроля: получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; проверка данных учета и отчетности; осмотр помещений и территорий, по нашему мнению, являются мероприятиями налогового контроля, проводимые в рамках выездных и камеральных проверок, а не как отдельные, независимые процедуры контроля, вне налоговых проверок.



Рисунок 5 - Формы налогового контроля (составлено автором)

Следует отметить, что и в Постановлении Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки. Кроме того, положения НК РФ, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки.

С учетом уточнений мы расширили (путем выделения) перечень мероприятий налогового контроля, которые проводятся в рамках проверок (Рисунок 6).



Рисунок 6 - Мероприятия налогового контроля, проводимые в рамках налоговых проверок (составлено автором)

Таким образом, мы считаем возможным отразить процедуры по получению объяснений; проверке данных учета и отчетности; осмотру помещений и территорий, как мероприятия камеральных и выездных налоговых проверок.

На стыке внешнего и внутреннего контроля, по нашему мнению, находится налоговое консультирование, которое появилось в российской практике в последнее время и, с исторической точки зрения, является самым молодым видом

услуг в сфере налоговых отношений.

Налоговое консультирование – деятельность, осуществляемая налоговыми консультантами или налоговыми консультациями по оказанию консультационных услуг в сфере отношений, регулируемых законодательством, согласно статьи 2 Проекта ФЗ «О налоговом консультировании».

Далее, отмечаем, что кроме ревизии и налогового контроля, к внешним проверкам относится также аудит.

Более подробно остановимся на истории создания аудита [141] в нашей стране:

1) В конце XIX – начале XX века возникло множество акционерных обществ, наблюдался огромный приток иностранных инвестиций, что вызвало спрос на аудит и услуги присяжных бухгалтеров. Русский бухгалтер Ф.В. Езерский (1836 – 1916) в 1891 выдвинул идею образования такого общества как корпорация присяжных счетоводов, которое сформировалось только через три года - 30 декабря 1894, когда организаторы Института присяжных бухгалтеров добились принятия условных материалов в Министерстве финансов. Значительная часть счетных работников не поддержала такую попытку создания профессионального органа. Повторно, во второй половине декабря 1896, в Совет Общества «первоучителя двойного счетоводства» Луки Пачоли от министра финансов поступило предложение об образовании комиссии под председательством члена Совета П.П. Цитовича для разработки окончательного проекта положения об Институте. Но этот проект был отрицательно встречен консервативной прессой, которая утверждала, что в нашей стране заниматься созданием подобных институтов – значит, нерационально тратить народные средства.

2) после социальных потрясений 1905 года в стране возник конституционный строй, экономика и коммерческое образование были вновь на подъеме. Бухгалтеры попытались в своей среде сами решить проблемы профессии

и сформировать аудит. Русский бухгалтер Ф.И. Бельмер (1873 – 1945) вновь заговорил об Институте, и поводом для этого послужило быстрое развитие промышленного и, следовательно, коммерческого образования. Если в 1896 в России было 13 коммерческих учебных заведений, а в 1901 – 88, то в 1909 таких заведений было 344; в 1910 число обучающихся составляло около 47 000 человек [141]. Соответственно, возросло и количество счетных работников. Однако существовавшее в то время законодательство наделяло бухгалтера целым рядом обязанностей, не предоставляя ему прав. Множество судебных процессов показало их бесправное положение. В 1909 году Всероссийским съездом бухгалтеров был одобрен доклад Бельмера и изданы труды участников съезда, но многие участники съезда считали, что его роль слишком преувеличена, а труды других бухгалтеров должного отражения не получили. Данные прения парализовали создание российского аудита в самом начале.

3) Третья попытка была предпринята в 1924. В экономике возрождались рыночные отношения и с ними – идеи 1894 и 1909. В 1924 был создан Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при Народном Комиссариате Рабоче-Крестьянской Инспекции СССР, задачи которого определялись как содействие правильной постановке в стране счетоводства, а также «даче заключения» по всякого рода вопросам счетоводства и отчетности по требованию государственных органов. Деятельность Института носила замкнутый характер, поскольку весь накопленный в процессе работы материал представлялся в виде заключений и докладов в центральные бюро ИГБЭ, а затем скапливался в хранилищах. Соответственно все обнаруженные недочеты и достижения в области постановки счетоводства и отчетности не публиковались.

К 1928 Институт и его сотрудники, которые имели высокую квалификацию, получили международное признание. Знаменитый бухгалтер XX в. Р. Монтгомери (1872 – 1953), избранный президентом III Международного конгресса, пригласил представителей ИГБЭ для участия в разработке программы конгресса и в его

работе. Институт направил на конгресс представительную делегацию. Это был пик развития общественного движения бухгалтеров в России. Но в 1929 страна перешла к жесткому административно-командному регулированию, и профессиональный аудит стал не нужен.

Главная причина ликвидации профессиональной деятельности сводилась к тому, что экономика стала формироваться по жесткой административно-командной системе и общество не ощущало настоятельной потребности ни в аудите, ни в профессиональных бухгалтерях. Во-первых, бухгалтеры, в массе своей, не очень желали, чтобы в их среде возник привилегированный класс лучших, они не хотели возникновения счетной аристократии. Во-вторых, предприниматели не хотели, чтобы кто-то чужой знакомился с их делами. В-третьих, управляющие фирм считали, что приглашать аудиторов и платить им за контроль безнравственно; но, если получив плату, аудитор формировал по отчетности клиента не то мнение, которое последний хотел, это воспринималось уже как вопиющая непорядочность.

В СССР, а затем и в Российской Федерации, становление аудита прошло несколько этапов.

1. Первый этап (1987 – 1993) проходил в условиях отсутствия нормативной правовой базы аудиторской деятельности [34]. Данный период отличался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций, с другой – стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий).

Было образовано акционерное общество «Инаудит», основными акционерами которого были: Минфин СССР – 55%, Министерство внешней торговли – 10%, Госбанк СССР – 5%, всесоюзные объединения «Автоэкспорт», «Станкоимпорт», «Совфрафт», «Соврыбфлот» и другие – по 5%. Сохранить "Инаудит" как единую структуру не удалось.

В 1991 году совместно с Конгрессом деловых кругов состоялся

Всероссийский съезд аудиторов, где присутствовали 189 представителей российских аудиторских фирм.

Общественная организация «Аудиторская палата СССР» была учреждена 29 марта 1991 года, которая на добровольных началах объединила аудиторские ассоциации, фирмы, банковские и страховые организации, специалистов в области аудита и финансов. Цель палаты состояла в содействии развитию аудиторской деятельности в нашей стране. В ее функции входили: координация и поддержка аудиторской службы, разработка методических рекомендаций и квалифицированных требований к аудиторам, их аттестации, выдача сертификатов на занятие аудитом, контроль за качеством работ. При аудиторской палате СССР были созданы Центр обучения и повышения квалификации контролеров, научный центр подготовки методологических материалов по аудиту.

2. Второй этап (декабрь 1993 – август 2001) - период становления российского аудита, когда были разработаны и имели законодательную силу Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Это первый в истории России нормативный правовой акт, регулирующий аудиторскую деятельность, который закреплял понятие аудиторской деятельности, устанавливал права и обязанности аудиторов (аудиторских фирм) и экономических субъектов, определял основы государственного регулирования данного вида деятельности, в том числе лицензирования и аттестации аудиторов.

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществлялось созданной в данный период Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. За период 1996 – 2000 Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ было разработано и одобрено 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составляющие методическую основу российского аудита.

Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности был утвержден Постановлением Правительства РФ от 6 мая 1994 № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации».

Организация проведения аттестации и лицензирования в области аудита соответствующего вида возлагалась на Министерство финансов РФ (аудит предприятий, объединений, товарных и фондовых бирж, инвестиционных, пенсионных, общественных и других фондов, а также граждан, осуществляющих самостоятельную предпринимательскую деятельность).

3. Третий этап (август 2001 – декабрь 2008) – вступление в силу Федерального закона от 7 августа 2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Принятие данного Закона позволило разработать ряд нормативных правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в России, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему. Аудит занял свое место среди других видов финансового контроля.

В Законе об аудите 2001 года впервые было дано определение обязательного аудита и приведены критерии его проведения, определено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Рассмотрено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, определен порядок осуществления контроля за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов. В целом Закон об аудите представлял собой концептуальный документ, в котором были сосредоточены фундаментальные положения, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

С 1 января 2011 года ФЗ от 7 августа 2001 № 119-ФЗ утратил силу в связи с

принятием Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», согласно которому аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

В ФЗ №307 также дано определение аудитора как физического лица, имеющего квалификационный аттестат аудитора.

На современном этапе словосочетания «аудиторская проверка», «аудит», «аудиторы» прочно вошли в понятийный аппарат многих контролирующих органов и коммерческих организаций. Так, например, в структуре налогового органа предусмотрен отдел досудебного аудита, который выполняет функции урегулирования разногласий между налоговыми органами и налогоплательщиком.

На сегодняшний день роль аудита становится все более значимой и в части государственного финансового контроля. При принятии в 2011 году федерального и регионального законов изменился статус Счетной палаты, т.е. она стала независимым органом внешнего государственного финансового контроля. В 2013 году была создана Ассоциация контрольно – счетных органов Свердловской области. Главной миссией Счётной палаты, отмечает глава Счетной палаты Свердловской области Ефимов А.Б., является контроль эффективности расходования средств. Например, аудиторы Счётной палаты Свердловской области, каждый из которых курирует работу инспекторов, осуществляют контроль по какому-либо из следующих направлений:

1) формирование доходов областного бюджета, предоставление определённых *налоговых льгот* организациям, распоряжение госсобственностью, а также затрат на содержание органов управления и предоставление госуслуг населению;

2) расходы на развитие экономики региона (промышленность, транспорт, АПК, привлечение инвестиций);

- 3) расходы на развитие инфраструктуры (ЖКХ, лесное хозяйство, регулирование тарифов);
- 4) расходы на социальную сферу (образование, культура, спорт, туризм);
- 5) расходы в сфере здравоохранения и безопасности жизнедеятельности;
- 6) финансирование и обеспечение социальной поддержки и занятости населения;
- 7) расходы, связанные со строительным комплексом, капитальными вложениями за счёт средств областного бюджета.

Основной приоритет в деятельности Счетной палаты – это оценка эффективности деятельности по тому или иному направлению. Цель аудита эффективности – определить, насколько эффективно используются бюджетные средства в рамках каких-либо проектов, в том числе госпрограмм.

Председатель Счётной палаты Свердловской области Андрей Ефимов отмечает, что «классические вопросы бухгалтерского учёта и отчётности уходят на второй план, они становятся всего лишь инструментом получения информации. Поэтому аудитор должен, прежде всего, уметь слышать, думать, анализировать, постоянно совершенствовать свои знания».

Результатом аудита эффективности становятся рекомендации о том, каким образом изменить программу, чтобы получить максимальный эффект от её реализации, достичь целей, которые поставлены, с наименьшим объёмом затраченных средств.

Нами рассмотрен также такой вид контроля как дью дилидженс, который появился в США в 1933 в результате выхода закона, регулирующего приобретение и продажу ценных бумаг (SEC). Дью дилидженс являлся способом защиты от обвинений инвесторов о ненадлежащем раскрытии существенной информации, связанной с приобретением объектов инвестирования. Брокеры проводили дью дилидженс с целью прединвестиционного анализа компаний, акции которых они продавали инвесторам и раскрывали им свои обнаружения.

При этом брокеры не несли ответственность за то, что не было обнаружено в ходе такой проверки. Время появления дью дилидженса как аудиторской услуги в России относится ко второй половине 1990-х. Объективной основой развития новых форм аудиторских услуг, таких как дью дилидженс, является формирование в нашей стране рынка слияний и поглощений.

Однозначной трактовки данного термина не существует, российские и иностранные ученые, посвящавшие свои исследования данному вопросу, предлагают множество различных определений (Таблица 30).

Таблица 30 - Определения термина «дью дилидженс» [26]

Автор, источник	Определение термина "дью дилидженс"
А.Х. Розенблюм [168, с. 3]	"Due diligence is the investigation by an investor or its advisers of the accurate and complete character of the target company's business" - "Дью дилидженс - это исследование, проводимое инвестором или его консультантами в отношении полноты и точности представления информации о приобретаемом бизнесе компании"
Д. Рэнкин. Проверка чистоты сделки. Необходимые шаги к успешному ведению бизнеса	Проверка чистоты сделки
В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели	Должная проверка (due diligence) - в приложении к фирме означает проверку ее имущественного и финансового положений как одного из обязательных условий осуществления некоторого важного события, требующего особой осмотрительности (например, покупки фирмы, ее поглощения, слияния, предоставления ей крупного займа, взаимодействия фирмы с андеррайтером и др.). Обычно эта проверка выполняется независимыми аудиторами
Челышева Д.А. Методические основы аудиторской услуги по комплексной экспертизе объекта инвестирования «due	Предоставляемая аудиторской организацией заказчику сопутствующая аудиту услуга по комплексной экспертизе объекта инвестирования, состоящая в сборе и анализе информации о какой-либо организации, включая информацию об имеющихся у нее активах, ее финансовом состоянии, репутации и положении на рынке, о

Автор, источник	Определение термина "дью дилидженс"
diligence»	потенциальных рисках, непосредственно связанных с деятельностью этой организации, которая позволяет заказчику принять наиболее взвешенное решение о целесообразности инвестирования средств в исследуемую организацию и уменьшает вероятность появления рисков, связанных с владением ею
Гузов Ю.Н., Савенкова Н.Д. Дью дилидженс: вопросы теории и практики	Сопутствующая аудиту услуга, оказываемая в виде ряда согласованных с заказчиком процедур и направленная на выявление и анализ рисков с целью принятия заказчиком решения об осуществлении инвестирования в потенциальный объект.

Российскими и иностранными учеными дью дилидженс рассматривается как услуга, сопровождающая процессы слияний и поглощений; при приобретении объекта инвестирования инициатором дью дилидженса является потенциальный инвестор; процедуры дью дилидженса направлены на оценку рисков, связанных с приобретением объектов инвестирования – бизнеса/компаний. Процедуры дью дилидженса носят проверяющий характер. Однако в международных стандартах аудита (далее – МСА) и российских федеральных стандартах по аудиту нет прямого упоминания о данной услуге; дью дилидженс рассматривается как процедура по приобретению организации, но могут быть и иные способы владения бизнесом (реорганизация, покупка активов, приобретение предприятия как имущественного комплекса). На практике услуги по проведению дью дилидженса оказываются как аудиторскими, так и консалтинговыми компаниями.

В связи с тем, что основной целью дью дилидженса является оценка рисков при принятии решений о приобретении объекта инвестирования, возникают существенные отличия от целей проведения аудита (Таблица 31). При этом партнер аудиторско-консалтинговой компании PricewaterhouseCoopers Д. Вуд отмечает, что аудит не должен заменять дью дилидженс или наоборот, т.е. каждая из данных услуг должна оказываться в надлежащее время относительно проведения сделки [165].

Таблица 31 - Отличия аудита и дью дилидженса [26]

Критерий	Аудиторский подход	Подход, применяемый в ДД
Объем и характер процедур	Определены национальными стандартами каждой страны . Детальные процедуры, в том числе проводимые на выборочной основе относительно операций и статей отчетности	согласованию с клиентом. Основываются на ключевых аспектах сделки. Ограниченный объем детальных процедур или сверки данных
Риск	Риск выдачи несоответствующего мнения о достоверности отчетности	Риск получения убытков при приобретении объекта инвестирования
Выражение мнения	Выражение мнения о достоверности финансовой отчетности	Мнение не выражается
Материальность	Уровень материальности определяется исходя из профессионального суждения аудитора	Уровень материальности может быть определен исходя из требований клиента
Объект проверки	Историческая финансовая информация (финансовая отчетность)	Информация, согласованная с заказчиком
Результаты работы	Выражение мнения о достоверности отчетности, составленной на основе исторических данных	Определение ключевых аспектов сделки, влияющих на: цену сделки; финансирование / структурирование сделки; условия и последствия, установленные в договоре купли-продажи
Период проверки	Основной анализ базируется на исторических периодах	Анализ может включать прогнозные периоды
Формат презентации	Форма отчета (заключения) определена национальными стандартами каждой страны	Нет установленной формы презентации отчета. Обычно представлен в виде письменного отчета, но также может быть в виде краткого резюме ключевых аспектов

Некоторые авторы отмечают, что нормативное оформление дью дилидженса может быть закреплено в рамках стандарта, регламентирующего согласованные процедуры [26].

Следовательно, анализируя и оценивая информацию о внешнем контроле, мы приходим к выводу о выполнении контролерами общих процедур как при проведении ревизий, налоговых проверок, так и при проведении аудита.

Обязательность внешнего контроля закреплена на законодательном уровне. Так, например, проведение аудита регулирует Закон «Об аудиторской деятельности», проведение налоговых проверок – Налоговый кодекс.

Кроме того, если внешний контроль ограничивается проведением только налоговых проверок, то по вопросам налогообложения осуществляется взаимодействие инспекторов и внутренних аудиторов (контролеров). Если организация подлежит внешнему аудиту, то внутренний аудит (контроль) является основой для планирования, проведения, выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности внешним аудитором.

В коммерческих организациях ввиду осуществления обязанности внутреннего контроля создаются отделы внутреннего аудита.

Подводя итог изложенному выше, мы считаем возможным внести корректировки в рисунок 5 и отразить процедуры по получению объяснений; проверке данных учета и отчетности; осмотру помещений и территорий, как мероприятия камеральных и выездных налоговых проверок, а также считаем необходимым включить эти процедуры в проведение внешнего аудита (рисунок 7). Это объясняется тем, что указанные процедуры осуществляются именно при проведении проверки как формы налогового и аудиторского контроля, так и других контрольных мероприятий.

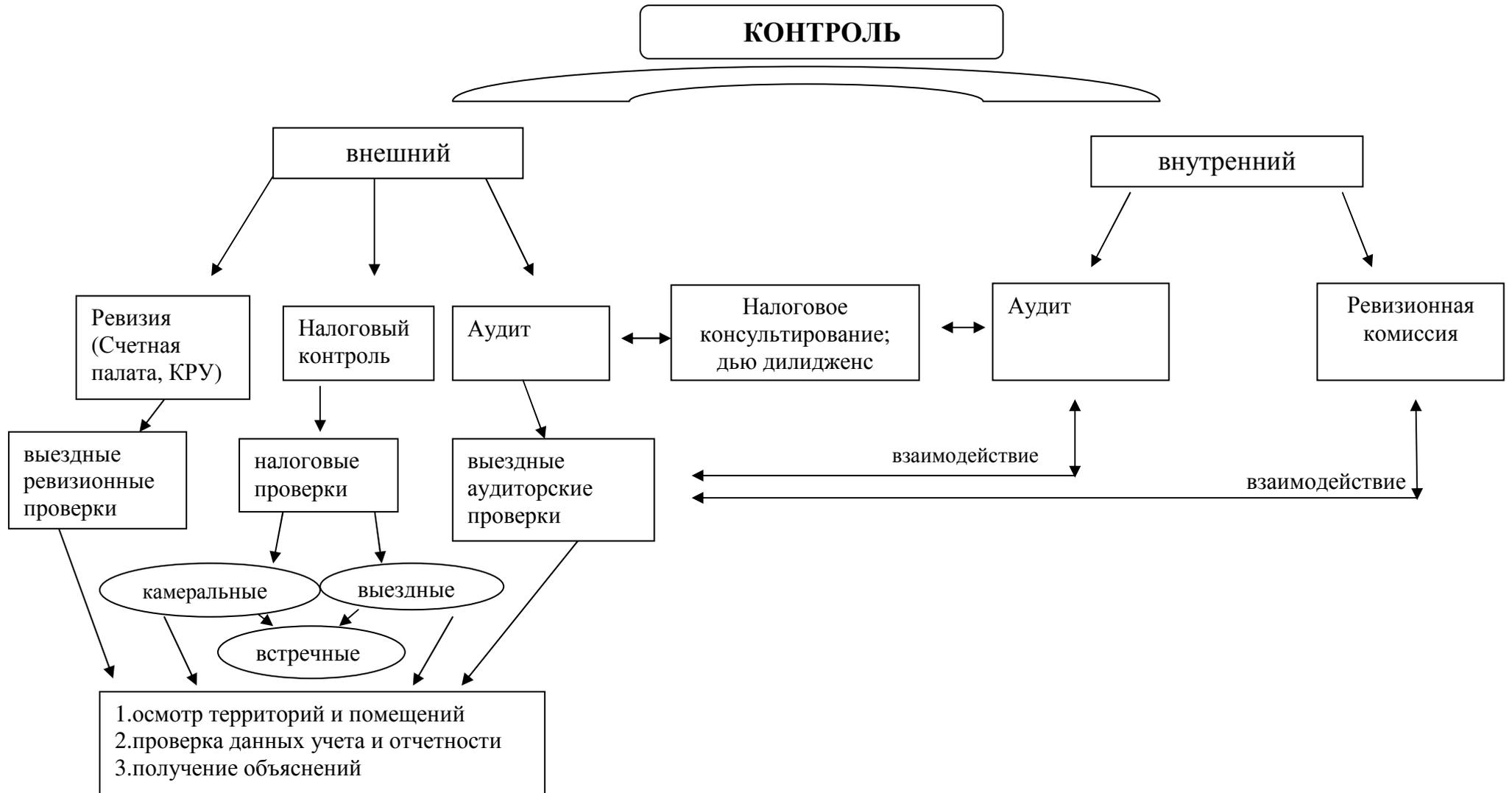


Рисунок 7 - Система финансового контроля (составлено автором)

Подводя итоги сказанному, мы акцентируем внимание на том, что при проведении разных видов контроля используются общие методы (формы) в определенной части проведенных процедур, что свидетельствует об интеграции деятельности контролирующих органов. А это приводит к целесообразности разработки общих методик или унифицированных стандартов по проведению проверки отдельных сегментов деятельности предприятия.

При проведении аудита в строительных организациях необходимо учитывать особенности отрасли.

На основе плана и программы аудиторы приступают к проверке каждого запланированного сегмента.

На практике аудит в соответствии с законодательством проводится не по объекту строительства, а по юридическому лицу, в основном, подрядчику. В процессе исследования мы отметили, что для какого субъекта строительства характерна проверка того или иного сегмента бухгалтерского учета (Таблица 32).

Таблица 32 - Аудит субъектов строительства (составлено автором)

№	Субъект проверки	Объект проверки
1	Все субъекты строительства	Соблюдение учетной политики организации
2	Инвестор, заказчик	Вложения во внеоборотные активы Основные средства
3	Застройщик	Расчет земельного налога Договор аренды земельного участка
4	Подрядчик	Материально-производственные запасы как часть себестоимости Себестоимость Выручка Способы определения финансовых результатов

Нами систематизированы объекты проверки, источники информации, исследуемые аудитором в ходе проверки, и представлены в таблице 33.

Таблица 33 -Сегменты аудиторской проверки (составлено автором)

№	Объект проверки	Источники информации
1 Все субъекты строительства		
Соблюдение учетной политики организации		
	Соответствие фактического учета операций положению об учетной политике	- учетная политика; - бухгалтерские регистры по счетам 08, 20,26 и другим счетам по учету затрат, 46, 90
2. Проверка деятельности инвестора, заказчика, застройщика		
2.1. Проверка вложений во внеоборотные активы		
1	1) правильность оформления и отражения в учете операций по строительству объектов основных средств (подрядным или хозяйственным способом); 2) ведение аналитического учета по каждому строящемуся объекту; 3) правильность определения инвентарной стоимости вводимых в действие объектов основных средств; 4) полнота отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о стоимости вложений во внеоборотные активы.	-карточка счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»; -инвентарные карточки учета основных средств (форма ОС-6); -акты инвентаризации вложений во внеоборотные активы; -договоры подряда, услуг, инвестиционные договоры и т.п.; -сметы; -акты приемки выполненных работ (формы КС-2; КС-3); -акт приемки законченных объектов строительства (форма КС-11)
2.2.Проверка основных средств		
2	1) проверка наличия основных средств, отраженных в учете; 2) правильность отнесения активов к основным средствам; 3) правильность оценки первоначальной стоимости основных средств; 4) последовательность и правильность начисления амортизации; 5) своевременность проведения инвентаризации, своевременность ввода объекта ОС в эксплуатацию и постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения объектов недвижимости.	-приказ об учетной политике; -карточка счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»; -ведомость аналитического учета по счету 01 «Основные средства»; -инвентаризационные описи ОС; -инвентарные карточки учета ОС (форма ОС-6); -договоры аренды ОС; -расчеты амортизации ОС (счет 02 «Амортизация

№	Объект проверки	Источники информации
		основных средств»))
3. Проверка деятельности застройщика		
Проверка расчетов за использование земельного участка		
3.1	1) проверка документов на аренду земельного участка предназначенного для строительства объекта	-договоры аренды; - карточка счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
3.2	1) проверка документов на право собственности на землю; 2) проверка правильности расчета земельного налога	-оборотно-сальдовые ведомости по счету 01 «Основные средства»; -свидетельства на право собственности на земельный участок; - карточка счета 68 «Расчеты с бюджетом» субсчет «Земельный налог»
4. Проверка деятельности подрядчика		
4.1. Проверка приобретения материалов		
4	1) полнота отражения в учете запасов; 2) последовательность применения учетной политики в части оценки фактической себестоимости; 3) правильность учета специальной одежды и специальной оснастки	-приходные ордера (форма М-4) и акты приемки материалов (форма М-7); -карточки учета материалов (форма М-17); -оборотно-сальдовые ведомости по счету 10 «Материалы»; -инвентаризационные описи запасов; -отчет прораба (материальные отчеты)
4.2. Проверка себестоимости готовой продукции		
4.2.1 Проверка прямых расходов		
4.2.1 Материальные расходы		
4.2.1.1	Последовательность применения учетной политики в части оценки фактической себестоимости материалов: 1) по стоимости каждой единицы; 2) по стоимости первых по времени приобретения запасов (ФИФО); 3) по средней стоимости	-учетная политика; -регистры бухгалтерского учета
4.2.1.2	Списание материалов в соответствии с производственными нормами расхода основных строительных материалов	-нормативы, разрабатываемые непосредственно

№	Объект проверки	Источники информации
		<p>строительной организацией и утверждаемые ежегодно ее руководителем;</p> <ul style="list-style-type: none"> -локальные и объектные сметы на строящиеся объекты, в которых предусмотрен сметный расход материалов по конструктивным элементам и видам работ; -материальный отчет (форма N М-19) по материально-ответственному лицу – производителю работ, начальнику строительного участка; -форма N М-29 - ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам; -журнал учета выполненных работ по форме N КС-6а; -лимитно-заборные карты по форме М-8.
4.2. 1.3	Учет материалов, переданных на давальческой основе	<ul style="list-style-type: none"> -нормы и нормативы расхода сырья и материалов (СНиП, МДС), принятых от субподрядчиков; -проектно-сметная документация; -акты на списание материалов заказчика, подтверждающие факт расхода материалов, предоставленных подрядной организацией; -регистры бухгалтерского учета по счету 10 «Материалы»
4.2.	Правильность учета списания горюче-смазочных	-путевые листы;

№	Объект проверки	Источники информации
1.4	материалов (ГСМ)	<ul style="list-style-type: none"> - нормы списания ГСМ, утвержденные руководителем предприятия; - акты на списание ГСМ; - регистры аналитического и синтетического учета по счету 10 «Материалы»
4.2.2 Амортизация		
4.2. 2.1	<p>Соответствие способа начисляемой амортизации для целей бухгалтерского учета и налогообложения и закрепленного учетной политикой:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) линейный способ; 2) нелинейный способ 	<ul style="list-style-type: none"> - учетная политика; - инвентарные карточки; - оборотно-сальдовые ведомости по счету 02 «Амортизация»
4.2.3 Заработная плата и страховые взносы		
4.2. 3.1	Правильность, своевременность, правомерность оплаты труда рабочим, занятым в строительстве	<ul style="list-style-type: none"> - договоры подряда; - регистры бухгалтерского учета по счетам 70, 69, 68; - ведомость распределения заработной платы по направлениям затрат; - наряды на сдельные СМР; - наряды на комплекс работ; - ведомость по оплате труда; - расчетно-платежные ведомости; - положение о премировании; трудовые договоры; - коллективные договоры; - приказы о приеме на работу; - табели учета рабочего времени; - штатное расписание
5	Работы, выполненные с привлечением субподрядных организаций	<ul style="list-style-type: none"> - договоры с субподрядчиками; - акты выполненных работ по формам КС-2 и КС-3; - оборотно-сальдовые ведомости по счету 20 «Основное производство»
6	Способ учета накладных расходов:	- учетная политика;

№	Объект проверки	Источники информации
	1) пропорционально прямым затратам; 2) пропорционально затратам на оплату труда	-регистры бухгалтерского учета по счетам затрат
4.3. Проверка выручки		
7	Способ признания выручки: 1) позаказный метод, когда затраты на выполнение работ собираются отдельно по каждому объекту или по каждому заказчику на счете 20 "Основное производство" и учитываются до окончания строительства в составе незавершенного производства; 2) метод накопления затрат, при котором затраты на счете 20 учитываются по мере выполнения законченных конструктивных элементов и видов работ, а также по законченным этапам, имеющим самостоятельное значение.	-договоры; -учетная политика; -регистры бухгалтерского учета
4.4. Проверка способов определения финансовых результатов		
8	1) позаказный метод учета затрат на производство, а финансовый результат определяется как доход по стоимости объекта строительства; 2) учет затрат на производство работ по методу накопления, а способ определения финансового результата - как доход по стоимости работ по мере их готовности. Также ежемесячно определяется финансовый результат и исчисляется налог на прибыль	-договоры; -учетная политика; -регистры бухгалтерского учета

Таким образом, мы можем сделать вывод, что инвестор заинтересован в качественном аудите также и других субъектов строительства, участвующих в создании одного объекта, для решения конечной задачи – формирования обоснованной первоначальной стоимости объекта строительства.

По нашему мнению, необходимо установить особенности проведения аудита всех основных участников строительного процесса: инвестора, заказчика, застройщика и подрядчика относительно строительства одного объекта, а не как юридического лица по видам их финансово-хозяйственной деятельности. Нами сформулированы цели аудита для основных субъектов строительной деятельности, с точки зрения формирования расходов и, как следствие, стоимости одного строительного объекта (Таблица 34).

Таблица 34 - Цели аудита участников строительного процесса (составлено автором)

Субъект строительства	Цель аудита
Инвестор	Проверка правильности формирования первоначальной стоимости основного средства с учетом требований ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и НК РФ
Заказчик	Проверка правильности пообъектного учета затрат, связанных со строительством объекта и переданных к учету застройщиком и подрядчиком
Застройщик	Проверка правильности расчета земельного налога при условии, что земельный участок в собственности. Проверка правильности отнесения затрат по арендной плате за землю в случае, когда участок арендуется
Подрядчик	Установление правильности отнесения затрат и формирования себестоимости строительной продукции в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету

В процессе исследования нами также были проанализированы учетные политики субъектов строительства: заказчиков и подрядчика.

Фрагмент учетной политики заказчика ЗАО «Отделстрой» раздел «Учет капитальных вложений».

Учет ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по каждому вновь создаваемому объекту обособленно.

Капитальные вложения учитываются в разрезе объектов, источников финансирования, проектов и программ, видов затрат на строительство.

Видами капитальных работ являются:

- *строительно-монтажные работы;*
- *проектно-изыскательские работы;*
- *оборудование;*
- *прочие расходы;*
- *программное обеспечение.*

Способы осуществления капитальных работ:

- подрядный способ.

Объекты капитального строительства учитываются по фактической себестоимости.

Далее в Учетной политике расписан перечень фактических затрат, бухгалтерский учет затрат, указано, что капитальные затраты по строительству объектов группируются в бухгалтерском учете по технологической структуре капитальных вложений, определяемой сметной документацией – сводный сметный расчет (ССР) строительства, прописан порядок учета законченного объекта строительства.

Фрагмент учетной политики заказчика ООО СК «Русград». Затраты, связанные со строительством объектов, аккумулируются на счете 08.3 в разрезе следующих видов затрат:

- строительно-монтажные работы;*
- оборудование;*
- проектные работы;*
- прочие затраты.*

Суммы начисленных процентов по кредитам, привлеченным для осуществления строительства объектов недвижимости, формируют стоимость объектов и отражаются на счете 08.3 по аналитике «Прочие затраты».

Выручка от оказания услуг заказчика определяется следующим образом:

- по договорам, по которым определен размер вознаграждения, вознаграждение определяется в согласованном сторонами договора размере;*
- по договорам, по которым не определен размер вознаграждения, застройщик определяет выручку ежемесячно в размере средств, поступивших на расчетный счет по назначению «Затраты заказчика».*

Фрагмент учетной политики подрядчика ООО «Юридическое бюро «Управление недвижимостью».

Определен следующий перечень прямых расходов для целей бухгалтерского и налогового учета:

- стоимость работ, выполненных субподрядными организациями;*
- стоимость материалов, которые используются при производстве;*
- заработная плата рабочих, занятых в производстве (кроме сотрудников АУП);*
- страховые взносы с зарплаты, которая относится к прямым расходам;*
- амортизация по оборудованию, используемому в производстве.*

Прямые расходы учитываются на счете 20, с которого списываются на счет 90 «Продажи».

Косвенные расходы учитываются на счете 26, с которого списываются на счет 90 «Продажи».

Из представленных учетных политик организаций мы видим, что отсутствует единообразие в формировании и учетной политики, и в ведении бухгалтерского учета при строительстве объектов. В учетных политиках не указан порядок учета и распределения накладных (косвенных) расходов по объектам строительства. В учетной политике подрядчика используется котловой метод учета затрат, в соответствии с которым все учтенные на счете 26 расходы списываются на счет 90 «Продажи».

По нашему мнению, отсутствие единой нормативной базы, используемой при формировании сметной стоимости объекта строительства и инвентарной стоимости для целей бухгалтерского учета, приводит к различному учету косвенных расходов. Как видно из представленных фрагментов учетных политик, учет косвенных расходов не совпадает с порядком учета накладных расходов, предусмотренным в Методических рекомендациях по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции.

Также нами был проанализирован порядок отражения затрат у Заказчика (ЗАО «Отделстрой») и Подрядчика (ООО СК «Русград») по объекту строительства «Автостоянки в микрорайоне «Садовый».

Первоначальный документ, определяющий стоимость строительства – сметный расчет представлен в таблице 35.

Таблица 35 - Сводный сметный расчет стоимости строительства по микрорайону «Садовый»

<i>Наименование работ и затрат</i>	<i>Общая стоимость, тыс. руб.</i>
1. Стоимость прав реализации проекта	
1.1. <i>Стоимость прав (аренды) земельного участка, выкупа зданий с учетом произведенных затрат на их подготовку</i>	765,00
2. Стоимость строительства	
2.1. <i>Подготовка территории строительства</i>	
2.2. <i>Основные объекты строительства</i>	
<i>Строительно-монтажные работы</i>	25391,00
<i>Наружные отделочные работы</i>	120,00
<i>Внутренние отделочные работы</i>	368,00
<i>Внутренние инженерные системы</i>	3538,00
<i>Всего по п.2.2</i>	30605,00
2.3. <i>Объекты подсобного и обслуживающего назначения</i>	
2.4. <i>Объекты энергетического хозяйства</i>	
2.5. <i>Объекты транспортного хозяйства</i>	
2.6. <i>Наружные сети и сооружения</i>	
2.7. <i>Благоустройство и озеленение территории</i>	
2.8. <i>Временные здания и сооружения</i>	
2.9. <i>Прочие работы и затраты</i>	
2.10. <i>Затраты заказчика-застройщика</i>	
2.11. <i>Подготовка эксплуатационных кадров и стартовые эксплуатационные расходы до выхода здания на проектную мощность</i>	153
2.12. <i>Проектные и изыскательские работы</i>	
<i>Инженерно-геологические изыскания</i>	
<i>Проектные работы</i>	733
<i>Экспертиза проекта</i>	20
<i>Авторский надзор</i>	
2.13. <i>Резерв средств на непредвиденные затраты</i>	
2.14. <i>Затраты на реализацию проекта (реклама, риэлторские услуги)</i>	
<i>Итого общая стоимость проекта инвестиций в строительство</i>	32326

В оборотно-сальдовой ведомости по счету 08 «Капитальные вложения» заказчика ЗАО «Отделстрой» указана стоимость объектов (таблица 36):

Таблица 36 - Оборотно-сальдовая ведомость по счету 08 «Капитальные вложения» по объектам строительства

Счет	Обороты за период	
	Дебет	Кредит
Объекты строительства		
Номенклатурные группы		
Автостоянка	33 576 600	33 576 600
Подзем.парковка	32 326 000	32 326 000
Прибыль	1 250 470	1 250 470
Ж/д 4	303 111 800	303 111 800
Дом	240 559 000	240 559 000
Офис	8 929 460	8 929 460
Прибыль	53 623 300	53 623 300
Торг. Центр 5	65 303 300	65 303 300
ИТОГО	738 679 330	738 679 330

В оборотно-сальдовой ведомости по счету 20 «Основное производство» подрядчика ООО СК «Русград» указаны затраты по объектам:

Таблица 37 - Оборотно-сальдовая ведомость по счету 20 «Основное производство» по объектам строительства

Счет	Обороты за период	
	Дебет	Кредит
Объекты строительства		
Номенклатурные группы		
Подзем.парковка - СМР	30 254 000	30 254 000
И т.д.		
ИТОГО	528 697 590	528 697 590

Как следует из представленных бухгалтерских документов (оборотно-сальдовых ведомостей), отражены в таблицах 36, 37, затраты по объекту

учитываются без расшифровки, указанной в сводном сметном расчете (таблица 35), т.к. действующим законодательством не предусмотрена обязанность по-затратного учета стоимости объекта.

Следовательно, проверить сопоставимость произведенных затрат по объекту согласно сводного сметного расчета и данным бухгалтерского учета довольно проблематично.

В диссертационной работе нами был рассмотрен порядок учета затрат по строящемуся объекту у всех четырех субъектов строительства. Закрепленный законодателем порядок учета у предприятий строительной отрасли не позволяет формировать по данным бухгалтерского учета стоимость строящегося объекта на любой момент строительства.

Действующая система учета и контроля не позволяет инвестору, как наиболее заинтересованному лицу, получать данные, необходимые для принятия своевременных управленческих решений и, как следствие, проводить анализ и контроль затрат, которые сформированы на любом этапе строительства.

В условиях рыночной экономики контроль занимает ведущее место в управленческой деятельности всех организаций и, в том числе, строительных. В ходе исследования мы обозначили основные виды контроля, осуществляемые контролирующими органами, при проверке деятельности участников строительной сферы, а именно, процесса формирования стоимости строительного объекта.

Мы рассмотрели каждый вид контроля в исторической последовательности и в зависимости от цели и задач, которые решались в тот или иной период времени. Нами выявлены основные отличия и аналогии в ходе сравнительного анализа всех видов контроля, используемых при проверке правильности формирования стоимости объекта. Даны авторские уточнения понятий «контроль», «ревизия», «внутренний аудит», включающие цели проверки и

позволяющие получать экономические выгоды, а также принимать своевременные управленческие решения.

Нами сформулированы цели аудита для основных субъектов строительной деятельности, с точки зрения формирования расходов и, как следствие, стоимости одного строительного объекта

Глава 3. Концепция стандартизации аудита у субъектов строительства в условиях интеграции их деятельности

3.1 Внутренний контроль как управленческая функция в деятельности организации

С 2013 года согласно Федерального закона от 06.12.2011 № 402–ФЗ «О бухгалтерском учете» все компании обязаны осуществлять внутренний контроль за ведением бухгалтерского учета. Согласно статье 19 данного Закона, экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а те, которые подлежат обязательному аудиту, также и внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности (за исключением случаев, когда руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя). Каким образом будет организован контроль, решает сам экономический субъект (например, наличие в штате отдела внутреннего аудита, ревизионного отдела, заключение договора со сторонней организацией). Методика организации и осуществления внутреннего контроля бухгалтерского учета описана в Письме Минфина России от 25.12.2013 № 07-04-15/57289, к которому прилагается информационный документ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В Письме Минфина РФ дано определение понятия «внутренний контроль», под которым понимается процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в т.ч. достижение

финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

- соблюдение применимого законодательства, в т.ч. при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

В задачи внутреннего контроля входит обеспечение предотвращения или выявления отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской и иной отчетности.

Эффективность внутреннего контроля может быть ограничена:

- изменением экономической конъюнктуры или законодательства, возникновением новых обстоятельств вне сферы влияния руководства компании;

- превышением должностных полномочий руководством или иным персоналом организации, включая сговор персонала;

- возникновением ошибок в процессе принятия решений, осуществления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, в т.ч. составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обязанность обеспечивать внутренний контроль предусмотрена и иными нормативными актами. В частности, статьей 85 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 21.07.2014) «Об акционерных обществах» предусмотрено, что для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества, либо в соответствии со статьей 86 проверку финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляет аудитор (физическое лицо или аудиторская организация).

Для проверки и подтверждения правильности годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества привлечение аудитора обязательно в случаях, предусмотренных федеральными законами. В то же время, общество вправе, даже если это не предусмотрено нормативными актами, привлекать профессионального

аудитора для проверки и подтверждения правильности годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества, а также для проверки состояния текущих дел общества. Также статьями 47 и 48 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 05.05.2014) «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусмотрено, что в обществах с ограниченной ответственностью проверку финансово-хозяйственной деятельности проводит ревизионная комиссия (ревизор) и аудитор. Законом определено, что ревизионная комиссия (ревизор) общества в обязательном порядке проводит проверку годовых отчетов и бухгалтерских балансов до их утверждения общим собранием участников общества. При отсутствии заключений ревизионной комиссии (ревизора) годовые отчеты и бухгалтерские балансы общее собрание участников общества утверждать не вправе. Систему внутреннего контроля характеризуют как одну из функций управления, которая включает комплекс организационных мер, методик, процедур, направленных на обеспечение сохранности активов, для оценки обоснованности и целесообразности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций [71].

Многие ученые и специалисты-экономисты говорили о необходимости организации внутреннего контроля, обращая внимание на существенные убытки, которые может нести предприятие при отсутствии должного внутреннего контроля [17, 67].

Необходимо отметить, что последствия недостаточного использования ресурсов внутреннего контроля могут быть следующие [17]:

- 1) отсутствие надлежащего управленческого контроля и системы подотчетности, неумение сформировать высокую культуру контроля;
- 2) недостаточно эффективное выявление и оценка риска;
- 3) отсутствие или слабость ключевых контрольных структур и видов деятельности;
- 4) неудовлетворительный обмен информацией между различными

уровнями руководства в иерархической системе, особенно при сообщении о проблемах на внутреннем уровне;

5) неадекватный или неэффективный аудит или мониторинг устранения недостатков.

Можно выделить следующие основные формы организации систем внутреннего контроля [18]:

- внутренний аудит;
- контрольно—ревизионная служба;
- структурно-функциональная форма контроля.

Указанные формы могут применяться в различных комбинациях. Мы в своей работе не рассматриваем структурно-функциональную форму контроля, которая чаще используется на предприятиях малого и среднего бизнеса. Данная форма контроля предполагает совместную разработку специалистами хозяйствующего субъекта и внешними аудиторами (консультантами) комплекса внутренних документов, регламентирующих порядок взаимодействия структурных подразделений и руководителя предприятия в части проведения внутреннего контроля, подготовки рекомендаций по устранению выявленных недостатков и осуществлению последующего контроля за их устранением. Эта форма контроля недостаточно эффективна на стадии формирования планов проверки и последующего контроля за устранением выявленных недостатков [66]. Основные источники, где трактуется понятие внутреннего аудита [72, 7, 49, 26], определены в таблице 38.

Таблица 38 - Сравнительный анализ определения «внутренний аудит» [50]

Источник	Определение
Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696), Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора»	<p>Внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.</p> <p>Внутренний аудит – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля [Перечень терминов]</p>
Бурцев В.В. Организация внутреннего аудита	Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю за звеньями управления и различными аспектами функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)
Внутренний аудит в российских компаниях	Внутренний аудит – функция, призванная участвовать в оценке надежности и эффективности системы внутреннего контроля (не только финансового, но и операционного контроля, контроля за соблюдением политик и процедур) в процессе управления рисками, с которыми сталкивается компания (например, при выведении на рынок новых продуктов, внедрении новых информационных систем, реструктуризации бизнеса), в процессе корпоративного управления
Попов А. Контролер изнутри	Внутренний аудит – инструмент выявления возможностей для повышения эффективности бизнеса, и его внедрение играет большую роль для компаний, желающих привлечь дополнительное финансирование

Источник	Определение
Международный стандарт аудита МСА 610 "Рассмотрение работы внутреннего аудита"	Внутренний аудит – деятельность подразделения клиента по оценке работы субъекта, проверке и мониторингу адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

По нашему мнению, внутренний аудит можно определить как управленческую деятельность, осуществляемую внутри организации в интересах руководства и собственников, регламентированную документами системы внутреннего контроля, отражающими способы достижения эффективности деятельности предприятия в целом.

Нами проведен сравнительный анализ критериев аудита, налоговых проверок и ревизии, результаты которого систематизированы автором и представлены в таблице 39.

Таблица 39 - Сравнительный анализ методов контроля (составлено автором)

Критерий различий	Метод контроля					
	Аудит		Налоговая проверка		Ревизия	
	Внешний	Внутренний	Внешняя	Внутренняя	Внешняя	Внутренняя
Нормативные акты	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».	Внутренние стандарты аудиторских компаний (СРО)	Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ	Проект Федерального закона «О налоговом консультировании»	Бюджетный кодекс РФ	Внутренние стандарты (регламенты) организации
Цели контроля	Выражение мнения по поводу достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	Проверка и выработка мер по обеспечению эффективной работы всех подразделений организации	Установление соответствия фактов совершения тех или иных хозяйственных операций нормам действующего законодательства	Выражение мнения по поводу достоверности налоговой отчетности	Выявление недостатков и нарушений в целях их устранения и наказания виновных	Предотвращение недостатков и нарушений; выявление недостатков и нарушений в целях их устранения и наказания виновных
Задачи	Улучшение финансового положения клиента, привлечение инвесторов, оказание помощи и консультирование клиента	Организация привлечения инвесторов, разработка внутренних регламентов, установление горизонтальных связей между структурными подразделениями,	Реализация контрольных функций налоговыми органами по проверке соблюдения налогового законодательства	Сопоставление и анализ систем налогообложения, для соблюдения принципов учетной политики по осуществлению продолжения деятельности предприятия, с одной стороны, и	Проверка сохранности товарно-материальных и денежных ценностей; -выполнение решений и распоряжений Правительства РФ и руководства	Проверка законности и правомерности хозяйственных операций; контроль правильности оформления первичных учетных документов,

Критерий различий	Метод контроля					
	Аудит		Налоговая проверка		Ревизия	
	Внешний	Внутренний	Внешняя	Внутренняя	Внешняя	Внутренняя
		изыскание внутренних резервов для обеспечения эффективной работы предприятия в целом		оптимизация налогообложения предприятия, с другой стороны	организации; -выявление мошенничеств; -проверка соответствия ведения бухгалтерского учета и отчетности действующему законодательству	регистров бухгалтерского учета и составления отчетности; контроль за сохранностью активов компании, за соблюдением финансовой и бюджетной дисциплины
Кто проводит проверку	Сотрудники аудиторских компаний, индивидуальные аудиторы	Сотрудники организации (служба внутреннего аудита), внешний аудитор	Сотрудники налоговых органов	Аудиторы, налоговые консультанты	Ревизоры КРУ, аудиторы Счетной палаты и др.	Ревизионная комиссия, отдел внутреннего контроля организации
Оформление результатов	Аудиторское заключение; аудиторский отчет для внутреннего пользования	Аудиторский отчет, пояснения, рекомендации и др.	Акт проверки	Заключение, отчет по результатам проверки, предложения, рекомендации	Акт проверки либо заключение	Акт документальной ревизии, инвентаризационные описи, акты результатов проведенных инвентаризаций и др.

По нашему мнению, следует отметить основное отличие между разными методами контроля. Так, например, налоговые проверки выполняют фискальную функцию государства по проверке законодательства, а все иные методы контроля выполняются в соответствии с законодательством или по заданию собственников организаций.

Кроме того, следует отметить, что понятие «аудит» уже внедрено в практику деятельности организаций государственного и муниципального финансового контроля (Счетная палата) и в деятельность органов, осуществляющих налоговый контроль. Тогда как появление института аудита в нашей стране и в мировой практике расценивалось как возникновение независимой формы контроля, в отличие от государственного. Несмотря на осуществление, в определенной степени, государственного регулирования аудита, он остается независимым контролем в части выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, соответствия ведения бухгалтерского учета законодательству.

Внешний контроль осуществляется внешними, независимыми по отношению к проверяемому предприятию органами, внутренний – структурным подразделением самого субъекта или внешним аудитором (по договору). Следует отметить, что обязанности, способы и приемы проверки внешних и внутренних контролеров практически совпадают.

Обязанностью специалиста по внешнему контролю является предоставление заключения, отчета, акта по результатам проведенного контроля.

Внутренний контролер обязан[20]:

- представлять отчет руководству по результатам проведенной работы;
- представлять по требованию руководства обоснования своих замечаний и выводов.

На основе раскрытия теоретических аспектов [22] и имеющегося практического опыта мы систематизировали ответственность, права и

обязанности внутреннего аудитора, которые могут быть использованы при разработке положения о внутреннем аудите (контроле) (Таблица 40).

Таблица 40 - Обязанности, права и ответственность внутреннего аудитора

Обязанности	Права	Ответственность
<p>1. Подготовка и представление на утверждение руководству организации плана аудиторских работ.</p> <p>2. Организация унификации и стандартизации учетных процессов.</p> <p>3. Разработка регламентов для финансовой политики организации в целом и отдельных финансовых процедур.</p> <p>4. Подготовка организации к внешнему аудиту.</p> <p>5. Участие в составлении сводной и консолидированной отчетности.</p> <p>6. Проверка финансовой отчетности организации, анализ ее достоверности, оценка своевременности ее составления и представления.</p> <p>7. Проведение сплошных проверок в подразделениях организации в соответствии с утвержденным планом.</p> <p>8. Проверка сохранности и эффективности использования активов организации, контроль доступа персонала к активам и финансовой информации.</p> <p>9. Проведение экспертной оценки проектов договоров, отслеживание, чтобы в учетных документах организации своевременно и полно отражались все совершаемые сделки и их результаты.</p> <p>10. Исследование порядка</p>	<p>1. Вносить предложения по совершенствованию своей работы, созданию условий и оформлению всех документов, необходимых для выполнения должностных обязанностей внутреннего аудитора.</p> <p>2. Получать от директора организации содействие в исполнении возложенных на аудитора должностных обязанностей.</p> <p>3. По поручению руководителя входить в состав рабочих групп по подготовке и реализации проектов и участвовать в разработке коллегиальных решений.</p> <p>4. Посещать все подразделения организации и получать любую информацию, необходимую для проведения аудита.</p> <p>5. Давать персоналу рекомендации о соответствии отчетной документации законодательству и внутренним документам, об исправлении ошибок и неточностей.</p> <p>6. Получать от ответственных работников объяснения по вопросам, возникающим в ходе ревизий и аудита.</p>	<p>1. За ненадлежащее исполнение или неисполнение своих должностных обязанностей, предусмотренных должностной инструкцией.</p> <p>2. За причинение материального ущерба работодателю в пределах, установленных трудовым законодательством РФ.</p> <p>3. За правонарушения, совершенные в процессе своей деятельности, в пределах установленных административным, гражданским, уголовным законодательством РФ.</p> <p>4. За нарушение режимов конфиденциальности информации, необеспечение систематизации и сохранности документов, доступ к которым он получает в ходе осуществления возложенных на него трудовых обязанностей, в порядке и на условиях, установленных законодательством РФ.</p> <p>5. За нарушение требований правил</p>

Обязанности	Права	Ответственность
<p>расходования фондов по разным программам, анализ доходов и расходов организации, планирование налогов.</p> <p>11. Проведение выборочных ревизий с целью выявления и ликвидации задолженностей и недостач, анализ дебиторской и кредиторской задолженности, подготовка рекомендаций по уменьшению задолженностей.</p> <p>12. Разработка рекомендаций, позволяющих устранить выявленные отклонения от планов, снизить уровень риска отдельных операций или минимизировать возможные потери.</p> <p>13. Выполнение отдельных поручений директора, напрямую не связанных с внутренним аудитом (консультирование работников бухгалтерии, анализ инвестиционных проектов, сверки с поставщиками и т.д.).</p> <p>14. Консультирование управленческого персонала по вопросам аудита.</p> <p>15. Выявление внутренних резервов организации и представление руководству предложений по их эффективному использованию.</p> <p>16. Анализ работы персонала в части финансов, проверка должностных инструкций и выработка предложений по оптимизации распределения обязанностей персонала.</p> <p>17. Составление отчетов о проделанной работе, аналитических и докладных записок, экспертных заключений.</p>	<p>7. Давать персоналу задания по вопросам подготовки организации к внешнему аудиту.</p> <p>8. Согласовывать с руководством рекомендации по изменению управленческой политики в организации.</p>	<p>внутреннего трудового распорядка организации, правил противопожарной безопасности и техники безопасности, правил работы с документами, составляющими коммерческую тайну, в порядке и на условиях, установленных законодательством РФ.</p>

Следует отметить, что аналогичные права, обязанности и ответственность в той или иной мере присущи всем рассматриваемым в работе контролерам.

3.2 Унифицированный стандарт аудита субъектов строительства

Как следует из статьи 7 Федерального закона №307–ФЗ «Об аудиторской деятельности», аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита и стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным международными стандартами аудита.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Кроме того аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов. Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все

представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит.

В приложении 7 приведены действующие стандарты аудиторской деятельности, отнесенные к той или иной группе.

Наиболее разработанной на сегодняшний день является группа международных стандартов аудита, внутри которой выделяются подгруппы стандартов (Таблица 41), что позволяет упорядочить стандарты по мере их использования в процессе аудиторской проверки[60].

Таблица 41-Использование стандартов аудита в процессе проведения аудиторской проверки

Подгруппа стандартов	Краткое содержание стандартов	Этап, на котором используются стандарты
ISAs 200 – 299 «Общие принципы и обязанности»	Определяют цели и принципы аудита финансовой отчетности и обстоятельства, при которых на аудитора и руководство аудируемого лица возлагаются определенные обязанности	Заклучение соглашения, договора о проведении аудита
ISAs 300 – 499 «Оценка риска и ответные действия на оцененный риск»	Посвящены планированию аудита финансовой отчетности, пониманию бизнеса предприятия, его среды и оценке риска существенного искажения, а также определению уровня существенности и др.	Планирование аудиторской проверки
ISAs 500 – 599 «Аудиторские Доказательства»	Устанавливают, что аудитор должен получить достаточное количество соответствующих доказательств, которые позволяют сделать обоснованное аудиторское заключение	Сбор аудиторских доказательств в ходе аудиторской проверки
ISAs 600 – 699 «Использование результатов работы третьих лиц»	Приведены примеры процедур проверки, стандарты регламентируют порядок работы аудитора с информацией третьих лиц	Сбор аудиторских доказательств с использованием результатов работы третьих лиц
ISAs 700 – 799 «Аудиторские выводы и	Посвящены итоговым аудиторским документам и порядку их формирования	Подготовка аудиторского заключения

Подгруппа стандартов	Краткое содержание стандартов	Этап, на котором используются стандарты
заклучения»		
ISAs 800 – 899 «Специальные области аудита»	Регулируют специальные вопросы аудита	Выполнение дополнительных обязанностей аудитора, предусмотренных соглашением

Таким образом, мы отразили области применения международных стандартов, содержащих теоретические и практические рекомендации, при внешней аудиторской проверке. Но в ходе как внешней аудиторской проверки, так и внутренней необходимы практические методические рекомендации как инструкция для аудитора по проведению аудиторских процедур на конкретном участке бухгалтерского учета в зависимости от специфики видов деятельности организации. Так, для интеграции информации о строительном объекте необходимо предусмотреть процедуры аудита у каждого экономического субъекта в зависимости от выполняемых им функций в процессе строительства, раскрыть в системе проблемы учета, контроля у субъектов строительства.

С этой целью нами был разработан унифицированный Стандарт, отражающий общие положения, а также порядок действий аудитора по проверке деятельности инвестора, заказчика, застройщика и подрядчика в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности в части их совпадения.

Стандарт «Методика проверки субъектов строительства»

Содержание

- 1. Общие положения**
- 2. Сущность внутреннего стандарта**

2.1 Основные источники информации

2.2 Аудит инвестора

2.3 Аудит заказчика

2.4 Аудит застройщика

2.5 Аудит подрядчика

1. Общие положения

Цель разработки стандарта

Целью стандарта является определение действий аудиторской фирмы или аудитора по проверке правильности формирования первоначальной стоимости строительного объекта.

Задачами стандарта являются:

- 1) формулировка основных требований, предъявляемых к изучению и оценке аудитором системы бухгалтерского учета субъектов строительства;
- 2) выражение мнения аудитора о:
 - правильности и эффективности использования целевых средств, направленных на создание объекта строительства;
 - правомерности учета затрат при формировании первоначальной стоимости объекта;
 - использовании целевых средств в соответствии с проектно-сметной документацией.

Настоящая методика проведения аудита у субъектов строительства разработана в соответствии с:

- Гражданским кодексом РФ;
- Налоговым кодексом РФ;
- Положениями по ведению бухгалтерского учета;
- Международными стандартами финансовой отчетности;
- Международными стандартами аудита.

1.1. Необходимость использования стандарта

Необходимость использования стандарта обусловлена:

- определением единых принципов и подходов к проведению аудита;
- установлением минимальных обязательных требований к аудиту субъектов строительства;
- осуществлением внешнего и внутреннего контроля для оценки качества проведенных работ.

1.2. Сфера применения стандарта

Настоящий стандарт может быть использован при:

- комплексной аудиторской проверке;
- при тематической проверке.

1.3. Взаимосвязь с другими стандартами

Стандарт применяется с учетом требований в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.

1.4. Приемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами

Стандарт разработан впервые.

1.5. Срок действия

Стандарт имеет бессрочный характер. Изменения в стандарт вносятся в соответствии с изменениями законодательства.

2. Сущность внутреннего стандарта

2.1. Основные источники информации

Проверка наличия основных источников, необходимых для проведения аудита, а также ответственности за их формирование (таблица 1).

Таблица 1 - Основные источники для проведения аудита инвестиционных активов

Наименование документов, регистров	Субъекты строительства			
	Инвестор	Заказчик	Застройщик	Подрядчик
Титульные списки	X	X		
Акт ввода объекта в эксплуатацию	X	X		
Акт приема-передачи законченного строительством объекта	X	X		
Сводный счет-фактура и акт выполненных работ с приложением: - Договоры с подрядчиками - Акты выполненных работ КС-2 - Справки КС-3	X	X		
Договоры с подрядчиками Акты выполненных работ КС-2 Справки КС-3	X	X		X
Кредитные договоры Договоры займа Справки- расчеты процентов по кредитам и займам, полученным на строительство объекта. Проверка целевого учета процентов по каждому объекту строительства	X	X		
Акты контрольного обмера объектов	X	X		X
Журнал учета выполненных работ (типовая форма КС-6), который ведет начальник участка (производитель работ) по каждому строящемуся объекту; первичные документы (требования на отпуск материалов, товарно-транспортные накладные,- наряды на работы и др.); накопительные ведомости				X
Договор аренды земельного участка	X	X	X	
Свидетельство на право собственности земельного участка			X	

В таблице 1 показана взаимосвязь используемых документов для каждого участника строительства, причем один и тот же документ используется как «исполнителем» работ, так и «заказчиком».

2.2. Аудит инвестора

Аудитор должен проверить правильность формирования первоначальной стоимости законченного строительством объекта, подлежащего признанию в качестве актива у инвестора. При этом проверяется сводный счет-фактура и акт, переданный заказчиком с приложением договоров, актов выполненных работ (формы КС-2), справок формы КС-3.

2.2.1. Основное средство, подлежащее признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости.

Элементами себестоимости объекта основных средств являются любые прямые затраты на приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия (п.16,17 МСФО 16 «Основные средства»).

Прямые затраты включают:

- затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению, содержащемуся в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;
- затраты на подготовку площадки;
- первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;
- затраты на установку и монтаж;
- затраты на проверку надлежащего функционирования актива и приведения его в рабочее состояние;
- выплаты за оказанные профессиональные услуги.

2.2.2. Аудитор должен выяснить, за счет каких средств производилось

финансирование строительства объекта (Рисунок 1).



Рисунок 1 - Источники финансирования объектов строительства

Необходимо учитывать, что к деятельности по подготовке актива также относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая, например, как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства (п.19 МСФО 23).

Капитализация затрат по займам должна прекращаться, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или к продаже. "Практически полное завершение работ" означает, что, возможно, еще продолжается повседневная административная работа и осуществляются незначительные доработки актива, но, с точки зрения капитализации затрат по займам, это не мешает окончанию

работ над активом в срок.

2.2.3. Проверить, своевременно ли вводится в эксплуатацию законченный объект строительства.

2.3. Аудит заказчика

В период строительства.

2.3.1. Проверить наличие проектной и сметной документации на объект строительства, наличие разрешения на строительство, договора аренды земельного участка.

2.3.2. Проанализировать договоры подряда на выполняемые работы, акты выполненных работ (формы КС-2), справки о стоимости выполненных работ и затрат (формы КС-3).

2.3.3. Установить своевременность учета затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аудитору следует проверить:

- достоверность данных о фактическом объеме выполненных работ, которые оплачены или приняты к оплате;
- включение в акты приемки ранее принятых и оплаченных работ или работ, выполненных другими строительными организациями, или силами заказчика;
- осуществление перерасчетов в тех случаях, когда на построенном объекте была проведена замена строительных материалов, сокращение объема и изменение способов выполнения строительно-монтажных работ против сметы, что повело к снижению (повышению) стоимости строительства;
- предъявление и оплату подрядчиком счетов за отпущенные ему заказчиком материалы, оборудование, выполненные заказчиком работы и другие услуги, своевременность оплаты заказчиком счета подрядчика за выполненные работы.

Обязательно проверяется, предъявлялись ли заказчиком претензии и взыскивались ли штрафы с подрядчика:

- за невыполнение планов строительного-монтажных работ;
- за несоблюдение сроков строительства и несвоевременный ввод в эксплуатацию законченных объектов;
- за несвоевременное устранение дефектов и недоделок;
- не было ли случаев необоснованного возврата подрядчику взысканных с него штрафов, пени и неустоек.

При завершении строительства.

Проверить:

- сводный счет-фактуру;
- акт, переданный инвестору;
- приложенные договоры;
- акты выполненных работ (формы КС-2);
- справки формы КС-3.

2.4. Аудит застройщика

2.4.1. При условии права собственности на земельный участок проверяются:

- своевременность отражения участка на счете 01 «Основные средства»;
- правильность начисления земельного налога;
- своевременность отражения на счетах бухгалтерского учета исчисленного земельного налога.

2.4.2. При условии аренды земельного участка аудитор проверяет:

- наличие договора аренды;
- акта приема-передачи на участок.

2.4.3. Проверяется правильность и своевременность начисления арендной платы по участку, переданному в аренду инвестору (заказчику).

2.5. Аудит подрядчика

2.5.1. Проверка договоров, проектно-сметной документации.

На каждый строящийся объект проверка:

- наличия договоров подряда с заказчиком;
- проектно- технической документации;
- смет, в которых должны быть указаны объем работ, полная сметная стоимость объекта строительства, а также сроки начала и окончания работ.

Эффективность строительных работ во многом зависит от своевременного и полного выполнения своих обязательств заказчиком. Поэтому нужно проверить, своевременно ли заказчик передал подрядчику:

- проектно-сметную документацию;
- чертежи на монтаж оборудования;
- оборудование для монтажа;
- строительные материалы;
- конструкции и детали.

2.5.2. Проверка учета выручки.

Проверка своевременности отражения в учете актов выполненных работ.

Аудитор должен учитывать, что в соответствии с п. 11 МСФО 11 выручка по договору включает:

- первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре;
- отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи, при условии, что существует вероятность получения выручки и суммы отклонений могут быть надежно оценены.

2.5.3. Проверка соблюдения законности и обоснованности затрат.

Проверка состава производственных затрат. Обоснованность и законность затрат следует проверять по каждой статье:

- материалы;
- основная заработная плата рабочих;
- расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов;
- прочие прямые затраты;

- накладные расходы.

Необходимо установить:

- соответствие затрат источникам финансирования,
- соблюдение законности по произведенным расходам,
- правильность и своевременность отражения их на счетах бухгалтерского учета с учетом способа строительства.

Для этого используют данные отчетности, синтетического и аналитического учета.

К затратам, непосредственно связанным с определенным договором (п. п. 16, 17 МСФО 11), относятся:

- затраты на оплату труда строителей, включая контроль на строительной площадке;
- стоимость материалов, использованных при строительстве;
- амортизация основных средств, используемых при выполнении условий договора;
- затраты на перемещение основных средств и материалов на строительную площадку и с нее;
- затраты на аренду основных средств;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
- предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантированного объема работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание;
- претензии третьих лиц.

Указанные затраты могут быть уменьшены на сумму случайного дохода, который не включается в выручку по договору, например, дохода от продажи излишка материалов или выбытия основных средств по завершении исполнения договора.

Более подробно рассматриваются мероприятия аудита по вышеуказанным затратам:

2.5.3.1. Проверка списания материалов

Проверка обоснованности затрат на материалы начинается с анализа их по данным отчетных форм № М-29 «Отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с производственными нормами». При проверке затрат материалов следует иметь в виду, что в их состав должны быть включены материалы, использованные на завершенные и незавершенные объекты, на исправление брака и устранение дефектов в строительных конструкциях. Изучая данные формы № М-29, нужно убедиться, не показываются ли в них израсходованные материалы в пределах норм вместо фактического расхода.

Это нарушение дает возможность скрыть допущенный перерасход материалов, либо создать излишки неучтенных материалов за счет достигнутой экономии или неполного отпуска материалов на производство. Чтобы определить, к чему привело названное нарушение, необходимо провести инвентаризацию, либо воспользоваться ее материалами, если она была проведена ранее (годовая инвентаризация, при смене материально-ответственных лиц и в других случаях).

Аудитору следует помнить, что по отклонениям от норм, показанным в отчете по форме № М-29, нельзя дать полную оценку обоснованности списания материалов по той причине, что оно сделано на фактически выполненный объем работ, который иногда завышается. Поэтому нужно проверить правильность показанного объема выполненной работы. Эту проверку проводят, сравнивая объем работы, показанный в отчетах по форме № М-29, с объемом работ:

- в актах формы № 2;
- в нарядах, выданных рабочим;
- в сменных рапортах машинистов;
- в журналах производителей работ;
- в счетах, предъявленных заказчику за выполненный объем работы.

Кроме того, объем работ в отчетах по форме № М-29 нужно сопоставить с объектом, приведенным в проектно-сметной документации по видам работ (рисунок 2). Если эти сопоставления не позволяют дать полную оценку обоснованности списания материалов, то необходимо провести контрольные обмеры. В зависимости от необходимости делают контрольные обмеры либо всего объекта, либо по конструктивным элементам, либо по видам работ. При установлении завышенного объема (приписок), проверяющий должен подсчитать количество и стоимость материалов, списанных на завышенный объем. По некоторым материалам и оборудованию (шифер, оконные переплеты, ванны и др.) фактический их расход целесообразно подсчитать на построенном объекте и сопоставить его с количеством, которое списано на производство.

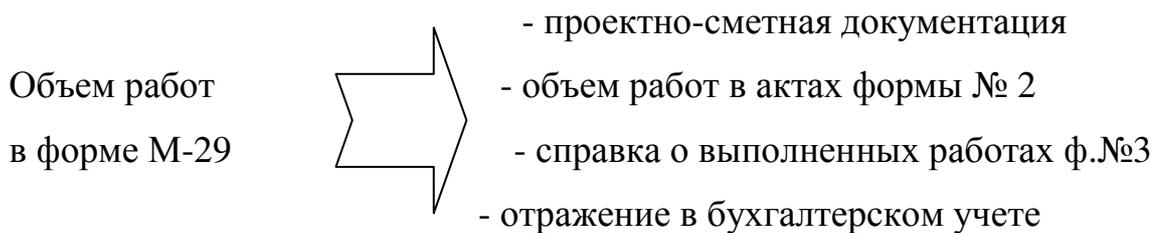


Рисунок 2 - Сопоставление объемов работ в отчетах

Если на проверяемом объекте допущен перерасход по материалам открытого хранения, нужно проверить, есть ли разрешение руководителя на их списание и в какой мере оно обосновано. Подобные случаи тщательно проверяют, при этом отдельно изучают объяснения материально-ответственных лиц по поводу перерасхода материалов открытого хранения.

В процессе аудита нужно проверить, обеспечивается ли количественная и качественная приемка материалов, завезенных на строительную площадку; нет ли случаев, что недогрузки материалов, понижение их качества, оформленные

надлежащими актами в установленные сроки, не оформляются, а впоследствии эти потери списываются на затраты строительства.

При перерасходе материалов нужно обратить внимание и на транспортные расходы. Перерасход образуется, как правило, в результате перевозки материалов на расстояния, превышающие средние расстояния, предусмотренные сметами. Установив превышение расстояния, массу перевезенных грузов и пользуясь тарифами на перевозку грузов автотранспортом, определяют сумму удорожания доставки.

Перерасход вызывает завышение цен на материалы поставщиками. Поэтому следует тщательно проверить правильность цен в счетах поставщиков. Одной из причин перерасхода является замена материалов, предусмотренных в смете, более дорогостоящими. При установлении таких замен нужно по каждому случаю определить сумму перерасхода.

Проверяется, полностью ли предъявлены заказчику стоимость использованных материалов, а также дополнительные затраты по доставке материалов на объект, по удорожанию материальных ресурсов в связи с изменениями цен и тарифов и т.д.

При использовании на объекте давальческих материалов заказчика, аудитор проверяет отражение давальческих материалов заказчика на забалансовом счете подрядчика.

По мере использования материалов при строительстве подрядчик списывает их стоимость с забалансового учета и представляет заказчику акт на списание. На основании этого акта заказчик включает стоимость использованных при строительстве материалов в состав капитальных затрат по статье «Строительно-монтажные работы».

При проверке следует обратить внимание, не включена ли стоимость давальческих материалов заказчика в акты приемки выполненных работ (форма № КС-2) (рисунок 3).



Рисунок 3- Учет давальческих материалов

Для проверки обоснованности списания материалов аудитор перед началом проверки должен установить, каким способом ведется строительство объекта: подрядным или хозяйственным.

2.5.3.2. Аудит расходов на заработную плату.

До начала проверки правильности и обоснованности начисленной заработной платы по нарядам и ведомостям необходимо проверить:

- обоснованность применяемых норм выработки;
- соответствие норм техническому состоянию производства;
- выполнение порядка пересмотра норм выработки и расценок;
- кем и когда установлены действующие нормы.

При проверке обоснованности начисленной по нарядам заработной платы необходимо убедиться в достоверности объема выполненных работ, отраженных в нарядах. Для этого:

- объем работ, показанный в нарядах, сопоставить с объемом, подлежащим выполнению согласно рабочим чертежам, с действительно выполненными работами по данным журналов учета работ и актов приемки выполненной работы;
- сумму заработной платы по наряду, который выполняла бригада, сопоставляют с суммой начисленной заработной платы по сдельным расценкам членам бригады.

Проверить обоснованность следующих доплат:

- за выполнение тяжёлых и особо тяжелых работ с вредными и особо вредными условиями труда: установить, правильно ли выполненные работы отнесены к данной категории;
- за сверхурочные часы и чем они вызваны;
- рабочим, командированным для выполнения монтажных и наладочных работ;
- за работу в ночное время.

По доплатам за работу в сверхурочные часы по каждому случаю следует установить, действительно ли были чрезвычайные обстоятельства, при которых разрешается назначать работу в сверхурочное время.

Устанавливается правильность оплаты листков о простоях, если они допущены не по вине рабочих.

По актам о браке, подлежащем исправлению рабочим, его допустившим, проверяют правильность оплаты работы по исправлению брака. Кроме того, по названным потерям нужно по каждому случаю установить, приняты ли надлежащие меры по их предупреждению в будущем.

2.5.3.3. Проверка накладных расходов.

При аудите проверяется, составлена ли организацией в соответствии с п.5.6 МДС 81-33.2004 смета накладных расходов на планируемый период по основному и подсобно-вспомогательному производству в размерах,

определяемых по принятой организацией методике их распределения по объектам.

Смета должна составляться по всем статьям накладных расходов, включенным в перечень статей затрат, в целях сопоставления сметной величины с фактическими расходами.

Перечень статей затрат накладных расходов в строительстве приведен в Приложении 6 к МДС 81-33.2004.

Отдельные виды расходов, включаемых в накладные расходы в пределах установленных норм, рассчитываемых от объемных показателей (на представительские расходы, рекламу), определяются в установленном порядке в целом по строительной организации с последующим распределением лимита по структурным подразделениям.

При аудите проверяется правильность распределения накладных расходов по объектам учета в соответствии с принятыми учетной политикой методами их распределения.

Поскольку накладные расходы являются комплексной статьей затрат, то при их проверке аудиторами используются приемы, применяемые при аудите соответствующих участков бухгалтерского учета согласно действующей группировке затрат по их элементам:

- материальным ресурсам;
- расходам на оплату труда и отчислениям на социальные нужды;
- амортизационным отчислениям;
- прочим затратам.

2.5.3.4. Затраты, которые могут быть отнесены к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на отдельные договоры (п. 16, 18 МСФО 11), следующие:

- страховые платежи;
- затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не

связаны непосредственно с отдельным договором;

- накладные строительные расходы.

Указанные затраты распределяются с использованием систематических и целесообразных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение затрат основано на нормальном темпе выполнения строительных работ. Накладные строительные расходы включают такие затраты как затраты на подготовку и обработку ведомостей заработной платы строительного персонала. В затраты, которые могут быть отнесены к строительной деятельности в целом и распределены на отдельные договоры, также включают затраты по займам.

Порядок распределения затрат на отдельные договоры должен быть закреплен в Учетной политике предприятия.

Более подробно необходимо остановиться на проверке затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

Источниками аудита являются:

- смета расходов на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов;
- отчеты о механизации строительства и использовании строительных машин (типовая форма № 1-нт);
- сменные рапорты о работе машин (типовая форма № эм-1);
- путевые листы строительных машин;
- декадные рапорты о работе строительных машин;
- журналы учета работы строительных машин (типовая форма № эм-4);
- первичные документы и регистры бухгалтерского учета.

Применяемые способы проверки зависят от формы оплаты работ, выполненных машинами:

- за фактический объем (по актам типовой формы № 2-в);
- за машино-смену (на арендных началах).

Значительно больше внимания аудиторы следует уделить проверке рассматриваемых расходов при оплате работы машин за машино-смену, в частности, установить:

- осуществляется ли действенный контроль за работой машин;
- загружаются ли они полностью работой;
- правильно ли установлена в договоре оплата за машино-смену.

Проверку обоснованности и правильности затрат следует проводить по таким видам текущих расходов:

- основная заработная плата рабочих, занятых управлением и обслуживанием машин и механизмов;
- электроэнергия, топливо, горючее, смазочные, обтирочные и прочие вспомогательные материалы;
- амортизация строительных машин и механизмов, техническое обслуживание и текущий ремонт;
- арендная плата за строительные машины и механизмы;
- прочие расходы.

Фактические расходы по видам сравнивают с суммами по смете, а по статьям, по которым допущен перерасход, устанавливают их причины и виновных.

Важно проверить:

- установлены ли технически обоснованные нормы расхода топлива, горючего, смазочных и других материалов и как обеспечивается их соблюдение;
- полностью ли оприходованы и правильно ли оценены материалы, которые получили от разборки временных приспособлений и устройств, возведенных для установки строительных машин и механизмов.

Проверку правильности и обоснованности прочих прямых затрат нужно проводить по расходам на перевозку материалов и перемещению грунта внутри зоны строительства собственным и строительным транспортом.

С целью установления приписок при проверке устанавливают:

- правильность применения тарифов за перевозки,
- отражение расходов по отчетным периодам и их отнесение на данную статью,
- объем перевезенных материалов и перемещенного грунта.

2.5.3.5. Другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора, могут включать некоторые общие управленческие затраты и затраты на разработки (п. 16, 19 МСФО 11).

Аудитору необходимо учитывать, что в п. 20 МСФО 11 указаны затраты, которые не могут быть отнесены к договорной деятельности или распределены на отдельный договор, т.е. должны быть исключены из затрат по договору на строительство. Такие затраты включают:

- общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;
- затраты по продаже;
- затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором;
- амортизацию простаивающих основных средств (не используемых при выполнении определенного договора).

2.5.4. Аудитор проверяет по каждому объекту объем незавершенного строительства по данным учета, а также проводит его инвентаризацию.

2.5.5. Проверка правильности формирования финансового результата по объекту строительства.

По нашему мнению, схему проверки формирования стоимости строительного объекта на любой момент времени можно представить в следующем виде (рисунок 4).

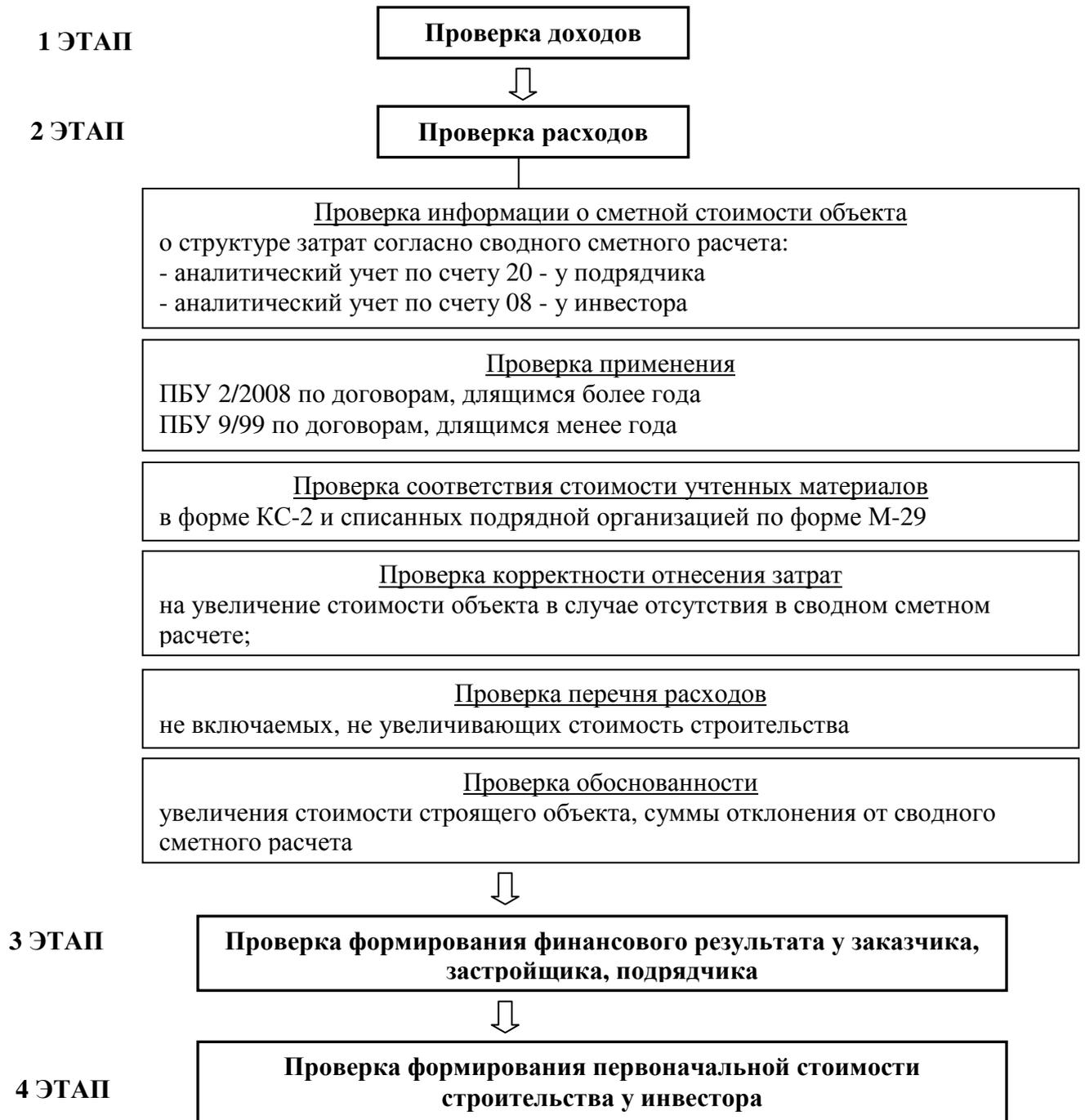


Рисунок 4 - Алгоритм методики аудита формирования стоимости
строительного объекта

Мы можем сделать вывод, что инвестор более всех других участников заинтересован в качественном аудите субъектов строительства, участвующих в

создании одного объекта, для решения конечной задачи - формирования обоснованной первоначальной стоимости объекта строительства.

По окончании аудиторской проверки анализируются выявленные ошибки, уточняется их влияние на бухгалтерскую отчетность (Приложение 1 к стандарту). Выявляемые налоговыми органами в ходе проверок схемы ухода от налогов, применяемые строительными организациями представлены в приложении 2 к стандарту.

Вывод. Многие ученые и специалисты – экономисты всегда говорили о необходимости организации внутреннего контроля, обращая внимание на существенные убытки, которые может нести предприятие при отсутствии должного внутреннего контроля. Поскольку согласно Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» все компании обязаны осуществлять внутренний контроль за ведением бухгалтерского учета, то для интеграции информации о строительном объекте необходимо предусмотреть процедуры аудита за один временной период у каждого экономического субъекта в зависимости от выполняемых им функций в процессе строительства, раскрыть в системе проблемы учета, контроля у субъектов строительства.

С этой целью нами был разработан унифицированный Стандарт, представляющий собой методику проведения аудита по проверке деятельности инвестора, заказчика, застройщика и подрядчика в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности в части их совпадения, который может быть использован аудиторами, ревизорами, налоговыми специалистами и другими контролерами.

Заключение

В сегодняшних условиях возрастают роль и значение контроля в строительных организациях, поскольку финансовые кризисы последних десятилетий в значительной мере влияют на строительную сферу деятельности.

В процессе исследования нами были рассмотрены цели, задачи и функции четырех субъектов строительства: инвестора, заказчика, застройщика, подрядчика. На основе систематизации всех видов договоров, которые могут заключаться между участниками строительного процесса, раскрыта экономическая и правовая сущность договоров, раскрываемых не только в нормативно-законодательных актах, но и арбитражной практике.

Отсутствие в действующем законодательстве единой системы заключаемых между субъектами строительства договоров свидетельствует о том, что системный подход получения информации участниками строительства отсутствует и приводит к необходимости разработки договоров, определяющих функции и полномочия сторон.

И как следствие, разработанные договоры оказывают существенное влияние на ведение бухгалтерского и налогового учета затрат участниками строительного производства. Из анализа заключенных договоров необходимо определять функции участников и схему, по которой реализуется инвестиционный проект для правильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций всех участников строительного процесса и, как следствие, исключение ошибок в налоговом учете.

Поскольку, обязательным элементом договора является стоимость выполняемых работ, то одним из важных проблемных вопросов, который был нами исследован, является рассмотрение стоимости строительства с точки зрения формирования конечной стоимости строительного объекта у инвестора, а информация по затратам, включаемым в первоначальную стоимость

строительного объекта, формируется у заказчика, застройщика, подрядчика. Как показывают результаты исследований, в нормативных документах отсутствует единый подход к формированию инвентарной стоимости объекта; сметная стоимость строительства и стоимость объекта, формируемая по данным бухгалтерского учета, не являются одинаковыми.

В диссертационной работе нами был рассмотрен порядок учета затрат по строящемуся объекту у всех четырех субъектов строительства. Закрепленный законодателем порядок учета у предприятий строительной отрасли не позволяет формировать по данным бухгалтерского учета стоимость строящегося объекта на любой момент строительства и получать данные, необходимые для принятия своевременных управленческих решений и, как следствие, проводить анализ и контроль затрат, которые сформированы на любом этапе строительства.

Интеграция информации о фактически сформированных затратах, любым из субъектов строительства, включаемых в первоначальную стоимость строительного объекта, позволит инвестору достоверно оценить затраты на любом этапе строительства, оценить эффективность использования вложенных инвестиций, выявить отклонения между сметной стоимостью строительства и первоначальной стоимостью объекта.

Автор предлагает объединить данные о себестоимости объекта по интегрированной цепочке: инвестор- заказчик- застройщик - подрядчик. При этом автором учитывается тот факт, что каждое звено цепочки формирует добавленную стоимость, которая, кроме всего прочего, предполагает не только собственно затраты, но и прибыльность каждого звена. Исходя из того, что каждый экономический субъект является отдельным юридическим лицом, у которого может быть проведен аудит, то проверить обоснованность фактических затрат по объекту в целом можно только по документам, представленным нижестоящим звеном цепочки (например, подрядчиком заказчику)

вышестоящему звену (заказчиком инвестору) и как вариант, сопоставить со сметой.

И, наконец, в связи с тем, что стоимость объекта формируется из затрат, нами был систематизирован порядок учета и варианты распределения косвенных и накладных расходов в соответствии с национальными и международными стандартами бухгалтерского учета, который должен находить отражение в учетной политике.

Поскольку контроль занимает ведущее место не только при проверке формирования стоимости строительного объекта участниками строительной сферы контролирующими органами, но и в управленческой деятельности организаций, то в ходе исследования мы рассмотрели виды контроля в исторической последовательности и в зависимости от цели и задач, которые решались в тот или иной период времени.

Выявлены основные отличия и аналогии в ходе сравнительного анализа всех видов контроля, используемых при проверке правильности формирования стоимости объекта. Даны авторские уточнения понятий «контроль», «ревизия», «внутренний аудит», включающие цели проверки и позволяющие получать экономические выгоды юридическими лицами, а также принимать своевременные управленческие решения.

Поскольку внутренний контроль за ведением бухгалтерского учета обязаны осуществлять все компании, согласно Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», то для интеграции информации о строительном объекте необходимо предусмотреть процедуры аудита за один временной период у каждого экономического субъекта в зависимости от выполняемых им функций в процессе строительства, раскрыть в системе проблемы учета, контроля у субъектов строительства.

В процессе исследования нами были структурированы сегменты аудита проверки в разрезе проводимых процедур каждым субъектом строительства и

источников информации, необходимых аудитору для принятия объективного решения о достоверности формирования стоимости строительного объекта – конечной цели процесса строительства.

Основывая свои исследования на том, что федеральные аудиторские стандарты требуют планирования аудиторской проверки, нами определены общие направления и детали проведения аудита. При этом федеральные аудиторские стандарты не учитывают отраслевые особенности, в т.ч. строительной сферы и участие при строительстве одного объекта нескольких субъектов, выполняющих разные функции.

Нами сформулированы цели аудита для основных субъектов строительной деятельности, с точки зрения формирования расходов и, как следствие, стоимости строительного объекта.

С этой целью нами был разработан унифицированный Стандарт, представляющий собой методику проведения аудита по проверке деятельности инвестора, заказчика, застройщика и подрядчика в соответствии с российскими и международными стандартами финансовой отчетности в части их совпадения.

Таким образом, разработанный автором унифицированный Стандарт аудита субъектов строительства позволяет внешним и внутренним контролерам осуществлять процедуры проверки не только отдельного субъекта, но, и, собирая аудиторские доказательства, осуществить сверку документов с третьими лицами (другими субъектами, участвующими в строительстве одного объекта).

Резюмируя сказанное, аудитор имеет право запросить информацию у других субъектов, которая подтверждает (не подтверждает) информацию, полученную самим аудитором в ходе аудита, например, подрядчика. Стандарт аудита является средством интеграции процедур проверки и повышает качество проведения аудита и других видов контроля в сфере строительства.

Учитывая сложное экономическое состояние строительной отрасли, несовершенство законодательства регламентирующего учет в строительных

организациях, перспективы дальнейшей разработки темы, учитывая важность и необходимость внутреннего контроля, связаны не только с изучением практических вопросов системы внутреннего контроля, и как следствие, усовершенствованием унифицированного стандарта аудита с учетом арбитражной практики.

Список литературы

1. Адамов Н.А. Основы внутрихозяйственного контроля за сметной стоимостью строительных работ/ Н.А. Адамов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2005. – №3. – ИСС Консультант Плюс.
2. Акимова Е.В. Учет в строительстве / Е.В. Акимова. М.: Налоговый вестник, 2011.– 288 с.
3. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК/ Р.А. Алборов. – 3-е изд. – М.: Дело и сервис, 2004. – 463 с.
4. Андреев В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности: учеб.пособие / В.Д. Андреев. – М.: Экономистъ, 2003. – 208 с.
5. Бежкова Т. Аудиторские проверки показали, что бухгалтеры не хотят применять положения ПБУ 8/2010 / Т. Бежкова //Налоговый учет для бухгалтера. 2012.– № 7. – С. 12–19.
6. Бельских В.Б., Илышева Н.Н. Модель бухгалтерского учета как инструмент управления строительными организациями: международный опыт и российская практика / В.Б. Бельских, Н.Н. Илышева // Международный бухгалтерский учет. – 2010.– № 8.– С. 7 – 16.
7. Бескоровайная С.А. Вопросы сущности и терминологии при исследовании понятий «затраты», «расходы», «издержки» / С.А. Бескоровайная // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2010. – №8.– С. 12–17.
8. Бизнес словарь //www.tolkslovar.ru/k8388.html
9. Богомолов А.М. Бухгалтерская экспертиза / А.М. Богомолов. М.: Гелан, 2000. – 190 с.
10. Бокарева Е.Н., Трифонова А.В. Налогообложение операций при реализации инвестиционных проектов (после принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54) // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации», 2012 №12. – С.13-16.; 2013 №1– С. 23-29.

11. Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2007. – 816 с.
12. Большой юридический словарь.- М.: Инфра-М. А.Я.Сухарев, В.Е. Крутских, А.Я.Сухарева, 2003// dic.academic.ru/dic.nsf/iower/17869
13. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Договоры о выполнении работ и оказании услуг. Книга 3. / М.И. Брагинский, В.В. Витрянский. М.: Статут, 2005. – ИСС Консультант Плюс.
14. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Свод хозяйственных договоров и документооборота предприятий с юридическим, арбитражным и налоговым комментарием. Екб.: Налоги и финансовое право, 2006. Т. 1. 592 с., Т. 2. 592 с.
15. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 24.11.2014)
16. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под ред. М.А. Вахрушиной.– М.: Вузовский учебник, 2007. 320 с.
17. Верещагин С.А. Капитальное строительство и капитальные вложения / С.А. Верещагин //Бухгалтерский бюллетень. – 2007. – №5. – ИСС Консультант Плюс.
18. Верещагин С.А. Капитальное строительство: бухгалтерский учет и налогообложение: практическое руководство / С.А. Верещагин. – М.: Эксмо, 2008. – 204 с.
19. Внутренний аудит в российских компаниях / В. Петров, А. Алексеева, А. Головач // Финансовый директор.– 2004.– №4 – С. 21-25.
20. Годовой отчет – 2012; под общ. ред. В.И. Мещерякова. Международное агентство бухгалтерской информации, 2012. – 704 с.
21. Градостроительный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 29.12.2004 № 190-ФЗ

22. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ
23. Грибков А.Ю. Бухгалтерский учет в строительстве: практическое пособие/ А.Ю. Грибков – М.: Издательство «Омега-Л», 2010 – 426с.
24. Гудков Ф.А. Договоры соинвестирования в строительстве. Правовая природа и налогообложение / Ф.А. Гудков // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – №5 – ИСС Консультант Плюс.
25. Гудков Ф.А. Инвестиции в строительство: коллизии законодательства / Ф.А. Гудков // Налоговая политика и практика. – 2006. - №7. – ИСС Консультант Плюс.
26. Гузов Ю.Н., Савенкова Н.Д. Дью дилидженс: вопросы теории и практики / Ю.Н. Гузов, Н.Д. Савенкова // Аудиторские ведомости. - 2015.- № 7. - С. 56 - 69.
27. Данилевский Ю.А. Проблемы становления аудита в России / Ю.А. Данилевский // Аудитор.- 1999.- № 1-2. – С.15-19.
28. Дементьев А.Ю. Бухгалтерский и налоговый учет застройщиков и заказчиков при осуществлении инвестиционно- строительной деятельности: практическое пособие / А.Ю. Дементьев. – М.: ИНФРА-М, 2007.– 88 с.
29. Дементьев А.Ю. Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве / А.Ю. Дементьев. – СПб: Питер: М: Издательский дом БИНФА, 2008. – 256с.
30. Демина И.Д. Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» / И.Д. Демина // Международный бухгалтерский учет. - 2012.- №12. – С. 2-9.
31. Диркова Е. Учет по договору строительного подряда: от сметы к ПБУ 2/2008 / Е. Диркова // Практическая бухгалтерия. – 2014. - №7. – С. 72–76.

32. Драчева Е.Л., Юликов Л.И. Менеджмент [Электронный ресурс] / Е.Л. Драчева, Л.И. Юликов // Режим доступа: www.bibliotekar.ru/biznes-29/index.htm.
33. Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / А.М. Дубинский; отв. ред. С.В. Запольский. М.: КОНТРАКТ, 2014. – 112 с.
34. Ершова И.В., Ершов А.А. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации / И.В. Ершова, А.А. Ершов. – М: Юриспруденция, 2011. – 280 с.
35. Захарьин В.Р. Учет накладных расходов в подрядных строительных организациях / В.Р. Захарьина // Консультант Бухгалтера. – 2000. – № 11. – ИСС Консультант Плюс
36. Зонова А.В. Сущность бухгалтерских категорий и терминов / А.В. Зонова // Международный бухгалтерский учет. - 2010.- № 17. - С. 11 – 15.
37. Зонова А.В. Сущность бухгалтерских категорий и терминов / А.В. Зонова // Международный бухгалтерский учет. – 2011.– № 1.– С. 16 – 18.
38. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Аудит инвестиционной деятельности / Т.В. Зырянова, Е.В. Манакова // Устойчивое развитие российских регионов: экономическая политика в условиях внешних и внутренних шоков. Сборник материалов XII Международной научно –практической конференции. 17–18 апреля 2015, Екатеринбург, Россия; ФГАОУ ВПО «УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельница». – Екатеринбург: Изд-во УМЦ УПИ. – 2015.– 1597 с. – С. 293 –303.
39. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Аудит как вид контроля экономических субъектов в строительстве: Екатеринбург: Изд-во Уральский институт – филиал РАНХиГС, 2015. 104 с.
40. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Национальные и международные стандарты финансовой отчетности в строительных организациях / Т.В. Зырянова, Е.В. Манакова // Международный бухгалтерский учет.- 2012.- №47.- С. 2-8.

41. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Национальные и международные стандарты / Т.В. Зырянова, Е.В. Манакова. – Екатеринбург : Изд-во Уральский институт – филиал РАНХиГС, 2013. 80 с.
42. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Особенности бухгалтерского учета у субъектов строительной деятельности / Т.В. Зырянова, Е.В. Манакова // Международный бухгалтерский учет. – 2013.– №16.– С. 2–9.
43. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Сравнительный анализ дефиниций строительных организаций в российской и международной практике / Т.В. Зырянова, Е.В. Манакова // Международный бухгалтерский учет. – 2012.– №48. – С. 14-19.
44. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Формирование стоимости строительного объекта в соответствии с национальными стандартами и МСФО / Т.В. Зырянова, Е.В. Манакова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №17. - С. 8-16.
45. Зырянова Т.В., Манакова Е.В. Ценообразование в строительстве / Т.В. Зырянова, Е.В. Манакова // Международный бухгалтерский учет. – 2013.– №33. – С. 2–9.
46. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация методов финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики / Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ: теория и практика. 2007. №9. ИСС Консультант Плюс.
47. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Трансформация методов финансово-хозяйственного контроля в условиях реформирования экономики / Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. №10. ИСС Консультант Плюс.
48. Зюзина И.В. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения у инвесторов / И.В. Зюзина // Строительство: бухгалтерский учет. 2011. №2.С.57 – 70.

49. Ильинова Т.А. Рейтинг ошибок, которые чаще всего выявляют аудиторы в ходе проверок / Т.А. Ильинова // Российский налоговый курьер. – 2012.– №9. – С. 84 –89.
50. Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроля в условиях рыночной экономики / В.А. Кабашкин, В.А. Мышов // Международный бухгалтерский учет. – 2011.– № 13.– С. 36 – 46.
51. Кириченко М. Системы внутреннего контроля. Организационные аспекты построения / М. Кириченко // Финансовая газета. – 2013. –№11. – С. 8–9.
52. Киселев М. Взаимоотношения между заказчиком и инвестором: правовая основа и бухгалтерский учет // Финансовая газета, 2007, №1 ИСС Консультант Плюс.
53. Киселева И. К вам едет внутренний контролер! / И. Киселева // Финансовая газета. – 2011. – №49.
54. Коновалова И.Р., Манакова Е.В. Система учетной информации в строительных организациях / И.Р. Коновалова, Е.В. Манакова //Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №4.– С. 90 – 97.
55. Контроль и ревизия; под ред. проф. М.Ф. Овсийчук.– М.: КНОРУС, 2005. – 11 с.
56. Кочинев Ю.Ю. Аудит. Теория и практика./ Ю.Ю. Кочинев – Издательство: Питер, 2005. – 400 с.
57. Ласковый В.А. Инвестиционный договор в строительстве как самостоятельный тип договора в Российской Федерации / В.А. Ласковый // Право и политика. – 2006. – №5. – ИСС Консультант Плюс.
58. Лекции - Правовое обеспечение профессиональной деятельности - файл Тема 13 Правовое регулирование договорных отношений.doc // <http://gendocs.ru/v4532/?cc=3>
59. Либерман К.А. Должностные инструкции / К.А. Либерман. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2014. – 244 с.

60. Манакова Е.В. Жилищная проблема и опыт ее решения зарубежом // Стабилизация экономического развития Российской Федерации: Сборник материалов III Всероссийской науч.-практ. конференции, Пенза, РИО ПГСХА, 2004. С. 189 – 192 (0,13 п.л.)
61. Манакова Е.В. Критерии определения сбалансированных показателей для строительных организаций // Реформирование системы управления на современном предприятии: Сборник материалов VIII Международной науч.-практ. конференции, Пенза, РИО ПГСХА, 2008. С.156 – 157 (0,06 п.л.).
62. Манакова Е.В. Стратегический управленческий учет в строительстве// Стабилизация экономического развития Российской Федерации: Сборник статей VI Международной науч.-практ. конференции, Пенза, РИО ПГСХА, 2007. С. 182 – 184 (0,13 п.л.).
63. Маринова Е. Налогообложение целевых средств / Е. Маринова //Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2006. – № 40. – ИСС Консультант Плюс.
64. МДС 81.35 – 2004 Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации, утверждено Постановлением Госстроя России от 05.03.2004 №15/1
65. МДС 81-4.99 Постановление Госстроя РФ от 17.12.1999 № 76 «Об утверждении Методических указаний по определению величины накладных расходов в строительстве»
66. Международные бухгалтерские термины: толковый словарь на англ. языке – СПб.: КАРО, L.: LessonsProfessionalPublishing, 2006. – 240 с.
67. Международный стандарт аудита МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru>
68. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы».

69. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» [Электронный ресурс]. Учеб. пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров. URL: <http://www.accountingreform.ru>.

70. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

71. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», утв. Приказом Минфина России от 21.01.2015 N 9н

72. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»

73. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»

74. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

75. Мякина О.И. Пять ошибок по налогу на прибыль, которые часто выявляют аудиторы / О.И. Мякина // Российский налоговый курьер. – 2012. – №5.– С. 58 –62.

76. Налог на добавленную стоимость: сложные вопросы из практики налогового консультирования (Брызгалин А.В., Федорова О.С., Вятчинова Т.И., Королева М.В., Ильиных Д.А., Артемьева Ю.А., Гринемаер Е.А., Метелев С.Е., Нагибнева Ю.О., Грачева М.В.) // Налоги и финансовое право, 2012. – №7. – С. 26 - 176, 245 - 255.

77. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31.07.1998 №146-ФЗ

78. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05.08.2000 №117-ФЗ.

79. Новинский Д. Строительная смета и налог на прибыль: отнесение расходов в уменьшение налоговой базы / Д. Новинский // Налоговый учет для бухгалтера. – 2010. – № 11.– С. 51 - 63.

80. О деловой активности в строительстве в 1 квартале 2013 года// www.gks.ru

81. Основные показатели инвестиционной и строительной деятельности в РФ. 2014 // www.gks.ru

82. Остаев Г.Я., Адамайтис Л.А. Информационная система как база управленческих решений / Г.Я. Остаев, Л.А. Адамайтис // В сборнике: Теория и практика – устойчивому развитию агропромышленного комплекса материалы Всероссийской научно-практической конференции. Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2015. – С. 302-308.

83. Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Галлямова Т.Р. Формирования и стандартизация внутреннего аудита в коммерческих организациях / Г.Я. Остаев, С. Р. Концевая, Т.Р. Галлямова // Международный бухгалтерский учет.– 2012.– №45. – С.49-55.

84. Остаев Г.Я., Концевой Г.Р. Организация внутреннего аудита учета имущества, не принадлежащего организации на праве собственности / Г.Я. Остаев, Г.Р. Концевой // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2015.– № 2 (43). – С. 73-84.

85. Остаев Г.Я., Концевой Г.Р., Алборов А.А. Особенности бюджетирования в управленческом учете / Г.Я. Остаев, Г. Р. Концевой, А.А. Алборов// В сборнике: Теория и практика – устойчивому развитию агропромышленного комплекса материалы Всероссийской научно-практической конференции. Министерство сельского хозяйства Российской Федерации, Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, 2015. – С. 308–312.

86. Панкова С.В. Международные стандарты аудита [Текст]: учебник / С.В. Панкова, Н.И. Панкова.– 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 288 с.

87. Панкова С.В. О необходимости понимания требований стандартов аудиторской деятельности руководством аудируемого лица / С.В. Панкова // Международный бухгалтерский учет.– 2015.– N 23.– С. 47 – 59.

88. Панкова С.В. Проблемы систематизации требований к бухгалтерскому учету / С.В. Панкова // Международный бухгалтерский учет.– 2014. – № 40. – С. 2 - 9.

89. ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ИСС Консультант Плюс

90. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» ИСС Консультант Плюс

91. ПБУ 9/99 «Доходы организации» ИСС Консультант Плюс

92. ПБУ 10/99 «Расходы организации» (ПБУ 10/99) ИСС Консультант Плюс

93. ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» ИСС Консультант Плюс

94. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» ИСС Консультант Плюс

95. Письмо Госстроя России «О страховании рисков при лицензировании строительных работ» от 15.04.1997 № БЕ-19-19/7

96. Письмо Госстроя РФ «О Методических рекомендациях о порядке применения нормативов накладных расходов в строительстве» от 18.10.1993 № 12-248 (ред. от 13.11.1996)

97. Письмо Минстроя РФ от 30.10.1992 № БФ-907/12 (ред. от 13.11.1996) «О Методических рекомендациях по расчету величины накладных расходов при определении стоимости строительной продукции»

98. Письмо Минфина России «О правомерности отнесения к числу расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, затрат по страхованию имущества (основного средства), предназначенного для передачи в

лизинг, понесенных до ввода объекта в эксплуатацию» от 11.05.2006 №03-03-04/1/440

99. Письмо Минфина России от 06.02.2015 № 07-04-06/5027 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год»

100. Письмо Минфина России от 18.05.2006 №07-05-03/02 «Об отражении в бухгалтерском учете расходов застройщика, связанных с возведением объектов строительства, в том числе объектов долевого строительства»

101. Письмо Минфина России от 30.12.1993 №160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций в капитальное строительство»

102. Письмо Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2007 год»

103. Положение о Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ утверждено распоряжением Президента РФ от 4 февраля 1994 г. № 54-рп // САПП РФ. 1994. № 7. Ст. 438.

104. Попов А. Контролер изнутри / А. Попов // Финансы. – 2005. – № 14(104) – ИСС Консультант Плюс.

105. Постановление Госстроя РФ «Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве» от 12.01.2004 № 6

106. Постановление Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 № 54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» // Вестник ВАС РФ.– 2011. – № 9, сентябрь.

107. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»

108. Постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации».

109. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 №66н (ред. от 06.04.2015)

110. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»

111. Проект Федерального закона «О налоговом консультировании» № 529626-6

112. Прохоров И.В. Сущность и роль аудиторских услуг в рыночной экономике / И.В. Прохоров // Аудитор. – 2012.– № 12.– С. 35 – 40.

113. Рабинович А. Бухгалтерская отчетность. Рекомендации Минфина России / А. Рабинович // Финансовая газета.– 2015. – № 14.– С. 8 – 9.

114. Рабинович А. Бухгалтерская отчетность. Рекомендации Минфина России / А. Рабинович// Финансовая газета. – 2015.– № 15.– С. 8 – 9.

115. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева, ИНФРА-М, 2006.

116. Расследование преступлений в сфере налогообложения: метод. пособие. – М., 2011. – 148 с.

117. Регионы России. Социально-экономические показатели, 2014// www.gks.ru

118. Российский статистический ежегодник, 2012// www.gks.ru

119. Россия 2014: Стат.справочник/ Росстат. – М., 2014.– 62с. // www.gks.ru

120. Россия 2015: Стат. справочник/ Росстат. – М., 2015.– 62с. // www.gks.ru

121. Ростошинский А.М. Классификация инвестиционного договора и закон о размещении заказов / А.М. Ростошинский // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – №1. – С.23-29.
122. Савицкая Г.В. Договор –хамелеон / Г.В. Савицкая// Налоговые споры. – 2006. – №4. – ИСС Консультант Плюс.
123. Семенихин В.В. Строительство / В.В. Семенихин. – М.: Налоговый вестник, 2012. – 304 с.
124. Семенов В.М., Набиев Р.А. Финансы строительных организаций / В.М. Семенов, Р.А. Набиев – М.: Финансы и статистика, 2004.– 384 с.
125. Серебрякова Т.Ю. Сущность и задачи внутреннего аудита / Т.Ю. Серебрякова // Аудиторские ведомости. – 2008.– № 11. – ИСС Консультант Плюс.
126. Слободняк И.А., Ларюнина Е.В. Стандарты аудиторской деятельности как результат ее стандартизации / И.А. Слободняк, Е.В. Ларюнина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 37.– С. 32 - 43.
127. Слободняк И.А., Таровых А.О. К вопросу о сущности категории «эффективность» / И.А. Слободняк, А.О. Таровых // Международный бухгалтерский учет. –2014.– № 18.– С. 59 – 67.
128. Слободняк И.А., Таровых А.О. К вопросу о сущности категории «эффективность» / И.А. Слободняк, А.О. Таровых // Международный бухгалтерский учет. –2014.– № 19. – С. 56 – 63.
129. Словарь – экономики.ру // www.slovar-ekonomiki.ru
130. Словарь иностранных слов – 15-е изд., испр., – М.: Русский язык, 1988. – 608 с.
131. Словарь терминов // www.economicportal.ru
132. Сокол П.В. Защита прав инвесторов при инвестировании в строительство / П.В. Сокол // Право и экономика. - 2004.– № 10– ИСС Консультант Плюс.

133. Соколов Б.Н. Внутренний контроль и аудит на российских предприятиях / Б.Н. Соколов // Аудит и налогообложение. – 2008.– №11.– С.26.
134. Соколов П. Капитальное строительство: правовые и учетно-налоговые проблемы / П. Соколов // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007.– №36.
135. Соколов П. Мошенничество в строительных организациях основано на отсутствии жесткого контроля за расходными материалами / П. Соколов // Российский налоговый курьер. – 2012. – №21. – ИСС Консультант Плюс.
136. Соколов П. Особенности аудита строительных организаций: аудит накладных расходов в строительстве / П. Соколов // Финансовая газета. – 1999. – №5. – ИСС Консультант Плюс.
137. Соколов П. Расходы на содержание застройщиков и заказчиков / П. Соколов // Аудит и налогообложение. – 2007.– №8. – ИСС Консультант Плюс.
138. Соколов С.П. Капитальное строительство: правовое регулирование, учет, налогообложение / С.П. Соколов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2007.– №1. – ИСС Консультант Плюс.
139. Соколов С.П. Особенности учета заказчиком капитальных затрат по организации строительства / С.П. Соколов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2006. – №3. – ИСС Консультант Плюс.
140. Соколов С.П. Стоимость капитального строительства: правовые, учетные, налоговые аспекты / С.П. Соколов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2007.– № 4. – ИСС Консультант Плюс.
141. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Аудит в России XX века / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 2005. – №4. – ИСС Консультант Плюс.
142. Соснаускене О.И., Клокова А.В., Тихонова Е.П. Справочник бухгалтера по расходам / О.И. Соснаускене, А.В. Клокова, Е.П. Тихонова // Горячая линия бухгалтера. – 2006. – № 17-18. – ИСС Консультант Плюс.
143. Соцуру Л.В. Договор и закон в строительстве / Л.В. Соцуру // Правовые вопросы строительства. – 2007. – №1. – ИСС Консультант Плюс.

144. Строительство в России, Стат.справочник. Росстат, 2014 // www.gks.ru
145. Тимонина И.И. Рекомендации Минфина по составлению бухгалтерской отчетности за 2014 год / И.Р. Тимонина // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015.– № 3.– С. 35 – 51.
146. Ткаченко Ю.А., Чижова Е.Н. Организация системы внутреннего контроля как элемент управления фирмой / Ю.А. Ткаченко, Е.Н. Чижова. Белгород: БГТУ им. В.Г. Шухова, 2005. – С. 50-55.
147. Толковый словарь русского языка: В 4 т. / Под ред. Д.Н. Ушакова. – М.: Советская энциклопедия; ОГИЗ, 1935 - 1940.
148. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора»
149. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ
150. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 21.07.2014)
151. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12. 2008 № 307-ФЗ
152. Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.02.1999 №39-ФЗ
153. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 05.05.2014)
154. Философский словарь: Сост. И.Т Фролов. – М.: Политиздат, 1991. – 470 с.
155. Финансовый менеджмент. Новый англо-русский толковый словарь; под общ.ред. Ю.Н. Маляревской и М.А. Сторчевого. – СПб.: Экономическая школа, 2004.– 496 с.

156. Хан Д. Планирование и контроль: Концепция контроллинга / Д. Хан. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 32 с.
157. Чая В.Т., Рамазанова Р.Б. Договоры подряда в строительстве: аудит расходов / В.Т. Чая, Р.Б. Рамазанова // Аудиторские ведомости. – 2008. – №10. – ИСС Консультант Плюс.
158. Чиков С.В. Особенности подготовки годовой бухгалтерской отчетности заказчиками строительства / С.В. Чиков // Бухгалтерский бюллетень. – 2006. – №1. – ИСС Консультант Плюс.
159. Шалаева Л.В. Основы классификации затрат в системе стратегического управленческого учета / Л.В. Шалаева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 23.– С. 34-45.
160. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле / А.А. Шпиг– М.: Экономика, 1982. – 232 с.
161. Экономика строительства/ Ю.Ф. Симионов [и др.]; под ред.Ю.Ф. Симионова – Ростов н/Д: Феникс, 2009– 378 с.
162. Экономика строительства: учебник; под общей ред. И.С.Степанова – М.:Юрайт-Издат, 2008. – 620 с.
163. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки / Сост. Л.И. Лопатников. – М.: Дело, 2003.– 520 с.
164. Юрьева Л.В., Илышева Н.Н., Караваева А.В., Быстрова А.Н. Стратегический управленческий учет для бизнеса / Л.В. Юрьева, Н.Н. Илышева, А.В. Караваева, А.Н. Быстрова – М.: ИНФРА-М, 2013. – 336с.
165. Вуд Д. Due diligence or audit: it's all in name. The Hong Kong Accountant, February, 2002. –С. 31 - 32.
166. International standards IAS 11 –Construction contracts. URL: <http://www.pwcinform.com>.

167. Kiabel B.D. Some basic concepts of accounting: a critical appraisal / B.D. Kiabel, L.A. Nwanyanwu // Research journal of finance and accounting. – 2014. – №7. – C. 197 – 204.

168. Zinkeviciene D. Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: theoretical approach / D. Zinkeviciene, G. Vaisnoraite // European scientific journal. – 2014. – June. – C. 198 -208.

169. Rosenbloom A. H. Due Diligence for Global Deal Making: The Definitive Guide to Cross-Border Mergers and Acquisitions, Joint Ventures, Financings and Strategic Alliances, USA, 2002.

Приложение 1

Основные социально-экономические показатели строительной отрасли

Таблица 1 - Основные социально-экономические показатели строительной отрасли

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Валовой внутренний продукт: всего - 100%, млрд.руб.	41429	38807	46309	55967	62177	66190	71406
Валовая добавленная строительного производства, млрд.руб.	2214	1888	2588	3102	4010	4159	нет данных
Доля строительного производства в ВВП	5,3	4,8	5,6	5,5	6,5	х	х
Среднегодовая численность занятых в экономике – всего (100%), тыс.человек	68474	67463	67577	67727	67968	67901	67762
в т.ч. среднегодовая численность занятых в строительстве, тыс.человек	5474	5315	5380	5474	5642	5712	5740
в процентах к среднегодовая численность занятых в экономике	8,0	7,9	8,0	8,1	8,3	8,4	8,5
Наличие основных фондов в экономике, млрд.руб.	74441	82303	93186	108001	121269	133522	146468
Наличие основных фондов в строительной отрасли, млрд.руб.	1221	1391	1500	1553	1582	1685	нет данных
% к итогу	1,6	1,7	1,6	1,4	1,3	1,3	
Степень износа основных фондов в РФ, %	45,3	45,3	47,1	47,9	47,7	48,2	нет данных
в т.ч. степень износа основных фондов в строительстве, %	45,5	46,9	48,3	47,5	49,0	50,6	нет данных
Объем работ выполненных по виду деятельности «Строительство», млрд.руб.	4528	3998	4454	5140	5712	6019	5982

Приложение 2

Основные социально-экономические показатели строительной отрасли Свердловской области

Таблица 2 - Основные социально-экономические показатели строительной отрасли Свердловской области

Показатели	2009	2010	2011	2012	2013
Валовая добавленная строительного производства, млрд.руб.	42,1	57,7	77,5	нет данных	нет данных
Среднегодовая численность занятых, тыс. человек	88,2	82,3	76,3	76,1	71,6
Инвестиции в основной капитал, миллионов руб.	200368	264462	333451	351637	350637
Степень износа основных фондов в строительстве, %		47,1	47,9	47,7	48,2
Объем работ выполненных по виду «Строительство» миллионов руб.	74576,6	88889,6	106466,6	112859,9	103903,1

Приложение 3

Число действующих строительных организаций по формам собственности

Таблица 3 - Число действующих строительных организаций по формам собственности, тыс.

Наименование	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	кол-во	%	кол-во	%	кол-во	%	кол-во	%	кол-во	%	кол-во	%
Число предприятий и организаций – всего (тыс.)	150,4	100	171,5	100	196,2	100	209,2	100	205,1	100	217,9	100
в том числе по формам собственности												
государственная и муниципальная	1,4	0,9	1,2	0,7	1,7	1	1,6	0,8	1,4	0,7	1,3	0,6
Частная	146,7	97,5	167,9	97,9	192,2	97	205,4	98,2	201,3	98,1	214	98,2
смешанная российская	0,8	0,5	0,6	0,4	0,8	1	0,6	0,3	0,6	0,3	0,5	0,2
Прочие	1,5	1,1	1,7	1	1,6	1	1,5	0,7	1,8	0,9	2,1	1,0

Приложение 4

Число действующих строительных организаций по формам собственности в Свердловской области

Таблица 4 - Число действующих строительных организаций по формам собственности в Свердловской области

Наименование	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	кол-во	%										
Число предприятий и организаций-всего	3904	100	6868	100	6908	100	7216	100	7733	100	8378	100
в том числе: государственная и муниципальная	8	0,2	8	0,1	5	0,1	5	0,1	4	0,1	4	0,1
Частная	3848	98,6	6826	99,4	6876	99,5	7186	99,6	7705	99,6	8352	99,7
смешанная российская	13	0,3	11	0,2	12	0,2	11	0,2	6	0,1	8	0,1

Приложение 5

Оценка факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций (в процентах от числа обследованных организаций)

Таблица 5 - Оценка факторов, ограничивающих деловую активность строительных организаций (в процентах от числа обследованных организаций)

Наименование фактора	2008г.	2009г.	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.	2014г.
Недостаточный спрос	11	27	26	20	19	18	18
Высокий уровень налогообложения	43	40	39	52	50	45	39
Высокий процент коммерческого кредита	11	18	17	12	12	13	14
Недостаток квалифицированных рабочих	30	16	33	19	22	21	21
Недостаточный платежеспособный спрос	24	43	37	33	29	27	27
Нехватка и изношенность машин и механизмов	5	3	4	4	2	2	2
Высокая стоимость материалов, конструкций, изделий	46	32	28	40	38	25	24
Конкуренция со стороны других строительных фирм	32	29	33	35	35	26	30

Приложение 6

Перечень затрат, включаемых в статью «Накладные расходы»

Таблица 6 - Перечень затрат, включаемых в статью «Накладные расходы»

Наименование расходов	Расшифровка расходов
<p>I. Административно - хозяйственные расходы</p>	<p>1. Расходы на оплату труда административно - хозяйственного персонала: рабочих аппарата управления (руководителей, специалистов и других работников, относящихся к служащим); линейного персонала: старших производителей работ (начальников участков), производителей работ, мастеров строительных участков, участковых механиков; рабочих, осуществляющих хозяйственное обслуживание работников аппарата управления (телефонистов, телеграфистов, радиооператоров, операторов связи, операторов электронно - вычислительных машин, дворников, уборщиц, гардеробщиков, курьеров и др.).</p> <p>2. Отчисления на социальные нужды (обязательные отчисления по установленным законодательством Российской Федерации нормам: на государственное социальное и медицинское страхование, пенсионное обеспечение и в государственный фонд занятости населения) от расходов на оплату труда работников административно - хозяйственного персонала.</p> <p>3. Почтово - телеграфные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию телефонных станций, коммутаторов, телетайпов, установок диспетчерской, радио- и других видов связи, используемых для управления и числящихся на балансе организации, расходы на аренду указанных средств связи или на оплату соответствующих услуг, предоставляемых другими организациями.</p> <p>4. Расходы на содержание и эксплуатацию вычислительной техники, которая используется для управления и числится на балансе организации, а также расходы на оплату соответствующих работ, выполняемых по договорам вычислительными центрами, машиносчетными станциями и бюро, не состоящими на балансе строительной организации.</p> <p>5. Расходы на типографские работы, на содержание и эксплуатацию машинописной и другой оргтехники.</p> <p>6. Расходы на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых административно - хозяйственным персоналом (отопление, освещение, энергоснабжение, водоснабжение, канализация и содержание в чистоте), а также расходы, связанные с платой за землю.</p> <p>7. Расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов, периодических изданий, необходимых для целей производства и управления им,</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	<p>на приобретение технической литературы, переплетные работы.</p> <p>8. Расходы на проведение всех видов ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) основных фондов, используемых административно - хозяйственным персоналом.</p> <p>9. Расходы, связанные со служебными разъездами работников административно - хозяйственного персонала в пределах пункта нахождения организации.</p> <p>10. Расходы на содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта, числящегося на балансе строительной организации и обслуживающего работников аппарата управления этой организации, включая: оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) работников, обслуживающих легковой автотранспорт; стоимость горючего, смазочных и других материалов, износа и ремонта автомобильной резины, технического обслуживания автотранспорта; расходы на содержание гаражей (энергоснабжение, водоснабжение, канализация и т.п.), арендную плату за гаражи и места стоянки автомобилей, амортизационные отчисления (износ) и расходы на все виды ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) автомобилей и зданий гаражей.</p> <p>11. Расходы на наем легковых автомобилей для служебных целей.</p> <p>12. Затраты на компенсацию работникам административно - хозяйственного персонала строительной организации, производственная деятельность которых связана с необходимостью систематических служебных поездок, расходов по использованию для этих целей личного легкового автотранспорта.</p> <p>13. Расходы, связанные с оплатой затрат по переезду работников административно - хозяйственного персонала, включая работников, обслуживающих служебный легковой автотранспорт, и оплатой им подъемных в соответствии с действующим законодательством о компенсациях и гарантиях при переводе, приеме вновь и направлении на работу в другие местности.</p> <p>14. Расходы на служебные командировки, связанные с производственной деятельностью административно - хозяйственного персонала, включая работников, обслуживающих служебный легковой автотранспорт.</p> <p>15. Отчисления, производимые структурными подразделениями, не являющимися юридическими лицами, на содержание аппарата управления строительной организации.</p> <p>16. Амортизационные отчисления (арендная плата) по основным фондам, предназначенным для обслуживания аппарата управления, износ и ремонт быстроизнашивающегося инвентаря и других малоценных предметов административно -</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	<p>управленческого назначения.</p> <p>17. Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью организации, и расходы по проведению заседаний совета (правления) организации и ревизионной комиссии организации.</p> <p>18. Оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг.</p> <p>19. Оплата услуг банка.</p> <p>20. Другие административно - хозяйственные расходы (оплата услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению производством, в тех случаях, когда штатным расписанием строительной организации не предусмотрены те или иные функциональные службы и т.п.).</p>
<p>II. Расходы на обслуживание работников строительства</p>	<p>1. Затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров.</p> <p>2. Отчисления на социальные нужды от расходов на оплату труда рабочих, занятых на строительных работах, а также эксплуатацией строительных машин и механизмов и на некапитальных работах, производимых за счет накладных расходов.</p> <p>3. Расходы по обеспечению выполнения санитарно - гигиенических требований и бытовых условий: амортизационные отчисления (или арендная плата), затраты на проведение всех видов ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) и на перемещение сборно - разборных и передвижных зданий санитарно - бытового назначения; содержание санитарно - бытовых помещений: на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) уборщиц, дежурных слесарей, электриков и других категорий обслуживающего персонала, расходы на отопление, водоснабжение, канализацию, освещение, а также стоимость предметов гигиены, предусмотренных табелем для душевых и умывальников; содержание помещений и инвентаря, предоставляемых бесплатно как медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на строительной площадке или на территории строительной организации, так и предприятиям общественного питания (как состоящим, так и не состоящим на балансе строительной организации), обслуживающим трудовой коллектив, включая амортизационные отчисления (арендную плату), затраты на все виды ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт), расходы на освещение, отопление, водоснабжение, канализацию, электроснабжение, на топливо для приготовления пищи, а также расходы по доставке пищи на рабочее место; затраты на оплату услуг сторонних организаций по обеспечению работников строительной организации столовыми, буфетами,</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	<p>медпунктами, санитарно - бытовыми помещениями или доленое участие по их содержанию.</p> <p>4. Расходы на охрану труда и технику безопасности: износ и расходы по ремонту и стирке бесплатно выдаваемых спецодежды и защитных приспособлений; стоимость бесплатно выдаваемых в предусмотренных законодательством Российской Федерации случаях нейтрализующих веществ, жиров, молока и др.;</p> <p>затраты, связанные с приобретением аптечек и медикаментов; затраты на приобретение необходимых справочников, плакатов и диапозитивов по технике безопасности, предупреждению несчастных случаев и заболеваний на строительстве, а также улучшению условий труда;</p> <p>затраты по обучению рабочих безопасным методам работы и на оборудование кабинетов по технике безопасности;</p> <p>прочие расходы, предусмотренные номенклатурой мероприятий по охране труда и технике безопасности, кроме расходов, имеющих характер капитальных вложений.</p>
<p>III. Расходы на организацию работ на строительных площадках</p>	<p>1. Износ и расходы по ремонту малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и производственного инвентаря, используемых в производстве строительных работ и не относящихся к основным фондам.</p> <p>2. Износ и расходы, связанные с ремонтом, содержанием и разборкой временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств, к которым относятся: приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров; складские помещения и навесы при объекте строительства; душевые, кубовые, неканализованные уборные и помещения для обогрева рабочих;</p> <p>настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, обноски при разбивке здания;</p> <p>сооружения, приспособления и устройства по технике безопасности;</p> <p>леса и подмости, не предусмотренные в сметных нормах на строительные работы или в ценниках на монтаж оборудования, наружные подвесные люльки, заборы и ограждения, необходимые для производства работ, предохранительные козырьки, укрытия при производстве буровзрывных работ; временные разводки от магистральных и разводящих сетей электроэнергии, воды, пара, газа и воздуха в пределах рабочей зоны (территории в пределах до 25 метров от периметров зданий или осей линейных сооружений);</p> <p>расходы, связанные с приспособлением строящихся и существующих на строительных площадках зданий вместо строительства указанных выше временных (нетитульных) зданий и сооружений.</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	<p>3. Содержание пожарной и сторожевой охраны: расходы на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) работников ведомственной охраны, включая военизированную, сторожевую и профессиональную пожарную охрану, в тех случаях, когда организации в установленном порядке предоставлено право иметь ведомственную охрану; канцелярские, почтово - телеграфные и другие расходы на содержание ведомственной охраны; расходы на оплату вневедомственной охраны, предоставляемой органами внутренних дел, пожарной охраны, осуществляемой органами внутренних дел, а также охраны, предоставляемой в порядке оказания услуг другими предприятиями и организациями; расходы на содержание и износ противопожарного инвентаря, оборудования и спецодежды; амортизационные отчисления, расходы на проведение всех видов ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) и содержание караульных помещений и пожарных депо (гаражей), включая оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) уборщиц и других рабочих, обслуживающих эти помещения.</p> <p>4. Расходы по нормативным работам: оплата проектно - технологическим организациям по оказанию технической помощи строительству (оргтехстрой) и нормативно - исследовательским станциям за выполненные работы по распространению и внедрению передовых методов организации труда, нормированию труда и изданию нормативно - технической литературы о передовом опыте в строительстве.</p> <p>5. Расходы, связанные с изобретательством и рационализаторством, включая: расходы на проведение опытно - экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям; расходы по организации выставок и смотров, конкурсов и других мероприятий по изобретательству и рационализации; выплаты вознаграждений авторам изобретений и рационализаторских предложений; выплаты премий за содействие по внедрению изобретений и рационализаторских предложений; другие расходы.</p> <p>6. Расходы по геодезическим работам, осуществляемым при производстве строительных работ. По этой статье учитываются расходы на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) работников, занятых на геодезических работах, стоимость материалов, амортизационные отчисления, износ, расходы на все виды ремонтов (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) и на перемещение геодезического оборудования,</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	<p>инструментов и приборов, транспортные и другие расходы по геодезическим работам, включая приемку от проектно - изыскательских организаций геодезической основы.</p> <p>7. Расходы по проектированию производства работ. По этой статье учитываются расходы на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) работников проектно - сметных групп и групп проектирования производства работ и привязки типовых временных зданий и сооружений, находящихся при трестах или непосредственно при строительных (специализированных) структурных подразделениях, прочие расходы по содержанию этих групп, оплата услуг проектных организаций и трестов по составлению проектов производства работ и оказанию технической помощи.</p> <p>8. Расходы на содержание производственных лабораторий. По этой статье учитываются следующие затраты: расходы на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) работников производственных лабораторий; амортизация, расходы на проведение всех видов ремонтов (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) помещений, оборудования и инвентаря лабораторий; стоимость израсходованных или разрушенных при испытании материалов, конструкций и частей сооружений, кроме расходов по испытанию сооружений в целом (средние и большие мосты, резервуары и т.п.), оплачиваемых за счет средств, предусматриваемых на эти цели в сметах на строительство; расходы на экспертизу и консультации; расходы на оплату услуг, оказываемых лабораториям другими организациями; прочие расходы.</p> <p>9. Расходы, связанные с оплатой услуг военизированных горно - спасательных частей при производстве подземных горнокапитальных работ.</p> <p>10. Расходы по благоустройству и содержанию строительных площадок: на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) и другие расходы по уборке и очистке (с вывозкой мусора) территории строительства и прилегающей к ней уличной полосы, включая участки дорог и тротуаров, устройству дорожек, мостиков и другим работам, связанным с благоустройством территории строительных площадок; на электроэнергию (в том числе от временных электростанций), электролампочки, оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) дежурных электромонтеров и другие расходы, связанные с освещением территории строительства.</p> <p>11. Расходы по подготовке объектов строительства к сдаче. На эту статью относятся; расходы на оплату труда (с отчислениями на социальные нужды) дежурных слесарей - сантехников и электромонтеров, ключниц,</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	<p>а также рабочих по уборке мусора, мытью полов и окон; расходы на приобретение моющих средств и других материалов, расходуемых на уборку при сдаче объектов; расходы по вывозке строительного мусора с площадки после окончания строительства объекта; расходы на отопление в период сдачи объектов.</p> <p>12. Расходы по перебазированию линейных строительных организаций и их структурных подразделений в пределах стройки (за исключением расходов по перемещению строительных машин и механизмов, учтенных в стоимости машино - смен, а также расходов по перебазированию строительных организаций и их структурных подразделений на другие стройки).</p>
IV. Прочие накладные расходы	<p>1. Платежи по обязательному страхованию, в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком, имущества строительной организации, учитываемого в составе производственных средств, отдельных категорий работников, занятых в основном производстве, а также эксплуатацией строительных машин и механизмов и на некапитальных работах, и в других разрешенных законодательством Российской Федерации страховых случаях.</p> <p>2. Амортизация по нематериальным активам.</p> <p>3. Платежи по кредитам банков (за исключение ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов), а также по бюджетным ссудам, кроме ссуд, выданных на инвестиции и конверсионные мероприятия. Вновь установленные ставки по кредитам Центрального банка Российской Федерации коммерческим банкам распространяются на вновь заключаемые и пролонгируемые договоры, а также на ранее заключенные договоры, в которых предусмотрено изменение процентной ставки.</p> <p>4. Расходы, связанные с рекламой.</p>
V. Затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы	<p>1. Пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.</p> <p>2. Налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком.</p> <p>3. Затраты на платежи (страховые взносы) по добровольному страхованию, в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком, средств транспорта (водного, воздушного, наземного), имущества, гражданской ответственности организаций - источников повышенной опасности, гражданской ответственности перевозчиков, профессиональной ответственности, по добровольному страхованию от несчастных случаев и болезней, а также медицинскому страхованию.</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	<p>4. Отчисления в резерв на возведение временных (титульных) зданий (сооружений) в тех случаях, когда средства на их возведение предусмотрены в договорной цене объекта строительства.</p> <p>5. Расходы, возмещаемые заказчиками строек за счет прочих затрат, относящихся к деятельности подрядчика:</p> <p>а) затраты по перевозке работников, к месту работы и обратно автомобильным транспортом (собственным или арендованным), если коммунальный или пригородный транспорт не в состоянии обеспечить их перевозку и нет возможности организовать перевозку путем организации специальных маршрутов городского пассажирского транспорта; дополнительные затраты, связанные с привлечением на договорной основе с местными органами исполнительной власти средств строительной организации для покрытия расходов по перевозке работников маршрутами наземного городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси), сверх сумм, определенных исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта;</p> <p>б) дополнительные затраты, связанные с осуществлением подрядных работ вахтовым методом;</p> <p>в) затраты на перебазирование строительных организаций и их подразделений на другие стройки;</p> <p>г) предусмотренные законодательством Российской Федерации затраты, связанные с набором рабочей силы, включая оплату выпускникам средних профессионально - технических училищ и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное заведение, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы;</p> <p>д) дополнительные расходы, связанные с использованием на строительстве объектов студенческих отрядов, военно - строительных частей и других контингентов (производимые в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации);</p> <p>е) расходы на проведение специальных мероприятий по обеспечению нормальных условий труда (по борьбе с радиоактивностью, силикозом, малярией, гнусом, энцефалитным клещом и др.);</p> <p>ж) затраты, связанные с командированием рабочих для выполнения строительных, монтажных и специальных строительных работ. Для целей налогообложения указанные затраты принимаются в размерах, установленных законодательством;</p> <p>з) текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов), очисткой сточных вод и другими видами текущих</p>

Наименование расходов	Расшифровка расходов
	природоохранных затрат; и) другие расходы, возмещаемые заказчиками в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Приложение 7

Группировка стандартов аудиторской деятельности

Таблица 7 -Группировка стандартов аудиторской деятельности

Группа стандартов	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности	Наименование стандарта
1. Основные принципы	N 1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности
2. Ответственность аудиторов	N 12	Согласование условий проведения аудита
	ФСАД 5/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита
	ФСАД 6/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита
3. Планирование и документирование аудита	N 2	Документирование аудита
	N 3	Планирование аудита
	N 4	Существенность в аудите
	N 8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности
	N 11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
	N 16	Аудиторская выборка
4. Внутренний контроль качества аудита	N 7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту
	N 34	Контроль качества услуг в аудиторских организациях
5. Аудиторские доказательства	ФСАД 7/2011	Аудиторские доказательства
	N 17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях

Группа стандартов	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности	Наименование стандарта
	N 18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников
	N 21	Особенности аудита оценочных значений
	N 20	Аналитические процедуры
6. Использование работы третьих лиц	N 28	Использование результатов работы другого аудитора
	N 29	Рассмотрение работы внутреннего аудита
	N 32	Использование аудитором результатов работы эксперта
7. Выводы и отчеты в аудите	ФСАД 1/2010	Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения и ее достоверности
	ФСАД 2/2010	Модифицированное мнение в аудиторском заключении
	ФСАД 3/2010	Дополнительная информация в аудиторском заключении
	N 9	Связанные стороны
	N 10	События после отчетной даты
	N 19	Особенности первой проверки аудируемого лица
	N 22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника
	N 23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица
	N 27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность
	N 25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает

Группа стандартов	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности	Наименование стандарта
		специализированная организация
	N 26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности
	ФСАД 8/2011	Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам
	ФСАД 9/2011	Особенности аудита отдельной части отчетности
8. Сопутствующие аудиторские услуги	N 24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами
	N 30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации
	N 31	Компиляция финансовой информации
	N 33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности
9. Образование и подготовка кадров	Стандарты находятся в стадии разработки	

Приложение 1 к стандарту
Ошибки, выявляемые аудиторами в ходе проверки строительных
организаций

Таблица 1 к стандарту – Ошибки, выявляемые аудиторами в ходе проверки строительных организаций

№п/п	Нарушение	Описание нарушения	Последствия
1	Не проводится инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности. И, как следствие, не списание задолженности с истекшим сроком исковой давности	Организации не проводят инвентаризацию, что приводит к не списанию задолженности с истекшим сроком исковой давности.	Завышение активов организации, искажение внереализационных доходов и расходов для целей налога на прибыль
2	Неверно отражены на счетах бухгалтерского учета начисленные проценты по кредитам и займам: 1) неверный период признания процентов; 2) неверный учет в составе текущих затрат	1) При заключении договора займа (кредитному договору) стороны имеют право установить любой период для выплаты процентов. Но, даже если оплата процентов производится в момент погашения займа, признавать расходы по ним нужно равномерно в течение отчетного периода. 2) Проценты по заемным обязательствам, направленные на приобретение инвестиционного актива, неправомерно учтены в составе текущих расходов. Проценты, причитающиеся к уплате по договору займа (кредитному договору), который использован на приобретение, сооружение или	1) Искажение бухгалтерской отчетности. Занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в одних налоговых периодах и, как следствие, завышение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в момент выплаты процентов. 2) Искажение бухгалтерской отчетности. Занижение налогооблагаемой базы по налогу на

		изготовление инвестиционного актива, включаются в его стоимость (ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»)	имущество.
3	Организация признала в расходах недостачу МПЗ, не подтвердив отсутствие виновных лиц	В составе внереализационных расходов можно учесть недостачу материальных ценностей в производстве и на складах, а также убытки от хищений, при условии, что факт отсутствия виновных лиц будет подтвержден уполномоченным органом государственной власти (пп.5 п.2 статьи 265 НК РФ)	Занижение налога на прибыль
4	Не все расходы, связанные с покупкой или созданием основного средства, включены в его первоначальную стоимость	В налоговом учете отсутствует четкий перечень формирования первоначальной стоимости основного средства. Согласно статье 257 НК РФ первоначальная стоимость ОС - это сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доставку, а также доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. При этом существуют расходы, которые могут быть непосредственно связаны с приобретением ОС, но для них установлен особый порядок налогового учета. При этом в п.4 статьи 252 НК РФ указано, что, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть одновременно отнесены к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к	Если организация занизит первоначальную стоимость основных средств в налоговом учете, то произойдет завышение расходов в текущем периоде, что может привести к доначислению налога на прибыль. Занижение первоначальной стоимости в бухгалтерском учете приведет к неверному исчислению налога на имущество и искажению активов

		какой именно группе он отнесет такие затраты.	организации.
5	Законченные строительством объекты недвижимости несвоевременно включены в состав основных средств	По окончании строительства объекты недвижимости не вводятся в эксплуатацию, а продолжают числиться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Фактически эксплуатируемые объекты недвижимости, подлежащие государственной регистрации, по которым закончены капитальные вложения, оформлены акты приема-передачи имущества по формам КС-11, КС-14, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств независимо от того, переданы документы на гос. регистрацию или нет	Занижение налогооблагаемой базы по налогу на имущество.

Приложение 2 к стандарту

Ошибки, выявляемые налоговыми органами в ходе проверки

Таблица 2 к стандарту – Ошибки, выявляемые налоговыми органами в ходе проверки

№ п/п	Нарушение	Описание нарушения	Последствия
1	Не включение в выручку суммы оплаты выполненных работ при переуступке права требования	Заказчик –застройщик заключает с инвестором договор на инвестирование строительства объектов. Инвестор производит предоплату по договору инвестирования векселями третьих лиц, но сумма предоплаты по полученным векселям заказчиком в налогооблагаемую базу не включается. Эта сумма проводится как авансовый платеж, и НДС со стоимости полученных авансов не начисляется. На следующем этапе заказчик заключает договор с поставщиком на поставку материалов, за которые производит оплату векселями, полученными от инвестора. За поставленные материалы заказчик возмещает НДС из бюджета. В рамках договора инвестирования, заказчик заключает с подрядчиком договор подряда. По актам приемки выполненных работ на основании договора переуступки права требования долга между инвестором и заказчиком инвестор производит окончательную оплату выполненных подрядчиком работ для заказчика. Сумму оплаты по переуступке долга заказчик не включает в налогооблагаемую базу	Занижение налогооблагаемой базы для расчета НДС
2	Использование для строительства,	Подрядчик заключает договор подряда на выполнение капитального и текущего ремонта объектов заказчика.	Занижение налога на прибыль,

	ремонта новых, бесхозных материалов	не а	Для выполнения ремонтных работ подрядчик приобретает материалы, при этом оплачивает расходы по доставке материалов по фиктивным документам. Фактически при выполнении работ используются бесхозные материалы. При этом стоимость материалов списывается на себестоимость.	возмещение из бюджета НДС
3	Возмещение НДС по сделкам с подставными фирмами	с	Оплата на расчетные счета фирмам – «однодневкам» средств за якобы поставленные материалы, выполненные работы или оказанные услуги, при этом фактически товары покупаются за наличный расчет по более низким ценам или работы выполняются собственными силами.	По сделкам с фирмами - «однодневками» возмещается НДС
4	Занижение налогооблагаемой базы по НДС путем включения расходов в стоимость строительных работ, выполняемых хозяйственным способом	не в	В облагаемый оборот по НДС не включаются сверхнормативные командировочные расходы, формирующие стоимость СМР, выполненных хозяйственным способом.	Недоплата НДС в бюджет