

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, ЯВЛЯЮЩЕЙСЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ-ЗАСТРОЙЩИКОМ

© 2008 К.С. Черноусова*

Ключевые слова: строительство, строительные объекты, бухгалтерский учет, налогообложение, аудит, строительные организации, налоговая отчетность, организация-застройщик, долевое строительство, свидетельство о праве собственности, разрешение на строительство, проектная декларация.

Изложены вопросы планирования аудита строительной организации. Рассматриваемая совокупность информации необходима для определения хода и особенностей аудиторской проверки организации, являющейся застройщиком.

Строительство является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей в отечественной экономике. В 2007 г. тенденция роста числа сданных строительных объектов в России укрепилась, что, несомненно, обусловлено реформированием и ужесточением государственного контроля к строительным организациям. Дальнейшее развитие отрасли возможно только при эффективном взаимодействии органов государственной власти и бизнеса.

Особенности бухгалтерского учета и налогообложения операций по производству, реализации строительных работ и результатов этой реализации обусловлены длительностью производственного цикла, особенностями стоимостной оценки объемов выполненных строительно-монтажных работ и, что так же не мало важно, особым порядком расчетов применяемых в этой отрасли.

Основной целью аудита строительных организаций является подтверждение достоверности информации бухгалтерской и налоговой отчетности, которая является одним из главных критериев качества информации.

Если предприятие выступает в качестве организации-застройщика, то аудит целесообразно начинать с проверки документов, определяющих правомочность застройщика осуществлять долевое строительство. К ним, прежде всего, относятся правоустанавливающие документы на земельный участок: свидетельство о праве собственности или дого-

вор аренды земельного участка, прошедшие государственную регистрацию.

В данных документах указывается категория земель и назначение земельного участка.

Документами, без которых договор участия в долевом строительстве не может быть заключен являются: разрешение на строительство и проектная декларация, которая включает в себя информацию о застройщике и о проекте строительства¹.

Разрешение на строительство является основополагающим документом, после получения которого, начинается осуществление инвестиционного проекта, привлечение и использование денежных средств участников по договору участия в долевом строительстве.

Разрешение на строительство выдается в зависимости от статуса земельного участка федеральным органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации или органом местного самоуправления в соответствии с их компетенцией.

Проектная декларация публикуется в средствах массовой информации и (или) размещается в информационно-телекоммуникационных сетях общего пользования не позднее чем за 14 дней до дня заключения застройщиком договора с первым участником долевого строительства. При аудите необходимо проверить соблюдение этого условия, а также установить, представлена ли проектная декларация в орган, осуществляющий государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, и в федеральный орган

* Черноусова Ксения Сергеевна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета.

исполнительной власти, уполномоченный осуществлять контроль и надзор в области долевого строительства².

После рассмотрения перечисленных выше документов делается заключение о правомочности осуществления аудируемой организацией функций застройщика, в частности, заключения договоров участия в долевом строительстве и привлечения денежных средств его участников.

При этом необходимо учитывать, что право на привлечение денежных средств граждан для строительства многоквартирного дома на основании договора участия в долевом строительстве имеют застройщики, отвечающие требованиям действующего законодательства. В случае привлечения денежных средств граждан лицом, не имеющим на это права, гражданин может потребовать от данного лица немедленного возврата переданных ему денежных средств, а также уплаты в двойном размере процентов на сумму этих средств и возмещения сверх суммы процентов причиненных гражданину убытков³.

Затем проверке подвергаются договоры участия в долевом строительстве на привлечение денежных средств физических и юридических лиц по каждому многоквартирному дому и иному объекту недвижимости. Данные договоры, как указывалось выше, могут заключаться при наличии у застройщика разрешения на строительство и не ранее чем через 14 дней после опубликования (размещения) проектной декларации.

Согласно действующему законодательству договор, в частности, должен содержать:

а) определение подлежащего передаче конкретного объекта долевого строительства в соответствии с проектной документацией после получения застройщиком разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости;

б) срок передачи застройщиком объекта участнику долевого строительства;

в) цену договора, срок и порядок ее уплаты. (цена договора может быть определена как сумма денежных средств (вознаграждения) на оплату услуг застройщика по исполнению данного договора)

г) гарантийный срок на объект долевого строительства.

При отсутствии в договоре этих условий договор считается незаключенным. Условия договора об освобождении застройщика от ответственности за недостатки объекта долевого строительства являются ничтожными.

Срок передачи объектов долевого строительства должен быть единым для всех его участников.

Одновременно в договоре прописывается условие, согласно которому участник обязан приступить к принятию объекта долевого строительства после получения сообщения застройщика о завершении строительства объекта недвижимости в предусмотренный договором срок, а если такой срок в договоре не установлен, то в течение семи рабочих дней со дня получения указанного сообщения.

При аудите необходимо проверить, соблюдается ли участниками порядок внесения денежных средств по договору. В случае нарушения участниками сроков внесения платежей следует проверить, предъявил ли застройщик требование к участнику об уплате неустойки (пени) в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ на день исполнения обязательства, исчисленной от суммы просроченного платежа за каждый день просрочки, причем стороны договора не вправе изменить размер ответственности.

Гарантийный срок для объекта долевого строительства должен составлять не менее пяти лет. Срок исчисляется со дня передачи объекта участнику. Указанный гарантийный срок должен быть прописан в договоре застройщика с заказчиком в случае, если для выполнения функций заказчика привлекается специализированная организация.

При аудите необходимо обратить внимание на договоры, по которым доля инвестирования оплачена не денежными средствами, а путем перевода долга прежним участником на нового участника. Уплата цены договора прежним участником может быть заменена переводом долга на нового участника. Перевод должником своего долга на другое лицо допускается лишь с согласия кредитора, которым при долевом строительстве является застройщик. Необходимо проверить наличие документов о переводе долга, которые оформляются в соответствии с п. п. 1 и 2 ст. 389 ГК РФ.

Проверка первичных документов проводится выборочным способом. Для обеспечения репрезентативности аудиторской выборки использован систематический отбор: изучается каждый пятый документ соответствующей категории.

Далее приступают к проверке отражения в учете хозяйственных операций, связанных с использованием земельного участка для строительства, а также исполнением договора участия в долевом строительстве.

При ведении учета и налогообложении застройщики руководствуются документами нормативного регулирования бухгалтерского учета и действующим налоговым законодательством. Используются, в частности, отдельные пункты Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, которые не противоречат более поздним нормативным документам по бухгалтерскому учету, а при необходимости - отдельные положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России.

Специально для застройщика предусмотрена разработка правил бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности: такое право предоставлено уполномоченному по контролю за долевым строительством органу совместно с федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим нормативно-правовое регулирование в области финансов.

При аудите проверяется, как отражены в учете операции по оприходованию земельного участка, если он находится в собственности застройщика.

Согласно действующему порядку учета основных средств приобретенный земельный участок принимается к учету в составе основных средств как отдельный объект недвижимости.

Затраты на приобретение земельного участка учитываются предварительно на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 1 "Приобретение земельных участков". Налог на добавленную стоимость по указанным затратам не выделяется, поскольку операции по реализации земельных участков любого целевого назначения (долей в них) не признаются объектом налогообложения НДС в соответствии с пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ.

Для учета земельного участка на счете 01 "Основные средства" открывается от-

дельный субсчет. При приобретении земельного участка застройщик приобретает также здания и сооружения, если они находятся на этом участке.

Затраты на приобретение указанных зданий и сооружений учитываются предварительно на счете 08, субсчет 4 "Приобретение объектов основных средств", и также принимаются к учету на счет 01 как отдельные объекты основных средств. Суммы НДС по указанным затратам согласно счету-фактуре продавца принимаются к учету на счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении основных средств". Организация после оплаты продавцу стоимости зданий и сооружений принимает суммы уплаченного НДС к налоговым вычетам.

Снос (разборка) зданий и сооружений отражается в учете как выбытие основных средств в связи с их ликвидацией. Для определения стоимости затрат по сносу (разборке) составляется смета. Работы, выполненные подрядной организацией, оформляются актами формы № КС-2. Оплата этих работ производится на основании справки формы № КС-3.

Расходы по освобождению территории участка для строительства от имеющихся на нем строений относятся к капитальным затратам и подлежат отнесению на счет 08, субсчет 3 "Строительство объектов основных средств", за счет гл. 1 "Подготовка территории строительства" сводного сметного расчета. Стоимость материалов и деталей, получаемых от разборки конструкций и сноса зданий и сооружений, определяется специальным расчетом к смете на разборку и предусматривается за итогом сводного сметного расчета⁴.

Застройщик до получения разрешения на строительство осуществляет расходы по оплате земельного налога или аренды земельного участка, за снос и разборку зданий и сооружений, за разработку градостроительного плана и схемы планировочной организации земельного участка, проекта организации строительства, проекта организации работ по сносу или демонтажу объектов капитального строительства и их частей и др.

Данные расходы также относятся к капитальным затратам и подлежат отнесению

на счет 08, субсчет 3 “Строительство объектов основных средств”, за счет гл. 1 “Подготовка территории строительства” сводного сметного расчета.

Эти расходы застройщик до открытия объекта учета капитальных затрат и источников финансирования долевого строительства учитывает на счетах расчетов с соответствующими поставщиками и подрядчиками. После получения разрешения на строительство и начала заключения договоров с участниками застройщик передает их заказчику по организации строительства, с которым заключается договор на выполнение функций заказчика.

При аудите проверяется полнота отражения выручки от реализации услуг застройщика в размере начисленного вознаграждения, а также исчисления суммы НДС, независимо от времени зачисления ее на расчетный счет.

На счете 19, субсчет 1 “НДС при приобретении основных средств”, учитываются суммы уплаченного налога по расходам, связанным со строительством.

Суммы учтенного на счете 19 НДС застройщик списывает за счет полученного финансирования (Дебет 86 Кредит 19) и передает организациям - собственникам построенных объектов:

а) жилых домов и жилых помещений - для включения в инвентарную стоимость этих объектов в соответствии с пп. 22 и 23 п. 3 ст. 149 НК РФ;

б) объектов, предназначенных для выпуска облагаемой НДС продукции, - для предъявления к налоговым вычетам.

¹ ФЗ 214-ФЗ “Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ” от 22.12.2004 г.

² *Адамов Н., Чернышев В.* Применение ПБУ и МСФО в подрядном строительстве // Фин. газ. 2006. № 7.

³ *Кувалдина Т.Б.* Договоры подряда: учет доходов и расходов // Аудиторские ведомости. 2008. № 2.

⁴ Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В.И. Подольского. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2005.