УДК 657.631

Бочарников А.П.,
кандидат экономических наук,
доцент, заведующий кафедрой
бухгалтерского учета и аудита ХЭПУ

Столярова А.Р.,
магистр, преподаватель кафедры
бухгалтерского учета и аудита ХЭПУ

Методика проведения аудиторской проверки строительных контрактов

Цель написания данной статьи заключается в том, чтобы помочь не только аудитору в процессе подготовки к экономической оценке и проверке строительных контрактов, но также и бухгалтеру в процессе составления отчетности.

В ходе исследований действующей системы бухгалтерского и налогового учета, нормативных и законодательных актов, была сделана попытка сгруппировать допускаемые ошибки в классификаторе возможных нарушений и на этой основе составить описание контрольных процедур, с помощью которых можно их выявить. Важной задачей при этом является также составление примерного плана эффективной аудиторской проверки.

Одной из первых стадий аудита является его планирование и составление аудиторской программы. Планирование аудита предполагает обязательное предварительное изучение особенностей бизнеса клиента.

Так, например, для такого объекта аудита как учет операций по строительным контрактам может быть составлен следующий план аудита.

Таблица 1

План аудиторской проверки учета операций по строительным контрактам

	Перечень работ, запланированных к исполнению	**Срок выполнения работ**	**Исполнитель**
1	**2**	**3**	**4**
1	Ознакомление с технологическим процессом производства и реализации продукции		

1	2	3	4
2	Наблюдение за процессом производства, личное участие в контрольных процедурах		
3	Проверка системы внутреннего контроля предприятия (соответствие методологии и принципов бухгалтерского учета, применяемых на предприятии, методологии и принципам, определенных действующим законодательством)		
4	Изучение документов, связанных с заключением контракта, удостоверяющих понесенные затраты, отражающие операции в бухгалтерском учете		
5	Проверка соответствия затрат, отраженных в отчетности, критериям признания		
6	Проверка формирования производственной себестоимости продукции и распределения общепроизводственных расходов		
7	Проверка правильности определения дохода в зависимости от применяемых методов определения степени завершенности работ		
8	Проверка отражения доходов и расходов в финансовой отчетности		
9	Проверка соответствия данных, отраженных в первичных документах, данным, отраженным в отчетности		
10	Проверка ведения учета валовых доходов и расходов и соответствие их показателям, отраженным в налоговой отчетности		
11	Подготовка аудиторского отчета и заключения		

В данной таблице остались незаполненными 3 и 4 столбцы, поскольку они заполняются руководством аудиторской фирмы или аудитором, осуществляющим общее руководство проверкой, поразному в каждом конкретном случае.

Начинать следует с документальной проверки статей затрат и доходов, а именно: проверяется наличие документов; правильность их оформления; проверка соответствия даты возникновения и даты отражения доходов и расходов в учете. Затем оцениваются отклонения. Если они есть, то аудитор дает рекомендации по устранению расхождений, заключение дается в зависимости от степени отклонения, или дается отказ от предоставления заключения.

Если отклонений нет, проводится камеральная проверка – проверка правильности отражения в учете затрат и доходов (корректность бухгалтерских записей, тестирование слабых мест в учете, встречная сверка). После чего аудитор снова оценивает отклонения. Если их нет, тогда аудитор может проводить проверку соответствия критериям признания – определение условий возникновения затрат на основе встречной сверки (уменьшение активов, увеличение обязательств при условии уменьшения капитала) и доходов (увеличение активов или уменьшение обязательств, которое обусловливает увеличение собственного капитала, при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена). Затем идет опять оценка отклонений. При их отсутствии проводится проверка правильности классификации и распределения затрат – проверка проводится по направлениям (выборочный пересчет распределения затрат и встречная сверка с данными учета; исследование распределения затрат по статьям (материальные, на оплату труда и т.д.). Затем снова оцениваются отклонения. Если они есть, то аудитор дает рекомендации по устранению расхождений, заключение дается в зависимости от степени отклонения, или дает отказ от предоставления заключения. Если отклонений нет, проверка заканчивается.

Кроме того, план проверки бухгалтерского учета выполненных операций по строительному контракту на отчетную дату и финансовой отчетности можно представить следующей последовательностью действий.

1. Аудитор проверяет правильность определения доходов и расходов по строительному контракту (если определение доходов и расходов верное, то он переходит к следующему этапу);

2. Определяет финансовый результат и возможность его оценки. Здесь существует два варианта, в зависимости от которых аудитор определяет дальнейшую последовательность выполнения своей работы:

2.1. Осуществление достоверной оценки результата невозможно;

2.2. Результат можно достоверно оценить.

3. В первом случае метод поэтапного выполнения работ, предназначенный для учета дохода, расходов и финансового результата от выполнения строительного контракта (П(С)БУ 18), не применяется. Аудитор должен проверить доходы, которые признаются в размере осуществленных (фактических) расходов с начала выполнения контракта, по которым существует вероятность

их возмещения; а также правильность определения расходов, т.е. все расходы относятся на затраты периода. В случае ожидание убытка, он признается как затраты отчетного периода.

4. В случае, когда финансовый результат возможно достоверно оценить, применяется метод поэтапного выполнения работ. В этом случае аудитор проверит правильность осуществления предварительной оценки этапа завершения работ, а именно:

4.1. Правильность определения суммы расходов по контракту, которая признается в периоде. В основу предварительной оценки расходов закладываются прямые сметные расходы;

4.2. Правильность определения суммы дохода, которая признается в периоде. Она может быть определена в зависимости от выбранного предприятием метода определения степени завершенности работ;

4.3. Сопоставляет доход с расходами по контракту в процессе достижения определенного этапа для определения финансового результата (прибыль/убыток), который можно отнести на завершенную часть работ по контракту;

4.4. Проверяет суммы дохода, расходов и финансового результата, отраженные в отчете о финансовых результатах;

4.5. Проверяет отражение в активе баланса предприятия сумм валовых задолженностей заказчиков за работы по строительному контракту (по статье незавершенное производство) и в пассиве – сумм валовых задолженностей заказчикам за работы по строительному контракту (по статье прочие текущие обязательства).

Для проведения вышеуказанных действий аудитору необходимо собрать и просмотреть документы юридического характера (при необходимости), первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета, а также (обязательно) бухгалтерскую и налоговую отчетность проверяемого предприятия.

Аудитором могут быть проверены следующие юридические документы:

– генеральные соглашения на осуществление строительно-монтажных работ;

– договоры подряда и субподряда;

– кредитные соглашения;

– договоры финансирования капитального строительства за счет негосударственных капитальных инвестиций;

– проектно-сметная документация.

Для проверки операций по учету строительных контрактов могут быть использованы следующие первичные документы:

– выписка банка;

– лимитно-заборные карты на отпуск материалов со склада для внутрихозяйственных потребностей (типовая форма М-8, М-28, М-28а);

– акты приема выполненных работ по законченным объектам и этапам работ (ф. 3Ч2 КБ-2в);

– материальные отчеты прорабов(бригадиров, начальников строительных участков);

– ведомости начисления заработной платы работающим на строительстве объекта;

– накладные-требования на отпуск материалов (типовая форма М- 11);

– акты о браке;

– акты по аннулированию заказов;

– акты инвентаризации незавершенного строительства;

– ведомость результатов инвентаризации.

Операции по учету строительных контрактов отражаются в таких регистрах синтетического учета и отчетности:

– журнал учета выполненных работ (ф. № КБ-2в);

– справка о сметной стоимости выполненных работ (ф. № КБ-3);

– журнал-ордер УЧ 3 и Ведомость ф. № 3.1 "Расчеты с покупателями и заказчиками" по счету 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками";

– главная книга.

Аудитору необходимо произвести проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая включает в себя:

– баланс предприятия (ф. №1);

– отчет о финансовых результатах (ф. №2);

– отчет о движении денежных средств (ф.№3);

– отчет о собственном капитале (ф. №4);

– примечания к годовой финансовой отчетности (ф. №5).

Кроме того, проверке подлежит и налоговая отчетность, которая по данному вопросу включает:

– декларацию о прибыли предприятия;

– декларацию по налогу на добавленную стоимость;

– отчет о результатах деятельности исполнителя долгосрочных договоров (контрактов) (ф. № 1-ддз);

– расчет суммы дохода в связи с выполнением долгосрочных договоров (контрактов) (ф. № 2-ддз);

– перерасчет сумм налоговых обязательств по завершенному долгосрочному договору (контракту) (ф. № 3.-ддз).

При учете операций по строительным контрактам могут быть выявлены следующие нарушения, представленные в таблице 2.

Таблица 2

Классификатор возможных нарушений

№ п/п	Нарушения	Возможные последствия	Нормативный документ, который нарушен
Бухгалтерский учет			
1	Хищение материалов и списание их стоимости на незавершенное строительное производство:		
1.1	Ничем не замаскированное	Административная или уголовная	Уголовный кодекс Украины
1.2	Замаскированное наличием поддельных и неверно оформленных документов	ответственность руководящего состава или материально- ответственных лиц	
1.3	Путем отпуска в производство материалов утративших свои потребительские качества		
2	Несоответствие расходов критериям признания:		
2.1	Несоответствие даты возникновения и даты отражения расходов в учете		
2.2	Расходы отражены – не произошло отражение уменьшения активов (увеличения обязательств)	Нарушение методологии ведения бухгалтерского учета	П. 6, п. 7 П(С)БУ 16
2.3	Неверное определение расходов на отчетную дату		П. 16 П(С)БУ 18
3	Некорректное отражение операций по строительным контрактам в регистрах синтетического учета:		
3.1	Некорректность бухгалтерских записей (проводок)	Нарушение методологии ведения бухгалтерского учета	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов,

№ п/п	Нарушения	Возможные последствия	Нормативный документ, который нарушен
			капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций
3.2	Арифметические ошибки.		
4	Неверное формирование производственной себестоимости продукции:		
4.1	Несоответствие включенных в производственную себестоимость статей расходов П(С)БУ 18 "Строительные контракты", П(С)БУ 16 "Расходы"	Нарушение методологии ведения бухгалтерского учета и злоупотребления	П.п. 11-16 П(С)БУ 16, п.п. 13-16 П(С)БУ 18
4.2	Неправильное распределение общепроизводственных расходов по объектам расходов;		
4.3	Завышение производственных норм.	Злоупотребления, хищения	Государственные строительные нормы (ДБН)
5	Неверное определение объемов выполненных и незавершенных работ по строительному контракту		
6	Отсутствие объекта учета расходов – продукции (работ, услуг) или вида деятельности предприятия, которые требуют определения связанных с их производством (выполнением) затрат.	Уголовная ответственность руководящего состава	Уголовный кодекс Украины
7	Неправильный порядок проведения инвентаризации		
7.1	Отсутствие приказа (распоряжения) на проведение инвентаризации	Низкий уровень внутреннего контроля на предприятии	Инструкция по инвентаризации ОС НА, ТМЦ, ДС и документов и расчетов №69
7.2	В инвентаризационных описях отсутствуют подписи членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственных лиц;		
8	Правильность отражения в учете результатов инвентаризации:		

№ п/п	Нарушения	Возможные последствия	Нормативный документ, который нарушен
8.1	Излишков в результате пересортицы	Нарушение методологии ведения бухгалтерского учета и злоупотребления	Порядок 116, утвержденный постановлением КМУ от 22.01.96г.
8.2	Недостач в результате хищений		
8.3	Недостач в результате естественном убыли		
Налоговый учет			
9	Неправильное определение балансовой стоимости покупных товаров, материалов, сырья, комплектующих изделий на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции при корректировке по п. 5.9. ЗУ "О налогообложении прибыли предприятий" для отражения в налоговом учете:		
9 1	Включение в валовые расходы по неполной первоначальной стоимости, т.е. первоначальная стоимость не соответствует требованиям П(С)БУ 9 "Запасы"	Занижение валовых расходов	П.9-13 П(С)БУ 9 "Запасы"
9.2	Включение указанных сумм в состав валовых расходов несколько раз		
9.3	Включение в корректировку тех товарно-материальных ценностей, стоимость которых не относится на валовые расходы предприятия	Завышение валовых расходов т.е. занижение налогооблагаемой прибыли	Закон о прибыли
9.4	Корректировка стоимости запасов, оплаченных, но не оприходованных на конец отчетного периода		
10	Определение налоговых обязательств по НДС (частичный НДС в соответствии с доходом)		Закон о НДС
11	Неверное определение налоговых обязательств по налогу на прибыль по завершении строительного	Занижение (завышение) базы налогообложения	Закон о прибыли

№ п/п	Нарушения	Возможные последствия	Нормативный документ, который нарушен
	контракта (при специальном системе (налогообложения)		
11.1	Расчет оценочного и фактического коэффициентов выполнения долгосрочного договора		
11.2	Ошибки в перерасчете налоговых обязательств		
12	Несоответствие отражения и возникновения валовых доходов и валовых расходов правилу первого события	Завышение (занижение) валовых расходов (доходов) – занижение налогооблагаемой прибыли	Закон о прибыли
13	Расчеты между заказчиком и подрядчиком (в т.ч. отражение авансовых платежей в бухгалтерском и налоговом учете)		Закон о прибыли П.6 П(С)БУ 15

Для выявления каждого из возможных случаев нарушений или ошибок определен набор контрольных процедур.

Таблица 3

Описание контрольных процедур

Код процедуры	Описание процедуры
1. Выявление хищения материалов и списание их стоимости	
СК 1.1.1	Проверка правильности определения объемов и стоимости незавершенного строительного производства
СК 1.1.2	Организация инвентаризационного процесса
СК 1.1.3	Организация хронологической проверки отпуска материалов, сырья в производство, не зафиксированного в документах.
СК 1.1.4	Технико-экономические расчеты
СК 1.2.1	Организация встречной проверки документальных данных
СК 1.2.2	Взаимный контроль содержания документов путем изучения и сопоставления отдельных реквизитов
СК 1.2.3	Проверка наличия и подлинности подписей материально-ответственных лиц на документах
СК 1.2.4	Проверка правильности оформления первичных документов
СК 1.3.1	Проверка качества сырья и материалов
СК 1.3.2	Документальное оформление результатов проверки
2. Выявление несоответствия расходов критериям признания	
СК 2.1.1	Организация документальной проверки
СК 2.2.1	Встречная проверка документальных данных

Код процедуры	Описание процедуры
СК 2.3.1	Определение достоверности учета и отчетности выполненных строительно-монтажных работ путем соответствия показателей первичных документов, сводных бухгалтерских документов, регистров учета и отчетности
3. Некорректное отражение выполненных операций по строительным контрактам в регистрах синтетического учета	
СК 3.1.1	Проверка соответствия имеющихся бухгалтерских проводок типовым бухгалтерским проводкам
СК 3.1.2	Проверка правильности отражения бухгалтерских операций по их экономическому содержанию на счетах бухгалтерского учета
СК 3.2.1	Проверка правильности перенесения остатков на начало и конец месяца соответственно из главной книги в журнал-ордер и из журнала-ордера в главную книгу
СК 3.2.2	Проверка правильности арифметических расчетов в учетных регистрах
СК 3.2.3	Проверка правильности переноса данных из первичных документов в учетные регистры
4. Выявление ошибок при формировании производственной себестоимости продукции	
СК 4.1.1	Проверка статей расходов, входящих в производственную себестоимость продукции по данным бухгалтерии на соответствие их тем, которые должны входить в состав себестоимости производственной себестоимости продукции согласно П(С)БУ 18 и П(С)БУ 16
СК 4.1.2	Определение метода оценки стоимости монтажно-строительных работ
СК 4.1.3	Проверка уточнения стоимости объемов выполненных строительно-монтажных работ по статьям затрат, плановых накоплений, лимитированных и других затрат, налогов, сборов, обязательных платежей
СК 4.2.1	Выборочный перерасчет распределения затрат
СК 4.2.2	Встречная сверка с данными учета
СК 4.3.1	Проведение технико-экономических расчетов
СК 4.3.2	Осуществление технологической проверки во время проведения инвентаризации
5. Неверное определение объемов выполненных и незавершенных работ по строительному контракту	
СК 5.1	Определение фактического объема выполненных строительно-монтажных работ на дату проверки путем инвентаризации
СК 5.2	Проверка соответствия фактического объема выполненных работ первичным документам по учету выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ и показателям незавершенного строительного производства
6. Выявление наличия объектов учета расходов	
СК 6.1	Проверка наличия производственных помещений и организация производственного процесса (наличие объектов строительства)

Код процедуры	Описание процедуры
СК 6.2	Контроль реальности осуществления строительно-монтажных работ путем соответствия показателей первичных документов по учету затрат на их осуществление и объемов выполненных работ.
7. выявление нарушений при проведении инвентаризации	
СК 7.1	Проверка наличия приказа об инвентаризации
СК 7.1.2	Проверка соответствия дат приказов о проведении инвентаризации и сроков ее проведения
СК 7.2.1	Проверка правильности проведения инвентаризации в соответствии с нормативно-правовыми документами
СК 7.2.2	Проверка правильности организации документального оформления результатов инвентаризации
8. Правильность отражения в учете результатов инвентаризации	
СК 8.1	Сопоставление фактических данных с данными бухгалтерского учета
СК 8.2	Проверка правомерности и правильности применения расчета возмещения причиненного ущерба
СК 8.3	Проверка правильности отражения результатов инвентаризации на забалансовых счетах (виновное лицо не установлено)
СК 8.4	Проверка счета расчетов с подотчетными лицами
9. Выявление неправильного определения балансовой стоимости покупных товаров, материалов, сырья, комплектующих изделий на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции для нужд налогового учета	
СК 9.1.1	Проверка правильности определения первоначальной стоимости производственных запасов, отраженной в бухгалтерском учете (первичных документов, подтверждающих приобретение)
СК 9.2.1	Проверка необходимости ведения учета прироста (убыли) покупных товаров, материалов, сырья, комплектующих изделий на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции
СК 9.2.2	Проверка ведомости балансовой стоимости покупных товаров, материалов, сырья, комплектующих изделий на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции
СК 9.2.3	Сверка стоимости запасов, указанной в ведомости, и суммы, указанной в декларации о прибыли предприятий
СК 9.3.1	Проверка правильности деления запасов на производственные и непроизводственные
СК 9.3.2	Проверка возможности отнесения прироста (убыли) покупных товаров, материалов, сырья, комплектующих изделий на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции на валовые расходы данного периода
СК 9.4.1	Проверка первичных документов складского учета (оприходование товарно-материальных ценностей) для определения правомерности корректировки
10. Определение налоговых обязательств по НДС	
СК 10.1	Проверка соответствия начисленных налоговых обязательств величине валового дохода

Код процедуры	Описание процедуры
СК 10.2	Проверка своевременности начисления налоговых обязательств в соответствии с увеличением валового дохода
СК 10.3	Арифметическая проверка правильности заполнения декларации по НДС
11. Неверное строительное определение налоговых обязательств по налогу на прибыль по завершении контракта (при специальной системе налогообложения)	
СК 11.1.1	Проверка валовых расходов предприятия
СК 11.1.2	Расчет новых коэффициентов
СК 11.2.1	Проверка расчетов по формам 1-ддз, 2-ддз, 3-ддз
12. Несоответствие отражения и возникновения валовых доходов и валовых расходов правилу первого события	
СК 12.1	Проверка правильности определения валовых доходов предприятия
СК 12.2	Проверка правильности определения валовых расходов предприятия
СК 12.3	Проверка правильности составления приложений К1/1 и К2 к декларации о прибыли предприятий
СК 12.4	Проверка правильности составления декларации о прибыли предприятий
13. Расчеты между заказчиком и подрядчиком (в т.ч. отражение авансовых платежей в бухгалтерском и налоговом учете)	
СК 13.1	Определение с помощью генподрядных соглашений способа расчетов с заказчиком за выполненные строительно-монтажные работы и соответствия их реальным платежам
СК 13.2	Проверка статей текущих обязательств баланса предприятия
СК 13.3	Проверка отчета о финансовых результатах
СК 13.4	Сверка первичных документов (выписка банка) с отражением валовых доходов в налоговом учете

Важное значение для системы внешнего контроля имеет система внутреннего контроля предприятия. Она предполагает: систематическое осуществление инвентаризации незавершенного строительного производства, аккуратность ведения бухгалтерских документов по учету выполненных работ, обеспечение работников бухгалтерии нормативными документами о порядке формирования стоимости и налогообложения объемов выполненных строительно-монтажных работ и прочее.

Таким образом, цель исследования была осуществлена, в результате чего был получен обширный перечень наиболее часто встречающихся нарушений и описание контрольных процедур, с помощью которых можно их выявить.

Литература

1. Закон Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" от 16.07.1999 г. № 996-XIУ (с изменениями и дополнениями).

2. Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР с последующими изменениями и дополнениями.

3. Закон Украины "О налоге на добавленную стоимость" от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР с последующими изменениями и дополнениям.

4. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 11.09.1994 г. № 69.

5. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 9 "Запасы", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 20.10.1999 г. № 246.

6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 11 "Обязательства", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 11.02.2000 г. № 20.

7. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 "Доход", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 29.11.1999 г. № 290.

8. Методические рекомендации по формированию себестоимости строительно-монтажных работ, утвержденных приказом Госстроя Украины от 07.05.2002 г. № 81.

9. Порядок определения стоимости строительства, ремонта жилья, объектов социальной сферы, коммунального назначения и благоустройства, а также реставрации памятников архитектуры и градостроительства (ДБН IV-16-98, часть 2).

10. Правила определения стоимости строительства (ДБН Д.1.1-1-2000), утвержденных приказом Государственного комитета строительства, архитектуры и жилищной политики Украины от 27.08.2000 г. № 174.

11. Аудит: Практическое пособие / Под ред. А. Кузьминского. – К.: 1996.

12. Подольский В.И. и др. Аудит: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 1997.

13. Борисов В. Остатки незавершенки и готовой продукции на начало квартала: учитывать ли их в перерасчете по пункту 5.9.1 // Все о бухгалтерском учете. – Октябрь, 2002. – № 90.

14. Винцевич А. Что считать балансовой стоимостью товаров при корректировке по п. 5.9. // Все о бухгалтерском учете. – Ноябрь, 2001. – № 111.

15. Нагорний В. Інвентаризація: від основних засобів до доходів майбутніх періодів // Все про бухгалтерський облік. – Грудень, 2002. – № 114.

16. Озеран Г., Головацкая С. Операционный аудит работ по строительным контрактам в финансовой, налоговой и статистической отчетности // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 1.