

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова

Экономический Факультет

На правах рукописи

Рамазанова Равиля Башаровна

**Учет и аудиторская проверка договоров подряда  
в строительных организациях**

Специальность 08.00.12-Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва

2008



## 1. Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** Развитие системы учета и аудита в России формируют острую необходимость ее анализа в отдельных отраслях российской экономики. Развитие международного аудита и рост объемов строительного рынка требуют постоянного участия не только государства, но и специализированных организаций в создании совместных правовых и нормативных основ аудиторской деятельности.

Аудит строительных компаний во всех странах мира существенно реформируется. Это связано, в том числе с изменением объективных условий развития строительства, в частности, с активизацией процессов интеграции в рамках решения глобальных задач, его распространением в страны с более открытой экономикой и к международным сообществам, с использованием современных информационных технологий и расширением области действия международных стандартов аудита. Это позволяет сделать вывод, что и в России необходим новый взгляд на организацию бухгалтерско-финансовой функции управления и ее важнейшей составляющей - аудита.

В настоящее время как российские, так и международные строительные компании развиваются достаточно быстрыми темпами. Наблюдается рост инвестиций, что стимулирует строительство, переустройство и реконструкцию объектов различного назначения. В связи с этим повышаются требования к качеству бухгалтерской отчетности, ее достоверности и аудиту, результатом работы которого является подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности.

Объективная независимая оценка деятельности подрядной организации является основой для ее эффективного функционирования, помогает выявить базовые направления совершенствования ее менеджмента. Вместе с тем такая оценка интересует внешних пользователей бухгалтерской отчетности, в первую очередь, она необходима для потенциальных инвесторов, застройщиков и заказчиков при выборе подрядчика.

Специфика законодательства, регулирующего учет договоров подряда, разнообразие их форм, повышенное внимание государства к деятельности организаций, занимающихся строительной деятельностью, требуют разработки специального инструментария аудитора, в основе которого лежит разработка концептуальных подходов к аудиторской проверке договоров подряда.

Эффективность аудиторской проверки в значительной степени зависит от уровня ее методической обеспеченности, наличия в распоряжении аудиторов специализированных методик, позволяющих уменьшить трудоемкость аудиторских работ при одновременном улучшении качества проверки.

Методики (правила), определяющие порядок проверки отдельных видов активов и обязательств, разрабатываются, как правило, внутри аудиторской организации или на уровне профессионального аудиторского объединения (сообщества). В России методики отдельных областей аудита подготовлены и одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ. Однако эти документы в своем большинстве не касаются такой важной и актуальной области аудита, как аудит договоров подряда в строительных организациях.

В связи с этим в работе аудиторских организаций возникают сложности как практического, так и теоретического характера, вызываемые необходимостью разработки отраслевых методик аудита. Все вышеизложенное позволяет заключить, что диссертационная работа выполнена на актуальную как в теоретическом, так и в практическом отношении тему.

Необходимость совершенствования бухгалтерского учета выполнения договоров подряда и разработки методики их аудиторской проверки определяют актуальность темы диссертационного исследования.

**Степень разработанности темы исследования.** Весомый вклад в исследование теоретических и практических проблем аудита и бухгалтерского учета внесли отечественные авторы: С.Б. Безруких, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, П.И. Камышанов, Н.П. Кондраков, М.В. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, С.А. Стуков, В.П. Суйц, В.Т. Чая, С.М. Шاپигузов, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и другие. Однако вопросы исследования более узкого направления в строительной отрасли – выполнения договоров подряда - изучены недостаточно и в современных условиях при динамично изменяющемся законодательстве по аудиту, бухгалтерскому и налоговому учету требуют дальнейшего исследования.

С одной стороны, требуется подробно исследовать современное законодательство и концептуальные основы становления как учета, так и аудита, с целью определения проблем регулирования и теоретических особенностей. С другой - необходимо остановиться на практическом опыте аудиторских компаний с целью выявления характерных для отрасли аудиторских процедур.

В работах экономистов недостаточно рассмотрена современная методика учета договоров подряда в строительных организациях с точки зрения практической необходимости и опыта аудиторских проверок.

Полноценно и всесторонне не исследованы и не решены такие актуальные вопросы аудита строительной организации, как разработка концептуальных подходов к аудиту выполнения договоров подряда, обоснование целесообразности и принципов создания внутрифирменного стандарта аудита выполнения

договоров подряда, а также процедур, позволяющих на практике реализовать этот стандарт.

Актуальность проблематики обусловили выбор темы диссертации, цель и основные направления исследования.

В процессе проведения исследовательских работ изучены законодательные документы, регулирующие учет, аудит, а также строительство в России. Проанализирован как национальный, так и международный исторический опыт создания методологии учета и аудита строительных организаций. Рассмотрены особенности российского учета и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД) и Международные стандарты аудита (МСА). Использовались такие документы, как Дорожная Карта (Приведение ПСАД в соответствие с МСА), Белая Книга, которая подготовлена в рамках программы ТАСИС-2 «Осуществление реформы аудита в Российской Федерации», Закон Сарбейнса-Оксли, 8-ая Директива Евросоюза.

Во время проведения научной работы изучены различные материалы в области нормативно-правового регулирования, теории, методологии учета и аудита строительных организаций: диссертации, монографии зарубежных авторов, научно-методическая литература периодических изданий, публикации, а также практические материалы аудиторских исследований подрядных организаций в России.

В ходе проведения научного исследования были использованы разработки, опубликованные материалы: А.Д. Шеремета, В.П. Суйца, В.Т.Чая, А.В.Крикунова, Б.Н. Соколова, Н.А.Ремизовой, В.В. Скобара, О.В. Соловьевой, Л.В.Сотниковой, Г.Б. Полисюк, В.И.Подольского, В.Ф. Палий и др.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является комплексное исследование теоретических, организационно-методологических и практических проблем учета и аудита выполнения договоров подряда в строительных организациях и на этой основе - разработка Программы процедур аудиторских проверок с методикой их проведения.

Для достижения выбранной цели в работе решены следующие задачи, определяющие логику и структуру диссертации:

- проведен анализ и на его основе дана оценка существующей системе нормативно-правового регулирования учета и аудиторской проверки договоров подряда в строительных организациях,
- рассмотрены исторические предпосылки формирования системы аудита подрядных организаций,

- исследована методика бухгалтерского учета и аудиторской проверки выполнения договоров подряда в строительных организациях,
- определены концептуальные подходы к проведению аудиторской проверки выполнения договоров подряда в строительных организациях,
- на основе систематизации каталога тестов разработана программа процедур аудиторской проверки доходов и расходов по договорам подряда с методикой их проведения.

**Область исследования.** Диссертационное исследование выполнено в рамках паспорта специальностей ВАК по специальности 08.00.12

**Предметом исследования** являются организационно-методологические и практические проблемы развития систем учета и аудита выполнения договоров подряда в строительных организациях России на современном этапе.

**Объектом исследования** являются строительные организации, работающие по договорам подряда, функционирующие на территории Российской Федерации, а также деятельность аудиторской организации в этой сфере.

**Теоретической и методологической основой исследования** являются труды отечественных и зарубежных специалистов в области учета и аудита, развития строительства в России, функционирования подрядных организаций, а также законодательные и нормативные акты РФ, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, МСА, научные разработки и практические материалы аудита подрядных организаций.

Настоящее исследование базируется на практическом опыте, полученном при участии в процессе аудита подрядных организаций в России.

В ходе исследования применялись методы наблюдения, анализа, синтеза, логики и системного подхода к изучению оцениваемых показателей. Указанные методы позволили обобщить имеющийся опыт аудиторских компаний, имеющих практику аудита подрядных организаций, выявить противоречия, типичные ошибки и неточности, предложить пути решения проблем в виде практических методических рекомендаций.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретическом обосновании и практическом решении отдельных задач по совершенствованию методики учета и аудиторской проверки договоров подряда в строительных организациях России.

В процессе исследования получены следующие наиболее важные научные результаты:

- определены концептуальные подходы к проведению аудиторской проверки договоров подряда;

- выявлены характерные для строительной отрасли проблемы учета и аудита выполнения договоров подряда на материалах подрядной организации, на основе примера комплексной аудиторской проверки договоров подряда;
- осуществлен сравнительный анализ российского и зарубежного подходов к проведению аудиторских проверок;
- разработана методика проведения аудиторской проверки доходов и расходов выполнения договоров подряда в строительных организациях;
- на основе систематизации каталога тестов разработана программа процедур аудиторской проверки доходов и расходов по договорам подряда с методикой их проведения.

**Практическая значимость исследования** определяется реальной возможностью применения разработанных программ процедур аудиторской проверки доходов и расходов по договорам подряда в строительных организациях с методикой их проведения в теории и на практике при осуществлении:

- Аудиторской деятельности.
- Разработок систем учета и аудита строительных организаций.
- Законотворческой и нормотворческой деятельности.
- Автоматизации учетной и аудиторской деятельности.
- Научно-исследовательских разработок.
- Разработок учебных программ и др.

В частности, подготовлены предложения по дополнениям к Проекту Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/07.

Информация, полученная в процессе исследования, может быть использована на практике подрядными организациями для улучшения системы учета, повышения эффективности функционирования предприятия, роста финансовых результатов деятельности компании, а также аудиторскими организациями для повышения эффективности осуществления проверок строительных подрядных организаций.

### **Апробация и практическая реализация результатов исследования**

Основные результаты диссертационной работы приняты к внедрению в деятельности: ООО «Аудиторская служба «СТЕК» (справка о внедрении №322/2 от 09.04.08), в Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество» (акт о внедрении №03/04-2008 от 28.04.2008г.), ООО «НОРМА-СТРОЙ» (акт о внедрении №156 от 10.04.2008г.).

Апробация и практическая реализация методик осуществлялась также в

ходе участия и выступления на научно-практических конференциях и семинарах, в частности, на 34-й и 35-й Международной научно-практической конференции «Татуровские чтения», в «Инновационной стратегии Российской экономики».

**Публикации** по теме диссертационного исследования: опубликовано 12 работ общим объемом 5,0 печатных листа, в том числе в изданиях, рекомендованных ВАК, общим объемом 3,3 п.л.

**Структура и содержание диссертации.** Структура диссертационной работы обусловлена целями исследования и решаемыми в работе задачами. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении обоснована актуальность темы, показана степень изученности проблемы, определены цели и задачи исследования, отражены научная новизна и практическая значимость полученных результатов, их апробация и внедрение.

Первая глава «Теоретические предпосылки совершенствования учета и аудита договоров подряда в строительных организациях» посвящена историческим аспектам темы. В ней рассматриваются теоретико-методические вопросы учета и аудиторской проверки выполнения договоров подряда, стандарты по бухгалтерскому учету и аудиту как российские, так и международные, совершенствование законодательной базы и перспективы развития аудита.

Во второй главе «Методика бухгалтерского учета договоров подряда в строительных организациях» определены основные принципы и инструменты системы учета договоров подряда на примере доходов и расходов. Проведена сравнительная оценка бухгалтерского и налогового учета, а также проведен сравнительный анализ российского стандарта ПБУ-2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» и международного стандарта МСФО-11 «Договор подряда».

В третьей главе «Методика аудиторской проверки выполнения договоров подряда в строительных организациях» предложены методические и практические вопросы аудиторской проверки выполнения договоров подряда на примере доходов и расходов. Определен порядок проведения аудиторской проверки. Сформирована информационная база аудиторской проверки, предложены тесты оценки системы внутреннего контроля. Разработана программа процедур аудиторской проверки доходов и расходов по договорам подряда и методика их проведения.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

## **2. Основное содержание диссертации**

**В диссертационном исследовании сформулированы особенности и проведен анализ** проблематики нормативно-правового регулирования учета и аудиторской проверки договоров подряда в строительных организациях России. Важность учета и аудита договоров подряда в строительстве можно обосновать и тем, что рост строительного рынка и расширение в нем объема совместных международных проектов требуют постоянного участия государства и специализированных организаций в создании согласованных правовых и нормативных основ аудиторской деятельности. Практика аудита показывает большое количество проблем из-за неточностей в законодательных документах, регулирующих учет и аудит в сфере строительства.

Основные особенности деятельности подрядных строительно-монтажных организаций следующие: неподвижность и территориальная закреплённость строительной продукции, а следовательно, мобильность исполнителей и орудий труда и усложнение координации деятельности строительных структур; большая продолжительность производственного цикла; большое влияние природных факторов и усиление экологических требований, конструктивная сложность и высокая себестоимость сооружаемых объектов, различные методы реализации объекта строительства (сдачи работ) и выявление финансового результата, которые, в конечном итоге, оказывают существенное влияние на формирование отчетности: бухгалтерской, финансовой и налоговой.

**Осуществлен сравнительный анализ российского и зарубежного подходов к проведению аудиторских проверок.** Различия по некоторым критериям приведены в табл.1.

Развитие совместного бизнеса должно привести как к созданию одинаковых условий для конкуренции российских и западных аудиторских фирм, так и к сближению методик проведения аудита. По нашему мнению, следует ориентироваться на создание такого механизма принятия новых российских аудиторских стандартов и их практического применения, который бы позволил в сроки, предусмотренные для внедрения международных стандартов аудита (МСА) в аудиторскую практику утверждать свои национальные стандарты и вводить их в действие одновременно с международными. Также целесообразно шире использовать выборочный метод аудита в целях обеспечения его большей экономичности при соблюдении необходимого уровня качества. В связи с этим важно создать соответствующие информационно - технологические условия.

**Сравнение российского и зарубежного подходов  
к проведению аудиторских проверок**

| Критерий                                                                            | Аудит международный (или на Западе)                                                                                                                                                  | Аудит в России                                                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Своевременность обновления аудиторских стандартов                                   | МСА пересматриваются по мере необходимости с учетом новых требований к качеству аудита и на основе обобщения сложившейся практике                                                    | Несвоевременность пересмотра или принятия новых ФПСАД (Федеральные правила стандарты аудиторской деятельности) по сравнению с МСА                          |
| Порядок внедрения в аудиторскую практику аудиторских стандартов                     | При утверждении МСА даются сроки от года до двух лет для их освоения и внедрения                                                                                                     | При утверждении ФПСАД постановлением Правительства РФ срок их обязательного применения, как правило, по истечении 10 дней после официального опубликования |
| Значение аудита внутреннего контроля                                                | МСА предполагают, что важнейшим элементом аудита, позволяющего утверждать с разумной уверенностью, что ФБО достоверна, является всесторонняя оценка внутреннего контроля организации | Больше внимание уделяется не анализу внутреннего контроля, а проверки правильности ведения бухучета и составления ФБО.                                     |
| Выборочный метод один из методов аудита, применяемый как в России, так и за рубежом | Рассматривается как достоинство проверки, поскольку он более экономичен и точен                                                                                                      | Рассматривается как неизбежный минус проверки, поскольку он недостаточно точен                                                                             |
| Акцентирование внимания при проведении аудита                                       | Проверка статей баланса и отчета о прибылях и убытках, т.е. сальдо рассматривается как основа финансового положения клиента                                                          | Проверка самих хозяйственных операций, т.е. обороты по счетам учета рассматриваются как основа финансового положения клиента                               |
| Внутренний контроль                                                                 | Применяется только когда имеются основания предполагать его высокую эффективность                                                                                                    | Или вообще не применяется, или применяется во всех случаях                                                                                                 |

Современную концепцию развития регулирования аудиторской деятельности в России можно охарактеризовать как синтез преимущественно государственного контроля и саморегулирования.

В мировой практике также наблюдается сближение форм регулирования аудиторской деятельности, вызванное необходимостью ужесточения требований к прозрачности финансовых отчетов публичных компаний и качества их аудиторских проверок. В связи с этим разработаны системы новых нормативных актов, оформленных в США в рамках принятого закона Сарбейнса-Оксли (ЗСО), а в Европе аналогичные меры предусмотрены в 8-й Директиве Евросоюза.

Целью Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) является усиление единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг по всему миру путем разработки положений по разным вопросам аудита и гарантии достоверности, а также содействие их признанию во всем мире.

**В исследовании сформированы концептуальные основы становления учета и аудиторской проверки выполнения договоров подряда в строительных компаниях.** Основные направления развития бухгалтерского учета и

отчетности сформулированы в «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», определившей основные задачи дальнейшего развития бухгалтерского учета и аудита на среднесрочную перспективу.

Принцип непрерывности деятельности строительной организации является ключевой концепцией современной бухгалтерской теории и практики во всем мире. Бухгалтерский учет оказывает значимое влияние на обеспечение непрерывности деятельности организации. Контроль договоров подряда позволяет бухгалтеру выявить внутренние ресурсы, своевременно обращать внимание на экономию, убыток, платежеспособность подрядчиков и поставщиков и других факторов и принять соответствующие меры по обеспечению жизнеспособности организации. Непрерывность деятельности является не просто бухгалтерским методологическим принципом, но идеей, определяющей восприятие деятельности компании в современной экономике как направленной на продолжение и развитие, а не заранее ограниченной определенными временными рамками.

Целью аудита является как подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности, так и оценка непрерывности деятельности организации. Поэтому более широкое использование аналитических процедур на всех этапах аудиторской проверки оказывает существенное влияние на организацию и технологию проведения аудита.

Многими отечественными исследователями изучались вопросы методологии и методики аудита, которые могут применяться и применяются аудиторскими организациями в своей работе, о чем свидетельствуют постоянно обсуждаемые вопросы теории и практики аудита на страницах научной периодической печати. Анализируя работы исследователей аудита, можно разделить методические разработки на следующие группы в зависимости от объектов исследования:

Общие положения по методам и стандартам аудита.

Методические разработки в области отраслевого аудита. Разработки данной группы посвящены аудиту деятельности организаций или отдельных операций в разрезе отраслей народного хозяйства, например аудит строительных подрядных организаций, составной частью которой является аудиторская проверка договоров подряда.

Вопросы аудита по отдельным направлениям, в качестве которых выделяются взаимосвязанные операции, объединенные одной спецификой, например: налоговый аудит, аудит операций с векселями, аудит операций с материалами, аудит затрат на производство, аудит финансовых результатов, аудит собствен-

ного капитала, аудит договоров подряда.

Ряд российских ученых в учебной и научной литературе, посвященной аудиту, выделяет четыре основных подхода к созданию методик аудита: бухгалтерский, юридический, специальный и отраслевой.

Основная задача аудитора состоит в выявлении наиболее перспективных направлений проверки, для чего следует сочетать отдельные элементы из различных методик аудита, так как аудитору необходимо не только знание бухгалтерского учета, юриспруденции, но и знание в области строительства.

Согласно мнению отечественных и зарубежных исследователей можно выделить два основных подхода к проведению аудита: пообъектный (бухгалтерский) и циклический.

**Предлагается использование комплексного подхода** при разработки программы аудиторской проверки выполнения договоров подряда в строительных организациях.

Целью аудиторской проверки договоров подряда является выражение независимого мнения о достоверности отражения в учете операций, связанных с выполнением договоров подряда во всех существенных аспектах, о соответствии их нормам действующего законодательства, о надежности и эффективности системы внутреннего контроля организации. Исходя из указанной цели, формулируются задачи, стоящие перед аудитом выполнения договоров подряда:

Выражение независимого мнения:

- об эффективности системы внутреннего контроля: оценка надежности системы, ее гибкости и действенности в отношении договоров подряда;
- о правовом аспекте выполнения договоров подряда, соответствие их действующему законодательству;
- о достоверности и надежности системы учета и отчетности: формирование полной и достоверной информации, единообразие ведения учета, соблюдение принципа сопоставимости, своевременная регистрация операций на счетах бухгалтерского учета.

Для решения указанных задач нами предлагается следующая последовательность проведения аудиторской проверки договоров подряда на примере доходов и расходов:

- аудиторская проверка на предмет соответствия доходов и расходов при выполнении договоров подряда законодательству Российской Федерации;
- аудиторская проверка достоверности отражения доходов и расходов при выполнении договоров подряда на счетах бухгалтерского и налого-

вого учетов, соответствие их первичным документам, учетной политике, договорам подряда и проектно-сметной документации (пообъектно в рамках договоров подряда).

Внутрифирменный стандарт, основанный на комплексном подходе к аудиторской проверке договоров подряда, является составной частью системы внутренних стандартов организации, определяющей методические аспекты деятельности аудиторской фирмы. Он включает в себя следующие аудиторские процедуры: тесты средств контроля, представляющие собой аудиторские процедуры по проверке функционирования и надежности конкретного средства контроля, тесты оборотов и сальдо по счетам, представляющие собой детальную проверку оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета; аналитические процедуры, реализующие проведение анализа и оценку полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей в целях выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин этих искажений.

**Обобщая основные направления развития бухгалтерского учета и аудита** строительных подрядных организаций в современных условиях, необходимо отметить, что их перспективы связаны со следующими факторами:

- усилением превентивной направленности аудита;
- усилением роли строительства как важнейшего элемента научно-технического прогресса;
- ориентацией на оценку рациональности и эффективности выполнения договоров подряда;
- формированием современной научно-обоснованной методологии бухгалтерского учета и аудиторской проверки договоров подряда;
- совершенствованием стандартов аудиторской деятельности;
- повышением квалификации аудиторов и укреплением этических норм их деятельности;
- более широким внедрением компьютерной технологии для проведения аудита, для обработки и анализа данных и обоснованного прогнозирования деятельности компаний.

Проведенный анализ классификаций аудита строительных компаний показывает, что расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг в строительстве позволит определить новые виды и цели аудиторской деятельности.

Организацию выполнения каждого проекта в современной строительной отрасли России можно описать следующей схемой, включающей в себя основ-

ных участников сферы строительства – инвесторов, заказчиков, застройщиков, подрядчиков и др. с их взаимоотношениями. Ниже приводится одна из схем взаимосвязи участников строительного проекта (рис. 1).

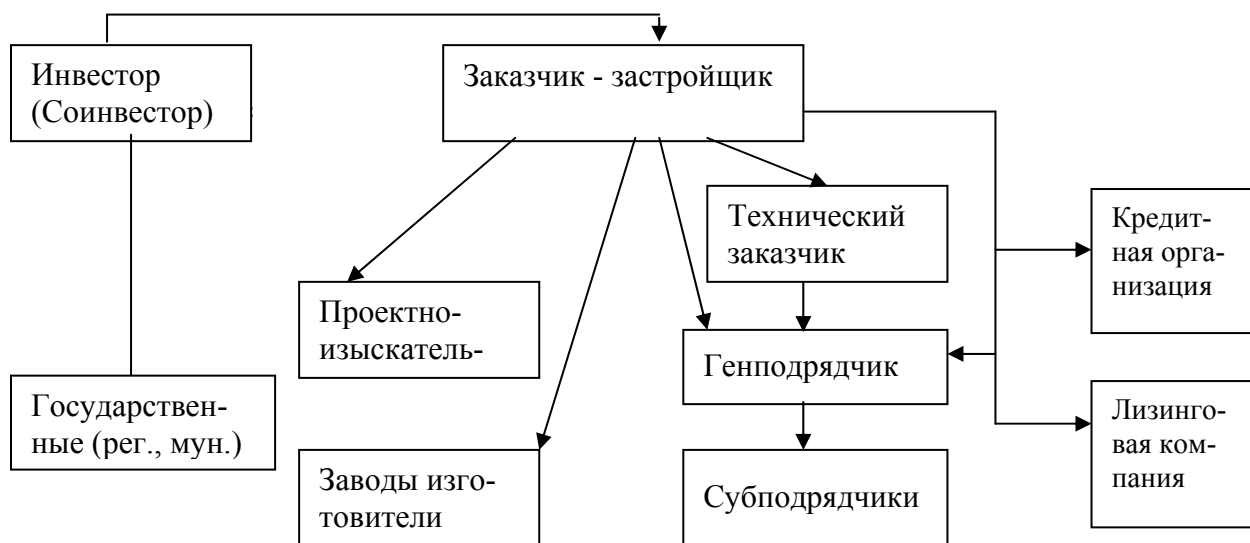


Рисунок 1. Одна из типичных схем взаимосвязи участников строительного проекта

Проведенный анализ классификаций аудита строительных компаний показывает, что расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг в строительстве позволит определить новые виды и цели аудиторской деятельности.

На рис. 2 представлена схема связей застройщика по реализации его проекта с другими участниками строительства.

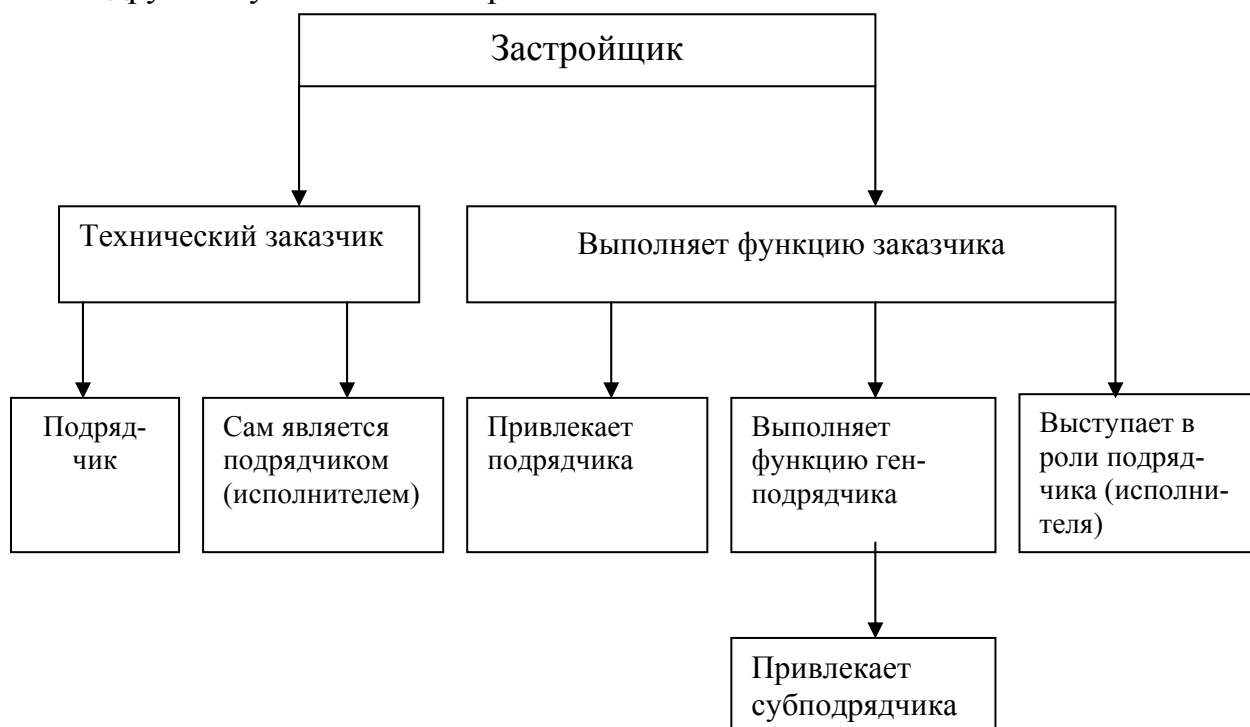


Рисунок 2. Схема связей застройщика с другими участниками строительства

Насыщенность отрасли хозяйствующими субъектами объясняется тем, что обычно строительство силами одной организации осуществить практически невозможно, и компаниям приходится прибегать к помощи других фирм. Как правило, именно подрядная организация является конечным, но одним из самых существенных звеньев в цепочке реализации строительного проекта.

**Исследованы методики учета и аудиторской проверки договоров подряда** в строительных организациях с целью определения ошибок и нарушений в учете подрядных организаций. Принципы и инструменты учета выполнения договоров подряда основываются на базе организации бухгалтерского учета в строительстве, учетной политики строительной организации, формах отчетности и нормативно-правовых основах бухгалтерского учета в строительстве.

Подробно разобраны методы признания финансового результата у подрядной организации. Проведенный анализ показывает, что ПБУ 2/94 давно устарело и нуждается в пересмотре.

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах, расходах и финансовых результатах по выполненным в отчетном периоде работам на данный момент содержит пока лишь проект нового ПБУ 2/07 «Учет договоров строительного подряда».

**Сделаны выводы о наличии возможных нарушений и ошибок** ведения бухгалтерского учета подрядных организаций и необходимости пересмотра действующих ПБУ. В этой связи нами подготовлены предложения по дополнениям к проекту ПБУ 2/07 «Учет договоров строительного подряда», которые заключаются в следующем:

- 1) введении системы внутреннего контроля,
- 2) в унификации первичного документа при списании на строительномонтажные работы материалов, переданных заказчиком подрядной организации для осуществления монтажа и наладки оборудования,
- 3) в использовании в Организации специализированного программного обеспечения.

**Методика проведения аудиторской проверки доходов и расходов выполнения договоров подряда** включает в себя полный анализ бухгалтерского учета договоров подряда, осуществляемого на предприятии.

Целью аудиторской проверки договоров подряда строительной организации является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности компании и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Основной составляющей деятельности большинства подрядных организаций является выполнение договоров подряда,

что и служит базой аудита. В первую очередь внимание обращается на корректное отражение в учете доходов и расходов, связанных с выполнением договоров подряда.

Строительная организация является комплексной, т.к. оказывает самые различные виды работ, услуг, поэтому, например, при аудиторской проверке доходов важно учесть:

- возможность оказания организацией этих услуг (лицензии, сертификаты и др.),
- условия договоров, где стороны предусматривают виды, объем выполнения работ (услуг), включая их стоимость.

Методика аудиторской проверки выполнения договоров подряда состоит из следующих направлений: определение цели проверки, источников информации, организации внутреннего контроля; правовая оценка совершенных операций с позиций действующего законодательства; аудиторская проверка бухгалтерского учета выполнения договоров подряда; аудиторская проверка налогового учета выполнения договоров подряда.

Привлечение особого внимания к аудиту выполнения договоров подряда, объясняется тем, что он носит комплексный характер. Исследование этой области деятельности организации дает возможность выявить в учете наиболее точные, обоснованные данные как в целом по деятельности, так и по отдельным договорам, и взаимосвязь этого объекта учета обеспечивает возможность выявить нарушения, которые возникают и в других областях учета. Этот вид аудита помогает установить взаимосвязь влияния отдельных видов активов и обязательств на формирование стоимости отдельных договоров, понесенных при этом затрат и в итоге определить степень достоверности финансовой бухгалтерской отчетности в целом и факторы влияющие на достоверность.

В работе приведен обобщенный пример проведения аудиторской проверки подрядных организаций, действующих на территории Российской Федерации, что позволило отразить значимые и/или достаточно встречающиеся недостатки в их учете.

В качестве примера приведена подрядная организация, специализирующаяся в области жилищного строительства и выполняющая работу как собственными силами, так и с привлечением субподрядных организаций. Пример компаний включает в себя опыт многих подрядных организаций в Российской Федерации.

Обобщение опыта и практики аудита подрядных организаций позволило проанализировать ошибки и нарушения и, в результате, наметить пути решения

проблем. Одним из таких направлений в рамках исследования автор выбрал разработку программы процедур аудиторской проверки доходов и расходов при выполнении договоров подряда.

Аудиторская проверка включает три основных этапа: планирование аудиторской проверки, сбор аудиторских доказательств, завершение аудиторской проверки.

С целью повышения качества проверок, снижения аудиторских рисков и сокращения трудозатрат особое внимание уделяется планированию аудита.

При планировании аудита принимается во внимание специфика деятельности Организации (выполнение СМР согласно договорам подряда), используемые ею системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риск и существенность, характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, особенности координации и направления работы, текущий контроль и проверка выполненной работы, а также прочие аспекты, учитываемые при выражении мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности Организации, и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Основная цель аудиторской проверки доходов и расходов при выполнении договоров подряда - это установление соответствия доходов, полученных от выполнения договоров подряда и произведенных при этом расходов, действующему законодательству и достоверность отражения этих операций в бухгалтерском учете. Для достижения поставленной цели следует решить следующие задачи.

Определить используемый организацией порядок признания доходов и расходов, метод их определения по договорам строительного подряда, порядок отражения в учете операций по принятию работ от субподрядчиков и сдаче работ заказчику, соответствие этого порядка условиям договора подряда и учетной политике. Проверить обоснованность отражения этих операций в учете, соответствие содержания экономическому смыслу совершенных сделок и действующему законодательству (включая наличие договоров с заказчиками, проектно-сметной документации), правильность оформления первичных документов, соответствие совершенных операций предпосылкам (дата признания, правомерность, своевременность отражения в учете, полнота, существование, стоимостная оценка, точное измерение, раскрытие и представление).

Наиболее эффективным методом подготовки программы аудиторской проверки договоров подряда в строительных организациях является предусмотрение процедур аудиторской проверки по отдельным блокам: оценка деятельно-

сти системы бухгалтерского учета, оценка внутреннего контроля, аудит ФБО в целом, аудит отдельных видов активов и обязательств, проверка правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности. При планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор рассматривает риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок, проверяет соблюдение организацией законодательства Российской Федерации.

Мнение аудитора о достоверности или недостоверности или недостаточной степени достоверности бухгалтерской отчетности основывается на собранных в ходе аудита необходимых и достаточных аудиторских доказательствах. Каждое такое доказательство должно служить свидетельством верности бухгалтерской отчетности в целом или ее составляющих.

Программа аудиторской проверки договоров подряда позволяет сформировать структуру проверки и определить действия для получения соответствующих аудиторских доказательств. Распределить обязанности между членами группы и алгоритм действия для получения отдельных доказательств, а также виды рабочей документации, которые должны быть подготовлены в рамках рабочей документации.

Перед составлением общего плана аудиторской проверки статей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор проводит предварительное тестирование систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

Для оценки эффективности системы внутреннего контроля подрядной строительной организации целесообразно использовать тесты проверки, составленные с учетом особенностей деятельности строительных организаций. При этом учтено, что ответы на вопросы, содержащиеся в тестах, позволяют оценить состояние системы бухгалтерского учета, а так же средства контроля.

В работе автором предложены тесты, часть из которых приведена в табл. 2.

Протестировав систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля и оценив деятельность предприятия в целом, аудитор определяет риски: неэффективности системы учета, контрольной среды, процедур контроля. После расчета предполагаемого риска контроля аудитор определяет содержание, масштаб и количество аудиторских процедур. При разработке аудиторских процедур определяются надлежащие методы отбора элементов для тестирования по отдельным видам активов и обязательств, включая отбор всех элементов

(сплошная проверка), отбор специфических (определенных) элементов, отбор отдельных элементов для формирования аудиторской выборки. Для определения элементов выборки учитывается предварительно рассчитанный уровень существенности.

Таблица 2

**Фрагмент тестов оценки системы внутреннего контроля  
строительной подрядной организации**

| Показатели                                                                                                                                                                           | Критерии                  | Кол-во баллов |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|---------------|--|
| <b>Тесты оценки внутреннего контроля</b>                                                                                                                                             |                           |               |  |
| Наличие лицензий на выполнение строительных работ, на выполнение функции генподрядчика                                                                                               | Да                        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Нет                       | 0             |  |
| Наличие программ работ на отдельные работы, утвержденной проектно-сметной документацией                                                                                              | Во всех случаях           | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Частично                  | 3             |  |
| Степень выполнения договорных обязательств субподрядными организациями                                                                                                               | Выполняются в срок        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Выполняются с нарушениями | 3             |  |
| Уровень системы технического контроля выполнения строительно-монтажных работ                                                                                                         | Высокий                   | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Средний                   | 3             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Низкий                    | 0             |  |
| Сверка данных по расходу материалов с нормами и нормативами, предусмотренными строительными нормами и расценками, и объемами выполненных работ, предусмотренными сметами, проводится | Да                        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Частично                  | 3             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Нет                       | 0             |  |
| Инвентаризация (сравнение результатов подсчета имущества (МПЗ, НЗП, денежных средств и др.) с бухгалтерскими записями                                                                | Да                        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Частично                  | 3             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Нет                       | 0             |  |
| Сверка данных по оплате труда с нормами и нормативами, предусмотренными строительными нормами и расценками, и объемами выполненных работ, предусмотренными сметами, проводится       | Да                        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Частично                  | 3             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Нет                       | 0             |  |
| Сверка расчетов с подрядчиками, поставщиками проводится                                                                                                                              | Да                        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Не всегда                 | 3             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Нет                       | 0             |  |
| Проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей проводится                                                                                    | Да                        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Не всегда                 | 3             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Нет                       | 0             |  |
| <b>Тесты оценки системы бухгалтерского учета</b>                                                                                                                                     |                           |               |  |
| Критерии учетной политики соответствуют критериям, установленным законодательством                                                                                                   | Соответствуют             | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Частично                  | 3             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Не соответствуют          | 0             |  |
| Правильность, своевременность и полнота отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухучета соблюдаются                                                                    | Да                        | 5             |  |
|                                                                                                                                                                                      | Не всегда                 | 3             |  |

Проведенный анализ системы взаимодействия участников строительного рынка организаций, выполняющих работы по договорам подряда, и этапов проведения аудита соответствующих субъектов на разных стадиях выполнения строительных проектов позволил автору перейти от исследования общих аудиторских схем к конкретным процедурам аудиторской проверки договоров подряда, которые обладают высокой практической значимостью для аудиторов и подрядных организаций в России.

Аудиторы должны иметь единый инструментарий. Разработанная программа процедур аудиторской проверки доходов и расходов по договорам под-

ряда включает в себя комплекс аудиторских процедур, она является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работ. Предлагаемый инструментарий не постоянный, он может корректироваться с учетом изменений в законодательстве, развития экономики в целом, достижений науки и техники.

Строительная организация в зависимости от взаимоотношений с заказчиком по отдельным договорам может либо выполнять весь комплекс работ собственными силами, либо, выступая генеральным подрядчиком, силами субподрядных организаций на основании договора субподряда, которым поручается выполнение соответствующих видов строительно-монтажных работ. В последнем случае генеральный подрядчик отвечает за организацию строительства в целом и больше выполняет работу технического характера.

В зависимости от специфики строительства при аудиторской проверке расходов организации - генерального подрядчика применяются различные аудиторские процедуры. Разработанная автором программа аудиторской проверки расходов предусматривает соответствующий набор тестов. В частности, если большую часть работы осуществляет субподрядчик, то применяются тесты, связанные с проверкой договоров с субподрядчиками, своевременностью сдачи отдельных видов строительных работ или проекта в целом, проверкой обоснованности, правомерности применяемых штрафных санкций. Если же организация по договору с заказчиком весь цикл работ берет на себя, т.е. роль субподрядных работ незначительна, то большую часть времени аудиторской проверки должны занимать тесты, направленные на выполнение производства работ самой организацией, проверке обоснованности примененных цен, контроль качества строительства.

Разработанная Программа проверки доходов и расходов по договорам подряда включает в себя анализ основных доходных и расходных статей в соответствующих документальных источниках, их сверку с другими показателями с целью определения правильности учета. Для подрядной организации доходная и расходная части формируют финансовый результат, получение которого является целью функционирования компании.

При проверке разных этапов строительства применяются разные тесты, а также разные методики их выполнения и реализации. Например, методы ценообразования на отдельных этапах строительства будут различны, следовательно, должен применяться дифференцированный подход в зависимости от особенностей этапа.

Применяются различные тесты и в зависимости от источников финанси-

вания. Если, например, используется бюджетное финансирование, то больше внимания уделяется обоснованности примененных методов определения цен на отдельные виды услуг, стоимости запланированных бюджетов и своевременности их выполнения. Если организация выполнила работы за счет бюджетных источников несвоевременно, то ей для осуществления своей деятельности необходимо будет обращаться за своими кредитными средствами, которые не будут финансироваться за счет вышеуказанного источника, в итоге это повлияет на получение доходов.

Тесты зависят от сложности самого объекта и наличия в составе аудиторской группы работников, которые могут выполнять эти работы.

Основными источниками информации при проверке учета доходов и расходов по договорам подряда являются:

- договоры подряда, заключенные с заказчиками, с субподрядчиками,
- графики работ, календарные планы,
- учетная политика организации,
- первичные оправдательные документы, акты по форме КС-2, КС-3, акты на списание материалов и другие оправдательные документы,
- регистры бухгалтерского учета по счетам 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 20 «Основное производство», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
- регистры налогового учета, налоговая декларация по налогу на прибыль, 68 «Расчеты с бюджетом»
- отчет о прибылях и убытках Ф№2 и др.

В разработанных программах и методиках к их проведению в табличном виде приведен перечень основных процедур, необходимых для проведения аудиторской проверки договоров подряда на примере доходов и расходов, апробированный на материалах, собранных в ходе аудиторских проверок.

Реферативно, с целью отражения основных положений диссертационного исследования в этой области, в табл. 3 приведены некоторые процедуры аудиторской проверки (извлечения) из Программы, а в табл. 4 извлечения из методики их проведения.

В качестве примера нами представлены основные положения Программы процедур аудиторской проверки расходов при выполнении договоров подряда в табл. 3.

Таблица 3

**Основные положения Программы процедур аудиторской проверки расходов  
при выполнении договоров подряда**

| Код процедуры | Наименование работ и основных процедур (тестов) аудиторской проверки по существу                                                                                                                                                                                                                        | Источник получения доказательств                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Плановые трудозатраты (час.) | Фактические трудозатраты (час.) | Рабочий документ РД <sup>1</sup> | Исполнитель <sup>2</sup> |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|--------------------------|
| 1             | Проверка на соответствие положениям принятой учетной политики фактического учета операций при выполнении договоров подряда                                                                                                                                                                              | Учетная политика, Бухгалтерские регистры по счету 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», счет 90 «Продажи»                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                              |                                 | Р 1                              |                          |
| 2             | Правовая экспертиза выполнения договоров.<br>Проверка на соответствие сданных работ условиям, предусмотренным договорами                                                                                                                                                                                | Договоры с заказчиками и с подрядчиками (субподрядчиками) спецификации, накладные от поставщиков, учетная политика, бухгалтерские регистры аналитического учета сч.20, 23,25,26, проектно-сметная документация (ПСД)                                                                                                                                                                                                                                                                |                              |                                 | Р2                               |                          |
| 3             | <b>Проверка расходов по работам, выполненным собственными силами</b> Проверка правильности формирования расходов. Проверка на соблюдение предпосылок: существования, прав и обязанностей, возникновения, полноты, стоимостной оценки, точного измерения, представления и раскрытия.                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                              |                                 | Р3                               |                          |
| 3.1.          | Проверка правильности учета, отпуска и списания материалов на производство строительной продукции, в т.ч. списание оборотных материалов, временных сооружений, ГСМ.                                                                                                                                     | Первичные документы, подтверждающие выполнение работ: журнал КС-6а, акты на списание материалов, ПСД, договоры, ведомости учета материалов, Регистры аналитического и синтетического учета по счету 10 «Материалы», Учетная политика требования-накладные формы М-11, накладные отпуска материалов на сторону М15, акт формы М-29, Лимитно-заборная карта М-8,                                                                                                                      |                              |                                 | Р3.1                             |                          |
| 3.2.          | Проверка операций связанных с оплатой труда<br>Проверка статьи «Основная оплата труда рабочих». Проверка правильности, своевременности, правомерности начисления оплаты труда рабочим, занятым на строительстве                                                                                         | Договоры подряда, регистры б/учета по счетам 70, 69,68, «Ведомость распределения заработной платы по направлениям затрат», и ведомость учета расходов по строительству, 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, Журнал учета выполненных работ, лицевые счета, табеля учета рабочего времени, штатное расписание |                              |                                 | Р-3.2                            |                          |
| 4             | <b>Проверка расходов по работам, выполненным с привлечением субподрядных организаций</b> Проверка правильности формирования расходов. Проверка на соблюдение предпосылок: существование, прав и обязанностей, возникновения, полноты, стоимостной оценки, точного измерения, представления и раскрытия. |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                              |                                 | Р4                               |                          |

<sup>1</sup> Названия рабочего документа условные.

<sup>2</sup> Фамилия и инициалы аудитора

|      |                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |  |  |        |  |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--------|--|
| 4.1. | Проверка расходов по работам, выполненным с привлечением субподрядных организаций                           | Договоры с субподрядчиками, акты выполненных работ КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат», акты на списание материалов; Нормы и нормативы расхода сырья и материалов (СНиП, МДС), принятых от субподрядчиков. Учетная политика, ПСД. Акты на списание материалов заказчика, подтверждающие факт расхода материалов, предоставленных подрядной организацией, регистры бухгалтерского учета счета 10 «Материалы». |  |  | P 4.1  |  |
| 4.2. | Проверка учета материалов, переданных субподрядной организации на давальческой основе                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |  |  | P-4.2. |  |
| 5    | Анализ ошибок, выявленных в ходе проверки, и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |  |  | P5     |  |
|      | Формирование мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности в части расходов по договорам подряда |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |  |  |        |  |

Разработанная программа - система процедур (тестов) подразделяется по разделам, которая позволяет оперативно провести проверку с обеспечением обоснованного методического подхода. Методика определяет порядок выполнения данной процедуры и последовательность шагов. Формы рабочих документов отражением выполненных работ фиксируют результаты работ, все это приводит к унификации аудиторской проверки. Программа позволяет распределить тесты между высококвалифицированными аудиторами, аудиторами и ассистентами.

Что касается принципа построения тестов, то процедуры (тесты) аудиторской проверки в программе могут носить как комплексный характер, т.е. предусматривают получение аудиторских доказательств по нескольким, так и отдельным предпосылкам. Также одни тесты могут применяться при проверке общего раздела, другие для отдельного раздела.

Целью методики проведения процедур является представление руководства по практическому применению основных принципов и стандартов аудита на базе конкретного рабочего материала по отдельной области аудита - договоров подряда. Получение при этом необходимых доказательств для формирования мнения о достоверности и полноте отражения в финансовой отчетности информации о доходах, расходах, материалах, основных средствах, налога на прибыль, НДС и др.

Основными задачами методики являются оказание помощи аудиторами в:

- определении подходов к проведению проверки доходов и расходов при выполнении договоров подряда на различных этапах аудита;
- разработке основополагающих и конкретных процедур проверки;
- оформлении рабочих документов и результатов аудита.

Таблица 4

**Методика проведения процедур аудиторской проверки расходов  
по договорам подряда**

| Код <sup>3</sup> | Наименование работ и основных процедур (тестов) аудиторской проверки                                                                                                | Методика проведения процедур                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Цель аудита <sup>4</sup> | Требования нормативных документов                                                                                                                                                                      | Рабочий документ |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| 3.               | <b>Проверка расходов по работам, выполненным собственными силами</b>                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                          |                                                                                                                                                                                                        | 3                |
| 3.1              | Проверка правильности учета, отпуска и списания материалов на производство строительной продукции, в т.ч. списание оборотных материалов, временных сооружений, ГСМ. | Проверяются первичные документы, подтверждающие выполнение работ: журнал КС-6а, акты на списание материалов, ПСД, договоры, ведомости учета материалов, регистры аналитического и синтетического учета по счету 10 «Материалы», учетная политика, требования-накладные формы М-11, накладные отпуска материалов на сторону М15, акт формы М-29, Лимитно-заборная карта М-8 и др.- путем прослеживания, инвентаризации, сопоставления данных учета, анализа, сквозной проверки (своевременность, полнота, правомерность отражения операций в учете, правильность оформления первичных документов). |                          | Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов», Приказ Минфина РФ №44н от 9.06.01, п.п.97,98 Методических указаний, Пр.№119н, Приказ Минфина РФ №49 от 13.06.95г. и др. | 3.1.             |

Пример описания методики проведения процедуры представлен в диссертационной работе в следующем виде:

Процедура «Проверка расходов по работам, выполненным собственными силами» (код процедуры 3), включающая в себя, например, проверку правильности учета, отпуска и списания материалов.

Цель проверки: получение достаточных аудиторских доказательств в отношении материальных расходов при выполнении работ собственными силами.

В данный раздел могут быть включены следующие процедуры:

3.1. Проверка правильности учета и списания материалов на производство строительных работ, в т.ч. оборотных материалов, временных сооружений, ГСМ, проверка правильности списания отклонений расхода материалов от установленных лимитов, проверка правильности оформления первичных документов по учету материалов, проверка правильности отражения в бухгалтерских регистрах материальных расходов, произведенных по договорам подряда сч.20, 23,25,26.

<sup>3</sup> Код процедуры (условный)

<sup>4</sup> Соблюдение (предпосылка) требований: существование, принадлежности, возникновения, полноты, стоимостной оценки, точного измерения, представления и раскрытия

Цель выполнения проверки: путем сквозной проверки документов, прослеживания, сопоставления данных учета, анализа полученных документов убедиться, что материальные расходы по работам, выполненным собственными силами, отражены в учете в соответствии с первичными документами, учетной политикой, с условиями предусмотренными договорами с заказчиками.

Проверка учета и списания материалов проводится в соответствии с программой проверки материально производственных запасов на основе источников информации: договоры подряда, заключенные заказчиками; журнал учета работ формы КС-6а; наряды рабочих, занятых в строительстве; регистры бухгалтерского учета по счетам 20 «Основное производство»; проектно-сметная документация (ПСД); ведомости учета материалов; регистры учета по счету 10 «Материалы», Учетная политика, акты расхода материалов, требования-накладные формы М-11, накладные, акты формы М-29, Лимитно-заборная карта М-8, установленные лимиты, технологические нормы расхода материалов; график документооборота, акты списания временных сооружений, путевые листы, материальные отчеты, отчеты об использовании транспортных средств.

Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе аудитора (РД), а нарушения, выявленные в ходе проверки, обобщаются в отчетном документе, по результатам которого определяются рекомендации аудитора.

В завершении проверки проводятся заключительные процедуры, анализируются ошибки, выявленные в ходе проверки и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, формулируются краткие выводы по проведенному аудиту (краткое изложение по учету и отчетности данного объекта проверки), оформляется рабочий документ.

Учет рекомендаций по устранению ошибок и внесению дополнений в учете подрядных организаций в комплексе позволяют повысить эффективность функционирования подрядной организации на рынке строительства РФ.

В результате проведенного исследования осуществлена систематизация теоретических и практических основ рассматриваемой проблематики, позволяющей сделать выводы о применения разработанной автором программы с методикой их проведения.

Разработанные программы процедур аудиторской проверки доходов и расходов по договорам подряда и методика их проведения могут быть применены: в аудиторской деятельности при проверке подрядных строительных компаний, строительных подрядных организациях при проведении внутреннего аудита, законотворческой и нормотворческой деятельности, для автоматизации учетной

и аудиторской деятельности, научно-исследовательских разработках, разработках учебных программ и др.

Данные программы и методика их реализации представляют собой самостоятельную систему профилактики основных видов нарушений в учете и аудиторской проверке доходов и расходов по договорам подряда в строительной организации. Основные положения диссертации изложены в следующих публикациях:

**Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК Российской Федерации:**

1. Рамазанова Р.Б. Теоретические предпосылки совершенствования учета и аудита выполнения договоров подряда // Аудит и финансовый анализ. № 5. 2007. - 2,9 п.л.
2. Рамазанова Р.Б. Методология аудиторской проверки доходов по договорам подряда // Аудит и финансовый анализ. № 5. 2008. - 0,2 п.л.
3. Рамазанова Р.Б., Чая В.Т. Организация и технология проведения аудиторской проверки выполнения договоров подряда в строительных организациях // Аудит и финансовый анализ. № 5. 2008. - 0,5 п.л. (лично авт. 0,2 п.л.).

**Прочие публикации по теме диссертационного исследования:**

4. Рамазанова Р.Б., Чая В.Т. Учет затрат на производство выполнения договоров подряда в строительных организациях // Все для бухгалтера. М.: Изд. дом Финансы и кредит. 2006, № 23. – 0,2 п.л. (лично авт. 0,1 п.л.).
5. Рамазанова Р.Б., Чая В.Т. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в строительной индустрии в соответствии с международными стандартами // МСФО и МСА в кредитной организации. №3. 2007. – 0,6 п.л. (лично авт. 0,3 п.л.).
6. Рамазанова Р.Б. Учет расходов при выполнении договоров подряда в строительных организациях // Актуальные проблемы взаимодействия: Материалы межвузовских научно-практических конференций. - М.: НУ ОАОУ, 2007. - 0,2 п.л.
7. Рамазанова Р.Б. Методологические основы аудиторских проверок договоров подряда в строительных компаниях // Инновационная стратегия Российской экономики. М.: МЭФИ, 2007. – 0,3 п.л.
8. Рамазанова Р.Б. Учет незавершенного производства при выполнении договоров подряда в строительных организациях // Реформирование бухгалтерского учета и аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами: Сборник статей XXXIV Международной научно-практической конференции Татуровские чтения, МГУ им М.В.Ломоносова. М.: Макс Пресс, 2006. - 0,2 п.л.
9. Рамазанова Р.Б. Нормативное регулирование аудита в строительных организациях // Реформирование бухгалтерского учета и аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами: Сборник статей XXXV Международной научно-практической конференции Татуровские чтения, М.: МГУ, 2007. - 0,2 п.л.
10. Рамазанова Р.Б., Чая В.Т. Методика бухгалтерского учета выполнения договоров подряда // Все для бухгалтера. М.: Изд. дом Финансы и кредит,

2008, № 2. - 0,4 п.л. (лично авт. 0,2 п.л.).

11. Рамазанова Р.Б., Чая В.Т. Методика проведения аудиторской проверки подрядной организации // Все для бухгалтера. М.: Изд. дом Финансы и кредит. 2008, № 3 - 0,3 п.л. (лично авт. 0,1 п.л.).
12. Рамазанова Р.Б., Чая В.Т. Договоры подряда в строительных организациях: аудит расходов // Аудиторские ведомости. № 10. 2008. - 0,3 п.л. (лично авт. 0,1).