

## 4.2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ СОВЕРШЕН- СТВОВАНИЯ УЧЕТА И АУДИТА ВЫПОЛНЕНИЯ ДОГОВОРОВ ПОДРЯДА

Рамазанова Р.Б., соискатель  
кафедры учета анализа и аудита экономического  
факультета МГУ им. М.В. Ломоносова

В работе на основе анализа законодательной базы и нормативно-правового регулирования учета и аудита строительной организации были выведены перспективы развития законодательного регулирования, включающие исследование концепций контроля и саморегулирования в рамках существующей многоуровневой нормативно-правовой системы и отдельное рассмотрение Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В контексте исторических и теоретических предпосылок формирования учета и аудита строительной компании были рассмотрены тенденции развития национальных (РСБУ и ФПСА) и международных стандартов учета и аудита (МСФО и МСА). В работе сформированы основные цели и задачи аудита выполнения договоров подряда строительной организации на основе анализа различных видов аудита и применяемых методов контроля. Подробно рассмотрена тема реформирования системы бухгалтерского учета и аудита в соответствии с МСА и с акцентом на сферу строительства. В рамках реформирования бухгалтерского учета и аудита был проведен анализ существующих концепций развития и сделаны выводы о современном состоянии сферы учета и аудита выполнения договоров подряда в строительной организации. В заключительной части исследования подготовлена почва для дальнейшего рассмотрения проблематики с применением практического инструментария.

### 1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА И ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА И АУДИТА СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИИ

Система учета и аудита в России не может существовать и развиваться без четкого нормативного и законодательного регулирования. Учет и аудит выполнения договоров подряда в строительных организациях основывается на законодательной базе российского учета и аудита. Исследование законодательной базы, существующей в России, с использованием международного опыта представляет наиболее полную систему нормативно-правового регулирования аудита в строительной организации с ее характерными особенностями.

Основными правовыми и законодательными документами, регулирующими учетную и аудиторскую деятельность в Российской Федерации, являются:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. (в редакции последующих изменений и дополнений);
- Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 8 августа 2001 г.;
- нормативные кодексы Российской Федерации;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. (в редакции последующих изменений и дополнений);
- постановление Правительства Российской Федерации «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 6 февраля 2002 г.;
- Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 29 марта 2002 г.;
- постановление Правительства Российской Федерации «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита» от 12 июня 2002 г.;

- Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г.;
- Положение о Совете по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 3 июня 2002 г.;
- Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Приведенный перечень нормативных документов по регулированию учета и аудита не исчерпывающий, он включает в себя:

- кодексы;
- федеральные законы;
- постановления Правительства РФ;
- положения, правила (стандарты), утвержденные министерствами и ведомствами, а также рекомендации в области учета и аудита, позволяющие вести эффективный учет и проводить аудиторские проверки строительных компаний в рамках всех существующих нормативов.

Данные нормативные документы создают законодательную основу рассматриваемой проблематики. Приведенный перечень нормативно-правовых документов обеспечивает организацию аудиторской деятельности в РФ, однако он будет расширяться за счет принятия новых федеральных стандартов и других нормативных документов.

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. Развитие международного аудита и рост объемов строительного рынка требуют постоянного участия государства и специализированных организаций в создании совместных правовых и нормативных основ аудиторской деятельности. В мировой практике можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности:

- концепция получила распространение в Австрии, Испании, Франции, ФРГ. В этих странах аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью;
- концепция развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в некоторой степени саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этих странах регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

Существование концепции контроля и концепции саморегулирования аудиторской деятельности, как опыт международного аудита, использовались для развития аудита в России.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России находится в стадии становления. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций. Среди представленных концепций и систем регулирования для России, с ее стремительным развитием в области учета и аудита, можно сделать вывод, что наиболее целесообразной является многоуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности. Эта система включает 4 основных уровня (табл. 1).

Первый (верхний) уровень включает Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Федеральный закон определяет место аудита в финансово-хозяйственной деятельности в качестве ее необходимого равно-

правного элемента. Именно принятие закона позволяет считать, что становление аудита в РФ состоялось. ФЗ «Об аудиторской деятельности» регламентирует проведение аудита выполнения договоров подряда в строительной организации.

Таблица 1

### СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

| Уровни регулирования | Виды и наименования нормативных документов                                  | Область регулирования   | Степень разработанности  |
|----------------------|---|---|--|
| I                    | Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»                             | Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе                                      | Закон принят   |
| II                   | Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД)            | Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех субъектов нормы аудита | Часть федеральных стандартов разработана, пока действуют российские правила (стандарты). Разработана Дорожная карта (приведение ФПСАД к МСА) |
|                      | Подзаконные нормативные акты  | Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности                                       | Разработаны нормативные документы в области аттестации и лицензирования аудиторской деятельности   |
| III                  | Внутренние правила (стандарты) аккредитованных профессиональных объединений | Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений          | Разрабатываются аккредитованными аудиторскими объединениями  |
|                      | Нормативные документы министерств и ведомств                                | Регулирование специфических особенностей аудита по видам  | Министерствами и ведомствами принят и разрабатывается ряд документов по видам  |
| IV                   | Внутренние стандарты аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов)     | Использование при проведении аудита и сопутствующих услуг   | Разрабатываются и используются   |

К документам второго уровня относятся подзаконные нормативные акты и федеральные правила (стандарты). В настоящее время утверждено 6 федеральных стандартов и другие подзаконные нормативные акты. До их полной разработки действуют российские правила (стандарты). Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка при проведении аудиторской проверки строительной организации.

Третий уровень включает внутренние стандарты профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к строитель-

ной отрасли, подрядным организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права.

Четвертый уровень включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита. Содержание и форма таких документов являются прерогативой аудиторских фирм, их ноу-хау. Внутрифирменные стандарты часто позволяют провести аудит подрядной организации более гибко и эффективно, так как строительство – отдельное направление хозяйственной деятельности с использованием сложных договорных и финансовых схем.

На основе исследования учета и аудита с точки зрения законодательной базы можно сделать вывод, что первый этап в развитии и становлении нормативного регулирования учетной и аудиторской деятельности в строительных организациях РФ пройден. Текущая ситуация в активном развитии аудита требует внесения изменений в существующие нормативы, в частности, в ФЗ «Об аудиторской деятельности», в существующие правила (стандарты), в нормативные документы по бухгалтерскому учету и др. Перспективы совершенствования законодательной базы представляются автору как многолетнее конструирование наиболее эффективной нормативно-правовой системы с ее последующей актуализацией. Совершенствования законодательной базы аудита строительных компаний в России будет проводиться с акцентом на основной регламентирующий документ – ФЗ «Об аудиторской деятельности».

#### 1.1. Перспективы совершенствования законодательной базы аудита компаний строительной отрасли

В направлении совершенствования законодательной базы аудита Правительством Российской Федерации утверждены первая, вторая, третья и четвертая очереди федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, разработанных на основе международных стандартов аудита (МСА), – всего 23, готовятся к утверждению пятая и шестая очереди. За период реализации федерального закона подготовлены и приняты 7 постановлений Правительства Российской Федерации, более 15 приказов и ряд писем Минфина России по вопросам регулирования аудиторской деятельности. Рассмотрение всех актуальных вопросов аудиторской деятельности осуществляется при непосредственном участии профессионального аудиторского сообщества, в первую очередь в рамках Совета по аудиторской деятельности при Минфине России. Все изменения законодательной базы и утверждение новых документов проводятся в рамках реформирования системы аудита. Реформы необходимы, так как Россия активно работает на международном рынке аудита и требуются единые стандарты как для проведения аудита в строительных компаниях, так и в компаниях других сфер финансово-хозяйственной деятельности страны.

Требуется внесение определенных поправок в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», в том числе в рамках административной реформы, необходим баланс государственного и общественного регулирования. Так, на первом заседании Правительства Российской Федерации в январе 2005 г. рассматривался и был одобрен проект федерального закона «О внесении

изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», а в мае 2005 г. данный проект был принят Государственной думой в первом чтении.

Изменения в регулирование аудита вносит Министерство финансов РФ. Министерство финансов Российской Федерации в течение всех последних лет проводит комплекс мероприятий по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации в целях реализации положений Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Многие законодательные документы, касающиеся аудиторской деятельности, были переформулированы и приведены в соответствие с ФЗ «Об аудиторской деятельности».

В настоящее время регулирование аудита строительной организации в Российской Федерации осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 7.08.2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Федеральным законом от 8.08.01 г. №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» в редакции 2005 г., а также рядом нормативных правовых актов. При аудите выполнения договоров подряда важно учитывать все требования приведенных выше законов и нормативно-правовых документов.

До становления федерального закона в конце 1993 г. были приняты Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. В соответствии с ними Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации поэтапно одобрила 38 правил (стандартов), которыми детально регламентировалась деятельность аудиторов. При разработке правил за основу брался материал, изложенный в МСА. Особенностью российских правил была их схожесть с МСА по идеям и с отечественными инструкциями по структуре. В российских стандартах шире и подробнее раскрывались многие вопросы, которые могли вызвать непонимание в условиях становления российского аудита. Утверждение Временных правил играет большую роль в развитии современного аудита, а также в развитии законодательной и нормативно-правовой базы аудита строительной организации. Опыт Временных правил был использован в создании Проекта Белой книги – Программные рекомендации для организации деятельности саморегулируемых аудиторских объединений в Российской Федерации, а также в Дорожных правилах – Приведении ФПСАД к МСА.

После принятия Федерального закона от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» образовался правовой вакуум, обусловленный тем, что названные правила (стандарты) были написаны в соответствии с Временными правилами, а решения некоторых вопросов уже диктовались законом. В настоящее время правовой вакуум перестает существовать, но образуются другие проблемы, требующие внесения изменений в регулирование аудиторской деятельности. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 на сегодняшний день утверждены следующие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности:

- №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- №2 «Документирование аудита»;
- №3 «Планирование аудита»;
- №4 «Существенность в аудите»;
- №5 «Аудиторские доказательства»;
- №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

- №7 «Внутренний контроль качества аудита»;
- №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»;
- №9 «Аффилированные лица»;
- №10 «События после отчетной даты»;
- №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»;
- №12 «Согласование условий проведения аудита»;
- №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»;
- №14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита»;
- №15 «Понимание деятельности аудируемого лица»;
- №16 «Аудиторская выборка».

Из представленной Дорожной карты (Приложение 1) видно, что в рамках развития аудиторской деятельности продолжается разработка и утверждение ФПСАД (пункты 17-31), в соответствии с МСА. Параллельно, согласно запланированному графику мероприятий, разрабатываются и другие ФПСАД, приведенные к существующим МСА.

Касаясь перспектив развития системы аудита различных компаний, необходимо обратить внимание на то, что новые правила аудиторской деятельности разработаны с учетом международных стандартов аудита и фактически представляют собой официально утвержденный перевод МСА. Содержание новых российских правил (стандартов) стало менее подробным по сравнению с их первоначальными вариантами. Данный факт нельзя однозначно классифицировать как положительный или как отрицательный, поскольку российский аудит всегда базировался на тех же принципах, что и международный, а условности и недопонимания устранялись соответствующими комментариями.

### **Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»**

Значение закона состоит, прежде всего, в том, что он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Закон был подготовлен рабочей группой с участием представителей Минфина России, профессиональных аудиторских объединений, их региональных структур, работников научных учреждений, вузов и аудиторов-практиков.

Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ. Он рассматривается в контексте других правовых документов:

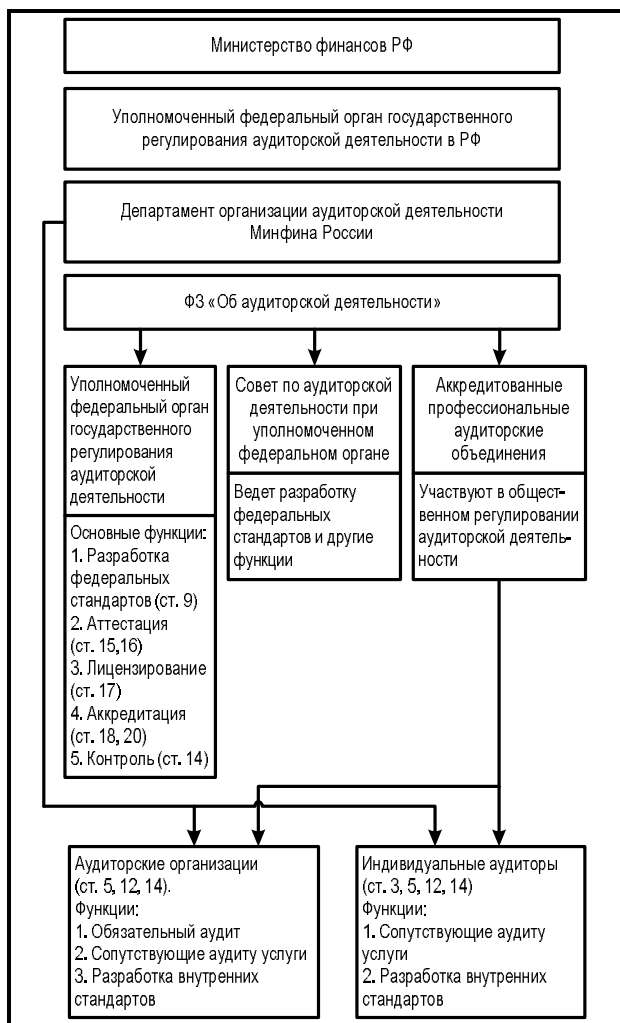
- Гражданского кодекса РФ;
- Налогового кодекса РФ;
- Федерального закона «О бухгалтерском учете»;
- Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» и др.

Федеральный закон включает 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, сопутствующих аудиту услуг, определены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и/или лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг.

Так как в законе дано определение обязательного аудита и приведены критерии его проведения, определено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное, необходимо акцен-

тировать внимание на особенностях обязательного аудита для анализа критериев его использования в строительных организациях.

Три статьи закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая описание уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений (организационно-правовая структура аудиторской деятельности в Российской Федерации приведена на рис. 1).



**Рисунок 1. Организационно-правовая структура аудиторской деятельности в России**

Из схемы видно, что в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» руководство аудиторской деятельностью возложено на уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности. В качестве такого органа выступает Министерство финансов РФ (Департамент организации аудиторской деятельности Минфина России). Кроме того, этими проблемами занимаются и общественные структуры: аккредитованные профессиональные объединения и Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Основными исполнителями аудиторской деятельности выступают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

Согласно федеральному закону, в соответствии должны быть приведены все нормативные акты по аудиторской деятельности (по аттестации, лицензированию и др.) в РФ.

В работе над законом, которая началась еще в 1994 г. в соответствии с Указом Президента России от 22 декабря 1993 г. №2263, участвовали наряду с Комиссией по аудиторской деятельности, Минфин России, Банк России, Госналогслужба, Счетная палата Российской Федерации, Генпрокуратура, МВД России, Верховный и Арбитражный суды России, ведущие аудиторские организации. В конце 1996 г. проект был представлен Президенту России для внесения в Государственную думу. Доработка закона потребовала еще четыре года, в течение которых рассматривались и согласовывались предложения различных заинтересованных организаций, учитывались мнения иностранных специалистов. В итоге проект федерального закона «Об аудиторской деятельности» был подготовлен на базе четырех ранее составленных проектов. Кроме этого, в нем были использованы положительные позиции Временных правил аудиторской деятельности, утвержденных Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. №2263.

На протяжении более семи с половиной лет регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации осуществлялось в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации. Пунктом 2 Указа Президента Российской Федерации от 22.12.1993 г. №2263 было установлено, что Временные правила вступают в силу на всей территории Российской Федерации с момента опубликования Указа и действуют до принятия Федеральным Собранием Российской Федерации закона, регулирующего аудиторскую деятельность.

Можно сделать вывод, что подготовленный законопроект концептуально обозначил правовое пространство аудита и значительно расширил возможности профессиональных аудиторских объединений в решении отдельных вопросов регулирования аудиторской деятельности.

В целом закон был принят Государственной думой 13 июля 2001 г., одобрен 20 июля 2001 г. Советом Федерации, после чего Президент Российской Федерации 7 августа 2001 г. подписал Федеральный закон. Статьей 22 этого закона предусмотрено, что он вступает в силу (за исключением отдельных положений) по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. Закон был опубликован 9 августа 2001 г. в «Российской газете» и вступил в силу 9 сентября 2001 г. В соответствии с данным законом государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством РФ, – Минфин России. В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается Совет по аудиторской деятельности.

Разработанный федеральный закон имеет некоторые особенности с учетом существенных отличий от ранее утвержденных Временных правил.

Статьей 1 «Понятие аудиторской деятельности» Закона определено, что аудиторская деятельность, аудит – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных

предпринимателей. Законом предусмотрено, что целью аудита строительной организации является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности компании и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. В рамках проверки достоверности финансовой отчетности подрядных организаций проводится проверка учета выполнения договоров подряда.

Так, для целей закона в отношении аудита строительной компании под сопутствующими аудитом услугами следует понимать:

- постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценку стоимости имущества, оценку предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Закон очерчивает правовое пространство аудита строительной компании и в ст. 2 «Законодательство Российской Федерации и иные акты об аудиторской деятельности» устанавливает, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности. Нормы законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, содержащиеся в других федеральных законах, должны соответствовать настоящему закону.

Согласно ст. 3 «Аудитор», аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

В ст. 4 «Аудиторская организация» имеется ряд отличий по сравнению с Временными правилами. В данной статье закона предусмотрено, что не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, то не менее 75%. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

Для анализа аудита строительной компании необходимо учитывать, что при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью компании, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

- получать у должностных лиц строительной компании разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случае:
  - непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
  - выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и настоящему Закону.

Важно указать, что при проведении аудиторской проверки аудиторские организации обязаны:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим законом;
- предоставлять по требованию строительной организации необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации;
- в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия строительной компании, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

С точки зрения строительной компании (заказчика проведения аудита) при проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, имеет право:

- получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации;
- получить от аудиторской организации аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;
- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

При проведении аудиторской проверки подрядная организация, заключившая договор оказания аудиторских услуг, обязана:

- заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;
- создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также

запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

- не предпринимать каких-либо действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;
- оперативно устранять выявленные аудиторскими организациями в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций в соответствии с договором на проведение аудита, том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае полного выполнения аудиторами работы по не зависящим от них причинам;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

В соответствии со ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. (в редакции Федерального закона от 28 марта 2002 г.) бухгалтерская отчетность коммерческих организаций должна включать в себя аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту. Данное правило относится и к строительным организациям.

Статья 7 «Обязательный аудит» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определяет обязательный аудит как ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя. Обязательный аудит, согласно Федеральному закону от 07.08.2001 №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», – это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя. Проверка проводится независимыми аудиторскими организациями.

Обязательный аудит строительной компании осуществляется в случаях, если:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

В большинстве случаев строительные организации попадают под обязательный аудит, если выполнено хотя бы одно из условий:

- объем годовой выручки (строка 010 «Отчета о прибылях и убытках» за 2006 г.) составляет более 50 млн. руб.;
- величина активов (валюта баланса на 31 декабря 2006 г.) превышает 20 млн. руб.;
- организационно-правовая форма организации – открытое акционерное общество.

Обязательная аудиторская проверка проводится в отношении годовой бухгалтерской отчетности организации и начинается с выбора аудиторской организации и заключения договора. Заключать договор можно не дожидаясь окончания года, проводя аудит поквартально. Это позволяет исправить ошибки до составления отчетности и не допускать их в дальнейшем.

Взаимоотношения строительной организации и аудитора регулируются Законом №119-ФЗ, стандартами аудиторской деятельности и положениями заключенного договора. Договор на проведение обязательного аудита относится к договорам возмездного оказания услуг (п. 2 ст. 779 ГК РФ). Существенными условиями данного договора являются определение его предмета и срока.

Обязательный аудит проводят аудиторские организации (п. 2 ст. 7 Закона №119-ФЗ). При этом важно обратить внимание на следующее:

- у аудиторской организации должна быть действующая лицензия, выданная Минфином России;
- аудиторы, зарегистрированные как индивидуальные предприниматели, не имеют права выдавать аудиторские заключения по обязательному аудиту.

Перед составлением годовой отчетности строительная компания должна провести инвентаризацию имущества и обязательств (ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон №129-ФЗ)).

Состав бухгалтерской отчетности определен ст. 13 Закона №129-ФЗ. Отчетность строительной организации состоит из:

- бухгалтерского баланса (форма №1);
- отчета о прибылях и убытках (форма №2);
- отчета об изменениях капитала (форма №3);
- отчета о движении денежных средств (форма №4);
- приложения к бухгалтерскому балансу (форма №5);
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- пояснительной записки.

По итогам аудиторской проверки составляется аудиторское заключение, в котором выражается мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности подрядной организации.

В законе дано определение и указаны принципы действия такого выгодного инструмента работы аудитора и контроля за его деятельностью, как правила (стандарты) аудиторской деятельности. За период 1996–2000 гг. в соответствии с Программой Правительства Российской Федерации при активном участии Минфина России представителей аудиторских и научных кругов были разработаны и одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 38 правил (стандартов) аудиторской деятельности перечень терминов (глоссарий).

Согласно ст. 9 «Правила (стандарты) аудиторской деятельности», правила (стандарты) аудиторской деятельности – это единые требования по порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. При этом правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Правила (стандарты) в отношении аудита строительных компаний носят рекомендательный характер, не оказывая влияния непосредственно на аудиторскую деятельность.

В ст. 10 «Аудиторское заключение» указано, что аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. При проведении аудита договоров подряда строительной компании требуется аудиторское заключение с выводами и рекомендациями по учету операций подряда.

Статьей 11 установлена ответственность за составление заведомо ложного аудиторского заключения.

В рамках исследования регулирования аудиторской деятельности важно учитывать, что основными функциями уполномоченного федерального органа (Министерство финансов РФ) являются:

- издание в пределах своей компетенции нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством Российской Федерации порядке аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирования аудиторской деятельности;
- организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- определение объема и разработка порядка представления отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление всем заинтересованным лицам информации, содержащейся в реестрах;
- аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» способствует дальнейшему развитию и укреплению аудита в России, повышению его авторитета в мировом сообществе. На данный момент выпущен ряд поправок к ФЗ «Об аудиторской деятельности» Минфина РФ, которые учитывают современные требования мирового рынка аудиторских услуг.

С принятием закона одним из наиболее актуальных стал вопрос повышения качества аудита. В современных условиях хозяйствования у заказчиков аудита появилась необходимость получения полноценной и объективной информации о финансовом положении предприятия, состоянии его бухгалтерского учета. В строительной сфере достаточно высокий уровень контроля выполнения строительных нормативов, получения разрешительной документации, в то же время присутствуют высокие риски при выполнении подрядных работ. Это требует качественного аудита, который позволит компании снизить риски и повысить доверие клиентов и кредитных организаций.

## 2. ИСТОРИЧЕСКИЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТА И АУДИТА СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

История развития и предпосылки формирования аудита в России и в мировой практике необходимы для использования практического опыта в анализе аудита выполнения договоров подряда строительной организации.

В России в конце XIX – начале XX веков происходил феноменальный экономический рост, возникало множество строительных организаций, что объяснялось усиленной застройкой территорий, наблюдался огромный приток иностранных инвестиций. Для ведения учета финансовой деятельности строительных компаний требовались бухгалтеры. Русский бухгалтер Ф.В. Езерский (1836-1916 гг.) выдвинул идею образования общества «сведших и благонадежных лиц». В 1891 г. сформировалось такое общество как корпорация присяжных счетоводов.

В 1924 г. в экономике стали возрождаться рыночные отношения, что снова побудило к развитию строительную отрасль. В связи с этим возросла необходимость учета и аудита финансовой деятельности компаний. В 1924 г. был создан Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при НКРКИ СССР. Его задачи определялись как содействие правильной постановке в стране счетоводства, а также дача заключения по всякого рода вопросам счетоводства и отчетности по требованию государственных органов.

К 1928 г. Институт и его сотрудники получили международное признание. Уже в 1928 году появилась в ряде случаев необходимость учитывать международные стандарты в едином формате.

В 1929 г. страна перешла к жесткому административно-командному регулированию. Этот переход ограничил развитие деятельности бухгалтеров и счетоводов, что практически ликвидировало профессию. Строительный рынок монополизировался, в результате чего отпала необходимость в ведении учета и аудита, был введен государственный контроль и планирование.

В 1987 г. первой российской аудиторской фирмой стала фирма «Инаудит». Она не могла считаться независимой, поскольку ее учредителями выступали Минфин – 55% уставного капитала, Минторговли – 10% и т.д. Ее деятельность заключалась:

- в проверке финансово-хозяйственной деятельности;
- получении и анализе всей необходимой документации;
- получении данных о деятельности проверяемых организаций от третьих лиц (Госбанка, иных кредитных учреждений, других связанных с ним организаций);
- учреждении своих представительств;
- поддержке профессиональных контактов с инофирмами;
- публикации отчетности как в России, так и за рубежом;
- оказании консультационных услуг по постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля и т.д.

Учет и аудит для строительных или подрядных организаций в то время не требовался, так как государственная монополия все еще оказывала свое влияние.

С 1990 г. начинается формирование подлинного аудита строительных компаний. Принятие ряда законов позволило создать множество аудиторских фирм, которые были способны проводить проверки строительных компаний.

Таблица 2

**СРАВНЕНИЕ РОССИЙСКОГО И ЗАПАДНОГО  
ПОДХОДОВ К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТОРСКИХ  
ПРОВЕРОК**

| №  | Критерий   | Аудит на Западе  | Аудит в России   |
|----|--|--|--|
| 1  | Причины и порядок возникновения                      | Возник давно, «снизу» из потребностей хозяйственного оборота   | Возник недавно, «сверху» путем правительственных распоряжений  |
| 2  | Цель   | Выявление истинной достоверности данных бухгалтерской отчетности   | Строгое соответствие данных отчетности требованиям нормативных документов  |
| 3  | С кем осуществляется контакт при проведении проверки | С администратором  | С главным бухгалтером  |
| 4  | Задача   | Понимание бизнеса клиента; средство решения данной задачи – понимание отчетности   | Понимание порядка, согласно которому составлена отчетность   |
| 5  | Объект основного исследования                        | Баланс клиента   | Отчет о прибылях и убытках   |
| 6  | Главные пользователи                                 | Собственники, инвесторы и кредиторы  | Нередко в этом качестве выступает налоговая инспекция  |
| 7  | 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 |
| 8  | Влияние методологии и учетной политики               | Основной упор делается на анализе методологии и учетной политики   | Методология и учетная политика рассматриваются в связи с формами первичных документов и учетных регистров                    |
| 9  | Значение статей отчетности                           | Рассматриваются в зависимости от отрасли хозяйства и типа предприятия  | Рассматриваются в зависимости от возможностей изъятия активов: чем легче изъятие, тем существеннее актив                     |
| 10 | Существенность                                       | Соотносится со всей отчетностью, что автоматически заставляет аудитора анализировать статьи отчетности                       | Соотносится с каждой статьей отчетности, в результате чего несущественные статьи могут быть не проверены                     |
| 11 | Выборочный метод                                     | Рассматривается как достоинство проверки, поскольку он более экономичен и точен  | Рассматривается как неизбежный минус проверки, поскольку он недостаточно точен   |
| 12 | Внутренний контроль                                  | Применяется, только когда имеются основания предполагать его высокую эффективность   | Или вообще не применяется, или применяется во всех случаях   |
| 13 | Проведение инвентаризации во время аудита            | Обязательно  | Необязательно  |
| 14 | Применение аудиторских стандартов                    | Принимаются как непременное условие для выполнения работ   | На практике рассматриваются как рекомендации   |

Их учредительные документы предусматривали проведение проверок финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и видов собственности с целью подтверждения достоверности и реальности их финансовой отчетности, предоставления консультаций по вопросам финансовой, правовой, хозяйственной и коммерческой деятельности.

За последние 15 лет в стране сложились как система аудита, так и строительный рынок, необходимый для ее деятельности. На строительном рынке образовалось большое количество крупных и мелких строительных компаний, осуществляющих свою деятельность по договорам подряда. На аудиторском рынке предлагают свои услуги фирмы, которые можно разделить на три группы:

- несколько тысяч небольших отечественных фирм и индивидуальных аудиторов;
- несколько десятков российских фирм, каждая с числом специалистов свыше 30 человек;
- «большая четверка» и несколько десятков других западных компаний.

От того, какую фирму предпочтет строительная компания для проведения аудита выполнения договоров подряда, зависит эффективность и результативность развития бизнеса.

Сравнительный анализ российского и западного подходов к проведению аудиторских проверок позволяет получить теоретические основы для формулировки методики проведения аудита (см. табл. 2).

Как показывает практика, действующая система аудита строительных компаний имеет ряд существенных недостатков. В настоящее время аудит стал неотъемлемой частью функционирования подрядных организаций. Однако в его теории и практике имеются существенные особенности, касающиеся целей и задач, а также методики проведения аудиторских проверок выполнения договоров подряда.

## 2.1. Тенденции развития аудита строительных организаций в России

В России аудиторская деятельность и профессия аудитора в их современном виде появились сравнительно недавно. За прошедший период развитие и становление аудита строительных компаний в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987–1993 г.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 г. – создание первой аудиторской организации «Инаудит») и стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990–1993 г.), а с другой стороны, слабым развитием строительных организаций и отсутствием потребностей проведения аудита.

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» – август 2001 г.) – период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г., Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» от 6 мая 1996 г. и ряд других документов. Данный этап характеризовался стремительным ростом рынка подрядных организаций с ростом их потребностей в аудите договоров подряда.



Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

За период 1994–2001 г. ЦАПАК МФ РФ было выдано 23 600 лицензий лицензиатам (в том числе аудиторским организациям – 14 700 и индивидуальным аудиторами – 8 900). Число действующих лицензий составило около 8 900, в том числе по общему аудиту (с учетом аудита строительных организаций) – 7 700. ЦАПАК МФ РФ утверждено к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора. Число действующих квалификационных аттестатов составило 24 900.

За период 1996–2000 гг. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ было разработано и одобрено 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составляющие методологическую основу российского аудита. Данные правила (стандарты) использовались при осуществлении и аудита строительных компаний.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (от 7 августа 2001 г. в редакции Федерального закона от 14 декабря 2001 г.). Принятие данного закона подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в России, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему. Данный этап характеризуется высоким ростом спроса на аудиторские услуги по проверке выполнения договоров подряда строительных компаний.

Ускорение темпов развития аудита строительства объясняется не только национальным развитием строительного рынка и развитием аудита, но и быстрым ростом значимости Международных стандартов аудита (МСА).

### **Международные стандарты аудита (МСА)**

Бухгалтеры-аудиторы появились в Великобритании в середине XIX в., где в 1862 г. вышел закон об обязательном аудите; во Франции – в 1867 г., в США – в 1937 г. В этих странах уже существовало и развивалось строительство, но активно пользоваться услугами аудита строительные компании еще не начинали. В какой-то степени это можно объяснить тем, что до начала XX в. независимый аудит в США строился по английской модели, предусматривающей детальные исследования данных баланса. Первое официальное постановление об аудите в США было опубликовано в 1917 г. и посвящено «аудиту балансов». Это постановление было подготовлено Американским институтом бухгалтеров-экспертов (в настоящее время Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров – AICPA). Стандартизация аудита в США началась с 1939 г., когда AICPA учредила Комитет по аудиторским процедурам, который издал Положение об аудиторской процедуре (SAP). К 1972 г. вышло 54 положения. Комитет был преобразован в Исполнительный комитет по аудиторским стандартам (позже он переименован в Совет по аудиторским стандартам). Совет обобщил все положения и свел их воедино в виде Положения об аудиторской процедуре (SAS) №1, действующее и в настоящее время.

В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе. Сто лет спустя он имел 76 тыс. членов. Этот институт проводит большую методическую работу, разрабатывает учетные и аудиторские стандарты, издает журнал Accountants, в котором печатаются разнообразные материалы по аудиту различного рода компаний.

В 1932 г. в Германии был создан Институт аудиторов, просуществовавший до 1941 г. После окончания Второй мировой войны в Дюссельдорфе образован Институт аудиторов, переименованный в 1954 г. в Институт аудиторов Германии. Он завоевал высокий авторитет и по существу является общегерманской организацией.

Во Франции имеются две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в стране – Палата экспертов-бухгалтеров и Национальная компания комиссаров счетов. Основное отличие между бухгалтерами и комиссарами по счетам заключается в том, что первые приглашаются для проведения проверок бухгалтерского учета и отчетности в акционерных обществах, а вторые назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. И те, и другие специалисты могут быть назначены на проверку в строительную компанию Франции.

В Италии законную аудиторскую деятельность могут осуществлять в соответствии с постановлением правительства 1992 г. только те лица, которые внесены в специальный именной реестр, находящийся под контролем министерства юстиции.

В настоящее время идет становление аудита в таких странах, как Болгария, Венгрия, Польша, Румыния, Чехия и Словакия, в которых ранее существовала жесткая система централизованного планирования, а теперь они перешли к рыночной экономике.

В Китае в 1983 г. создана Аудиторская администрация, возникли первые аудиторские фирмы, получившие в настоящее время значительное развитие.

Все большее распространение аудит получает в странах Содружества Независимых Государств (СНГ). В Белоруссии, Казахстане, России, Узбекистане и Украине приняты законы об аудиторской деятельности. В СНГ налажен процесс аттестации аудиторов и выдачи лицензий как для аудиторских фирм, так и для аудиторов, работающих как предприниматели.

В целях эффективного использования стандартов в аудите подрядных организаций следует учитывать, что Международные стандарты аудита (МСА) применяются при аудите финансовой отчетности. МСА также следует использовать в адаптированном, по мере необходимости, виде, к аудиту другой информации и сопутствующих услуг. МСА содержит базовые принципы и необходимые процедуры вместе с соответствующими руководствами в форме пояснительных и иных материалов. В исключительных случаях аудитор может посчитать необходимым отступить от МСА для более эффективного достижения цели аудита. При возникновении такой ситуации аудитор должен быть готов обосновать такое отступление. Следует подчеркнуть, что МСА должны применяться только к существенным аспектам.

Общие положения аудиторской деятельности отражены во вводных международных стандартах аудита, в состав которых входят предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг, глос-

сарий, МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность» и МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита».

Юридический статус международных стандартов аудита и порядок их принятия определены Комитетом по международной аудиторской практике – КМАП (International Auditing Practices Committee – IAPC) в предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг и МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность». КМАП является постоянным комитетом Совета МФБ. Члены этого комитета назначаются организациями – членами МФБ в странах, выбранных Советом МФБ. Представители, входящие в состав КМАП, должны быть членами одной из организаций – членом МФБ. К задачам КМАП относятся разработка и опубликование стандартов и положений в отношении аудита и сопутствующих услуг от имени Совета МФБ. Наряду со стандартами, КМАП выпускает Положения о международной аудиторской практике (ПМАП).

Более 100 терминов, применяемых в МСА, отражаются в документе под названием «Глоссарий».

Базовым международным стандартом, разработанным с целью описания концептуальной основы, в рамках которой выпускаются международные стандарты аудита по отношению к услугам, которые могут предоставляться аудиторами, является МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита». В этом стандарте отражены предназначение, порядок составления и представления финансовой отчетности экономических субъектов, а также проведено разграничение между аудитом и сопутствующими услугами. Согласно МСА 120, аудит финансовой отчетности призван дать аудиторской организации возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности строительной компании.

Помимо проблем, связанных с собственно содержанием международных стандартов и их трактовкой, на практике возникают вопросы взаимосвязки различных групп стандартов и используемых в них понятий. Отдельной проблемой является перенос понятий и требований из системы международных стандартов, включающих в себя Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Международные стандарты аудита, международные стандарты оценки и пр., в национальные стандарты подготовки финансовой отчетности и аудита. Несинхронизированный ввод таких групп стандартов и отсутствие согласованности между текущими изменениями в международных стандартах и содержанием действующих национальных стандартов порождают серьезные смысловые проблемы при применении последних, поскольку специфика российской законодательной среды отлична от базовых положений международных стандартов. Примером таких проблем может служить прямая применимость положений международных стандартов аудита (МСА) при аудите событий после отчетной даты для составленной в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (далее – РСБУ) финансовой отчетности, аудируемой в соответствии с действующими федеральными стандартами аудита.

Следует отметить, что МСФО-11 утвержден и активно используется стандарт «Договора подряда», что значительно повышает эффективность проведения

аудита согласно МСА или адаптированной версии национальных стандартов.

В целях развития национальных стандартов и МСА, их совершенствования разработана Дорожная карта соответствия ФПСАД и МСА на период 2006-2008 гг. В документе ФПСАД приведены к МСА, а также проведено планирование внесения и утверждения проектов изменений соответственно каждому номеру стандартов. Дорожная карта – это еще один шаг к созданию наиболее эффективных национальных стандартов с учетом МСА.

### **3. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА ДОГОВОРОВ ПОДРЯДА СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Основные цели и задачи аудиторской деятельности приведены в ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Основной целью аудита строительной компании является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности компании и соответствии порядка бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правительные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. В целом приведенное определение бухгалтерской отчетности соответствует трактовке Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и российских положений по бухгалтерскому учету. Если аудит проводится в подрядной организации, то целью аудита может служить проверка учета выручки и затрат по договорам подряда.

#### **3.1. Цели и задачи применения различных видов аудита договоров подряда**

Главная цель внешнего аудита подрядной организации – дать объективные, реальные и точные сведения о выполнении договоров подряда. Достижению главной цели способствуют особенности (требования) ведения аудиторской деятельности:

- независимость и объективность при проведении проверок;
- конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора;
- использование методов статистики и экономического анализа;
- применение новых информационных технологий;
- умение принимать рациональные решения по данным аудиторской проверки;
- доброжелательность и лояльность по отношению к клиентам;
- ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений по результатам аудиторских проверок.

Независимость аудитора обуславливается тем, что он не является сотрудником государственного учреждения, не подчинен контрольно-ревизионным органам и не работает под их контролем, соблюдает стандарты профессионального аудиторского объединения (ассоциации), не имеет на проверяемых предприятиях никаких имущественных или личных интересов.

Объективность обеспечивается высокой профессиональной подготовкой аудитора, большим практическим опытом, знанием новейшей методической литературы.

Конфиденциальность является важнейшим требованием при осуществлении аудиторской деятельности. Исходя из этого, аудитор не должен предоставлять никакому органу каких-либо сведений о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта. За разглашение коммерческой тайны своих клиентов он должен нести ответственность по закону, а также моральную, а если предусмотрено договором, то и материальную ответственность.

Ответственность аудитора проявляется в том, что он отвечает за свое заключение о финансовых отчетах проверяемого предприятия. Ответственность же за содержание отчетов несет руководство проверяемого предприятия.

Применение методов статистики, экономического анализа и новых информационных технологий позволяет организовать анализ проведенных проверок выполнения договоров подряда на высоком научном уровне, получить объективные и достоверные данные для принятия решений.

По результатам проверки аудитор может сделать необходимые рациональные выводы, которые помогут клиенту в организации дальнейшей работы по выполнению подрядных работ и ведению бухгалтерского учета.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Внешний аудит в Российской Федерации с точки зрения направлений аудиторской деятельности и отраслевых особенностей подразделяется на общий аудит, страховой аудит, банковский аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов. Аудит строительной организации относится к общему аудиту, что необходимо учитывать при описании методики аудиторской проверки.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке выполнения подрядных работ в интересах руководителей. Целью внутреннего аудита является помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной строительной фирме. Однако в небольших подрядных организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита на договорных началах можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме.

Аудит может быть инициативным (добровольным), когда он проводится по решению руководства предприятия или его учредителей, или обязательным, если его проведение обусловлено прямым указанием в федеральном законе или постановлении Правительства РФ. Основной целью инициативного аудита договоров подряда является обнаружение недостатков в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, проведение анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта и помощь ему в организации учета выручки и затрат по договорам подряда.

Обязательный аудит строительной компании в России проводится в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Аудит строительной компании по специальным аудиторским заданиям проводится с целью проверки отдельных статей бухгалтерской отчетности, например состояния дебиторской и кредиторской задолженно-

сти, качественного состояния имущества, материально-производственных запасов или основных средств, юридической и экономической экспертизы договоров подряда.

По объекту изучения принято выделять три вида аудита:

- финансовый;
- аудит на соответствие;
- операционный.

Финансовый аудит подрядной компании предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно выступают общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Финансовый аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых отчетов. По форме и содержанию финансовый аудит наиболее близок к аудиту, осуществляемому в строительных компаниях России.

Можно сделать вывод, что аудит строительных организаций рассматривается в большинстве случаев как финансовый и операционный.

Аудит на соответствие предназначен для выявления соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств по подрядным работам, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты.

Операционный аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, для оценки производительности и эффективности. Его можно эффективно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, строительных смет, различных целевых подрядных программ, работы персонала и др.

По периодичности осуществления аудиторских проверок различают:

- первоначальный аудит (это аудит, который впервые проводится на предприятии);
- периодический аудит (проводится на предприятии, как правило, ежегодно).

Приведенная классификация аудита строительных компаний не является исчерпывающей, расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг в строительстве позволит определить новые виды и цели аудиторской деятельности.

### 3.2. Применения методов и видов контроля в аудите договоров подряда

В системе финансового, в том числе аудиторского, контроля применяются различные виды и методы контроля. В зависимости от времени проведения контроль подразделяется на:

- предварительный (проводится до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Его объектами могут быть внутрихозяйственные планы, бизнес-планы, проектно-сметная документация по строительным материалам, документы на выдачу денежных средств и др. Цель предварительного контроля – предупредить незаконные действия должностных лиц подрядной компании, незаконные и экономически нецелесообразные хозяйственные операции);
- текущий (как правило, организуется в процессе совершения различных хозяйственных операций компании);
- последующий (осуществляется после совершения хозяйственных операций).

В зависимости от источников информации контроль подразделяется на документальный и фактический. Документальный контроль предусматривает использо-

вание первичных документов для установления достоверности и законности совершения хозяйственных операций, составления учетных регистров и отчетности. Фактическим является контроль, при котором количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается путем обследования, осмотра, обмера, пересчета материалов, взвешивания, лабораторного анализа и других способов проверки фактического состояния строительных объектов.

При аудите выполнения договоров подряда необходимо учитывать результаты прошедшего процесса контроля, запланированный контроль, как документальный, так и фактический.

Приведенные классификации показывают разнообразие подходов к понятиям видов и методов контроля в аудите подрядных работ и хотя не являются исчерпывающими, но дают общее представление о подходах к этой проблематике.

#### 4. ВНЕДРЕНИЕ СТАНДАРТОВ АУДИТА В РОССИИ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В АУДИТЕ ВЫПОЛНЕНИЯ ПОДРЯДА

Российская экономика нуждается в западных инвестициях, для получения которых необходимо убедить инвесторов в целесообразности вложений средств, предварительно предоставив им информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Строительные компании России часто используют иностранные инвестиции для строительства различных объектов. Документом, отражающим положение организации и результаты ее хозяйственной деятельности, служит бухгалтерская отчетность. Сторонние инвесторы заинтересованы в том, чтобы она была достоверной. Поэтому отчетность должна быть составлена по понятным для западных инвесторов правилам, а ее достоверность должна быть подтверждена путем проведения внешнего аудита строительной компании с использованием тех же процедур, что и в западных странах. Российские инвесторы также заинтересованы в достоверности отчетности отечественных строительных организаций и в добросовестном ее аудите. Все это делает очевидной необходимость единых подходов к аудиту в России и за рубежом.

Некоторые эксперты считают, что специфика России и нынешний уровень ее экономического развития делают нецелесообразным или невозможным применение МСА или местных стандартов, основанных на международных стандартах аудита. Ключевой проблемой при внедрении МСА является контроль выполнения их аудиторскими организациями.

На основе действующих в настоящее время МСА разработан ряд отечественных аналогов. Наиболее достоверно соответствие МСА и национальных стандартов отражены в Дорожной карте МСА и ФПСАД, а также в полной версии Проекта Белой книги – Программных рекомендациях для организации деятельности саморегулируемых аудиторских объединений в Российской Федерации. В целом стандарты можно объединить в несколько групп:

- международные стандарты аудита, близкие к российским;
- международные стандарты аудита, отличающиеся от российских аналогов;
- документы МСА, не имеющие аналогов среди российских правил (стандартов);

- российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, не имеющие аналогов в системе МСА.

Международными стандартами аудита, близкими к российским, являются:

- МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» (ПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»);
- МСА 210 «Условия аудиторских заданий» (ПСАД №12 «Согласование условий проведения аудита»);
- МСА 220 «Контроль качества работы в аудите» (ПСАД №7 «Внутренний контроль качества аудита»);
- МСА 230 «Документирование» (ПСАД №2 «Документирование аудита»);
- МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности» (ПСАД №14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита»);
- МСА 300 «Планирование» (ПСАД №3 «Планирование аудита»);
- МСА 310 «Знание бизнеса» (ПСАД №15 «Понимание деятельности аудируемого лица»);
- МСА 320 «Существенность в аудите» (ПСАД №4 «Существенность в аудите»);
- МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» (ПСАД №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»);
- МСА 401 «Аудит в среде компьютерных информационных систем» (ПСАД «Аудит в условиях компьютерной обработки данных»);
- МСА510 «Первичные задания – начальные сальдо», МСА 710 «Сопоставимые значения» (ПСАД «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»);
- МСА 520 «Аналитические процедуры» (ПСАД «Аналитические процедуры»);
- МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» (ПСАД №16 «Аудиторская выборка»);
- МСА 540 «Аудит оценочных значений» (ПСАД «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете»);
- МСА 550 «Связанные стороны» (ПСАД №9 «Аффилированные лица»);
- МСА 560 «Последующие события» (ПСАД №10 «События после отчетной даты»);
- МСА 570 «Непрерывность деятельности» (ПСАД №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»);
- МСА 580 «Заявления руководства» (ПСАД «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта»);
- МСА 600 «Использование работы другого аудитора» (ПСАД «Использование работы другой аудиторской организации»);
- МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (ПСАД «Изучение и использование работы внутреннего аудита»);
- МСА 620 «Использование работы эксперта» (ПСАД «Использование работы эксперта»);
- МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность» (ПСАД «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность»);
- МСА 810 «Исследование ожидаемой финансовой информации» (ПСАД «Проверка прогнозной финансовой информации»);
- ПМАП 1007 «Контакты с руководством клиента» (отменен в июне 2001 г.) (ПСАД «Общение с руководством экономического субъекта»);
- ПМАП 1008 «Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ними вопросы» (ПСАД «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем»);

- ПМАП 1009 «Методы аудита с помощью компьютеров» (ПСАД «Проведение аудита с помощью компьютеров»);
- Международными стандартами аудита, отличающимися от российских аналогов, являются:
  - глоссарий (ПСАД «Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности»);
  - МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» (ПСАД №13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»);
  - МСА 500 «Аудиторские доказательства» (ПСАД №5 «Аудиторские доказательства»);
  - МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности» (ПСАД №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»);
  - МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей» (ПСАД «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям»);
  - МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»);
  - ПМАП 1005 «Особенности аудита малых предприятий» (ПСАД «Особенности аудита малых экономических субъектов»).

К документам МСА, не имеющим аналогов среди российских правил (стандартов), относятся:

- МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность»;
- МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита»;
- МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями»;
- МСА 402 «Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации»;
- МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей»;
- МСА 505 «Внешние подтверждения»;
- МСА 910 «Задание по обзорной проверке финансовой отчетности»;
- МСА 930 «Задания по компиляции финансовой информации»;
- ПМАП 1000 «Процедуры межбанковского подтверждения»;
- ПМАП 1001 «Среда ИТ – Автономные персональные компьютеры»;
- ПМАП 1002 «Среда ИТ – Онлайновые компьютерные системы»;
- ПМАП 1003 «Среда ИТ – Системы баз данных»;
- ПМАП 1004 «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами»;
- ПМАП 1006 «Аудит международных коммерческих банков»;
- ПМАП 1010 «Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности»;
- ПМАП 1012 «Аудит производных финансовых инструментов».

Российскими ПСАД, не имеющими аналогов в системе МСА, являются:

- «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»;
- «Образование аудитора»;
- «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов»;
- «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»;
- «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами».

Дорожная карта МСА и ФПСАД соединяет вышеречисленные группы в единые стандарты и с использованием научных рекомендаций, разработанных в

Проекте Белой книги, их можно использовать при аудите строительных компаний.

#### 4.1. Стандарты учета и аудита, их взаимосвязь

Вопросы, связанные с приведением российского аудита в соответствие с требованиями Международных стандартов аудита (МСА) актуальны, хотя достаточно сложны и неоднозначны.

Существует тесная связь между стандартами бухгалтерского учета и аудита. Стандарты бухгалтерского учета, как и стандарты аудита, разрабатываются на международном и национальном уровнях. На международном уровне ведущими странами в области стандартов как учета, так и аудита являются США и Великобритания. Национальные стандарты учета и отчетности разрабатываются каждой страной самостоятельно.

Работа по международной унификации стандартов учета и отчетности осуществляется на двух уровнях: международном региональном и мировом. В региональном аспекте ведущая роль принадлежит Комиссии по бухгалтерскому учету Европейского сообщества (ЕС), которая регулирует эти вопросы в странах – членах ЕС. Директивы ЕС представляют собой законы ЕС, которые страны обязаны адаптировать к своему внутреннему законодательству.

Исходя из общих тенденций развития учета и аудита на мировом уровне Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и Международные стандарты аудита были приняты за основу реформирования российского учета и аудита.

Начиная с 1998 г. на развитие бухгалтерского учета в России повлиял ряд важных событий. В первую очередь, была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283). В этой программе были определены следующие задачи:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Таким образом, была поставлена задача обеспечить доступ всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности организаций. Для выполнения этой задачи были решены следующие вопросы:

- переориентация нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность;
- органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями;
- взвешенное использование международных стандартов финансовой отчетности в национальном регулировании.

В настоящее время проводится реорганизация всей национальной системы аудита. С 1 июля 2008 г. отменяется государственное лицензирование аудиторских организаций, что приведет к существенному усилению роли аудиторских объединений. Поэтому вопросу приведения российских аудиторских стандартов в соот-

ветствие Международным аудиторским стандартам необходимо уделить должное внимание, чтобы проводимая реорганизация привела к усилению роли аудиторских объединений и эффективной деятельности аудиторских организаций, а также к росту доверия пользователей к аудиторскому заключению и прилагаемой к нему финансовой отчетности.

В МСФО был утвержден стандарт №11 «Договоры подряда». Данный стандарт определяет порядок учета выручки и затрат по договорам подряда, акцентируя особое внимание на соответствии выручки связанной с ней стоимостью и распределении выручки и затрат по учетным периодам. Стандарт облегчает деятельность строительной организации, которая ведет свою отчетность согласно МСФО и облегчает деятельность аудиторской организации, которая может сослаться на МСФО-11. В отличие от МСФО, в рамках МСА или национальных стандартов утвержденных регламентов проверки выполнения договоров подряда разработано не было, но требование к этому строительных и аудиторских компаний возрастает.

С учетом сказанного важно указать, что сильное влияние на современный аудит строительной компании оказывают успешно проводимые реформы бухгалтерского учета в России и уже существующие требования к ряду организаций составлять финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. В связи с успешно проводимой реформой бухгалтерского учета изменился спектр основных пользователей, которым предоставляется аудиторское заключение. Если ранее аудиторское заключение в основном предоставлялось собранию акционеров и налоговым органам, то сейчас отчетность также необходима для выхода на рынки капитала, в частности для открытых котировок акций компаний на биржах, и для привлечения облигационного займа. В связи с актуальностью выхода на рынки капитала компаний, занимающихся разными видами деятельности, существует возможность привлечения аудиторских организаций для проведения аудита в строительных компаниях разного уровня. Часто в таких случаях аудиторские организации самостоятельно применяют Международные стандарты аудита, а также составляют свои внутрифирменные стандарты в соответствии с Международными стандартами аудита.

Один из возможных путей оказания аудиторских услуг российским организациям в соответствии с МСА – это вступление российских аудиторских организаций в международные объединения аудиторских компаний. В таких случаях аудиторские организации обязаны использовать стандарты, рекомендованные объединениями, которые разработаны на основании МСА.

Действующие стандарты российского аудита (РСА), утвержденные постановлениями Правительства Российской Федерации, в целом приближены к Международным стандартам аудита. Однако часть вопросов по сближению стандартов еще законодательно не решена.

Для контроля качества аудита выполнения договоров подряда необходимы не только законодательно утвержденное обязательное применение аудиторских стандартов, но и существенная разъяснительная работа среди пользователей и среди руководителей (собственников) строительных компаний, подлежащих обязательному аудиту, для понимания, что такое аудит, что он даст собственнику, сколько времени зани-

мает качественный аудит подрядной компании, что аудиторы проверяют, какие обязательные процедуры должны сделать аудиторы и сколько должен стоить качественно проведенный аудит.

Отсутствие практического опыта работы многих аудиторских организаций по Международным стандартам аудита приводит к противоречиям во внутрифирменных стандартах. Нередко внутрифирменные стандарты противоречат не только международным стандартам, но даже утвержденным российским стандартам, что в принципе законодательно запрещено.

Очень часто аудиторские организации не применяют обязательные критерии при проведении проверки. Аудит – это не только проверка финансовой и налоговой отчетности на предмет соблюдения законодательства, но и в первую очередь проверка финансовой отчетности на соответствие ряду других критериев:

- полнота информации, представленной в финансовой отчетности;
- соблюдение требуемых прав и обязательств;
- правильная оценка представленной финансовой информации;
- представление всех раскрытий, требуемых как российскими стандартами, так и МСФО.

Поэтому в период реформы аудита существенная роль отводится внутрифирменным стандартам. Для проведения аудита выполнения договоров подряда в строительных компаниях также возможна разработка внутрифирменных стандартов, но чаще всего на практике используется внешняя аудиторская проверка. Это обусловлено как необходимостью, так и стратегическими целями организации.

## **5. РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ**

Аудит строительных компаний в России, несмотря на то, что появился сравнительно недавно, занял достаточно прочные позиции. Российские аудиторские организации уже сейчас могут конкурировать с крупнейшими транснациональными аудиторскими компаниями в области проверки подрядных организаций. В настоящее время усилиями экспертов международных и национальных аудиторских организаций и государственной поддержки осуществляется реформирование бухгалтерского учета и аудита. Разработаны общие принципы и достаточно подробные правила аудита, международные и отечественные стандарты аудита и некоторых аудиторских услуг.

Аудит строительных компаний во всех странах мира существенно реформируется, что связано с изменением объективных условий развития строительства, в частности, с активизацией процессов интеграции в рамках решения глобальных задач, стремлением к более открытой экономике стран мира и формированием международных сообществ типа Европейского экономического союза, использованием современных информационных технологий и т.п. Это позволяет сделать вывод, что необходим новый взгляд на организацию бухгалтерско-финансовой функции управления и ее важнейшей составляющей – финансового контроля, в том числе и аудита.

За относительно короткий период становления рыночной экономики в России аудит утвердился как самостоятельная профессиональная предпринимательская деятельность и неотъемлемая часть инфраструктуры современной экономики. Пережив бум быстрого развития, активно сотрудничая с мировым аудиторским сообществом, российский аудит стал признанным и востребованным строительным рынком России. На протяжении всех лет проведения экономических реформ аудиту строительных компаний уделялось достаточно серьезное внимание, что определило его быструю интеграцию и гармонизацию с требованиями, которые предъявляются к аудиторским проверкам Международными стандартами аудита (МСА) и стандартами стран с развитой рыночной экономикой (США, Великобритания, Германия и др.).

Последовательное реформирование бухгалтерско-финансовой сферы экономики, ориентированное на интеграцию с мировыми фондовыми рынками и рынками капитала, требует необходимости активного совершенствования бухгалтерского учета и аудита.

Первый этап реформирования, начатый в 1998 году, позволил в значительной мере приблизить организацию бухгалтерского учета и составления отчетности строительных компаний в России к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Новые экономические условия и задачи, поставленные перед страной на среднесрочную перспективу, определили необходимость дальнейшего взаимосвязанного совершенствования бухгалтерского учета и аудита.

Особо следует подчеркнуть, что сама система Международных стандартов финансовой отчетности рассматривается специалистами как развивающаяся и адаптирующаяся к новым экономическим условиям. Поэтому международные стандарты финансовой отчетности в последние годы претерпели серьезные изменения. То же можно отметить и в отношении стандартов аудиторской деятельности, которые существенно изменены.

В этих условиях реформирование бухгалтерского учета и аудита подрядных организаций в России можно рассматривать как объективно необходимый процесс развития, связанный с общим изменением экономического механизма управления, органично увязанный с его эволюцией в мировом сообществе.

Анализируя нормативное регулирование бухгалтерского учета и аудита в России, можно сделать вывод, что основные различия в методологии бухгалтерско-аудиторской деятельности уже сглажены. Многие сохранившиеся отличия носят объективный характер, определяемый спецификой отраслевой структуры национального хозяйствования и правового поля России, а главное внимание в настоящее время следует уделить обеспечению условий и организации контроля исполнения требований, определенных в нормативных документах.

Основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности сформулированы в Концепции, принятой в 2004 году, определившей основные задачи дальнейшего развития бухгалтерского учета и аудита на среднесрочную перспективу.

Для обеспечения устойчивого экономического развития, кроме аудита отчетности компании, работающей по договорам подряда, все большее внимание уделяется аудиту эффективности, при котором оценивается

не только достоверность данных отчетности, но и рациональность выбранной учетной политики, использования ресурсов, инвестиций.

При реформировании аудита выполнения договоров подряда должны существенно расширяться его границы. Объектом независимого аудита должны стать не только данные финансовой отчетности и планов, но и организационные мероприятия, экономические и социальные проекты.

При развитии аудита как профессиональной области деятельности очень важна отработка технологии аудита строительной компании, что предполагает дальнейшее развитие аудиторских процедур по получению внешних и внутренних аудиторских доказательств в данной области. Такие процедуры базируются не только на основе обработки данных бухгалтерского учета и отчетности, применяемых аналитических процедур, но и на развитии социологических методов, когда при сборе аудиторских доказательств используются данные социологических опросов с последующей их обработкой.

При расширении задач и направлений аудиторских проверок может быть значительно усложнена их процедура, которая приводит к возрастанию трудоемкости. В этой связи все большее значение приобретает развитие методологии проведения аудита выполнения договоров подряда, в частности, изменение соотношения предварительного этапа аудиторской проверки и проверки по существу.

Важными факторами сокращения трудоемкости аудиторских проверок становятся разработка и контроль над исполнением стандартов аудиторской деятельности (внутрифирменных, аудиторских объединений, федеральных, международных), методических рекомендаций и обобщение практики проведения аудиторских проверок.

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

- усилением превентивной направленности аудита;
- ориентацией на оценку рациональности и эффективности выполнения договоров подряда;
- формированием современной научно-обоснованной методологии бухгалтерского учета и аудита подрядной деятельности;
- совершенствованием стандартов аудиторской деятельности;
- повышением квалификации аудиторов и укреплением этических норм их деятельности.

Важным шагом в реформировании бухгалтерского учета и аудита Российской Федерации стало увеличение числа принятых к разработке проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности с четырех до двенадцати в рамках соответствующего компонента проекта ТАСИС «Реформа системы российского аудита» с использованием МСА. Работа была продолжена и в ходе реализации проекта ТАСИС-2.

В рамках осуществления реформы аудита в Российской Федерации был создан Проект Белой книги «Программные рекомендации для организации деятельности саморегулируемых аудиторских объединений в Российской Федерации». Проект разработан в виде итоговых рекомендаций, которые были сформулированы исходя из опыта и практических замечаний международных аудиторских организаций России. Документ, описывающий деятельность САО (саморегулируемое аудиторское объединение), имеет следующую структуру:

- уставно-правовые отношения саморегулируемого аудиторского объединения;
- внешний контроль качества;
- дисциплинарные процедуры;
- взаимодействие между различными САО;
- общественный надзор;
- прочие вопросы.

Рекомендации учитывают нормативно-правовую базу аудиторской деятельности в России, основываются на ФЗ «Об аудиторской деятельности». В рамках проекта выносятся предложения и рекомендации по регулированию, функционированию и развитию САО, которые позволят усовершенствовать систему аудита в России и дадут возможность более открыто работать на мировом рынке аудиторских услуг. При рассмотрении аудита строительной организации и, в частности, выполнения договоров подряда, необходимо учитывать предлагаемые в Проекте Белой книги и в Итоговых рекомендациях изменения.

Сегодня уже окончательно сформировалось представление о том, как должен развиваться рынок аудиторских услуг для строительного рынка в России. К основным участникам этого рынка необходимо отнести Министерство финансов РФ и Совет по аудиторской деятельности при Минфине России; Аудиторскую палату России и ведущие аккредитованные профессиональные аудиторские объединения; аудиторские компании, представляющие строительным компаниям широкий спектр качественных аудиторских услуг; предприятия и организации, действующие по договорам подряда, как непосредственные пользователи аудиторских услуг, и ведущие российские вузы, активно занимающиеся подготовкой и повышением квалификации аудитором.

### 5.1. Состояние аудита выполнения договоров подряда на современном этапе и перспективы его развития в России

В России на сегодняшний день рынок аудита является самостоятельным сегментом бизнеса с годовым оборотом в несколько десятков миллиардов рублей и количеством занятых специалистов больше 30 тыс. человек. Особенностью рынка аудита России является то, что он представляет собой два относительно самостоятельных сегмента: внешне ориентированный аудит, представленный иностранными аудиторскими фирмами, прежде всего компаниями «большой четверки», и внутренний аудиторский рынок. И в том и другом сегментах организации оказывают услуги аудита выполнения договоров подряда для строительных организаций.

Основной тенденцией изменений аудиторской деятельности в России является курс на законодательное и методологическое сближение этих двух относительно самостоятельных сегментов. При этом под сближением понимается внедрение в практику работы российских специалистов и коммерческих фирм правил деятельности по аудиту строительства, выработанных и апробированных мировым аудиторским сообществом.

Аудиторская деятельность в России продолжает активно совершенствоваться.

В последние годы особое внимание уделяется повышению прозрачности и достоверности бухгалтерской отчетности и качества аудиторских проверок, что должно существенно снизить информационный риск принимаемых финансовых решений. Следует также отметить, что если до последнего времени вопросы бухгалтерско-

го учета, отчетности и аудита рассматривались изолированно, а проблемы экономического анализа почти не затрагивались, то в Концепции по развитию бухгалтерского учета и аудита они изложены в тесной взаимосвязи, причем углубление экономического анализа и повышение качества аудиторских проверок рассматриваются как основа повышения достоверности, надежности и востребованности отчетных данных.

Единство методологии бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита связано с дальнейшим совершенствованием и поиском новых способов решения таких задач:

- формирование единой системы показателей, обеспечивающих количественно определенные оценки состояния, результатов и перспектив развития субъектов строительного рынка;
- определение причинно-следственных связей между показателями, характеризующими состояние и направления развития субъектов;
- обоснование эталонов оценки и ранжирования показателей;
- оценка уровня их существенности.

Именно вокруг этих позиций идет постоянная дискуссия в международном сообществе бухгалтерско-финансовых специалистов. Определение направлений развития их вызывает необходимость постоянной корректировки МСФО и МСА.

Важная задача – сочетание стандартов бухгалтерского учета со стандартами управления, целостной системой управления качеством. Реализация этого требования предполагает, прежде всего, более тесную увязку финансового учета, результаты которого полностью учитываются при составлении отчетности, с управленческим учетом, который определяет состояние, качество, движение и уровень использования основных факторов производства – производственных, материально-энергетических, трудовых, информационных (интеллектуальных).

Ориентация бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита на обеспечение перспективы развития субъекта хозяйствования предполагает совершенствование теоретико-методологической основы и инструментария, обеспечивающего единство операционной (текущей) финансовой и инвестиционной деятельности; оперативных, текущих и стратегических методов учета и анализа; изменения соотношений внутрипроизводственной, отдельной отчетности юридического лица и консолидированной отчетности.

Аудит строительных организаций в условиях рыночной экономики является важнейшей составной частью финансового контроля. Он представляет собой основную форму контроля для коммерческих организаций, когда участники хозяйственных обществ хотят получить не только объективную оценку достоверности отчетности, но и обоснованности и целесообразности использования авансированного в бизнес капитала.

При проведении традиционных аудиторских проверок строительной компании существенно большее внимание приходится уделять аудиту учетной политики. При этом необходимо дать оценку сложившейся учетной политике с нескольких позиций. С одной стороны, оценивается соответствие организации бухгалтерского учета особенностям бизнес-процессов и организационно-производственной структуре. Это связано с выбором плана счетов, составом и содержанием внутренней отчетности, составом и степенью детализации регистров. С другой стороны, особое внимание аудитор уделяет



анализу первичных документов, договоров, которые должны обеспечивать полное отражение всех хозяйственных операций и прозрачность формирования учетных регистров.

Последовательное расширение задач аудита строительной компании, его развитие как института независимой экспертизы предполагают активизацию таких его направлений, как организационное, экологическое, управленческое. Причем необходимо органическое сочетание этих направлений с традиционным аудитом бухгалтерской отчетности, в котором отражаются все расходы и доходы организации, финансовые результаты ее деятельности и формируются данные об оценке финансовой устойчивости.

## 5.2. Цели и задачи современного аудита подрядных организаций

Необходимо особо отметить, что под аудитом строительной компании следует понимать комплексное исследование, проверку всей финансовой отчетности с целью общей оценки о степени ее достоверности. В отличие от комплексной проверки, т.е. аудита, исследование отдельных элементов, составных частей финансовой отчетности следует называть просто проверкой или аудиторской проверкой. Услуги, сопутствующие аудиту, – это не аудит, а использование специалиста-аудитора, занимающегося аудитом подрядной деятельности, попутно для решения близких к его специальности проблем. В современных условиях аудитор, занимающийся проверкой строительной компании, – не просто профессиональный бухгалтер, а профессиональный бухгалтер с дополнительными профессиональными навыками, профессиональными ценностями и этикой, профессиональными возможностями и компетенцией, т.е. с дополнительными знаниями и умениями в области строительства.

Сопутствующие подрядному аудиту услуги, прежде всего отличные от аудита услуги, связанные с выражением в установленной форме независимого мнения об информации организаций, но не только. МСА, утвержденные Международной федерацией бухгалтеров, содержат, например, задания по обзору (анализу) финансовой отчетности, по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации, по компиляции финансовой информации, т.е. сбору, классификации и обобщению финансовой информации для каких-то целей. В стандартах Американского института дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA) более полно отражаются выводы аудитора о результатах хозяйственной деятельности: рассмотрение аудитором способности компании продолжать дальнейшую деятельность, доклады по результатам аудита финансовых отчетов с целью охарактеризовать финансовое положение и результаты операций, связанных с движением денежных средств. Причем подчеркивается, что данный стандарт неприменим к финансовым отчетам, не подвергшимся аудиту. В России как в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», так и в проекте Минфина России федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» дается более широкий перечень услуг, сопутствующих аудиту.

В п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» отмечено, что целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бух-

галтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательства Российской Федерации.

В соответствии с этой целью и на основании п. 7 ст. 9 закона: «Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности». На основании вышеперечисленного можно сформулировать следующие локальные задачи при проведении обязательного аудита строительной компании.

1. Формулирование принципов подготовки плана и программы аудита.
2. Организация подготовки и составления плана и программы аудита.
3. Формулирование принципов документирования аудита.
4. Формулирование требований к форме и содержанию рабочей документации аудита.
5. Определение порядка составления и хранения рабочей документации.
6. Определение видов, источников и методов получения аудиторских доказательств (договора подряда).
7. По результатам проведенного аудита выразить мнение о достоверности отчетности субъекта в форме безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения либо отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.
8. Другие задачи.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверность данных пояснительной записки, учета выполнения договоров подряда. При этом определяется:

- все ли активы и пассивы отражены в отчете;
- все ли документы использованы в отчете;
- насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета балансовой и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

- полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;
- тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;
- полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяются:

- соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам при учете выручки и затрат по договорам подряда;
- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на 1-е число каждого месяца.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам:

- общая приемлемость отчетности (соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации);
- обоснованность (существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм);
- законченность (включены ли в отчетность все надлежащие суммы, в частности, все ли активы и пассивы принадлежат строительной компании);
- оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны);
- классификация (есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана);
- разделение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были проведены);
- аккуратность (соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге);
- раскрытие (все ли категории занесены в финансовую отчетность и правильно отражены в отчетах и приложениях к ним).

Как уже отмечалось выше, аудиторы (аудиторские фирмы) в процессе своей деятельности решают также ряд задач, связанных с оказанием сопутствующих аудиту выполнения договоров подряда строительной организации функций.

Применение новых информационных технологий заключается преимущественно в использовании вычислительной техники для организации аудиторской деятельности. Это касается и проведения проверки и анализа отчетности, ведения и восстановления учета.

Проведенное исследование законодательной базы, исторического развития, перспектив и тенденций аудиторской деятельности, национальных особенностей РСБУ, РСА и их связей с МСА и МСФО, основных задач и целей аудита с акцентом на рассмотрение аудита выполнения договоров подряда строительной организации в России позволило вплотную подойти к рассмотрению другой составляющей исследования – строительной организации с ее отраслевыми особенностями, характеристикой учета различных строительных операций, требований и месту и роли выполнения договоров подряда в общем направлении строительной деятельности компании. Вторая часть в структуре всей работы подготовит почву для анализа конкретных методик аудита выполнения договоров подряда строительной организации.

## Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья).
2. Трудовой кодекс Российской Федерации.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации – часть первая от 31.07.98г. редакция от 27.07.06 №146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ редакция от 17.05.07.
6. Постановление Правительства РФ от 06.02.02г. №80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации».
7. Приказ Минфина РФ от 22.07.03 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» редакция от 18.09.06.
8. Федеральный закон от 07.08.01г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» редакция от 03.11.06
9. Федеральный закон от 21.11.96 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» редакция от 03.11.06

10. Федеральный закон Проект «Об официальном бухгалтерском учете»
11. Федеральные Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 г. №696 редакция от 25.08.06.
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. №94н редакция от 18.09.06.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 06.07.99 г. №43н редакция от 18.09.06.
14. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29.07.98 г. №34н редакция от 26.03.07.
15. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999г., протокол №6).
16. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 августа 1999 г. протокол №5).
17. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Понимание деятельности экономического субъекта (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности)» при Президенте РФ 27 апреля 1999 г. протокол №3).
18. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 27 апреля 1999 г. протокол №3).
19. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18 марта 1999 г. протокол №2).
20. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Общение с руководством экономического субъекта» (содобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18 марта 1999 г. протокол №2).
21. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 15 июля 1998 г., протокол №4).
22. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Применимость допущения непрерывности деятельности» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 15 июля 1998 г., протокол №4).
23. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 15 июля 1998 г., протокол №4).
24. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1993 г., протокол №2).
25. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 г., протокол №2).
26. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1993 г., протокол №6).
27. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Документирование аудита» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).

28. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).
29. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).
30. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).
31. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).
32. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).
33. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).
34. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Письменное обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита» (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол №6).
35. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 9 февраля 1996 г., протокол №1).
36. Беликова Т.Н., «Все об учете в строительстве», Питер, 2006.
37. Грибков А.Ю., «Бухгалтерский учет в строительстве», Омега-Л, 2007.
38. Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е., «Международные стандарты аудита», Учебное пособие, Кнорус, 2006.
39. Крикунов А.В. «Закон об аудите в действии», М., «АЙН», 2002 с.
40. Крикунов А.В. «Аудиторская деятельность в Российской Федерации: законодательная и нормативная база, аттестация, лицензирование, отчетность и контроль качества». Учебное пособие для вузов. М., «Финансовая газета», 2003.
41. Палий В.Ф. «Финансовый учет». Учебное пособие. М., «ИД ФБК Пресс», 2001.
42. Палий В.Ф. «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», Учебник, – М.: ИНФРА-М, 2007.
43. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Л.В. «Аудит», М., «Юнити», 1997.
44. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др. Учебник для вузов, М., «Юнити-Дана», Аудит, 2000.
45. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др.; Учебник для вузов М.: «Юнити-Дана», Аудит, 2003.
46. Подольский В.И. и др., «Аудит: Учебник», М., «Экономисты», 2003.
47. Соловьева О.В. «МСФО и ГААП: учет и отчетность», М., «ИД ФБК-ПРЕСС», 2003.
48. Суйц В.П. «Аудит: общий, банковский, страховой». Учебник. М., «Инфра-М», 2005.
49. Чая В.Т. «Международные стандарты финансовой отчетности»: International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards. Учебное пособие, М., «Кнорус, 2005.
50. Чая В.Т., Чая Г.В. «Международные стандарты финансовой отчетности», Ульяновский дом печати, 2000.
51. Шеремет А.Д., Суйц В.П. «Аудит», М., «Инфра-М», 1995.
52. Шеремет А.Д., Суйц В.П. «Аудит», М., «Инфра-М», 2006.
53. Проект Белой книги Программные рекомендации для организации деятельности саморегулируемых аудиторских объединений в Российской Федерации.
54. Дорожная карта (приведение ФПС АД в соответствие с МСА).
55. Аудиторские ведомости №8, 2006, «Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами».
56. Аудиторские ведомости №3, 2007, «Метод операционного аудита».
57. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита, Москва, МЦРСБУ, 2000.
58. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита, Москва, МЦРСБУ, 2002.

*Рамазанова Равиля Башаровна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Статья выполнена на актуальную тему и в ней на основе анализа нормативно-правовой базы учета и аудита договоров подряда строительных организаций определены перспективы развития законодательного регулирования, включающие исследование концепций контроля и саморегулирования в рамках действующей многоуровневой нормативно-правовой системы, с отдельным рассмотрением регламента отдельных статей ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Достоверно осуществлен анализ Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

Хорошо представлены взаимосвязь стандартов учета и аудита, цели и задачи современного аудита строительных организаций, тенденции его развития и ряд других проблемных вопросов реформирования бухгалтерского учета и аудита в строительных компаниях в соответствии с международными стандартами.

В то же время на некоторые замечания общего, редакционного и технического характера обращено внимание автора. В частности, в аннотации к статье перспективы законодательного регулирования не «выводятся», а «определяются» на основе соответствующего анализа, а также на ряд других замечаний по структуре статьи, которые уже учтены автором.

Тем не менее, статья отвечает предъявляемым требованиям, имеет важное научное значение, и ее следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Чая В.Т., д.э.н., профессор МГУ им. М.В. Ломоносова, Академик РАЕН, исполнительный директор Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»*

## 4.2. THEORETICAL PRECONDITIONS OF PERFECTION OF THE ACCOUNT AND AUDIT PERFORMANCE TURNKEY CONTRACTS IN BUILDING ORGANIZATION

R.B. Ramazanova, the Competitor of Chair of the Registration of the Analysis and Audit of Economic Faculty

*Moscow State University of M.V. Lomonosova*

In research on the basis of the analysis of legislative base and regulation of the account and audit the building organization prospects of development of the legislative regulation, including research of concepts the control and self-regulation within the limits of existing multilevel legal system and separate consideration of the Federal Law «About auditor activity» have been deduced. In a context of historical and theoretical preconditions of formation of the account and audit the building company tendencies of development national (RSAS and RAS) and international financial reporting and international auditing standards (IFRS and ISA) have been considered. In work the basic purposes and problems of audit performance turnkey contracts of the building organization on the basis of the analysis various kinds of audit and an applied quality monitoring are generated. The theme of reforming system of book keeping and audit ac-

According to ISA and with accent on construction sphere is in detail considered. Within the limits of reforming book keeping and audit the analysis of existing Concepts of development has been lead and drawn conclusions on a modern condition of sphere of the account and audit performance turnkey contracts in the building organization. In a final part research the ground for the further consideration of a problematic with application of practical toolkit is prepared.