

4. ОБЩИЙ АУДИТ

4.1. ОРГАНИЗАЦИЯ И ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ДОГОВОРОВ ПОДРЯДА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Чая В.Т., д.э.н., академик РАЕН;
Рамазанова Р.Б., соискатель кафедры
учета и аудита экономического факультета

*Московский государственный университет
им. М.В. Ломоносова*

В работе рассматривается организация и технология проведения аудиторской проверки договоров подряда в строительных организациях. На основе анализа нормативно-правового регулирования строительства, методологии и практики бухгалтерского учета, составления и формирования финансовой бухгалтерской отчетности подрядных строительных организаций предложена Программа аудиторской проверки договоров подряда, позволяющая сформировать структуру проверки и определить действия для получения соответствующих аудиторских доказательств.

Разработанная программа позволяет распределить обязанности между членами группы и алгоритм действия для получения отдельных доказательств, а также виды рабочей документации, которые должны быть подготовлены в рамках рабочей документации.

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

При осуществлении аудита подрядных организаций в различных взаимосвязях участников строительства какого-либо объекта применяется обязательная система документирования аудита. Если выявляются ошибки на данном этапе аудита, это может повлиять на выводы, сделанные аудитором по итогам работы, а соответственно, и на эффективность функционирования подрядной организации.

Задачей аудитора является оценка адекватности решения проблем, консультирование в соответствии нормативно-правовой базой с целью повышения эффективности производства аудируемого лица.

Проведенный анализ системы взаимодействия участников строительного рынка организаций, выполняющих работы по договорам подряда, и этапов проведения аудита соответствующих субъектов на разных стадиях

выполнения строительных проектов позволил нам перейти от исследования общих аудиторских схем к конкретным аудиторским процедурам, которые обладают высокой практической значимостью для аудиторов и подрядных организаций в Российской Федерации.

Программа аудиторских процедур требуется для использования аудиторскими организациями с целью сокращения и оптимизации времени, требуемого для проведения проверки, а также с целью снижения аудиторского риска. С учетом этого нами определен ряд аудиторских процедур, необходимых для анализа системы ведения бухгалтерского учета, доходной, расходной составляющей строительного проекта, выполняемого с помощью договоров подряда.

В рамках исследования учета и аудита договоров подряда необходимо остановиться на базовых разделах аудита, которые включают в себя анализ основной деятельности подрядных организаций с точки зрения ведения бухгалтерского учета договоров подряда.

На всех стадиях выполнения аудита финансовой бухгалтерской отчетности подрядных строительных организаций при планировании, выполнении, завершении оценивается аудиторский риск, уровень существенности. Это дает возможность получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность организации за проверяемый период не содержит существенных искажений.

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

При составлении плана аудитор оценивает предполагаемый объем и специфику аудиторской проверки с учетом особенностей финансово-хозяйственной деятельности строительных организаций, определяет методы и приемы, применяемые в процессе аудита.

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

Оцениваются планируемые трудозатраты, указываются сроки проведения каждого этапа аудита и ответственных исполнителей, определяются меры по управлению и контролю за качеством аудита.

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу. Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с проверяемой компанией, а также знания особенностей его деятельности. Задачей аудитора является составление и

документальное оформление общего плана аудита с описанием в нем предполагаемых объемов и порядка проведения аудиторской проверки. Это позволяет выполнить работу своевременно, качественно и с оптимальными затратами.

Программа разрабатывается на основе каталога тестов. Каталог тестов постоянно обновляется, так как с одной стороны появляются новые проблемы, накапливается опыт, с другой стороны наличие тестов позволяет унифицировать подход к аудиторской проверке. Например, тест, связанный с формированием выручки (продажами), может быть дополнен другими тестами, так как выручка зависит от многих факторов. Программа аудита – это набор тестов, процедур для аудитора, которые позволяют получить необходимые аудиторские доказательства. Программа определяет характер, временные рамки и объем запланированных процедур и является средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы, служит набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Аудиторская процедура – это определенный порядок действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита. Аудиторские доказательства в соответствии с п. 4 Правила (стандарта) аудиторской деятельности №5, определяются как информация, полученная аудитором при проведении аудита, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

Наиболее эффективным методом подготовки программы аудиторской проверки подрядных организаций является рассмотрение процедур проверки по отдельным блокам:

- оценка деятельности системы бухгалтерского учета;
- оценка внутреннего контроля;
- аудит ФБО в целом;
- аудит отдельных видов активов и обязательств, из которых складывается финансовая отчетность;
- оценка информационных технологий;
- проблемы налогообложения, которые влияют на расчеты с бюджетом, в настоящее время оказывающей большое влияние на дебиторскую и кредиторскую задолженность;
- оценка метода учета;
- проверка правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Целесообразно провести тесты, связанные с оценкой кадров строительной организации (их степень квалификации, опыт работы, их заинтересованность, текучесть кадров, форма их оплаты труда, в конечном итоге как это влияет на организацию труда). Чем надежнее система внутреннего контроля или больше запас аудиторского риска по отношению к допустимому его уровню, тем меньше доказательств может позволить себе собрать аудитор.

При планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор рассматривает риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок, проверяет соблюдение организацией законодательства РФ.

В связи с этим к программе прилагаются рабочие документы, подготовленные по каждому блоку. При этом становится возможным распределение подбъектов между проверяющими аудиторами, что способствует подведе-

нию итогов по каждому участку проверки и позволяет экономить время на проведение аудита, а следовательно, повышает эффективность работы аудитора.

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

Для оценки эффективности системы внутреннего контроля целесообразно использовать тесты проверки, приведенные в табл. 1. При этом учтено, что ответы на вопросы, содержащиеся в тестах, позволяют оценить состояние системы бухгалтерского учета, а также средства контроля, включая контрольную среду.

Аудит организации ведения бухгалтерского учета позволяет оценить систему бухгалтерского учета в организации: насколько адекватна система ведения бухгалтерского учета, насколько она соответствует нормативным актам, законодательству по бухгалтерскому учету и определить правомерность используемой программы, степень квалификации специалистов, выявить основные неточности и нарушения нормативов как с точки зрения оформления бухгалтерской отчетности, так и с точки зрения правоустанавливающих документов.

Таблица 1

ТЕСТЫ ОЦЕНКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ПОДРЯДНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Показатели	Критерии	К-во баллов
Наличие документов, подтверждающих постановку на налоговый учет предприятия и всех его обособленных структурных подразделений (строительных площадок)	Да	
	Частично	
	Нет	
Наличие лицензий на выполнение строительных работ, на выполнение функции генподрядчика	Да	
	Нет	
Степень выполнения организацией договорных обязательств перед заказчиками	Выполняются в срок	
	Выполняются с нарушениями	
Обеспеченность программ работ, утвержденной проектно-сметной документацией	Во всех случаях	
	Частично	
Степень выполнения договорных обязательств субподрядными организациями	Выполняются в срок	
	Выполняются с нарушениями	
Уровень системы технического контроля выполнения СМР	Высокий	
	Средний	
	Низкий	
Уровень использования производственных мощностей	Максимально используются	
	Не используется в полной мере	
Тесты оценки системы бухгалтерского учета		
Критерии учетной политики соответствуют критериям, установленным законодательством	Соответствуют	
	Не соответствуют в полной мере	
Компьютерная программа, используемая в организации	Программа лицензированная	
	Не лицензированная	
	Учет не автоматизирован	

Показатели	Критерии	К-во баллов
Правильность, своевременность и полнота отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухучета	Да	
	Не всегда	
Тесты оценки внутреннего контроля		
Сверка данных по расходу материалов с нормами и нормативами, предусмотренными СНиП, ЕНиР, и объемами выполненных работ, предусмотренными сметами, проводится	Да	
	Частично	
	Нет	
Инвентаризация (сравнение результатов подсчета имущества (МПЗ, НЗП, денежных средств, ценных бумаг, основных средств и др.) с бухгалтерскими записями проводится	Да	
	Нет	
Сверка данных по оплате труда с нормами и нормативами, предусмотренными СНиП, ЕНиР, и объемами выполненных работ, предусмотренными сметами, проводится	Да	
	Частично	
	Нет	
Сверки расчетов с заказчиками и подрядчиками, поставщиками (ежегодные, ежеквартальные) проводятся. Сверка данных организации с налоговыми органами проводится	Да	
	Не всегда	
	Нет	
Проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей осуществляется	Да	
	Не всегда	
	Нет	
Сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями	Да	
	Не всегда	
	Нет	
Документальное оформление контрольных процедур	Да	
	Не регулярно	
	Нет	
Тесты оценки контрольной среды		
Основные принципы и стиль управления руководством обеспечивают использование различных методов внутреннего контроля	Да	
	Частично	
	Нет	
Распределение ответственности и полномочий между отдельными функциональными и структурными подразделениями организации определены	Да	
	Нет	
Кадровая политика организации направлена на реализацию требований системы ее внутреннего контроля	Да	
	Частично	
	Нет	
Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера организации	Высокий	
	Средний	
	Низкий	
Наличие должностных инструкций (выполнение реальной функции в соответствии с должностными инструкциями)	Да	
	Частично	
	Нет	

Протестировав систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля, и оценив деятельность предприятия в целом можно определить аудиторский риск. В табл. 2 приведена зависимость между компонентами аудиторского риска.

Таблица 2

ТАБЛИЦА ЗАВИСИМОСТИ МЕЖДУ КОМПОНЕНТАМИ АУДИТОРСКОГО РИСКА

Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Аудиторская оценка риска средств контроля			
	-	Высокая	Средняя	Низкая
Высокая	Самая низкая	Более низкая	Средняя	Средняя
Средняя	Более низкая	Средняя	Более высокая	Более высокая
Низкая	Средняя	Более высокая	Самая высокая	Самая высокая

При планировании и проведении аудита уровень аудиторского риска, согласно полученным данным, и в соответствии с критериями, установленными внутренними аудиторскими стандартами, может быть определен как высокий, средний или низкий.

Только после расчета предполагаемого риска контролера аудитор может определить содержание, масштаб и количество аудиторских процедур, определить объем выборки элементов из генеральной совокупности.

При разработке аудиторских процедур определяются надлежащие методы отбора элементов для тестирования по отдельным видам активов и обязательств, включая отбор всех элементов (сплошная проверка), отбор специфических (определенных) элементов, отбор отдельных элементов для формирования аудиторской выборки.

При проверке аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитических процедур (постановление Правительства №696 от 23 сентября 2002 г.).

Одним из эффективных видов аудиторских доказательств является наблюдение за проведением инвентаризации. Так, например, при инвентаризации расчетов выявляется фактическая дебиторская и кредиторская задолженность их обоснованность и своевременность расчетов по ним, а также использование в ходе проверки работы эксперта-строителя, который дал бы профессиональное заключение о соответствии показателей объемам выполненных работ (задолженности) по документам и по факту.

Программа аудиторской проверки должна предусматривать соответствующий набор процедур (тестов), позволяющих распределить процедуры между высококвалифицированными аудиторами, аудиторами и помощниками аудиторов.

Процедуры зависят от сложности самого объекта и наличия в составе работников, которые могут выполнять эти работы. В частности, если большая часть работы осуществляется субподрядчиком, то применяются тесты, связанные с проверкой договоров, своевременностью сдачей отдельных видов строительных работ, проекта, проверкой обоснованности, правомерности применяемых штрафных санкций. Если же организация по договору с заказчиком весь цикл работ берет на себя, т.е. роль субподрядных работ незначительна, то большую часть должны занимать тесты, направленные на выполнение производства работ самой организацией, проверке обоснованности примененных цен, контроль качества строительства. Применяются различные процедуры и в зависимости от источников финансирования (пример, бюджетное финансирование).

Основной целью аудита доходов и расходов по обычным видам деятельности при выполнении договоров подряда является установление соответствия доходов, полученных от выполнения договоров подряда и произведенных при этом расходов, действующему законодательству и достоверность отражения этих операций в бухгалтерском учете. Для достижения поставленной цели следует решать следующие задачи.

Установить используемый организацией порядок отражения в учете операций по принятию работ от субподрядчиков и сдаче работ заказчику, соответствие это-

го порядка условиям договора подряда и учетной политике. Для этого проверяется обоснованность отражения этих операций: (включая наличие договоров с заказчиками), акты выполненных работ, сметы и другие первичные документы, правильность их оформления, соответствие их содержания экономическому смыслу совершенных сделок и действующему законодательству.

Таким образом, аудиторская проверка включает три основных этапа: планирование аудиторской проверки, сбор аудиторских доказательств, завершение аудиторской проверки.

При формировании мнения по финансовой отчетности аудитор должен получить и оценить доказательства по утверждениям, сделанным руководством аудируемого лица, по таким качественным аспектам, как существование, полнота, оценка и измерение, классификация, представление и раскрытие.

Литература

1. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Оценка риска и внутренний контроль Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г., протокол № 1).
2. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 г., протокол №6) (прекратило действие).
3. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 г., протокол №6).
4. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др. Аудит: Учебник для вузов. – М.: Юнити-Дана, Аудит, 2003. – 583 с.
5. Сотникова Л.В., Савина Н.В. Аудит в строительных организациях: Практик. пособие / Под. ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
6. Суйц В.П. Аудит: обобщий, банковский, страховой: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 671 с.
7. Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: Высшее образование, 2007. – 398 с.

Чая Владимир Тигранович

Рамазанова Равиля Башаровна

РЕЦЕНЗИЯ

Содержание статьи соответствует актуальным проблемам отраслевого аудита. Методики отраслевого аудита позволяют повысить качество проводимых проверок и достоверность бухгалтерской отчетности при обеспечении достаточно низких затрат на аудиторские услуги. В предлагаемой статье рассмотрены основные этапы проведения аудиторской проверки договоров подряда.

В статье рассмотрены цели и задачи аудита договоров подряда. В работе авторами обоснована целесообразность распределение процедур аудиторской проверки договоров подряда по отдельным блокам, также обоснована целесообразность проведения разработанных тестов, связанных с оценкой кадров строительной организации.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и ее следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Суйц В.П., д.э.н., профессор экономического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова

4. GENERAL AUDIT

4.1. ORGANIZATION AND TECHNOLOGY OF CARRYING OUT OF AUDITOR CHECK OF TURNKEY CONTRACTS IN BUILDING ORGANIZATIONS

V.T. Chaja, the Doctor of Sciences (Economic),
the Professor;

R.B. Ramazanova, the Competit

Moscow State University It. M.V. Lomonosov

In work the organization and technology of carrying out of auditor check of turnkey contracts in the building organizations is considered. On the basis of the analysis of normal-legal regulation of construction, methodology and practice of book keeping, drawing up and formation of the financial accounting reporting of the contract building organizations the Program of auditor check of the turnkey contracts is offered, allowing to generate structure of check and to define actions for reception of corresponding auditor proofs. The developed Program allows to distribute duties between members of group and algorithm of action for reception of separate proofs, and also kinds of the working documentation which should be prepared within the limits of the working documentation.

Literature

1. The rule (standard) of auditor activity «the Estimated risk both the interior control Performance and the registration of a medium of computer and informational systems» (it is approved by the Commission on auditor activity at the President of the Russian Federation on July, 11th, 2000, protocol №1).
2. The rule (standard) of auditor activity «Auditor proofs» (It is approved by the Commission on auditor activity at the President of the Russian Federation on December, 25th, 1996, protocol №6) (has terminated).
3. The rule (standard) of auditor activity «Learning and an estimation of accounting systems and the interior control during audit» (It is approved by the Commission on auditor activity at the President of the Russian Federation on December, 25th 1996г., protocol №6).
4. V.I. Podolsky, A.A. Savin, L.V. Sotnikova and others; the Textbook for high schools M: «Juniti-is given», Audit, 2003, 583 p.
5. L.V. Sotnikova, N.V. Savin. Audit in the building organisations: the practical guide / Under V.I.Podolskogo's edition, M. it JUNITI-IS given, 2004.
6. V.P. Sujts. «Audit: the common, bank, insurance». The textbook. M, «Infra Th», 2005 – 671 p.
7. V.P. Sujts. Audit: the textbook th.: higher education, 2007. – 398 p.