УДК 346.544.42:[338.45:69]

Чернов Александр Юрьевич – канд. экон. наук, преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита НОУ ВПО «Таганрогский институт управления и экономики» (г. Таганрог). *E-mail: chernovalur@mail.ru*.

Aleksandr Yur'evich Chernov – Candidate of Economy, lecturer of the accounting, analysis and audit chair of NOU VPO "The Taganrog Institute of Management and Economy" (Taganrog). *E-mail: chernovalur@mail.ru*

A.Yu. Chernov

Standardization of internal audit in the building: the basic principles of development and introduction

In this article the project of internal standard "Verification of accounting of incomes, charges, financial results and efficiency of activity" is offered, where general, basic concepts and determinations, aim, tasks and principles, are exposed. The terms of realization of the survey verification, procedures, proofs and normative documents, are offered in a standard, used for the forming of internal standard. The offered standard will allow define the optimal sizes of charges on the production of construction-works, to plan the real level of income for development of the building organization, to plan financial backlogs of the organization, prospects of its further development, increase an efficiency of building production.

Keywords: standard, internal audit, charges, profits, financial results, efficiency of activity, building.

Стандартизация внутреннего аудита в строительстве: основные принципы разработки и внедрения

В данной статье предложен проект внутреннего Стандарта «Проверка учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности», где раскрыты общие положения, основные понятия и определения, цель, задачи и принципы. В стандарте предложены условия проведения обзорной проверки, процедуры, доказательства и нормативные документы, используемые при формировании внутреннего стандарта. Предложенный стандарт позволит: определить оптимальные величины расходов на производство строительных работ; планировать реальный уровень прибыли для развития строительной организации; выявить финансовые резервы организации, перспективы ее дальнейшего развития, повышения эффективности строительного производства.

Ключевые слова: стандарт, внутренний аудит, расходы, доходы, финансовые результаты, эффективность деятельности организации, строительство.

Развитие рыночной экономики выдвигает перед отечественной наукой задачу разработки таких систем контроля, которые давали бы возможность строительным организациям: располагать информацией, необходимой для управления; прогнозировать динамику меняющейся рыночной конъюнктуры; анализировать, оценивать и предупреждать возникновение неэффективных расходов.

Эффективная организация системы учета расходов становится в настоящее время насущной проблемой многих строительных организаций, требующей оперативного решения. Необходимость планирования, четкого учета и контроля расходов на осуществление капитального строительства (наряду с пониманием того, что деятельность строительных организаций должна быть прозрачной) обусловила повышение требований к системе, позволяющей получить оперативную и достоверную информацию для принятия соответствующих решений.

Самостоятельное проведение контроля за ходом строительного процесса и получение достоверной информации о величине реальных расходов на осуществление капитального строительства инвесторами, в основном, характеризуются незначительным экономическим эффектом. Помощь в решении подобной проблемы в строительной организации может оказать внутренний аудитор. Профессиональную деятельность внутреннего аудитора регулируют международные, федеральные и внутрифирменные стандарты.

Надо сказать, что отечественные правила (стандарты) аудита приобрели официальный статус только в последнее время, после вступления в силу Федерального закона от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ "Об аудиторской деятельности", а внутрифирменные стандарты разрабатываются конкретно для каждой отрасли. Стандарты аудиторской деятельности – это нормативные документы, благодаря которым осуществляются: аудит и сопутствующие ему услуги, а также оценка качества аудита, порядок подготовки аудиторов и оценка их квалификации.

Международные организации используют три группы зарубежных стандартов:

1. Общие стандарты (General Standarts) включают правила:

- разумное достижение целей проверки;
- отношение проверяемой организации к внутренней проверке;
- компетенция персонала;
- объекты и цели проверки должны быть определены, обоснованы и полны для каждого вида деятельности организации, а также привязаны к операциям данной компании;
- методы проверки внутреннего аудита должны быть эффективны и продуктивны для достижения поставленных целей.

2. Специальные стандарты (Specifik Standarts). К ним относят правила:

- документация;

- регистрация сделок и событий, относящихся к жизненному циклу и всем аспектам операций;
- исполнение сделок и операций;
- разделение обязанностей между сотрудниками, закрепление за ними ключевых функций и ответственности;
- обеспечение квалифицированного и постоянного надзора для достижения цели внутреннего аудита;
- доступность к ресурсам и ответственность за них только уполномоченных сотрудников.

3. Стандарты аудиторских отчетов (Audit Resolution Standarts).

По ним проводится современная оценка результатов аудиторской проверки, исправляются недостатки исходя из рекомендаций аудиторов.

Таким образом, международные стандарты внутреннего аудита характеризуют общие требования и условия проведения аудита. Стандарты надо воспринимать как отправную базу при организации внутреннего аудита. Государственные или коммерческие организации разрабатывают свои (более или менее детальные) правила и методы проведения внутреннего аудита.

В основу разработки и внедрения стандартов внутреннего аудита в строительных организациях, по мнению автора, должны быть положены следующие принципы:

- целесообразность (при разработке стандартов следует учитывать их практическую пользу, актуальность и приоритетность);
- преемственность и непротиворечивость (каждый последующий стандарт внутреннего аудита должен опираться на действующие стандарты, обеспечивать согласованность с нормативными документами и взаимосвязь с другими внутренними стандартами);
- логическая стройность (целостность, четкость формулировок и ясность изложения);
- полнота и детализация (полнота охвата всех значимых вопросов изучаемого объекта);
- единство терминологической базы.

Аудиторские стандарты должны представлять собой систему взаимосвязанных документов с иерархией, группировкой, перекрестными ссылками, объединенными единым замыслом и даже подчиняющимися единому стилю изложения.

Стандарты внутреннего аудита выполняют как творческую методологическую функцию, так и технологическую, создавая эффективную систему взаимосвязанных алгоритмов действий аудиторского персонала, обеспечивая прочную основу для урегулирования потенциальных конфликтов и регламентаций взаимоотношений между всеми участниками аудиторской деятельности.

Стандарты внутреннего аудита нацеливают внимание аудиторов на:

- обзор достоверности и целостности финансовой и операционной информации;

- проверку системы бухгалтерского учета;
- оценку эффективности использования активов и их сохранности;
- оценку экономичности и продуктивности использования ресурсов;
- выявление соответствия операций или программ запланированным задачам и целям.

Стандарты должны определять объекты и цели аудиторских проверок, а также должны быть унифицированы и иметь структуру, это:

- регламентирующие положения и ссылки на российские или международные нормативные документы;
- общие положения – описание необходимости создания стандарта внутреннего аудита, определение основных терминов и понятий;
- цели и задачи стандарта;
- взаимосвязь с другими стандартами;
- выявление основных принципов и технологий – описание подходов службы внутреннего аудита к положениям стандарта, изложение принятых методик и технических приемов решения рассматриваемых проблем;
- оформление – перечень документов, которые аудитор должен составить, согласно требованиям стандарта внутреннего аудита.

Таким образом, аудиторские стандарты должны способствовать внедрению экономического механизма регулирования аудита и создавать методическую базу для его проведения.

Автором предложен проект внутреннего стандарта.

Проект внутреннего Стандарта
«Проверка учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности»

1. Общие положения

1.1 Цель разработки стандарта – выработка единого порядка и методики проведения внутреннего аудита учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности.

Стандарт актуален в перспективе 2012 – 2020 гг., в дальнейшем развитие практики внутреннего аудита в строительных организациях должно предъявить требования к его пересмотру. Основание для разработки стандарта – определить оптимальные величины расходов на производство строительных работ в установленные договорами сроки на строительство при наиболее рациональном и эффективном использовании материалов, рабочей силы и производственных ресурсов; планирование реального уровня прибыли, производственного и социального развития строительной организации.

1.2 Стандарт необходим для выявления финансовых резервов организации, перспектив его дальнейшего развития, повышения эффективности строительного производства, а также установления фактов завышения расходов в целях занижения налогооблагаемой прибыли.

1.3 Настоящий стандарт применим ко всем строительным организациям на любой стадии развития.

Стандарт регулирует проверку учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности строительной организации.

1.4 Объектом стандартизации выступает организация проверки учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности строительной организации. Основные положения стандарта носят рекомендательный характер для проведения внутреннего аудита.

1.5 При разработке данного стандарта используются такие стандарты, как: Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров; Федеральное правило (стандарт) №2 «Документирование аудита»; Федеральное правило (стандарт) №3 «Планирование аудита»; Федеральное правило (стандарт) №4 «Существенность в аудите»; Федеральное правило (стандарт) №5 «Аудиторские доказательства»; Федеральное правило (стандарт) №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»; Федеральное правило (стандарт) №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»; используются российские правила (стандарты) аудиторской деятельности: №16 «Аудиторская выборка», №20 «Аналитические процедуры», №21 «Особенности аудита оценочных значений», №30 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», №32 «Использование аудитором результатов работы эксперта». Внутрифирменные стандарты, которые использовались при составлении данного стандарта: «Учет требований нормативных актов Российской Федерации и ГОСТов строительства в ходе аудита», «Планирование аудита в строительстве», «Получение аудиторских доказательств при проверке строительно-монтажных работ».

2. Основные понятия и определения

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

- **Расходы** строительной организации – это любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.
- **Доходы** строительной организации – это выручка от продажи продукции, связанной с выполнением строительно-монтажных работ и оказанием услуг.
- **Финансовый результат (прибыль или убыток)** слагается из финансового результата от реализации строительных работ или услуг, основных средств, иного имущества организации и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.
- **Эффективность деятельности организации –** это ее результативность, которая зависит от эффективности рынков, на которых они работают, от эффективности: финансовых результатов; использования основных средств и ресурсов; работы менеджмента организации.

3. Сущность стандарта

Цель – достоверность правильности группировки доходов, расходов по статьям калькуляции и финансовых результатов по конкретным объектам между отчетными периодами и остатками незавершенного производства, эффективность производственной деятельности и инвентарной стоимости строительных объектов.

Задачи учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности результатов:

- проверка соблюдения нормативно-правовых актов и внутрифирменных положений о финансовом обороте, правил отчетности и договорных обязательств;
- проверка поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей, операций, связанных с их движением, учет издержек обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, выполнения работ, проведения кассовых операций структурными подразделениями, наличия договоров с материально-ответственными лицами;
- определение оптимальной величины расходов на производство строительных работ в установленные договорами сроки при наиболее рациональном и эффективном использовании материалов, рабочей силы, строительных машин и механизмов, соблюдении правил технической эксплуатации основных средств и обеспечении безопасных условий труда;
- проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества на складах и строительных площадках;
- определение эффективности расходов на проведение строительно-монтажных работ;
- определение эффективности использования прибыли для производственного и социального развития строительной организации.

Решение вышеуказанных задач осуществляется с помощью способов изучения законности и эффективности действий строительной организации для оценки целесообразности и правильности осуществления затрат на производство строительно-монтажных работ и предусматривает проведение инвентаризации, обследования, наблюдения, контрольные обмеры выполненных работ.

Проверка учета доходов, расходов и финансового результата строительно-монтажных работ проводится по схеме: первичный документ – сводный документ – бухгалтерский учет – Главная книга – финансовая отчетность – и основывается на правильном определении объектов, источников информации, методических приемов аудита и методических приемов обобщения и реализации результатов.

Программа проведения аудиторской проверки разрабатывается самим аудитором. Каждый аудитор самостоятельно выбирает последовательность своей работы и использует:

- методы получения аудиторских доказательств (анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение и аналогия, гипотеза и эксперимент и др.);
- выборочный контроль результатов сплошных проверок;

- специальные методы (статистика, экономический анализ, бухгалтерский учет, судебно-бухгалтерская экспертиза и др.);
- методы обработки информации: группировки, расчет относительных и средних величин, коэффициенты;
- методы экспертных оценок, экстраполирования, экономико-математического моделирования;
- методы обобщения и заключения.

4. Общие принципы выполнения проверки учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности строительной организации

4.1 При выполнении проверки аудитор руководствуется этическими принципами, предусмотренными Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №1.

4.2 Аудитор должен планировать и выполнять проверку с позиции профессионализма, осознавая, что могут существовать обстоятельства, способные вызвать существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

4.3 Проверка представляет собой совокупность аудиторских и аналитических процедур, проведение которых целесообразно при данных обстоятельствах для достижения цели. Процедуры, необходимые при проведении проверки, определяются аудитором с учетом требований законодательства Российской Федерации.

4.4 При проведении проверки аудитор обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая проверке, не содержит существенных искажений.

По результатам проверки аудитор составляет акт, в котором выражает мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и выработки рекомендаций, составляя прогноз будущего развития строительной организации.

5. Условия проведения обзорной проверки

5.1 Условия проверки должны включать:

a) внутренний аудитор и руководитель организации должны согласовать условия проверки;

b) цель предоставляемой услуги, согласно п. 3 настоящего стандарта аудиторской деятельности;

c) ответственность руководителя организации за финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

d) обеспечение доступа внутреннего аудитора ко всем учетным данным, документации и другой информации, требующимся при проведении проверки;

e) акт по результатам проверки.

5.2 Внутренний аудитор должен составить план и программу проведения проверки.

5.3 Внутренний аудитор ведет документацию, которая является важной для предоставления доказательств в обоснование акта по результатам проверки.

6. Процедуры и доказательства

6.1 Внутренний аудитор должен основываться на профессиональном суждении при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки. При этом, внутренний аудитор должен исходить из:

a) знаний, полученных в ходе проверок за предыдущие периоды, если такие проверки проводились данным исполнителем;

b) понимания деятельности строительной организации, ее учетной политики, применяемой в отрасли экономики, в которой данная организация осуществляет свою деятельность;

c) характера информационной системы бухгалтерского учета;

d) степени влияния мнения руководства организации на тот или иной вопрос и показатель бухгалтерской отчетности;

e) существенности хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета.

6.2. Процедуры, используемые при проведении обзорной проверки, могут включать:

a) запросы в отношении порядка отражения в учете, классификации и обобщении операций, группировки информации для отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее раскрытия;

b) аналитические процедуры, разработанные с целью выявления соотношений и отдельных статей. При выполнении данных процедур исполнитель должен особо рассмотреть обстоятельства, обусловившие необходимость внесения корректировок в информацию предыдущих периодов. Данные процедуры включают: сравнение финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего и предыдущих периодов; сравнение финансовой (бухгалтерской) отчетности с предполагаемыми результатами и финансовым состоянием; изучение соотношений различных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые должны соответствовать прогнозируемым показателям, характерным для данной организации и для отрасли в целом;

c) запросы в отношении решений, принятых на общих собраниях руководства организации, заседаниях совета директоров, и прочих решений, которые могли оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

d) запросы сотрудникам организации, которые отвечают за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

6.3 Внутренний аудитор должен запросить информацию о наличии любых событий, произошедших после даты составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней какой-либо информации.

7. Подготовка акта по результатам проверки

7.1 Акт по результатам проверки должен содержать четкое выражение мнения внутреннего аудитора, сделанное на основании полученных доказательств.

7.2 На основании проведенной работы внутренний аудитор должен определить, свидетельствует ли какая-либо информация, полученная в ходе проверки, о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверного представления о положении дел организации в соответствии с применимыми правилами ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7.3 Акт по результатам проверки включает:

a) вводную часть, включающую указание финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которой была проведена проверка;
b) заявление по результатам проверки;
c) дату акта;
d) подпись внутреннего аудитора.

Акт по результатам проверки составляется в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и подписанной (утвержденной) руководством организации.

8. Нормативные документы, используемые при формировании внутреннего стандарта

1. Конституция Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации.
5. Федеральный закон Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
6. Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
7. Закон Российской Федерации от 11.10.91 №1738-1 «О плате за землю».
8. Постановление от 05.03.04 №15/1 «Об утверждении и введении в действие методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации».

Предложенный Стандарт «Проверка учета доходов, расходов, финансовых результатов и эффективности деятельности» позволит определить оптимальные величины расходов на производство строительных работ, планировать реальный уровень прибыли для развития строительной организации, выявить финансовые резервы организации, перспективы ее дальнейшего развития, повышение эффективности строительного производства.

Литература и источники:

1. Адамов, Н. А. Учет, анализ и аудит в строительстве : учебное пособие / Н. А. Адамов. – М. : Финансы и статистика, 2006.

2. Алборов, Р. А. Аудит в организации, промышленности и АПК / Р. А. Алборов. – М. : Издательство «Дело и сервис», 1998.

3. Андреев, В. Д. Внутренний аудит : учебное пособие / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003.

4. Васильева, Н. Е. Стандарты и методы внутреннего аудита / Н. Е. Васильев // Деньги и кредит. – 2001. – № 1.

5. Гутцайт, Е. М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е. М. Гутцайт. – М. : «ЭЛИТ 2000», «ЮНИТИ-ДАНА», 2002.

6. Краев, А. В. Аудит. Внутрифирменные стандарты / А. В. Краёв, О. А. Краева, А. М. Богомолов. – М. : ПРИОР, 2002.

7. Лабынцев, Н. Т. Стандарты аудиторской деятельности : учебное пособие / Н. Т. Лабынцев. – М. : Издательство ПРИОР, 2000.

8. Лабынцев, Н. Т. Внутрифирменные стандарты – основа практического аудита / Н. Т. Лабынцев, А. А. Майборода // Аудиторские ведомости. – 1998. – № 5.

9. Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».