

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК (657.1+657.6):69

СОЛОДКИЙ  
ДМИТРИЙ ТАДЕУШЕВИЧ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ  
УЧЕТА И АУДИТА ФОРМИРОВАНИЯ  
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ЗА ВЫПОЛНЕННЫЕ  
ОБЪЕМЫ СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫХ РАБОТ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук  
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2007

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Дробышевский Николай Павлович, кандидат экономических наук, доцент, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Официальные оппоненты: Кравченко Леонид Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле

Сушко Таисия Ивановна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Могилевский государственный университет продовольствия», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Оппонирующая организация УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»

Защита состоится 17 октября 2007 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 17 июля 2007 года.

Ученый секретарь  
совета по защите диссертаций

Киреева Е.Ф.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами.** Диссертационная работа является самостоятельным, целостным и законченным научным исследованием. Она выполнена в соответствии с темами научно-исследовательских работ кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет» «Совершенствование теории, методологии и организации бухгалтерского учета, контроля, аудита и анализа хозяйственной деятельности предприятий (организаций) в социально ориентированной рыночной экономике» и кафедры экономики УО «Витебский государственный технологический университет» «Проблемы совершенствования учета, анализа и оценки производственно-хозяйственной деятельности предприятия» (2001–ВПД–029).

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы являются научное обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию методик бухгалтерского учета и аудиторской проверки формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций Республики Беларусь с учетом отраслевой специфики в условиях социально ориентированной рыночной экономики.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- изучить влияние используемых методик бухгалтерского учета на процесс формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций и уточнить экономическое содержание понятия «механизм формирования финансовых результатов» с учетом специфики строительной отрасли;
- разработать методику отражения в бухгалтерском учете взаиморасчетов с заказчиками за выполненные объемы строительно-монтажных работ и признания выручки от их реализации по мере поступления денежных средств;
- разработать методику бухгалтерского учета поступления и использования целевых авансов, полученных от заказчика для приобретения материалов, позволяющую усилить контроль за целевым использованием данных авансов;
- разработать методику бухгалтерского учета накладных расходов для формирования в системе учета информации об отдельных их группах, не учитываемых в сметных нормах, но оказывающих влияние на величину финансовых результатов строительной организации;
- разработать методику проведения аудиторской проверки формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций.

Объектом диссертационного исследования являются финансовые результаты деятельности строительно-монтажных организаций Республики Беларусь

и существующие методики бухгалтерского учета и аудита формирования финансовых результатов в строительстве.

**Положения, выносимые на защиту.**

1. Научное обоснование влияния используемых методик бухгалтерского учета на процесс формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций, которое заключается в формировании в системе учета информации о накладных расходах и финансовых результатах от реализации выполненных объемов строительно-монтажных работ, позволяющей строительной организации рассчитать собственные сметные нормы накладных расходов и плановых накоплений, что дало возможность разработать направления совершенствования указанных методик и действующего механизма формирования финансовых результатов строительной организации.

2. Методика бухгалтерского учета взаиморасчетов с заказчиками за выполненные объемы строительно-монтажных работ и признания выручки от их реализации по мере поступления денежных средств на расчетный счет и в кассу организации, суть и новизна которой состоит в отражении на счетах бухгалтерского учета сметной стоимости выполненных объемов строительно-монтажных работ по каждому объекту строительства, а не котловым способом, как предусмотрено действующим законодательством, что позволит определять фактическую себестоимость и финансовый результат по каждому пусковому строительному объекту, повысит достоверность учета и анализа финансового состояния строительной организации.

3. Методика бухгалтерского учета поступления и использования целевых авансов, полученных строительной организацией от заказчиков на приобретение материалов, суть и новизна которой заключается в разработке иерархической системы аналитических субсчетов к синтетическим счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 10 «Материалы», а также системы бухгалтерских записей для отражения в учете целевых авансов. Использование данной методики повысит аналитичность бухгалтерской информации и позволит точно определять финансовый результат по каждому объекту строительства.

4. Методика отражения в бухгалтерском учете накладных расходов, которая в отличие от существующей позволит формировать в бухгалтерском учете строительных организаций более точную аналитическую информацию о накладных расходах в разрезе отдельных групп затрат (в частности, не учитываемых в нормах накладных расходов и не возмещаемых заказчиком), обеспечит более точное исчисление фактической себестоимости и финансового результата по каждому объекту строительства.

5. Методика аудиторской проверки формирования финансовых результатов строительной организации, которая в отличие от действующей включает

аудит всех элементов механизма формирования финансовых результатов в строительстве. Ее использование усилит контрольную функцию аудита по сметному ценообразованию, планированию, системе взаиморасчетов, позволит сократить трудовые затраты на его проведение и повысит достоверность и оперативность аудиторских проверок.

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием в области теории и практики бухгалтерского учета и аудита формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций. Все положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

**Апробация результатов диссертации.** Основные положения, выводы и результаты исследования были апробированы и докладывались на научно-технической конференции «XXXIII научно-техническая конференция преподавателей и студентов университета» (Витебск, 2000), научно-технической конференции «XXXVI научно-техническая конференция преподавателей и студентов университета» (Витебск, 2003), международной научно-практической конференции «Опыт и проблемы инвестирования предприятий и регионов» (Витебск, 2003), международной научно-практической конференции «Предпринимательство в Беларуси: опыт становления и перспективы развития» (Минск, 2004), VIII международной научно-практической конференции «Наука и образование в условиях социально-экономической трансформации общества» (Витебск, 2005), научно-технической конференции «XXXVIII научно-техническая конференция преподавателей и студентов университета» (Витебск, 2005), республиканской научно-практической конференции «Легкая промышленность. Социально-экономические проблемы развития» (Витебск, 2005), международной научно-технической конференции «Экологические и ресурсосберегающие технологии промышленного производства» (Витебск, 2006), международной научно-технической конференции «Молодежь — производству» (Витебск, 2006), международной научно-практической конференции «Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация» (Минск, 2007). Тезисы докладов и выступлений опубликованы в соответствующих изданиях.

Основные результаты проведенного исследования внедрены и применяются в учетно-контрольной работе РУП «Витебский ДСК», ОАО «Минский ДСК», ОДО «Аудит-Олта», ООО «БелПрофаудит», что подтверждено соответствующими документами. Теоретические и практические положения диссертации используются в учебном процессе при подготовке специалистов экономического профиля (специальность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит») в УО

«Витебский государственный технологический университет» при преподавании дисциплин «Бухгалтерский учет в других отраслях», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Бухгалтерская отчетность», «Ревизия и аудит», что подтверждено актом о внедрении в учебный процесс.

**Опубликованность результатов диссертации.** По теме диссертации опубликовано 17 научных работ, в том числе 8 статей в научных рецензируемых журналах (2,9 авторского листа), 7 — в материалах конференций, 2 — в тезисах докладов конференций.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 173 наименования, и приложений. Работа изложена на 162 страницах. Объем, занимаемый 4 таблицами, 6 рисунками и 12 приложениями, составляет 64 страницы.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

В первой главе **«Методологические основы механизма формирования финансовых результатов»** рассмотрено и научно обосновано влияние используемых методик бухгалтерского учета на процесс формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций, которое заключается в формировании в системе учета информации о накладных расходах и финансовых результатах от реализации выполненных объемов строительно-монтажных работ, позволяющей строительной организации рассчитать собственные сметные нормы накладных расходов и плановых накоплений, уточнено экономическое содержание понятия «механизм формирования финансовых результатов» с учетом специфики строительной отрасли.

На основе изучения экономического и правового аспектов долгосрочного договора строительного подряда, заключаемого по результатам проведения подрядных торгов, и Положения «О порядке формирования договорной (контрактной) цены и расчетов между заказчиком и подрядчиком при строительстве объектов», утвержденных Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 03.03.2005 г. № 235, автором сделан вывод о том, что строительные организации могут оказывать влияние на сметную стоимость объектов строительства только в размере накладных расходов и плановых накоплений. В результате исследования производственной деятельности строительно-монтажных организаций установлено, что многие из них применяют предельные нормы накладных расходов и плановых накоплений, утвержденные Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 11.02.1993 г. № 67 «О новых

сметных нормах и ценах в строительстве», результатом чего являются снижение конкурентоспособности организации и увеличение сметной стоимости строительства. Таким образом, становится актуальной разработка строительными организациями собственных сметных норм накладных расходов и плановых накоплений.

Информация о фактической величине накладных расходов и финансовых результатах от реализации выполненных объемов строительного-монтажных работ, позволяющая строительной организации рассчитать собственные сметные нормы накладных расходов и плановых накоплений, формируется в системе бухгалтерского учета. Критическое изучение процесса сметного ценообразования позволило автору разработать методику расчета сметных норм накладных расходов, суть и новизна которой состоит в том, что в отличие от существующей собственные нормы накладных расходов определяются как сумма норм, рассчитанных в процентах к различным базам (рисунок 1). Использование данной методики позволит более точно определять их величину и повысит конкурентоспособность строительного-монтажной организации при участии в подрядных торгах.

Существующая методика	Нормы накладных расходов:		Предлагаемая методика
	исчисляются в процентах к сумме основной заработной плате рабочих и стоимости эксплуатации строительных машин и механизмов, учтенных в сметных прямых затратах	исчисляются в процентах к основной заработной плате рабочих	

**Рисунок 1 — Сравнительный анализ существующей и предлагаемой методик расчета собственных норм накладных расходов строительной организации**

Проведенный анализ отечественной и зарубежной научной литературы позволил сделать вывод о том, что в настоящее время теоретиками учета понятия «финансовые результаты» и «механизм формирования финансовых результатов» однозначно не трактуются. Отличительной особенностью механизма формирования финансовых результатов является то, что он представляет собой не только объект управления, но и важный элемент подсистемы принятия управленческих решений по вопросам формирования финансовых результатов.

В диссертационной работе уточнено экономическое содержание механизма формирования финансовых результатов строительной организации как составной части системы управления ее финансами и предложено следующее его

определение: совокупность способов и приемов, с помощью которых осуществляются формирование и организация бухгалтерского учета финансовых результатов, определяющая процессы сметного ценообразования, нормирования и планирования на основании действующих законодательных актов, обеспечивающая получение необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений и контроль за результатами их исполнения.

В современной экономической литературе основное внимание уделено исследованию показателей механизма исчисления фактических финансовых результатов, который однако является лишь одним из составных элементов механизма формирования финансовых результатов.

Автором предложена следующая структура механизма формирования финансовых результатов строительно-монтажной организации:

- сметное ценообразование (в части определения суммы плановых накоплений);
- планирование финансово-хозяйственной деятельности (в части прогнозирования величины плановой прибыли);
- система расчетов с заказчиками, субподрядными организациями и поставщиками (определение объема выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ);
- механизм исчисления фактических финансовых результатов, который включает следующие элементы: формирование и распределение выручки от реализации готовой строительной продукции и выполненных строительно-монтажных работ; формирование, распределение и покрытие издержек строительного производства; формирование прибыли (выявление убытка).

Во второй главе **«Совершенствование методики бухгалтерского учета формирования финансовых результатов за выполненные объемы строительно-монтажных работ»** на основании исследования нормативных документов и существующей методики бухгалтерского учета формирования финансовых результатов в строительстве разработаны методика отражения в бухгалтерском учете взаиморасчетов с заказчиками за выполненные объемы строительно-монтажных работ и признания выручки от их реализации по мере поступления денежных средств, методика бухгалтерского учета поступления и использования целевых авансов, полученных от заказчика для приобретения материалов, методика бухгалтерского учета накладных расходов, позволяющая формировать в системе учета информацию об отдельных их группах, не учитываемых в сметных нормах, но оказывающих влияние на величину финансовых результатов строительной организации.

В соответствии с нормативно-правовыми актами Республики Беларусь строительные организации, признающие выручку от реализации по мере по-

ступления денежных средств, для отражения в бухгалтерском учете фактической себестоимости выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ используют счет 45 «Товары отгруженные». Отсутствие аналитического учета по данному счету по объектам строительства обуславливает определение фактической себестоимости выручки от реализации выполненных строительно-монтажных работ с использованием усредненной в целом по всем объектам строительства величины показателя «Затраты на 1 рубль выполненных работ», что значительно искажает величину финансового результата по каждому объекту, ослабляет контроль за ценообразованием и затрудняет проведение экономического анализа.

Автором рекомендовано использовать для отражения выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», для чего разработана система бухгалтерских записей по данному счету (таблица 1). При частичной оплате заказчиком выполненных строительно-монтажных работ фактическая себестоимость неоплаченных работ остается числиться на счете 20 «Основное производство» в разрезе объектов строительства и отражается в журнале-ордере № 10-С.

Применение предлагаемой методики учета взаиморасчетов с заказчиками позволит точнее определять финансовый результат по каждому объекту строительства. Отражение в бухгалтерском учете строительной организации, признающей выручку от реализации по мере поступления денежных средств, дебиторской задолженности заказчика повысит аналитичность учета и отчетности и даст возможность более точно оценивать финансовое состояние организации. Предлагаемая методика автоматизирована автором с применением программы «1С: Предприятие 7.7», что позволило значительно снизить трудозатраты бухгалтера по ведению учета взаиморасчетов с заказчиками.

Строительный комплекс является одной из наиболее материалоемких отраслей экономики Республики Беларусь. Материалы занимают наибольший удельный вес в сметной стоимости строительства, а их учет имеет свои характерные отраслевые особенности. Материальные ресурсы, приобретенные за счет целевого аванса заказчика, являются собственностью подрядчика и учитываются в его бухгалтерии на балансовых счетах учета материальных ценностей, а также включаются в акты приемки выполненных строительно-монтажных работ (форма № С-2) по фактическим ценам, подтвержденным бухгалтерскими данными, независимо от времени их приобретения.

Таблица 1 — Сравнительный анализ существующей и предлагаемой систем записей в бухгалтерском учете операций, связанных с отражением выполненных и сданных заказчику строительно-монтажных работ

Содержание хозяйственной операции	Отражение операций на счетах бухгалтерского учета по действующей методике		Отражение операций на счетах бухгалтерского учета по предлагаемой методике	
	Дебет счета	Кредит счета	Дебет счета	Кредит счета
Заказчиком подписывается акт выполненных строительных работ	—	—	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»
Отражается фактическая себестоимость принятых заказчиком строительных работ	45 «Товары отгруженные»	20 «Основное производство»	—	—
Поступает от заказчика частичная оплата за выполненные работы, определена выручка от реализации	51 «Расчетный счет»	90-1 «Выручка от реализации»	51 «Расчетный счет»	90-1 «Выручка от реализации»
Одновременно с признанием выручки от реализации уменьшается задолженность заказчика на сумму поступивших средств	—	—	46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Списывается фактическая себестоимость оплаченных заказчиком работ	90-2 «Себестоимость реализации»	45 «Товары отгруженные»	90-2 «Себестоимость реализации»	20 «Основное производство»
Начисляются НДС и отчисления в бюджет из выручки	90-3 «Налог на добавленную стоимость» 90-5 «Прочие налоги и сборы из выручки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	90-3 «Налог на добавленную стоимость» 90-5 «Прочие налоги и сборы из выручки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
Определяется финансовый результат от реализации	90-9 «Прибыль (убыток) от реализации» (99 «Прибыли и убытки»)	99 «Прибыли и убытки» (90-9 «Прибыль (убыток) от реализации»)	90-9 «Прибыль (убыток) от реализации» (99 «Прибыли и убытки»)	99 «Прибыли и убытки» (90-9 «Прибыль (убыток) от реализации»)

При расчетах с заказчиком за выполненные строительные работы размер оплаты уменьшается на фактическую стоимость материалов, конструкций, изделий, приобретенных за счет целевого аванса и включенных в объем строительно-монтажных работ отчетного периода.

Действующая методика учета материалов, приобретенных за счет целевых авансов, на счете 10 «Материалы» не позволяет обеспечить работников бухгалтерии достаточной информацией, дающей возможность проконтролировать использование материалов, приобретенных для выполнения строительно-монтажных работ на конкретном объекте строительства. В случае ведения работ на нескольких объектах во время списания материалов возникают трудности по определению объекта отнесения затрат.

В диссертации разработаны методика учета поступления и использования целевых авансов и форма учетного регистра для контроля за целевым использованием данных авансов.

Для учета материалов, приобретенных за счет целевых авансов, на счете 10 «Материалы» предлагается использовать отдельный субсчет «Сырье и материалы, приобретенные за счет целевых авансов» (с раскрытием аналитической информации по видам (группам) материалов; складам (материально ответственным лицам); объектам строительства, для выполнения строительно-монтажных работ по которым приобретались материалы; видам целевых авансов). Это позволит выделить в отдельную группу в оборотных ведомостях, формируемых по каждому складу материальных ресурсов, в материальных отчетах начальников участков, прорабов (мастеров) формы № М–19, а также в ведомости № 10–С «Движение материалов в денежном выражении» материалы, приобретенные за счет целевых авансов, что позволит снизить трудозатраты сотрудников бухгалтерии при их списании на определенный объект строительства и повысит качество учетной информации.

Для отражения хозяйственных операций и обобщения информации об использовании целевых авансов предлагается использовать разработанный регистр «Отчет об использовании подрядной строительно-монтажной организацией целевых авансов, полученных от заказчика».

Применение данной методики облегчит ведение учета использования целевых авансов, повысит эффективность контроля за их целевым использованием и соблюдением сметной стоимости объектов строительства.

Диссертантом расширена существующая классификация накладных расходов. Проведенное исследование состава и структуры затрат строительных организаций, которые не учитываются в нормах накладных расходов, но отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», позволило сделать вывод о том, что эту группу затрат можно разделить на две подгруппы: возмещаемые и не возмещаемые заказчиком (рисунок 2).

Существующая классификация	Накладные расходы:		Предлагаемая классификация
	административно-хозяйственные расходы		
	расходы на обслуживание работников строительства		
	расходы по организации работ на строительных площадках		
	затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы	затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы, возмещаемые заказчиком	
		затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы, не возмещаемые заказчиком	

**Рисунок 2 — Сравнительный анализ существующей и предлагаемой классификаций накладных расходов строительно-монтажной организации**

В настоящее время в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на них, находясь в совокупности накладных расходов, распределяются и включаются в фактическую себестоимость строительной продукции и выполненных строительно-монтажных работ, что нельзя признать методически правильным и обоснованным.

Предлагается затраты, которые не учтены в нормах накладных расходов и не возмещаются заказчиком, не включать в фактическую себестоимость выполненных строительно-монтажных работ, а относить на финансовые результаты того месяца, в котором они были признаны. Данное предложение соответствует МСФО № 11 «Договоры подряда». Разработанная методика учета таких затрат предусматривает их отражение на субсчете 26-3 «Общехозяйственные затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов и не возмещаемые заказчиком», а в конце месяца — включение в состав операционных расходов (таблица 2).

Использование предлагаемой методики сделает возможным более точное исчисление фактической себестоимости и финансового результата по каждому объекту строительства, повысит эффективность контроля за соблюдением сметной дисциплины.

Автором разработаны методика формирования в системе бухгалтерского учета информации о выполненных строительно-монтажных работах и результатах деятельности строительных организаций в разрезе отчетных сегментов, а также форма внутренней отчетности «Отчет о деятельности строительной организации по отчетным сегментам».

Таблица 2 — Сравнительный анализ существующей и предлагаемой систем записей в бухгалтерском учете операций, связанных с отражением затрат, не учитываемых в нормах накладных расходов и не возмещаемых заказчиком

Содержание хозяйственной операции	Отражение операций на счетах бухгалтерского учета по действующей методике		Отражение операций на счетах бухгалтерского учета по предлагаемой методике	
	Дебет счета	Кредит счета	Дебет счета	Кредит счета
Отражаются накладные расходы	26 «Общехозяйственные расходы»	10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.	—	—
Отражаются накладные расходы, предусмотренные в нормах	—	—	26-2 «Накладные расходы»	10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.
Отражаются затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов и не возмещаемые заказчиком	—	—	26-3 «Общехозяйственные затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов и не возмещаемые заказчиком»	10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.
Накладные расходы распределяются между объектами строительства	20 «Основное производство»	26 «Общехозяйственные расходы»	20 «Основное производство»	26-2 «Накладные расходы»
Списываются затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов и не возмещаемые заказчиком	—	—	91-2 «Операционные расходы»	26-3 «Общехозяйственные затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов и не возмещаемые заказчиком»

Применение этой методики позволит обеспечить заинтересованных пользователей необходимой информацией, а также осуществлять контроль за формированием финансовых результатов по каждому отчетному сегменту строительной организации.

В третьей главе **«Развитие методики аудита формирования финансовых результатов в строительстве»** дана критическая оценка существующих методик аудита с точки зрения важности включения в общий план аудита всех элементов механизма формирования финансовых результатов, разработана методика проведения аудиторской проверки формирования финансовых результатов деятельности строительно-монтажной организации.

В экономической литературе по организации и методике проведения аудиторской проверки основное внимание уделено аудиту финансовых результатов на основе данных бухгалтерского учета и учетных регистров. Аудиторская проверка формирования финансовых результатов строительной организации значительно отличается от аудита финансовых результатов субъектов хозяйствования других отраслей национальной экономики и не должна состоять только из проверки бухгалтерского учета субъекта предпринимательства.

Поскольку оценка правильности определения стоимости выполненных строительно-монтажных работ и готовой строительной продукции является в настоящее время одним из основных направлений развития аудита строительных организаций, в диссертации разработана методика проведения аудиторской проверки сметного ценообразования.

Цель аудита сметного ценообразования определена автором как выражение аудиторского мнения о правильности и соответствии показателей первичных документов данным проектно-сметной документации и бухгалтерского учета, а также разработка предложений по устранению выявленных отклонений и предупреждению их возникновения в дальнейшем. К основным задачам аудита ценообразования в строительстве относятся: оценка, документальная проверка и формирование аудиторского мнения о состоянии и направлениях развития сметного ценообразования.

Предлагается следующая последовательность проведения аудита сметного ценообразования:

- изучение совокупности и этапов документооборота используемых первичных документов и обобщение результатов проведенной оценки в разрезе каждой группы документов;
- уточнение объемов аудиторской выборки каждой группы первичных документов;
- уточнение времени, необходимого для проведения аудиторской проверки сметного ценообразования;

- проведение документальной проверки;
- формирование аудиторского мнения о состоянии и направлениях развития сметного ценообразования аудируемой строительной организации.

Для повышения эффективности проведения аудиторской проверки предлагается разделить весь массив документации на следующие группы:

- проектно-сметная документация;
- первичные документы, отражающие образование затрат или кредиторской задолженности строительной организации перед поставщиками (или субподрядными организациями), учитываемых при расчетах за выполненные работы;
- первичные документы, отражающие образование дебиторской задолженности заказчика за принятые им строительно-монтажные работы, выполненные собственными силами генподрядной строительной организации и субподрядными организациями, а также за электроэнергию, воду и т.д.

К первой группе документов относятся сметы по каждому объекту строительства, акты государственной экспертизы проектно-сметной документации, а также договоры генподряда.

Вторая группа включает подписанные генеральным подрядчиком акты приемки выполненных субподрядными организациями строительно-монтажных работ (форма № С-2), а также акты о приемке других видов затрат, учитываемых при расчетах за выполненные работы (электроэнергия, вода, теплоэнергия и т.д.).

Третья группа содержит подписанные заказчиком акты приемки выполненных силами генподрядной организации строительно-монтажных работ (форма № С-2), акты на передачу электроэнергии, воды, газа, теплоэнергии (форма № С-4), справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма № С-3) и т.д.

Разработанная ведомость группировки первичных документов для проведения аудита сметного ценообразования позволит повысить качество и сократить время проверки.

Автором предложен перечень вопросов для предварительной оценки правильности организации бухгалтерского учета формирования финансовых результатов, определены процедуры, используемые при проведении аудиторской проверки финансовых результатов строительной организации, ее общий план и программа.

Новизна предлагаемой методики заключается в разработке методики проведения аудита такого специфического элемента механизма формирования финансовых результатов строительной отрасли, как сметное ценообразование. Ее применение даст возможность установить правильность исчисления плановых

накоплений и соответствие нормативным документам методики определения их величины, используемой строительной организацией при составлении актов выполненных строительно-монтажных работ, усилить контроль за ценообразованием, сократить трудовые затраты аудиторской организации на проведение аудита, а также повысить достоверность и оперативность проверок.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

**Основные научные результаты диссертации.** Исследование современного состояния и проблем совершенствования методик бухгалтерского учета и аудита формирования финансовых результатов за выполненные объемы строительно-монтажных работ позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Научно обосновано влияние используемых методик бухгалтерского учета на процесс формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций, которое заключается в формировании в системе учета информации о накладных расходах и финансовых результатах от реализации выполненных объемов строительно-монтажных работ, позволяющей строительной организации рассчитать собственные сметные нормы накладных расходов и плановых накоплений. Это дало возможность разработать методику расчета сметных норм накладных расходов, суть и новизна которой состоит в том, что в отличие от существующей собственные нормы накладных расходов определяются как сумма норм, рассчитанных в процентах к различным базам. Использование данной методики позволит более точно определять их величину и повысит конкурентоспособность строительно-монтажной организации при участии в подрядных торгах. На основе изучения отечественной и зарубежной научной литературы уточнено экономическое содержание понятия «механизм формирования финансовых результатов строительной организации» — совокупность способов и приемов, с помощью которых осуществляются формирование и организация бухгалтерского учета финансовых результатов, определяющая процессы сметного ценообразования, нормирования и планирования на основании действующих законодательных актов, обеспечивающая получение необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений и контроль за результатами их исполнения [10, 15, 16].

2. В диссертации разработана методика отражения в системе бухгалтерского учета взаиморасчетов с заказчиками за выполненные объемы строительно-монтажных работ и признания выручки от их реализации по мере поступления денежных средств на расчетный счет и в кассу организации, сущность которой состоит в обосновании необходимости отдельного учета выполненных

строительно-монтажных работ по каждому объекту строительства и применении счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», а также разработана система бухгалтерских записей по данному счету. Использование предлагаемой методики позволит: повысить аналитичность бухгалтерского учета системы взаиморасчетов с заказчиками за сданные объемы строительно-монтажных работ, точнее определять как фактическую себестоимость реализованной строительной продукции, так и финансовый результат по каждому объекту строительства. Отражение в бухгалтерском балансе дебиторской задолженности заказчика повысит аналитичность бухгалтерского баланса и позволит более точно оценивать финансовое состояние строительной организации. Предлагаемая методика автоматизирована автором с применением программы «1С: Предприятие 7.7», что позволило снизить трудозатраты бухгалтера по ведению учета взаиморасчетов с заказчиками [1, 2, 3, 4, 5, 11, 17].

3. С учетом особенностей взаиморасчетов за выполненные объемы строительно-монтажных работ предложена методика бухгалтерского учета поступления и использования целевых авансов, полученных строительной организацией от заказчиков на приобретение материалов, сущность которой заключается в разработке иерархической системы аналитических субсчетов к синтетическим счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 10 «Материалы», а также системы бухгалтерских записей для отражения в учете целевых авансов. Разработан регистр бухгалтерского учета для отражения хозяйственных операций и обобщения информации об использовании целевых авансов. Применение предлагаемой методики будет способствовать снижению трудозатрат сотрудников бухгалтерии при списании данных материалов на определенный объект строительства, облегчит ведение учета целевых авансов, повысит эффективность контроля за их целевым использованием, усилит контроль за соблюдением сметной стоимости объектов строительства, а также повысит качество аналитической работы в области оценки финансово-хозяйственной деятельности строительной организации [8].

4. Расширена существующая классификация накладных расходов, что позволило разработать методику бухгалтерского учета накладных расходов, позволяющую формировать в системе учета информацию об отдельных их группах, не учитываемых в сметных нормах, но оказывающих влияние на величину финансовых результатов строительной организации. Рекомендовано выделять в отдельную группу затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов и не возмещаемые заказчиком, и списывать их в конце отчетного периода на финансовые результаты. Использование данной методики позволит формировать в бухгалтерском учете строительных организаций более точную информацию о накладных расходах в разрезе отдельных групп затрат, обеспечит более точное

исчисление фактической себестоимости и финансового результата по каждому объекту строительства, повысит эффективность контроля за соблюдением сметной дисциплины [6, 12, 13].

5. Разработана методика проведения аудиторской проверки формирования финансовых результатов строительной организации. В ее рамках рассмотрена последовательность проведения аудита сметного ценообразования, научно обосновано подразделение всей совокупности проверяемых документов на три группы, рекомендована ведомость группировки первичных документов, предложены общий план и программа проведения аудита формирования финансовых результатов. Использование этой методики позволит сократить трудовые затраты аудиторской организации на проведение аудита, а также повысит достоверность и оперативность проверок [7, 9, 14].

**Рекомендации по практическому использованию результатов.** Практическое применение разработанных в диссертации предложений по совершенствованию методик бухгалтерского учета и аудита формирования финансовых результатов строительных организаций Республики Беларусь позволит обеспечить объективную оценку финансовых результатов и финансового состояния строительных организаций, существенно повысить обоснованность и экономическую эффективность управленческих решений, принимаемых на основе экономических показателей, сформированных согласно предлагаемым методикам, а также выявить резервы снижения себестоимости строительно-монтажных работ, результатом чего станет снижение договорной цены готовой строительной продукции.

Основные результаты диссертации внедрены и применяются в учетно-контрольной работе РУП «Витебский ДСК» (Витебск), ОАО «Минский ДСК» (Минск), ОДО «Аудит-Олта» (Минск), ООО «БелПрофаудит» (Минск), что подтверждено соответствующими документами. Теоретические и практические положения диссертации используются в учебном процессе УО «Витебский государственный технологический университет», что подтверждено актом о внедрении в учебный процесс.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Статьи в научных рецензируемых журналах*

1 Солодкий, Д.Т. Проблемы формирования и учета финансовых результатов в системе взаиморасчетов за выполненные объемы строительно-монтажных работ / Д.Т. Солодкий // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 7. — С. 41—44.

2 Солодкий, Д.Т. Совершенствование учета финансовых результатов в системе взаиморасчетов с заказчиками за сданную строительную продукцию / Д.Т. Солодкий // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. — 2004. — № 9. — С. 92—95.

3 Солодкий, Д.Т. Совершенствование бухгалтерской отчетности строительных организаций с учетом требований, предъявляемых налоговым учетом / Д.Т. Солодкий // Бухгалтерский учет и анализ. — 2004. — № 11. — С. 6—10.

4 Солодкий, Д.Т. Совершенствование аналитического учета строительно-монтажных работ у генерального подрядчика: проблемы и перспективы развития / Д.Т. Солодкий // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. — 2005. — № 2. — С. 20—24.

5 Солодкий, Д.Т. Совершенствование бухгалтерского учета в строительных организациях Республики Беларусь / Д.Т. Солодкий // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 5. — С. 13—16.

6 Солодкий, Д.Т. Совершенствование учета отдельных расходов, влияющих на формирование финансовых результатов строительной организации / Д.Т. Солодкий // Бухгалтерский учет и анализ. — 2005. — № 12. — С. 19—21.

7 Солодкий, Д.Т. Совершенствование аудита формирования финансовых результатов строительной организации / Д.Т. Солодкий // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 8. — С. 20—23.

8 Солодкий, Д.Т. Совершенствование методики учета использования целевых авансов, полученных от заказчиков на выполнение строительно-монтажных работ / Д.Т. Солодкий // Бухгалтерский учет и анализ. — 2006. — № 10. — С. 22—26.

### *Материалы конференций*

9 Солодкий, Д.Т. Аудит строительных предприятий с целью привлечения инвестиций / Д.Т. Солодкий // Опыт и проблемы инвестирования предприятий и регионов: материалы междунар. науч.-практ. конф., Витебск, 9 окт. 2003 г. / Витебск. гос. технолог. ун-т; редкол.: С.М. Литовский [и др.]. — Витебск, 2003. — С. 224—229.

10 Солодкий, Д.Т. Автоматизация бухгалтерского учета как элемент информационных технологий / Д.Т. Солодкий // Предпринимательство в Беларуси: опыт становления и перспективы развития: материалы междунар. науч.-

практ. конф., Минск, 20 мая 2004 г.: в 2 ч. / Ин-т предпринимат. деятельности; редкол.: С.В. Лукин [и др.]. — Минск, 2004. — Ч. 1. — С. 83—85.

11 Солодкий, Д.Т. Бухгалтерский учет в строительных организациях Республики Беларусь: проблемы и перспективы развития / Д.Т. Солодкий // Наука и образование в условиях социально-экономической трансформации общества: материалы VIII междунар. науч.-практ. конф., Витебск, 19—20 мая 2005 г.: в 2 ч. / Ин-т совр. знаний им. А.М. Широкова; редкол.: Д.Р. Амирханов [и др.]. — Минск, 2005. — Ч. 1. — С. 22—25.

12 Солодкий, Д.Т. Экологический аспект бухгалтерского учета: история становления и перспективы развития / Д.Т. Солодкий // Легкая промышленность. Социально-экономические проблемы развития: материалы респ. науч.-практ. конф., Витебск, 26 окт. 2005 г. / Витебск. гос. технолог. ун-т; редкол.: С.М. Литовский [и др.]. — Витебск, 2005. — С. 102—105.

13 Солодкий, Д.Т. Развитие бухгалтерского учета как элемента системы энергетической безопасности организации / Д.Т. Солодкий // Экологические и ресурсосберегающие технологии промышленного производства: материалы междунар. науч.-техн. конф., Витебск, 24—25 окт. 2006 г. / Витебск. гос. технолог. ун-т; редкол.: П.А. Витязь [и др.]. — Витебск, 2006. — С. 258—260.

14 Солодкий, Д.Т. Методика проведения аудита формирования финансовых результатов в строительстве: проблемы и перспективы развития / Д.Т. Солодкий // Молодежь — производству: материалы междунар. науч.-техн. конф., Витебск, 21—22 нояб. 2006 г. / Витебск. гос. технолог. ун-т; редкол.: С.М. Литовский [и др.]. — Витебск, 2006. — С. 397—399.

15 Солодкий, Д.Т. Совершенствование учета расходов, связанных с инновационной деятельностью строительных организаций / Д.Т. Солодкий // Проблемы развития транзитивной экономики: инновационность, устойчивость, глобализация: материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 22—23 мая 2007 г. / Бел. гос. экон. ун-т; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2007. — С. 468—469.

#### *Тезисы докладов конференций*

16 Солодкий, Д.Т. Необходимость совершенствования учета для внедрения новых методов определения стоимости строительства / Д.Т. Солодкий // XXXVI научно-техническая конференция преподавателей и студентов университета: тез. докл. XXXVI науч.-техн. конф., Витебск, 16 апр. 2003 г. / Витебск. гос. технолог. ун-т; редкол.: С.М. Литовский [и др.]. — Витебск, 2003. — С. 40—41.

17 Солодкий, Д.Т. Автоматизация учетных работ как одно из направлений совершенствования бухгалтерского учета в строительстве / Д.Т. Солодкий // XXXVIII научно-техническая конференция преподавателей и студентов университета: тез. докл. XXXVIII науч.-техн. конф., Витебск, 20 апр. 2005 г. / Витебск. гос. технолог. ун-т; редкол.: С.М. Литовский [и др.]. — Витебск, 2005. — С. 48.

## РЭЗІЮМЭ

Салодкі Дзмітрый Тадэвушавіч

### Удасканаленне ўліку і аўдыту фарміравання фінансавых вынікаў за выкананыя аб'ёмы будаўніча-мантажных работ

**Ключавыя словы:** будаўніцтва, смета, фінансавыя вынікі, прыбытак, механізм фарміравання фінансавых вынікаў, аванс, сабекошт, бухгалтарская справаздачнасць, аўдыт.

**Мэтай даследавання** з'яўляюцца навуковае абгрунтаванне і распрацоўка практычных рэкамендацый па ўдасканаленню метадык бухгалтарскага ўліку і аўдыту фарміравання фінансавых вынікаў дзейнасці будаўнічых арганізацый Рэспублікі Беларусь з улікам галіновай спецыфікі ва ўмовах сацыяльна арыентаванай рыначнай эканомікі.

**Метады даследавання:** назіранне, параўнанне, аналіз і сінтэз, сістэмны падыход, індукцыя і дэдукцыя, спецыяльныя метады бухгалтарскага ўліку і аўдыту.

**Атрыманыя вынікі і іх навізна:** навукова абгрунтаван ўплыў выкарыстваемых метадык на працэс фарміравання фінансавых вынікаў дзейнасці будаўнічых арганізацый; ўдасканалены эканамічны змест паняцця «механізм фарміравання фінансавых вынікаў»; распрацавана метадыка адлюстравання ў бухгалтарскім ўліку ўзаемаразлікаў з заказчыкамі за выкананыя аб'ёмы будаўніча-мантажных работ; прапанаваны метадыка бухгалтарскага ўліку паступлення і выкарыстання мэтанакіраваных авансаў, атрыманых ад заказчыка, і бухгалтарскі рэгістр, якія дазваляюць павысіць кантроль за мэтанакіраванасцю выкарыстання авансаў; пашырана класіфікацыя накладных выдаткаў і распрацавана метадыка бухгалтарскага ўліку гэтых выдаткаў; прапанавана метадыка аўдытарскай праверкі фарміравання фінансавых вынікаў будаўнічай арганізацыі, уключаючая распрацаваную метадыку аўдыта сметнага цэнаўтварэння.

**Ступень выкарыстання.** Вынікі праведзенага даследавання апрабаваны і ўжываюцца ва ўлікова-кантрольнай працы РУП «Віцебскі ДБК», ААТ «Мінскі ДБК», ТДА «Аўдыт-Олта», ТАА «БелПрафаўдыт».

**Галіна прымянення:** у практычнай дзейнасці спецыялістаў улікова-эканамічных службаў і кіраўнікоў будаўнічых арганізацый, у навучальным працэсе ВНУ.

## РЕЗЮМЕ

Солодкий Дмитрий Тадеушевич

### **Совершенствование учета и аудита формирования финансовых результатов за выполненные объемы строительно-монтажных работ**

**Ключевые слова:** строительство, смета, финансовые результаты, прибыль, механизм формирования финансовых результатов, аванс, себестоимость, бухгалтерская отчетность, аудит.

**Целью исследования** являются научное обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию методик бухгалтерского учета и аудиторской проверки формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций Республики Беларусь с учетом отраслевой специфики в условиях социально ориентированной рыночной экономики.

**Методы исследования:** наблюдение, сопоставление, анализ и синтез, системный подход, индукция и дедукция, специальные методы бухгалтерского учета и аудита.

**Полученные результаты и их новизна:** научно обосновано влияние используемых методик бухгалтерского учета на процесс формирования финансовых результатов деятельности строительных организаций; уточнено экономическое содержание понятия «механизм формирования финансовых результатов»; разработана методика отражения в бухгалтерском учете взаиморасчетов с заказчиками за выполненные объемы строительно-монтажных работ; предложены методика бухгалтерского учета поступления и использования целевых авансов, полученных от заказчика, и учетный регистр, позволяющие повысить контроль за использованием целевых авансов; расширена классификация накладных расходов и разработана методика бухгалтерского учета данных расходов; предложена методика аудиторской проверки формирования финансовых результатов строительной организации, включающая разработанную методику аудита сметного ценообразования.

**Степень использования.** Результаты проведенного исследования апробированы и применяются в учетно-контрольной работе РУП «Витебский ДСК», ОАО «Минский ДСК», ОДО «Аудит–Олта», ООО «БелПрофаудит».

**Область применения:** в практической деятельности специалистов учетно-экономических служб и руководителей строительных организаций, в учебном процессе вузов.

## SUMMARY

Salodki Dzmitry Tadevushavich

### **Improvement of the accounting and the auditing of financial results forming for the fulfil volumes of building-assembling works**

**Key words:** construction, estimate, financial results, profit, mechanism of the financial results generation, advance, cost price, accounting reporting, auditing.

**The purpose of the research** is scientific basis and elaboration of practical recommendations on the improvement of methods of accounting and auditing of the financial results of activity of renovation and construction organisations of the Republik of Belarus taking into consideration the construction technology specific in the conditions of social-oriented market economics.

**Methods of the research:** observation, confrontation, analysis and synthesis, system approach, induction and deduction, special methods of accounting and auditing.

**The obtained results and its novelty:** proposed scientifically based influence of the accounting methods used on the process of forming of financial results of renovation and construction organisations; adjusted the economic content of the concept of «mechanism of the financial results forming»; developed the way the settle accounts with customer for the complete building-assembling works can be reflected in accounting; proposed the accounting methods of the specific proposed advances coming and using, received from the customer, and elaborated the new form of accounting reporting, which allows to improve the specific proposed advances control; extended the categorization of overhead expenses and developed the bookkeeping theory of those expenses; proposed the improved method of auditing of financial results of renovation and construction organisations, including the developed price formation estimation audit.

**The degree of application.** The results of the conducted investigation were tested and put into practice of accounting and control work at the government enterprise «Vitebsky DSK», Jsc «Minsky DSK», Ltd «Audit–Olta», Ltd «BelProfaudit».

**The area of application:** in the practice activities of specialists in accounting and control departments and managers in renovation and construction organisations, in educational process of higher educational institutions.

Редактор *Г.В. Андропова*  
Корректор *О.С. Сафронова*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Ю.Н. Лац*

Подписано в печать 11.07.2007. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.