Развитие учета и аудита контрактных отношений в коммерческих организациях

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Панженская, Ирина Григорьевна  
  
**Год:**

2007

**Автор научной работы:**

Панженская, Ирина Григорьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Майкоп

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

221

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Панженская, Ирина Григорьевна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОСТАНОВКИ КОНТРАКТНОГО УЧЕТА И АУДИТА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.

1.1. Коммерческий контракт как объекта учета и аудита.

1.2. Методика аудита оформления контрактных отношений.

1.3. Особенности организации учета и анализа контрактных отношений.

ГЛАВА 2. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КОНТРАКТНЫХ ОТНОШЕНИЙ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.

2.1. Исследование современной методики учета контрактных отношений.

2.2. Методическое обеспечение финансового и управленческого учета трансакционных издержек.

2.3. Методика оценки эффективности контрактов на основе данных управленческого учета.

ГЛАВА 3. КОНЦЕПЦИЯ ЭКСПЕРТИЗЫ КОНТРАКТНЫХ ОТНОШЕНИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА.

3.1. Методические подходы к проведению аудита на основе бухгалтерской экспертизы контрактов.

3.2. Аудит эффективности контрактных отношений в коммерческих организациях.

3.3. Разработка внутреннего стандарта аудита и проведение бухгалтерской экспертизы договора комиссии.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие учета и аудита контрактных отношений в коммерческих организациях"

Общественно-экономический этап развития, на котором в настоящее время находятся российская экономика и общество в целом, неразрывно связан с разнообразными процессами контрактации между различными субъектами хозяйствования (юридическими и физическими лицами и т.д.). Под процессами контрактации в данном случае мы подразумеваем систему контрактов, которая способствует взаимовыгодному сотрудничеству экономических агентов.

В настоящее время в условиях формирующегося отечественного рыночного хозяйства все большее количество российских коммерческих организаций сталкивается с проблемой международной стандартизации учета. Для нашей страны эта проблема является наиболее острой. Это связано, прежде всего, с тем, что в настоящее время происходит процесс отказа от «исторической» стоимости и перехода к учету по так называемой «справедливой» стоимости.

Новые товарно-денежные отношения находят свое отражение в учетно-аналитической системе коммерческих организаций, формируя в бухгалтерском учете, отчетности и аудите новые направления - учет контрактных отношений и экспертизу хозяйственных договоров.

Здесь и далее во всей работе под определением «контракт» понимается не внешнеэкономический контракт, а договор (сделка, заказ) на выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Заключение контракта является той отправной точкой, с которой фактически начинается любая предпринимательская деятельность, обеспечивается вся дальнейшая работа коммерческой организации, в конечном итоге позволяющая ей зарабатывать средства для существования и развития.

В настоящее время для эффективного осуществления финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации ей необходимы новые идеи, технологии и способы, позволяющие оптимизировать инвестиции, производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, их реализацию, расчеты с потребителями, поставщиками и банками, анализ финансовой и производственно-хозяйственной деятельности, планирование и организацию производства. В связи с этим растет интерес к передовым системам, которые могут помочь более эффективно размещать инвестиции, организовать процессы сбыта и комплектации, по-новому решать проблему рационального использования оборудования, повысить экономию ресурсов и эффективность затрат, оптимизировать технологию продаж и закупок.

Проблема выживаемости и обеспечения непрерывности развития коммерческих организаций в рыночных условиях выдвигает задачу формирования рациональной контрактной политики и управления контрактами в условиях динамичной, изменчивой и неопределенной среды.

Для такого управления необходима соответствующая информационная база, основу которой могут составлять бухгалтерский учет и аудит подготовки и выполнения контрактов.

Суть вышеуказанной проблемы состоит в том, что контрактного учета, как обособленного вида бухгалтерского учета, до настоящего времени не существует вообще. В отечественной практике проблема учетно-аналитического обеспечения контрактных отношений решена только для организаций, занимающихся строительством (речь идет о ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»), а для остальных организаций данный вопрос остается сложным и не решенным.

Под «учетом контрактных отношений» в широком смысле слова понимается совокупность как собственно учета (финансового и управленческого, так как прибыль от продаж равна сумме прибылей по отдельным контрактам), так и контроля их исполнения, а также оценки их результативности. Что касается контроля над исполнением контрактных отношений, то его эффективное осуществление невозможно без проведения бухгалтерской экспертизы существенных для коммерческой организации контрактов. В свою очередь, экспертиза контрактов является составной частью аудита контрактных отношений организации. Все это предопределило выделение аудита в качестве отдельного раздела данной работы.

Решение поставленной проблемы требует не только разработки методик учета, аудита, оценки и прогнозирования контрактных взаимоотношений, но и обеспечения соответствия между заключенными контрактами и результатами деятельности коммерческой организации.

В настоящее время идет ожесточенная дискуссия по поводу того, что такое «контракт» с позиции бухгалтерского учета. Актив это или пассив?

Мы придерживаемся той точки зрения, что сам контракт в момент его заключения - это пассив, или точнее сказать - обязательство. Это связано с тем, что в соответствии с Гражданским Кодексом РФ договором (контрактом) признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. Но здесь необходимо сказать еще о том, что в процессе исполнения контракта обязательство переходит в экономическуювыгоду. В этом и заключается дискуссионность вышеизложенного.

В данном случае мы будем рассматривать контракт, как объект бухгалтерского учета, не с позиции Факт - Условие - Действие, а наоборот. Потому что в результате осуществления контрактной деятельности коммерческой организации сначала происходит действие, т.е. заключение контракта (с которым связана такая категория издержек, как трансакционные), затем под воздействием условий, которые оговорены в контракте, действие переходит в результат, или факт.

Что касается учета трансакционных издержек, то в настоящее время не существует какой-то определенной методики их учета и аудита.

Важным моментом в решении проблемы учетно-аналитического обеспечения контрактных взаимоотношений коммерческих организаций является поиск наиболее простых и доступных по возможности методов их унификации.

Все вышеперечисленные обстоятельства определили актуальность выбранной темы диссертационного исследования, посвященного разработке рекомендаций по совершенствованию и развитию методологии и методики учета и аудита контрактных отношений в коммерческих организациях.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в исследование проблем методологии и методики учета и аудита контрактных отношений в коммерческих организациях внесли следующие российские ученые: Н.В. Абрамов, К.И. Александрова, A.C. Бакаев, H.H. Богатая, A.B. Брызгалин, В.Г. Гетьман, В.Б. Дуленков, Н.М. Голованов, А.Г. Грязнова, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, Г.Е. Крохичева, М.И. Кутер, А.Н. Медведев, В.В. Патров, B.C. Плотников, В.И. Подольский, МЛ. Пятов, Я.В. Соколов, И.В. Сугаипова, В.И. Ткач, H.H. Хахонова, М.Б. Чиркова, А.Е. Шаститко, В.Г. Широбоков, JI.3. Шнейдман, А.Н. Щемелев и др.

Различные аспекты учета, аудита и экспертизы коммерческих контрактов, исследовались такими зарубежными учеными, как Ван Бред, Дж. Форстер, К. Друри, JI. Пачоли, М. Фар, Н. Фосс, О. Уильямсон, О. Харт, П. Кауфман, Р. Коуз, С. Гроссман, Ф. Лафонтэн, Ч.Т. Хорнгрен, Э. Бруссо и др.

Анализируя российскую и зарубежную литературу, выяснилось, что изложенные в западной литературе подходы к решению аналитических проблем в системе контрактных отношений ориентированы на международную практику и национальное законодательство и не могут быть использованы в России без необходимой адаптации. Зарубежные материалы и методики требуют обстоятельной научной оценки и переработки для использования в российских условиях.

В нашей стране специфика контракта как объекта учета, контроля и анализа, а также методика контрактного учета недостаточно изучены.

На сегодняшний момент, ограниченный круг работ содержит систематизированный подход к методологии аудита и организации контрактного учета в системе обязательств по контрактам.

Научная и практическая значимость, недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов по вышеизложенным вопросам требует дальнейших исследований, что и предопределило выбор темы настоящего исследования, его предмет, цель, задачи и структуру.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель настоящей работы состоит в том, чтобы, опираясь на результаты теоретико-методологического исследования, предложить рекомендации по разработке основных направлений совершенствования методик учета и аудита контрактных отношений в коммерческих организациях. Реализация поставленной цели исследования обусловила определение и необходимость решения следующих задач:

- изучение теоретико-методологических аспектов коммерческого контракта как объекта учета и аудита;

- исследование современных методик аудита оформления и учета контрактных отношений в коммерческих организациях;

- исследование теоретико-методологических аспектов организации учета и анализа контрактных отношений в коммерческих организациях;

- изучение и анализ методического обеспечения финансового и управленческого учета трансакционных издержек;

- исследование методики оценки эффективности контрактов на основе данных управленческого учета;

- определение основных направлений совершенствования методики аудита и бухгалтерской экспертизы контрактных отношений

- исследование аудита эффективности контрактных отношений в коммерческих организациях;

- разработка внутреннего стандарта аудита и методики проведения бухгалтерской экспертизы договора комиссии.

Объект и предмет исследования. В качестве объекта исследования выступает совокупность теоретических и методических положений, связанных с развитием, организацией и созданием системы учета контрактных отношений, обеспечивающая повышение эффективности деятельности коммерческих организаций. Предметом исследования явились проблемы теории, методологии и методики учета, аудита контрактных отношений. Объектом практической реализации исследований являются предприятия различных организационно-правовых форм и отраслевой принадлежности Краснодарского края и республики Адыгея.

Теоретико-методологической основой диссертационного исследования послужили законодательные акты и положения, регламентирующие организацию бухгалтерского учета в коммерческих организациях Российской Федерации и аудиторскую деятельность, методические и инструктивные материалы Министерства финансов РФ, Международные стандарты учета и отчетности, труды российских и зарубежных авторов по рассматриваемой проблеме, а также материалы научно-практических конференций и периодической печати.

Исследование выполнено в соответствии с Паспортом специальности ВАК 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика, раздела 1 Бухгалтерский учет и экономический анализ, п. 1.8 Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; раздела 2 Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности, п. 2.1. -Методология и технология аудита.

Инструментарно-методический аппарат. Методологический инструментарий исследования базируется на общенаучных и специальных методах познания: диалектическом, сравнительном и логическом анализе, системном подходе. В процессе исследования использовались моделирование, наблюдение, методы группировки данных, логического обобщения, балансовый метод, анализ и синтез, индуктивный и дедуктивный методы, используемые мировой наукой в познании социально-экономических явлений.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе нормативной и справочной литературы, материалов монографических исследований, сборников научных трудов по бухгалтерскому учету, аудиту и бухгалтерской экспертизе контрактов, работ отечественных и зарубежных экономистов, материалов научно-практических конференций, данных первичных и сводных учетных документов, регистров синтетического и аналитического учета, финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности коммерческих организаций.

Научная новизна диссертационной работы заключается в разработке и обосновании основных направлений совершенствования теоретических и методических аспектов учета и аудита контрактных отношений в коммерческих организациях. Элементы приращения научного знания состоят в следующем:

• выявлены и обоснованы основные функции, выполняемые контрактами в учетной системе коммерческой организации, в состав которых включены: правовая функция, заключающаяся в описании сущности заключаемой сделки в соответствии с требованиями законодательства;

- информационная функция, состоящая в том, что контракт должен давать исчерпывающую информацию при возможных проверках о законности сделки и соответствии порядка ее исполнения требованиям законодательства и обычаям делового оборота;

- контрольная функция, заключающаяся в регламентации степени возможных отклонений от нормальных условий сделки и определении ответственности сторон за такие отклонения;

- гарантийная функция, состоящая в том, что контракт должен быть гарантом исполнения обязательств всеми сторонами контракта;

• разработана концепция бухгалтерской экспертизы контрактов, как планируемых для заключения, так и уже реализуемых, осуществляемая внешними либо внутренними аудиторами организации, заключающаяся в системном рассмотрении заключаемого контракта с бухгалтерской, налоговой, финансовой и юридической точек зрения, конечной целью которой является минимизация заключения неблагоприятного для коммерческой организации контракта и отличительной ее чертой является принятие во внимание как внутренних (возможность выполнить в срок установленный договор), так и внешних (например, резкое увеличение таможенных пошлин и др.) условий;

• предложен общий алгоритм проведения анализа контрактных отношений в разрезе контрактов, признанных организациями существенными, и предполагающий: исключение из множества рассматриваемых контрактов несовместимые с тем или иным направлением (вариантом) принятой контрактной стратегии; анализ и оценку возможной степени неопределенности и риска при подготовке и реализации контрактных отношений (в данном пункте, в частности, отражаютсятрансакционные издержки); анализ трансакционных издержек и оценку эффективности контрактов на основе использования как качественных (относительных), так и количественных показателей;

• рекомендовано применять в аналитическом учете следующую, предложенную нами, классификацию контрактов: 1) контракты, связанные с передачей экономической ценности в собственность; 2) контракты, связанные с передачей экономической ценности в пользование; контракты, характеризующие возникновение обязательств по производству работ; 3) контракты, характеризующие возникновение обязательств по использованию исключительных прав и ноу-хау; 4) контракты, характеризующие возникновение обязательств по оказанию услуг; 5) контракты, характеризующие возникновение обязательств по оказанию финансовых услуг; 6) контракты о совместной деятельности; 7) контракты, обеспечивающие исполнение обязательств; 8) внешнеэкономические контракты. Применение данной группировки поможет решить проблему аналитического обоснования контрактной деятельности коммерческой организации, а также будет способствовать более детальному анализу контрактных отношений и оценке их эффективности в разрезе различных направлений ее деятельности;

• обоснована необходимость и целесообразность отражения информации на счетах затрат в рабочем плане счетов с применением счетов аналитического учета, соответствующих предложенной выше классификации контрактов, что позволит анализировать степень затратности и рентабельности каждой группы контрактов в их совокупности. В разрезе каждого аналитического счета необходимо также вести раздельный учет каждого из контрактов, входящих в ту или иную группу (договор купли-продажи, аренды, комиссии и т.д.);

• рекомендовано открыть к счетам 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» счета аналитического учета, для системного формирования информации о суммах трансакционных издержек. К счету 26 «Общехозяйственные расходы» предусматриваются следующие аналитические счета: «Издержки поиска информации», «Издержки ведения переговоров», «Издержки измерения», «Издержки спецификации и защиты прав собственности», «Издержки оппортунистического поведения и контроля», «Издержки по охране бизнеса», «Прочие общепроизводственные расходы», к счету 44 «Расходы на продажу»: «Расходы процесса обмена», «Расходы по адаптации», «Расходы по корректировке субоптимальных договорных условий», «Прочие расходы на продажу». Формирование и использование данных счетов аналитического учета поможет бухгалтерам систематизировать учет трансакционных издержек;

• разработан примерный график документооборота по существенным для коммерческой организации контрактам, основными элементами которого являются: наименование документа; этапы его обработки и передачи из одного структурного подразделения в другое; сроки обработки; перечень ответственных лиц, отличительной чертой которого является включение в него документов, оформляющих контрактные взаимоотношения таких как: 1) документы, отражающие все доходы и расходы, включая трансакционные издержки, и характеризующие финансовые результаты по каждому заключенному организацией контракту; 2) документы, отражающие реальные и будущие поступления и платежи по контрактам; 3) документы, характеризующие финансовое состояние и отражающие изменения в структуре активов и пассивов в результате осуществления контрактной деятельности; что позволит точно и своевременно отражать в учете всю информацию по контрактным отношениям;

• разработаны для применения в системе управленческого учета регистры: «Сводная ведомость затрат по существенным контрактам», «Сводная ведомость (регистр) доходов по контрактной деятельности» и «Сводная ведомость (регистр) финансовых результатов по контрактной деятельности», применение которых будет способствовать автономному отражению коммерческой организации результатов выполнения существенных контрактов;

• разработаны в соответствии с требованиями федеральных правил (стандартов) № 4 «Документирование аудита», № 5 «Аудиторские доказательства» бланки рабочих документов аудитора, включающих в себя лист вопросов № 4 «Оценка системы внутреннего контроля трансакционных издержек», общий план и программу проверки контрактных отношений, применение которых позволит сократить затраты времени и труда аудиторов, а также повысить качество осуществляемых аудиторских проверок;

• разработан внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности «Особенности экспертизы договора комиссии», учитывающий особенности проведения аудита на различных этапах аудиторской проверки и включающий в себя следующие разделы: общие положения; определения, используемые в правиле (стандарте); методика правовой экспертизы договора комиссии; методика экспертизы бухгалтерского оформления хозяйственных операций по договору комиссии; методика налоговой экспертизы и приложения, использование которого аудиторами позволит выработать единый методологический подход к экспертизе договора комиссии, снизить трудоемкость проведения аудиторской проверки и повысить эффективность аудиторских процедур.

Теоретическая значимость исследования определяется изучением актуальных проблем, связанных с отражением в бухгалтерском учете контрактных отношений коммерческой организации и аудитом эффективности при проведении их экспертизы, а также возможностью широкого использования рекомендаций по совершенствованию и развитию методики учета и аудита контрактных отношений.

Теоретические и методологические положения диссертации, материалы исследования могут быть использованы при учебном процессе при подготовке специалистов по специальности «бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также при подготовке и повышении квалификации бухгалтеров и аудиторов в учебно-методических центрах Министерства финансов РФ.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что его теоретические и методологические результаты доведены до практических выводов и рекомендаций.

В практической хозяйственной деятельности коммерческой организаций могут быть применены следующие разработки:

- концепция бухгалтерской экспертизы контрактов как планируемых для заключения, так и уже реализуемых, которая может быть осуществлена как внешними, так и внутренними аудиторами организации;

- алгоритм использования анализа контрактных отношений;

- методические подходы, разработанные в целях унификации учета контрактных отношений;

- рекомендации по использованию уточненных форм рабочих документов аудитора: лист вопросов № 1 «Анализ контрактной деятельности коммерческой организации», лист вопросов № 2 « Анализ специфических характеристик сложных контрактов», лист вопросов № 3 «Анализ основных типов контрактов, используемых в деятельности коммерческой организации», а также разработанного листа вопросов № 4 «Оценка системы внутреннего контроля трансакционных издержек», общего плана и программы проверки контрактных отношений; разработанный внутрифирменный стандарт аудита «Особенности экспертизы договора комиссии».

Выявленные особенности и предложенные направления развития методологии и методики учета, аудита и бухгалтерской экспертизы контрактных отношений позволяют:

- повысить уровень качества системы контроля за деятельностью хозяйственного субъекта, как на внешнем, так и на внутреннем уровнях; эффективно управлять денежными и материальными ресурсами в ходе осуществления контрактной деятельности коммерческой организации;

- избежать ошибок в корреспонденции счетов бухгалтерского учета.

Апробация работы. Основные результаты научных исследований, содержащиеся в работе, прошли апробацию на ежегодных научных конференциях профессорско-преподавательского состава, докторантов и аспирантов Адыгейского государственного университета.

Отдельные разделы исследования используются в процессе преподавания дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Аудит», «Бухгалтерский финансовый учет», «Международные стандарты аудита», «Учет собственности предприятия», «Особенности бухгалтерского учета в деревообрабатывающей промышленности» на кафедре учета и финансирования Адыгейского государственного университета. Апробация результатов исследования осуществлялась в ходе экспериментальных расчетов на фактическом материале коммерческих организаций Краснодарского края и Республики Адыгея.

Разработана концепция бухгалтерской экспертизы контрактных отношений, которая используется в практической деятельности службами внутреннего аудита, работниками бухгалтерии таких коммерческих организаций, как ОАО «Майкопская макаронная фабрика», ООО «НАСЫП», ООО «Финансовый Аудит», ЗАО «Маэстро-Классик», ООО «РЭМС», ООО «ПАН», ООО «Выбор Современного Благоустройства», работниками налоговых органов и аудиторских фирм.

Основные положения диссертационного исследования отражены в 14 научных работах общим объемом 3,15 п.л., в том числе 1 работа в издании, рекомендованном ВАК.

Логическая структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, 3 глав, заключения, библиографического списка из 192 источников, 16 приложений. Основной текст исследования изложен на 165 страницах, в том числе содержит 4 иллюстрации и 18 таблиц.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Панженская, Ирина Григорьевна

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С переходом к рыночной экономике, и в частности к международной унификации учетной информации, успешная финансовая деятельность коммерческой организации стала непосредственно зависеть от качества контрактной работы. Заключение контракта является той отправной точкой, с которой фактически начинается любая предпринимательская деятельность, обеспечивается вся дальнейшая работа организации, в конечном итоге позволяющая ей зарабатывать средства для существования и развития.

Анализ заключаемых коммерческими организациями контрактов показывает, что их значительное число не только не учитывает требования Налогового кодекса Российской Федерации, но в ряде случаев не отвечает положениям Гражданского кодекса Российской Федерации. Зачастую ни руководители, ни главные бухгалтеры не представляют последствий отсутствия в контрактах отдельных положений, не понимают, как текст контракта увязывается с бухгалтерскими записями и к чему может привести признание сделки недействительной.

Статьей 7 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с последующими изменениями и дополнениями) предусмотрено: «Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению». Из этого следует, что главные бухгалтеры несут прямую обязанность в визировании заключаемых коммерческой организацией контрактов.

В любом исследовании, как уже было сказано выше, важное значение имеет единство терминологической базы. Анализируя дефиниции «договор», сделка» и «контракт» нами был сделан вывод о том, что для раскрытия поставленной проблемы исследования термин «контракт» наилучшим образом поможет решить сформулированные во введении задачи.

Под контрактом в нашем случае понимается документально оформленное взаимное соглашение сторон, исполнение (либо не исполнение) которого должно регулироваться правоустанавливающими нормами и подтверждаться первичными учетными документами.

Коммерческий контракт является не только объектом бухгалтерского и налогового учета, но и объектом как внешнего, так и внутреннего аудита. Это связано с тем, что сам по себе контракт является составной частью финансово-хозяйственной деятельности организации. Для внутреннего аудитора важно оценить не только правомерность заключения конкретного контракта, но и его эффективность. От того, насколько правомерно его заключение и своевременно его исполнение, отражаемое в бухгалтерском учете, зависит уровень прибыльности коммерческой организации.

Методологической основой контрактного учета и аудита контрактных отношений являются проанализированные нами теория собственности, теория фирмы, теория агентских отношений и теория трансакционных издержек.

В настоящее время в хозяйственной практике применяется большое количество самых разнообразных контрактов, используемых коммерческими организациями. В данной работе мы рассматриваем только существенные для организации контракты.

Для целей эффективного управления контрактными отношениями коммерческим организациям необходимо разрабатывать контрактную политику. Варианты контрактной политики могут естественным образом отличаться применительно к различным рынкам производимой продукции и потребляемых ресурсов, к группам контрагентов.

Основанием для выбора между вариантами служат три основных момента: во-первых, это трансакционные издержки, связанные с заключением контрактов; во-вторых, тесно переплетаемые с ними издержки на определение контрактных рисков и защиты каждого из типов контракта, и, в-третьих, долгосрочные последствия от использования того или иного типа контракта.

Многообразие форм контрактных отношений и сложности в бухгалтерском оформлении требуют необходимости выделения их в качестве отдельного объекта учета и аудита.

Необходимость в унификации обосновывается тем, что без четко сформулированных этапов подготовки и оформления контрактных отношений будут возникать проблемы с получением и оценкой объективных данных при отражении их в финансовом и управленческом учете и проведении как внешнего, так и внутреннего аудита.

Проводя исследования теоретико-методологических аспектов аудита, бухгалтерской экспертизы и учета коммерческих контрактов и опираясь на их результаты, можно сделать следующие выводы.

При проведении внутреннего аудита контрактных отношений в коммерческих организациях необходимо создание концепции бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров. Основу данной концепции, на наш взгляд, должна составлять теория агентских отношений, так как она позволяет исследовать контрактные отношения внутри коммерческой организации.

Оценка контрактов как планируемых для заключения, так и уже реализуемых может быть осуществлена как внешними, так и внутренними аудиторами организации. Конечной целью проводимой экспертизы договоров является минимизация заключения неблагоприятного для коммерческой организации контракта. При этом должны учитываться как внутренние условия (возможность выполнить в срок установленный договор), так и внешние (например, резкое увеличениетаможенных пошлин и др.).

На этапе аудита заключения и оформления контракта внешний аудитор должен начать с оценки существующей системы экспертизы контрактных отношений. При этом аудитор должен установить, какие виды контрактов применяет аудируемое лицо. Для этого целесообразно воспользоваться перечнем систематизированных нами видов контрактов. При этом аудитор выбирает наиболее важные для каждой конкретной коммерческой организации виды классификаций. Аудитор может оценивать в рамках управленческого аудита планируемые к заключению контракты, а в рамках внешнего аудита в обязательном порядке исследуются уже заключенные контракты.

При проведении как внутреннего, так и внешнего аудита аудитору необходимо проанализировать все условия заключаемых в организации контрактов. Основными условиями, характерными для большинства существующих контрактов, являются: преамбула; общие положения контракта; термины и определения (для специфических контрактов, например контракт на предоставление услуг в области телевещания); права и обязанности сторон; ответственность сторон и штрафные санкции; стоимость контракта и порядок расчета; конфиденциальность информации (не является обязательным для контрактов всех типов); условия изменения, прекращения и расторжения контракта; арбитраж для разрешения споров; обстоятельства неопределимой силы; сроки действия контракта; прочие условия, характерные для каждого отдельно взятого контракта; реквизиты и подписи сторон.

Данный этап проведения аудита представляется важным, так как ошибки, возникшие при заключении и оформлении контрактов, могут привести к признанию сделки недействительной, а контракта - ничтожным.

В ходе проведения аудиторской проверки аудитор должен убедиться в соблюдении аудируемым лицом следующих принципов: 1) тождество цифр и формулировок; 2) наличие полномочий, связанных с подписанием контракта; 3) учет особенностей бухгалтерского оформления и налогообложения отдельных видов операций в рамках заключаемого контракта; 4) соблюдение основных принципов налогообложения и организации налогового учета.

При проведении аудита контрактных отношений необходимо убедиться в правомерности их исполнения. За неисполнение контрактов законодательством установлена гражданско-правовая ответственность.

Для избегания разногласий по поводу порядка расчета убытка и неустойки целесообразным является включение в условия контракта данных согласований. В данном случае обоснование убытков должно базироваться на общепринятых принципах и методиках (Временная методика определения размера ущерба (убытков), причиненного нарушениями хозяйственных договоров, утвержденная в качестве Приложения к Письму от 28.12.1990 № С-12/НА-225).

Для определения размера ущерба рекомендуется ориентироваться на систематизированный нами примерный перечень видов убытка и основных последствий нарушения контрактных обязательств.

В процессе проведения экспертизы контрактных отношений аудитору необходимо выявить слабые места во взаимодействиях различных служб коммерческой организации (юридической, экономической, сбытовой, бухгалтерской и др.). Данную процедуру можно осуществить с помощью проведения разработанного нами тестирования системы бухгалтерского учета и контроля, существенных для организации коммерческих контрактов.

Проведение бухгалтерской экспертизы контрактов поможет избежать существенных ошибок на стадии подготовки и заключения контракта.

Многообразие заключаемых контрактов и сложность их оформления делает необходимым выделение расчетов по контрактным отношениям в качестве отдельного объекта аудита. Аудитору необходимо предусмотреть аудиторские процедуры, при проверке данных отношений в плане и программе аудита. Нами также разработана общая программа проверки оформления контрактных отношений.

Российское законодательство выделяет несколько основных видов контрактов. Для каждой коммерческой организации контракты делятся на существенные (связанные с основным видом деятельности и предоставляющие для организации наибольшую потребность и интерес) и несущественные (разовые, сопутствующие заключению первых).

На наш взгляд, как уже было сказано выше, актуальным является рассмотрение методики учета и аудита именно существенных контрактов, так как от них в значительной степени зависит финансовый результат коммерческой организации. Под существенными контрактами нами понимаются контракты, имеющие важное значение для реализации контрактной стратегии организации и занимающие наибольший удельный вес в общем объеме контрактов.

При подготовке и заключении контракта организации необходимо провести детальный анализ всех его составляющих. Однако, не менее важен анализ и на этапе реализации контракта. Основой информации для анализа контрактных отношений являются данные бухгалтерского и управленческого учета.

Основные задачи управленческого учета и анализа контрактных отношений, решаемые на этапе реализации контрактов, следующие: определение состава и величины затрат по конкретному существенному контракту и оценка его выполнения, а также оценка реальной эффективности каждого контракта.

На наш взгляд, основной целью контрактного учета является формирование и накопление данных в разрезе заключаемых коммерческой организацией контрактов. Важное значение при этом приобретает формирование в системе управленческого учета данных о величине трансакционных издержек.

В виду недостаточной разработанности вопросов учетно-методического обеспечения контрактных отношений, основной целью, поставленной перед нами, явилась разработка методики учета контрактных отношений.

Для реализации данной цели нами предложены методические подходы к:

• организации документооборота в рамках определенного контракта: документы по заключению контракта, документы, корректирующие изменения в соответствии с дополнительными соглашениями и т.д.;

• организации контроля своевременности выставления счетов в системе в соответствии с контрактами, и взаимодействия с подразделениями продаж и финансовой службой в процессе выставления счетов;

• формированию управленческих отчетов по счетам и контрактам для подразделения продаж и финансовой службы;

• организации контроля над своевременным исполнением обязательств по контрактам;

• оценке эффективности контрактов.

Немаловажное значение на современном этапе экономического развития приобретает анализ контрактных отношений. Квалифицированно выполненная разработка контрактной стратегии фирмы и ее структуризации, по существу, представляет собой решение на качественном уровне задачи выбора направления действий, детализация которого далее должна осуществляться с помощью различных формальных и неформальных методов и процедур количественной оценкистратегических вариантов.

Можно сказать, что сущность контрактной стратегии состоит:

- во-первых, в выборе таких способов выявления стратегических целей, которые приводили бы к сокращению трансакционных издержек;

- во-вторых, в выборе таких целей, достижение которых требовало бы меньших суммарных производственных и трансакционных издержек;

- в-третьих, в выборе целей, достижение которых обеспечивало бы наибольший прирост активов коммерческой организации.

Оценить эффективность реализуемой контрактной стратегии коммерческой организации возможно в системе управленческого учета.

Немаловажным элементом контрактной стратегии организации является величина стратегических трансакционных издержек (т.е. издержек, являющихся одним из основных составляющих элементов модели действий, необходимых для достижения поставленных контрактных целей коммерческой организации путем координации и распределения ее ресурсов).

В контексте данного исследования под контрактной стратегией организации понимается нами взаимосвязь элементов, ориентированных на внешнюю и внутреннюю сферы деятельности коммерческой организации, которая в последующем реализуется посредством совершения хозяйственных операций, фиксируемых в системе бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

При оценке эффективности контрактных отношений ключевыми вопросами явились следующие: рентабельность вложения средств в данный контракт; сроки окупаемости; степень и факторы риска, оказывающие определяющее влияние на результат.

Для того, чтобы минимизировать затраты по контрактам, а также повысить уровень контроля за процессом его составления и выполнения, нами предлагается разделить процесс анализа контрактов на предварительный, текущий и итоговый. Данное разграничение будет способствовать также эффективному проведению аудита (как внутреннего, так и внешнего).

В данной работе мы также предлагаем рассмотреть методику учета затрат по каждому отдельно взятому существенному контракту. Здесь следует отметить, что при условии полной автоматизации бухгалтерского учета возможно организовать учет затрат по каждому коммерческому контракту. Однако при частичной автоматизации бухгалтерского учета либо небольшом размере коммерческой организации целесообразно организовать учет затрат, как было сказано выше, только по существенным контрактам.

В практической деятельности аналитическое обоснование контрактной деятельности организации несколько затруднено. На наш взгляд, данную проблему можно разрешить с помощью выделения в аналитическом учете следующих основных групп контрактов.

1. Контракты, связанные с передачей экономической ценности в собственность.

2. Контракты, связанные с передачей экономической ценности в пользование.

3. Контракты, характеризующие возникновение обязательств по производству работ.

4. Контракты, характеризующие возникновение обязательств по использованию исключительных прав и ноу-хау.

5. Контракты, характеризующие возникновение обязательств по оказанию услуг.

6. Контракты, характеризующие возникновение обязательств по оказанию финансовых услуг.

7. Контракты о совместной деятельности.

8. Контракты, обеспечивающие исполнение обязательств.

9. Внешнеэкономический контракт.

Учет затрат, связанных с непосредственным исполнением условий контракта, является одним из ключевых моментов нашего исследования.

Для более четкого отражения информации о контрактных взаимоотношениях на счетах затрат нами предлагается открыть к ним счета аналитического учета соответствующие предложенной выше группировке контрактов. Таким образом, можно будет анализировать степень затратности каждой группы контрактов в их совокупности, и определять из них наиболее существенные для коммерческой организации.

В разрезе каждого аналитического счета рекомендуется также вести раздельный учет каждого из контрактов, входящих в ту или иную группу (договор купли-продажи, аренды, комиссии и т.д.).

В большинстве случаев, существенные для организации контракты заключаются сроком более чем на месяц. Таким образом, финансовый результат за месяц, квартал, год и т.д. будет отличаться от финансового результата по контрактам.

Как уже было сказано выше, этап подготовки, заключения и защиты контракта, а следовательно и затраты с ним связанные, занимает главенствующее место в контрактной стратегии коммерческой организации. Основным недостатком современного финансового и управленческого учета является то, что ни один из этих видов учета в настоящее время не формирует целенаправленно данные о трансакционных издержках. А, как известно, трансакционные издержки порой могут превосходить операционные.

Анализируя рассмотренную нами современную схему учета трансакционных издержек можно убедиться в том, что все операции, связанные с осуществлением трансакционных издержек, как бы «разбросаны» по счетам бухгалтерского учета. Часть из них отражается на счете 26 «Общехозяйственные расходы», другая на счете 44 «Расходы на продажу», а третья на счете 91 «Прочие доходы и расходы». И это далеко еще не весь перечень.

В целях отражения информации о суммах трансакционных издержек на счетах бухгалтерского учета нами предлагается открыть к счетам 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» определенные счета аналитического учета.

В рамках контрактов списание трансакционных издержек с кредита счетов 26 «Общепроизводственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 90 «Продажи» осуществляется по окончании отчетного периода. Если срок действия контракта закончен, то определяется конечный финансовый результат, а если действия контракта продолжают существовать в следующих отчетных периодах - то промежуточный.

Наряду с финансовым учетом трансакционных издержек немаловажным представляется отражение информации о них в управленческом учете организаций. Согласно этому, управленческий учет в системе контрактных отношений коммерческой организации должен обеспечивать детализацию затрат, в том числе и трансакционных издержек, и точность калькулирования себестоимости выпускаемой продукции (производимых работ, оказываемых услуг) по заключаемымкоммерческим контрактам.

Расходами коммерческой организации признаются только документально оформленные издержки. Исходя из этого, нами разработан примерный график документооборота по существенным контрактам. Разработка и применение графика документооборота в коммерческой организации поможет точно и своевременно отражать в учете всю информацию по контрактным отношениям.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязывает каждую операцию, каждый факт хозяйственной деятельности подтверждать первичными учетными документами и систематизировать их в регистрах бухгалтерского учета. В связи с этим, нами разработаны регистры по учету трансакционных издержек по существенным контрактам, а также сводная ведомость затрат, доходов и финансовых результатов по контрактной деятельности коммерческой организации.

Следует также отметить, что для того, чтобы заключенный контракт принес в будущем организации прибыль необходимо провести целый ряд мероприятий (от поиска клиентов до его заключения и исполнения). Оценке эффективности контрактной деятельности организации на всех ее этапах помогает бухгалтерская экспертиза контрактных взаимоотношений.

Нами разработана в разрезе основных предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности общая программа проверки всей совокупности контрактных отношений коммерческой организации.

Для оценки системы внутреннего контроля целесообразно провести тестирование посредством заполнения трансформированного нами листа вопросов №1 «Анализ контрактной деятельности коммерческой организации».

Наличие усложняющих элементов в контрактах, заключенных коммерческой организацией, будет являться основанием для более внимательного изучения их на основе предложенного нами листа вопросов № 2 « Анализ специфических характеристик сложных контрактов».

Для правильной организации и ведения бухгалтерского и налогового учета необходимо изучить специфику условий каждого из заключаемых в коммерческой организации контрактов. При этом целесообразно использовать уточненный нами лист вопросов № 3 «Анализ основных типов контрактов, используемых в деятельности коммерческой организации».

Важную роль при проведении экономико-правовой экспертизы контрактов имеет управленческий аудит трансакционных издержек.

При проведении управленческого аудита трансакционных издержек аудитору необходимо решить следующие задачи:

- оценить текущую контрактную стратегию организации, включая положение на рынке и ее взаимосвязь с величиной трансакционных издержек, целостность и системность поставленных стратегических целей, понимание их руководителями и сотрудниками, применение в оперативном управлении, контроль над реализацией;

- изучить последовательность выполнения каждого вида контракта организации и трансакционные издержки, возникающие на каждом этапе выполнения контракта, а также в разрезе различных видов контрактов. В состав данной задачи входит анализ того, как выполняются основные части контрактов и оценка величины трансакционных издержек на каждом из этапов: анализ потребительских свойств продукта, его проектирование, приобретение комплектующих, производство, контроль качества, реализация и послепродажное сопровождение;

- провести анализ величины трансакционных издержек по контрактам и оценить технологию выполнения ключевых функций управления коммерческой организацией в целом, включая функции анализа рынка, стратегического и оперативного планирования, контроля и учета за реализацией планов, распределения финансов и учета движения денежных средств, проведения кадровой политики и т.д.

Для сбора общих данных и оценки системы внутреннего контроля размеров трансакционных издержек аудиторской организации целесообразно составлять разработанный нами лист вопросов № 4 «Оценка системы внутреннего контроля трансакционных издержек».

Нами также систематизированы источники информации для проведения аудита трансакционных издержек, которыми являются: документы, подтверждающие эти расходы; контракты; претензионные заявления; журналы-ордера; ведомости; Главная книга и др.

Для проведения аудита экономичности и рациональности контрактной деятельности коммерческой организации аудитору необходимо использовать разработанный нами лист вопросов № 5 «Оценка экономичности и рациональности контрактной деятельности коммерческой организации».

Оценка эффективности существенного контракта в целом должна определяться на базе обобщающего критерия эффективности такого как сопоставление результатов по контракту (например, выручка, от реализации) с затратам по контракту в целом. Но данный критерий применим к существенным контрактам, ориентированным на выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг. Кроме того, обобщающий показатель эффективности может быть дополнен и частными.

Одним из договоров, регулирующих взаимоотношения сторон при использовании посреднических услуг, является договор комиссии. По нашему мнению, аудиторские организации, специализирующиеся на проведении экспертизы контрактных отношений, должны иметь стандарт, в котором систематизируются основные моменты, относящиеся к методике ее проведения. Аналогичный документ можно использовать и в работе службы внутреннего аудита в крупных коммерческих организациях.

Нами разработана и предложена методика аудита и бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров на примере договора комиссии, с целью совершенствования процесса аудита и проведения бухгалтерской экспертизы расчетов, возникающих в процессе осуществления контрактных взаимоотношений.

Разработанную методику рекомендуется закрепить во внутрифирменном стандарте аудиторской деятельности.

Разработанный нами стандарт позволяет выработать единый методологический подход к проведению экспертизы договора комиссии, снижает трудоемкость проведения аудиторской проверки и уровень существенности, повышает уровень профессионализма аудитора при выполнении специального аудиторского задания.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Панженская, Ирина Григорьевна, 2007 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть 2, от 11 ноября 2003г. № 138 ФЗ. М.: ИНФРА-М, 2003. - 352 с.

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001г. № 195-ФЗ (в ред. от 31 декабря 2002 г. № 187-ФЗ).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть 2 от 8 декабря 2003г. № 163 ФЗ.

4. Федеральный Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ.

5. Федеральный Закон РФ «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001г.

6. Федеральный Закон РФ «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г.

7. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности,- М.: Изд-во ОМЕГА Л, 2005.- 214 с.

8. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

9. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 года № 94н).

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 декабря 1998 г. №60н).

12. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации. Центральный банк РФ от 2 октября 2002 г. № 2-П (в ред. от 3 марта 2003 г. № 1256-У).

13. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утв. приказом Министерства финансов СССР от 29 июля 1993 г. № 105.

14. Положение о претензионном порядке урегулирования споров, утвержденное постановлением Верховного Совета РФ от 24 июня 1992 г. №3116-1.

15. Положение ЦБР от 12 апреля 2001 г. № 2-П «О безналичных расчетах в РФ».

16. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24 марта 2000 г. № 31н).

17. ПБУ 3/2000: Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов РФ от 10 января 2000 г. № 2н.

18. ПБУ 4/99: Бухгалтерская отчетность организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

19. ПБУ 5/01: Учет материально-производственных запасов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.2023,24.25,26,27,28,29.