ВВЕДЕНИЕ

Строительная отрасль является одной из отраслей материального производства, особенно динамично развивающейся в последние годы.

Особенности организации и экономики строительного производства, обусловленные характером строительной продукции, оказывают существенное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета в строительстве. К наиболее существенным из них можно отнести территориальную обособленность объектов строительства, во многом индивидуальный характер строительного производства, длительность проектирования и строительства объекта, многообразие видов строительно-монтажных работ при строительстве каждого объекта, зависимость сроков и качества строительства от месторасположения объекта, природных условий и даже времени года. Перечисленные и многие другие особенности обуславливают порядок ценообразования в строительстве и учета себестоимости строительных работ.

Помимо специфики производства, определяемой видом деятельности организации, на ведение учета производственных затрат оказывают влияние принятая организацией структура управления, правовая форма и другие факторы.

Целью бухгалтерского учета стоимости строительных работ является своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством и сдачей этих работ заказчику, по видам и объектам строительства, выявление отклонений от применяемых норм и плановой себестоимости, а также контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Эффективная организация системы учета расходов становится насущной проблемой многих строительных организаций, требующей оперативного решения.

Целью аудита расходов подрядных организаций на производство строительно-монтажных работ является установление правильности отнесения затрат и формирования себестоимости строительной продукции в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету.

В связи с тем, что строительство является одной из главных отраслей экономики исследование порядка учета и аудита затрат в строительстве является одной из актуальнейших тем.

Целью данной дипломной работы является изучение методики учета и аудита затрат в строительстве.

В связи с поставленной целью был определен ряд задач, а именно:

* Выяснить экономическую сущность строительства как отрасли материального производства;
* Изучить нормативное регулирование учета затрат в строительстве;
* Определить состав и классификацию затрат в строительстве;
* Установить порядок учета материальных затрат;
* Исследовать учет расходов на оплату труда;
* Проанализировать учет расходов на содержание строительных машин и механизмов;
* Оценить порядок учета накладных расходов в строительстве;
* Установить цели, задачи аудита затрат в строительстве, а также источники информации;
* Исследовать планирование аудита затрат в строительстве;
* Изучить методику проведения аудита затрат в строительстве;
* Определить типичные ошибки, выявляемые аудиторами при проверке затрат в строительстве.

Для рассмотрения данной темы была привлечена как учебная литература, а именно работы Н.А. Адамова, Т.Н. Борисенко, С.А. Верещагина и другие, так и периодические издания – «Бухгалтерский учет» и другие, нормативно-правовые акты РФ, документы организации и др.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И АУДИТА

ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

1.1 Экономическая сущность строительства как отрасли материального

производства

строительство нормативный затраты аудит

Экономика Российской Федерации представляет сложный хозяйственный механизм, сформировавшийся на базе социально-экономического развития, межрайонного территориального разделения труда и интеграционных процессов.

Единый хозяйственный комплекс страны представлен отраслевой, межотраслевой и территориальной структурами.

Отраслевая структура – это совокупность отраслей народнохозяйственного комплекса, характеризующихся определенными пропорциями и взаимосвязями. В отраслевом плане структура единого народнохозяйственного комплекса представлена двумя сферами: материального производства и нематериального производства.

В целях сбора и систематизации информации, государственного регулирования экономического развития общественного производства все производства и сферы деятельности группируются по отраслям.

Производственная сфера включает:

1. Отрасли, создающие материальные блага – промышленность, сельское хозяйство, строительство.
2. Отрасли, доставляющие материальные блага потребителю, транспорт и связь.
3. Отрасли, связанные с процессом производства в сфере обращения, – торговля, общественное питание, материально-техническое снабжение, сбыт, заготовки.

Непроизводственная сфера состоит из следующих отраслей:

1. Отрасли услуг, к которым относят: жилищно-коммунальное хозяйство, бытовое обслуживание, транспорт и связь, связанные с обслуживанием населения.
2. Отрасли социального обслуживания – здравоохранение, физическая культура, социальное обеспечение.
3. Образование, культура, искусство.
4. Наука и научное обслуживание.
5. Кредитование, финансы и страхование.
6. Аппарат органов управления.
7. Прочие отрасли.

Строительство является одной из главных отраслей экономики страны. Удельный вес строительства в валовом внутреннем продукте РФ в 2005 году составил 7.3%. Оно представляет собой отрасль материального производство, деятельность которой проявляется в создании новых предприятий, расширении, реконструкции и техническом перевооружении действующих предприятий и других объектов производственной сферы, а также объектов непроизводственной сферы. Особенность строительства состоит в том, что оно производит основные фонды народного хозяйства на месте их будущего функционирования.

Выделяют несколько видов строительства:

- жилищное строительство;

- сельскохозяйственное строительство;

- дорожное строительство;

- промышленное строительство.

Главная роль строительного производства в экономической структуре является создание (обновление) основных фондов.

Жилищно-гражданское строительство, отрасль капитального строительства, специализированная в основном на возведении объектов непроизводственной сферы народного хозяйства: жилых домов, общежитий, гостиниц, предприятий торговли и общественного питания, школ, учебных заведений, медицинских и детских учреждений, театров, домов культуры, кинотеатров, клубов, дворцов пионеров, спортивных сооружений, библиотек, музеев, административных зданий, предприятий бытового обслуживания и коммунального хозяйства.

По данным Тюменского областного комитета государственной статистики объемы жилищного строительства в Тюменской области в 2005 году составили 546,9 тыс. кв. метров, что на 5 % превышает показатель 2004 года, ожидаемый рост ввода жилья в 2006 году в области составит 10-12%. В целом по России наблюдается также рост жилищного строительства.

Транспортное строительство, отрасль строительства, осуществляющая сооружение и реконструкцию объектов железнодорожного, автомобильного, водного, воздушного, трубопроводного транспорта; включает строительство земляного полотна железных и автомобильных дорог, верхнего строения пути, устройств электрификации, автоматики и телемеханики железный дорог, дорожных и аэродромных покрытий, мостов, тоннелей и метрополитенов, причалов в морских и речных портах, каналов, магистральных нефте- и газопроводов, вокзалов, депо, служебно-технических и других транспортных зданий. Федеральное дорожное агентство намерено инвестировать в "Национальную программу модернизации и развития автомобильных дорог РФ до 2025 года" 21,8 триллиона рублей, что свидетельствует о развитии данного вида строительства.

Промышленное строительство, отрасль строительства, создающая основные фонды промышленности. Задача промышленного строительства — выполнять весь комплекс строительных и монтажных работ, обеспечивать ввод в действие новых или расширение и реконструкцию предприятий уже действующих. Промышленное строительство и промышленность находятся в тесном взаимодействии: при разработке технического проекта (особенно его технологической части); размещении заказов и обеспечении поставки строительству оборудования и специальных материалов; подготовке эксплуатационных кадров; в поэтапном опробовании и приёмке смонтированного оборудования с выходом предусмотренной проектом промышленной продукции; достижении в установленные нормативные сроки запроектированных производственных мощностей.

Проведенный анализ инвестиционных проектов по строительству, реконструкции и модернизации промышленных объектов на территории России, находящихся на различных стадиях реализации - проектирование, строительные работы, монтаж оборудования, показывает, что основную долю промышленного строительства занимает строительство в химической, нефте- и газоперерабатывающей и фармацевтической промышленности.

Средний объем инвестиций в строительство промышленного объекта в России в январе-октябре 2005 г. составлял 14 миллионов долларов.

Сельскохозяйственное строительство развито наиболее слабо в строительной отрасли.

Строительная деятельность имеет свои характерные особенности. К ним, в частности, можно отнести:

- долгосрочный характер освоения капитальных вложений;

- длительную продолжительность строительства (изготовления строительной продукции) по сравнению с промышленностью и другими отраслями хозяйства;

- единичный и мелкосерийный характер выпускаемой продукции;

- использование в ходе хозяйственной деятельности значительных объемов материальных ценностей, не являющихся собственностью организации (давальческие материалы);

- высокую мобильность трудовых и технических ресурсов.

 Особенностью строительства отличающей его от всех других отраслей является то, что конечный продукт всегда неподвижен относительно земли, индивидуален (даже если объекты построены по одному и тому же проекту), рассчитан на длительную эксплуатацию. Строительство оказывает решающее влияние на развитие огромного количества смежных отраслей материального производства. К продукции строительства относятся законченные и подготовленные к вводу в действие новые и реконструируемые промышленные предприятия и цеха, жилые дома, общественные здания и другие объекты. Сложность изучения экономических аспектов капитального строительства заключается в многообразии организационных и хозяйственных форм процесса строительного производства, большом количестве участников, имеющих различные функциональные цели и задачи, существенной зависимости процесса строительного производства от естественных природных условий. В процессе строительного производства участвуют инвестор – заказчик – проектировщик – подрядчик – специализированные строительные организации. Кроме этих непосредственных участников строительного процесса в создании строительной продукции участвуют десятки заводов-изготовителей технологического оборудования, строительных машин и материалов. В связи с таким большим числом участников можно утверждать, что процесс строительного производства формируется под влиянием большого количества организационных факторов.

1.2 Правовые аспекты строительной деятельности

Строительные организации в качестве хозяйствующих субъектов экономики характеризуются рядом отраслевых особенностей в технологии производства, организационно-правовых основах деятельности, системе бухгалтерского учета и налогообложения.

К строительству как отрасли материального производства относятся организации, осуществляющие строительные, монтажные, буровые, ремонтные, проектные и изыскательские работы.

Продукцией строительства являются законченные и подготовленные к вводу в действие новые и реконструируемые промышленные предприятия и цеха, жилые дома, общественные здания и другие объекты.

Согласно ст. 1 Федерального закона от 25.02.99 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (далее – Закон № 39-ФЗ) под инвестициями понимаются денежные средства, имущество организации, имущественные права, имеющие денежную оценку, которые вкладываются в объекты предпринимательской либо иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Также в соответствии с указанной статей закона под инвестиционной деятельностью в капитальные вложения подразумеваются вложения имущества и имущественных прав в основные средства (основной капитал) организации, а именно: затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Под капитальными вложениями в строительство следует понимать инвестиции в новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих хозяйствующих субъектов.

Субъектами инвестиционной деятельности, принимающими участие в строительстве, являются инвесторы, заказчики, подрядчики.

Согласно ст. 4 Закона № 39-ФЗ инвестор – юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных, заемных и привлеченных средств в создание и воспроизводство основных средств (нового объекта строительства). Если финансовых возможностей одного инвестора недостаточно, то привлекаются субивесторы (соинвесторы).

Инвестор заключает договор со специализированной строительной организацией для осуществления процесса строительства – заказчиком, то есть это физическое или юридическое лица, уполномоченные инвесторами осуществлять реализацию инвестиционных проектов.

Заказчик для осуществления будущего строительства должен иметь проектно-сметную документацию на возведение отдельно строящихся зданий или на комплекс зданий. С этой целью он обращается в проектную организацию с техническим заданием на возведение объекта. Проектная организация разрабатывает пакет проектно сметной документации, в который входит проект производства работ, проект организации строительства, и сметно-финансовые расчеты. На основе финансовых расчетов в дальнейшем определяется договорная стоимость объекта.

Деятельность заказчика лицензируется. Данная организация подбирает подрядные строительные организации, осуществляет технический и архитектурный надзор за строительством, должна принять и оплатить выполненные работы.

Согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), под застройщиком понимается инвестор, а также иные юридические и физические лица, уполномоченные инвестором осуществлять реализацию инвестиционных проектов по капитальному строительству.

Аналогичное определение дано и в п. 1.4 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, согласно которому застройщиками осуществляются организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат.

Однако в соответствии с п. 3 ст. 4 Закона № 39-ФЗ уполномоченное инвестором лицо, осуществляющее реализацию инвестиционного проекта, именуется заказчиком.

В договорах часто используется термин «заказчик-застройщик». Согласно п. 1 Положения о лицензировании деятельности по строительству зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, выполнение функций заказчика-застройщика подлежит лицензированию в порядке, установленным данным Положением.

Однако Закон № 39-ФЗ предписывает именовать такую организацию только заказчиком, и никак не застройщиком и не заказчиком-застройщиком.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 214-ФЗ) застройщиком следует называть организацию, имеющую в собственности или на праве аренды земельный участок и получившую разрешение на строительство на этом участке мноквартирного жилого дома либо иного объекта недвижимости. При этом под иными объектами недвижимости понимаются гаражи, объекты здравоохранения, общественного питания, предпринимательской деятельности, торговли, и т. д., за исключением объектов производственного назначения.

В связи с тем, что данные понятия применяются в различных отраслях права они не противоречат друг другу и по сути являются одним и тем же. Однако в договорах рекомендуется использовать понятие «заказчик», поскольку регулируется это гражданским правом, которым оно предусмотрено [12].

Выполнение строительно-монтажных работ производит строительная организация, которая согласно п. 4 ст. 4 Закона № 39-ФЗ именуется подрядчиком.

Подрядчик – юридическое лицо, выполняющее подрядные работы для застройщика по договору на строительство. Подрядчики обязаны иметь лицензию на осуществление ими тех видов деятельности, которые подлежат лицензированию в соответствии с законодательством.

В соответствии с действующим законодательством в РФ применяются различные формы организации строительных работ, от которых в значительной степени зависят система организации бухгалтерского учета и методология выявления финансового результата каждого участника процесса строительства.

Деятельность подрядных строительно-монтажных организаций можно подразделить на два вида: генподрядную и субподрядную.

Строительство в форме генерального подряда подразумевает, что генеральный подрядчик несет комплексную ответственность за руководство строительными работами.

Заказчик (застройщик) может организовать строительные работы двумя способами: комплексного генподряда или долевого подряда.

В рамках комплексного генподряда заказчик (застройщик) заключает с генеральным подрядчиком (далее – генподрядчик) только один подрядный договор на строительство объекта. При этом следует иметь в виду, что генподрядчик организация может и не исполнять строительных работ, а суть ее функций может сводиться к координации деятельности субподрядных организаций; сбору и анализу экономической, управленческой или другой информации, связанной со строительством; организации, обеспечению ведения строительных работ и руководству процессом строительства. При необходимости генподрядчик заключает субподрядные договора с другими подрядчиками, которые отвечают за выполнение отдельных частей подряда.

Работодателем для субподрядной организации является генподрядная организация. Субподрядные организации являются непосредственным и исполнителями строительных работ. Они, как правило, имеют узкую специализацию по видам строительных работ [1, с. 21].

В результате осуществления долевого подряда объект делится на отдельные части, по каждой из которых заказчик (застройщик) заключает отдельный подрядный договор.

Согласно п. 6 ст. 4 Закона № 39-ФЗ субъект инвестиционной деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов.

Инвестор может одновременно быть и пользователем, и подрядчиком; заказчик может выполнять функции подрядчика и т.д. В жилищном строительстве застройщик может также исполнять функции других участников строительного процесса – заказчика и подрядчика.

Правовые и экономические отношения сторон в строительстве, а также гарантии равной защиты прав, интересов и имущества субъектов строительной деятельности устанавливаются договором строительного подряда., в соответствии с которым подрядчик обязуется в установленные договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену [13].

Договор строительного подряда является главным документом, регламентирующим порядок и условия осуществления строительных работ (изготовления строительной продукции). В нем предусматриваются права, обязанности и ответственность участников процесса капитального строительства. По содержанию и охвату различных аспектов договор строительного подряда относится к сложным видам договоров.

По завершении строительства объекта застройщик определяет инвентарную стоимость каждого вводимого в эксплуатацию объекта строительства. Под инвентарной стоимостью объекта понимаются затраты застройщика по возведению объекта в соответствии с договором на строительство с его начала до ввода в эксплуатацию.

Согласно ПБУ 2/94 незавершенное строительство – затраты застройщика по возведению объектов строительства с начала строительства и до ввода объектов в эксплуатацию.

Завершенное строительство – затраты застройщика по введенному в эксплуатацию объекту строительства.

Незавершенное производство – затраты подрядчика на объектах строительства по незаконченным работам, выполненным согласно договору на строительство.

Строительную деятельность относят к долгосрочным инвестициям.

Согласно Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного Минфином РФ от 30.12.1993 г. № 160 под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение, а также приобретения внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи (за исключением государственных ценных бумаг, участия в уставном капитале других организаций).

Долгосрочные инвестиции связаны с осуществлением капитального строительства в виде нового; реконструкцией, расширением и техническим перевооружением действующих предприятий и объектами не производственной сферы. Указанные работы (кроме нового строительства) приводят к изменению сущности объектов, на которых они осуществляются, а затраты, производимые при этом не являются издержками отчетного периода и относятся к капитальным вложениям. Также к долгосрочным инвестициям относятся приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, земельных участков и природопользование; приобретение и создание нематериальных активов.

1.3 Нормативное регулирование учета и аудита затрат в строительстве

Правовую основу учета и аудита затрат в строительстве составляет большое количество нормативных документов, регулирующие отношения между субъектами, а также порядок бухгалтерского учета в строительной деятельности.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.1996, устанавливающий единые правовые и методологические основы к организации и ведению бухгалтерского учета в РФ. Данный нормативный акт дает понятие бухгалтерского учета, синтетического и аналитического учета, бухгалтерской отчетности, также определен ее состав, указывает объекты, задачи учета, основные требования к ведению бухгалтерского учета.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7.08.2001 г., № 119-ФЗ, определяющий правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. Согласно Закона под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемые лица). Определена цель аудита, состоящая в выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствие порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В данном нормативом акте даются понятия аудитора, аудиторской организации, обязательного аудита, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и др. Также определены права и обязанности аудиторских организаций и аудируемых лиц, требования на получение квалификационного аттестата аудитора и ряд других важных аспектов аудита.

Федеральные Правила (Стандарты) аудиторской деятельности №1-23, утверждены Постановлением Правительства РФ № 696. Содержат основные правила проведения аудиторской проверки и составления аудиторского заключения.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.06.1998 г. №34н, которое определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности, независимо от организационно-правовой формы субъектов хозяйствования (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), а также взаимоотношения организации с внешними потребителями бухгалтерской информации.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению, утверждены приказом Минфина от 31.10.2000 г. № 94-н. Устанавливает единые подходы к отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

Гражданский кодекс РФ гл. 37 «Подряд» часть 2 от 26.01.1996 г. №14-ФЗ. Данный нормативный акт определяет правовую основу строительной деятельности, а именно что касается договора строительного подряда, где устанавливаются все существенные условия, необходимые при заключении указанного договора.

Как говорилось, выше отдельные виды строительной деятельности подлежат лицензированию, а именно согласно Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 08.08.2001 №128-ФЗ, к таким видам деятельности относятся строительство зданий и сооружений, проектирование зданий и сооружений, инженерные изыскания для строительства зданий и сооружений, за исключением сооружений сезонного или вспомогательного назначения.

Положение о лицензировании деятельности по строительству зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, утверждено Постановлением Правительства РФ от 21.03.2002 №174. В соответствии с п.5 Постановления для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган (Госстрой России) следующие документы:

1. заявление о выдаче лицензии с указанием наименования, организационно-правовой формы и места нахождения; лицензируемой деятельности, ее состава и срока, в течение которого она будет осуществляться;
2. копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юридического лица – для юридического лица;
3. копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
4. документ, подтверждающий оплату лицензионного сбора за рассмотрение заявления о выдаче лицензии;
5. копии документов, подтверждающих соответствующую лицензионным требованиям квалификацию работников

Положение о лицензировании деятельности по проектированию зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, утверждено Постановлением Правительства РФ от 21.03.2002 №174.

Положение о лицензировании деятельности по инженерным изысканиям для строительства зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, утверждено Постановлением Правительства РФ от 21.03.2002 №174.

Данные положения определяют соответственно порядок лицензирования деятельности по строительству, проектированию, инженерным изысканиям зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, осуществляемой юридическими лицами независимо от организационно - правовой формы и индивидуальными предпринимателями (при осуществлении строительства, расширения, реконструкции, капитального ремонта и технического перевооружения).

Налоговый кодекс РФ часть 1 от 31.07.1998 г. №148-ФЗ, часть 2 от 05.08.2000 г. №117-ФЗ, устанавливающий систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также принципы налогообложения и сборов в РФ. Определяет состав расходов и их группировку для целей налогообложения прибыли.

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утверждено Письмом Минфина 30.12.1993 №160, устанавливает правила бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и определения инвентарной стоимости объектов этих инвестиций.

Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/94) «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утверждено приказом Минфина РФ от 20.12.1994 г. № 167. Устанавливает правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда (контрактов) на капитальное строительство.

Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) «Учет материально-производственных запасов», утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н. Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации.

Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств», утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н. Определяет правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации.

Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) «Расходы организации», утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (с последующими изменениями). Данные Методические указания определяют порядок организации бухгалтерского учета материально - производственных запасов на основе ПБУ 5/01, также на их основе организации разрабатывают внутренние положения, инструкции, иные организационно - распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета и контроля за использованием материально - производственных запасов.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49. Данные Методические указания определяют порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов, а именно порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей, незавершенного производства и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов и др.

Постановление Госкомстата «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» от 21.01.2003 г. №7, устанавливающее формы первичной учетной документации по учету основных средств.

Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержден Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 №100. В альбом унифицированных форм включены унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, а также ранее утвержденные типовые межотраслевые формы (N КС-6, N КС-11, N КС-14). К формам даны краткие указания по их применению и заполнению.

Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» от 28.11.1997 №78. Постановлением утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ строительных машин и механизмов (формы № ЭСМ-1, ЭСМ-2, ЭСМ-3, ЭСМ-4, ЭСМ-5, ЭСМ-6, ЭСМ-7).

Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве МДС 81-33.2004, утвержденные Постановлением Госстроя России от 12.01.2004 № 6.

Строительные нормы и правила (СНиПы), в которых отражены основные принципы технологии строительства.

Таким образом, при учете и аудите затрат строительно-монтажных организаций необходимо руководствоваться большим количеством нормативно-правовых актов.

ГЛАВА 2. МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

2.1 Состав и классификация затрат в строительстве

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относятся к расходам организации затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений и непроизводственные затраты:

- по приобретению или созданию внеоборотных активов;

- по вкладам в уставные (складочные) капиталы других организаций, на приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью их перепродажи;

-по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяют на:

- расходы по обычным видам деятельности;

- прочие расходы (операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы).

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг.

Данные расходы формируются из:

- расходов по приобретению сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

- расходов по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;

- расходов по продаже продукции (работ, услуг) и товаров.

Затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг классифицируют по многим признакам. Для бухгалтерского учета важное значение имеет классификация по следующим признакам:

1. по экономическим элементам
2. по статьям калькуляции (затрат)

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам согласно ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты.

Согласно ст. 253 главы 25 НК РФ в целях налогового учета расходы по элементам подразделяют на:

материальные расходы;

расходы на оплату труда;

суммы начисленной амортизации;

прочие расходы.

Данная классификация затрат показывает что израсходовано и в каком объеме независимо от направления затрат.

Группировка затрат по элементам производится строительной организацией расчетным путем исходя из состава затрат, включаемых в тот или иной элемент.

В строительстве использование учета затрат с их группировкой по элементам усложнено из-за длительного процесса производства работ до сдачи объекта строительства в эксплуатацию.

В настоящее время нет документа, в котором утверждалась бы единая номенклатура статей затрат для всех отраслей. Перечень статей затрат, т.е. классификация затрат по статьям утверждается каждым министерством по своей отрасли. Существует типовая номенклатура статей затрат, составленная условно:

1. сырье и материалы
2. возвратные отходы
3. покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, услуги производственного характера сторонних организаций
4. топливо и энергия на технологические цели
5. основная заработная плата производственных рабочих
6. дополнительная заработная плата производственных рабочих
7. отчисления на социальные нужды
8. расходы на подготовку и освоение производства
9. общепроизводственные расходы:

а) Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования

б) Общецеховые расходы

1. общехозяйственные расходы
2. потери от брака
3. коммерческие расходы

Данная классификация показывает направление затрат, т.е. куда потрачены средства и в каком объеме.

В связи с введением в действие глава 25 «Налог на прибыль организации» НК РФ с 1 января 2002 г. Утратили силу Типовые методические рекомендации по планированию и учету строительных работ, утвержденные письмом Минстроя от 04.12.1995 г. № БЕ-11-260/7. В Типовых методических рекомендациях излагались принципы классификации затрат, а также методы планирования и учета себестоимости строительных работ. В них был приведен порядок планирования себестоимости в строительстве, организации учета затрат на производство строительных работ, распределения по объектам учета прямых затрат и накладных расходов, оценки незавершенного производства, определения финансовых результатов. Также в качестве приложения к Типовым методическим рекомендациям был разработан подробный состав статей затрат накладных расходов, применяемых в строительстве.

Таким образом, с 2002 года для целей налогообложения учет необходимо вести, руководствуясь главой 25 НК РФ, а для целей бухгалтерского учета применяются ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Между тем в настоящее время отсутствует отраслевое регулирование калькулирования себестоимости строительной продукции, а документы, формирующие систему нормативного регулирования бухгалтерского учета, определяют лишь общие для всех организаций требования, принципы, правила и способы отражения отдельных активов, обязательств и фактов хозяйственной жизни строительной организации.

Организация учета затрат на выполнение строительно-монтажных работ основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат и калькулирования себестоимости выполняемых работ в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; документирование, т.е. на себестоимость относятся только документально подтвержденные расходы [45].

Целью бухгалтерского учета стоимости строительных работ является своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством и сдачей этих работ заказчику, по видам и объектам строительства, выявление отклонений от применяемых норм и плановой себестоимости, контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также выявление резервов снижения уровня затрат.

Учет затрат на производство строительных работ осуществляется по договорам на строительство. Объектом учета по договору может быть строительство одного или нескольких объектов или выполнение отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту. Задачей бухгалтерской службы строительной организации является обеспечение раздельного учета затрат в разрезе строящихся объектов.

В настоящее время номенклатуру статей затрат на производство и калькулирование себестоимости строительных работ строительно-монтажные организации определяют самостоятельно исходя из потребностей менеджмента на разных уровнях управления. Другими словами, руководство строительной организации должно самостоятельно принять решения, связанные, в частности:

* с уровнем детализации затрат;
* с используемым методом учета затрат;
* с распределением косвенных затрат.

Себестоимость строительных работ, выполненных строительной организацией собственными силами, складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат.

Затраты на строительное производство группируются по:

* месту возникновения (строительным участкам, объектам, подсобным производствам и другим структурным подразделениям предприятия). Такая группировка затрат необходима для организации внутреннего учета и определения себестоимости строительных работ;
* видам строительных работ (услуг);
* видам расходов (элементам и статьям затрат).

Строительным организациям в качестве типовой рекомендуется группировка затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов:

* материалы;
* расходы на оплату труда рабочих;
* расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
* накладные расходы.

Затраты на производство строительных работ включаются в себестоимость работ того календарного периода, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения.

С этой целью затраты на производство работ подразделяются на:

* текущие - постоянные производственные затраты, связанные непосредственно с процессом выполнения работ: стоимость использованных материалов, расходы по оплате труда и другие аналогичные расходы;
* единовременные - однократные или периодически производимые.

Затраты в зависимости от способов их включения в себестоимость работ подразделяются на:

* прямые - связанные с производством строительных работ, которые можно прямо и непосредственно включать в себестоимость работ по соответствующим объектам учета;
* косвенные (накладные) - связанные с организацией и управлением производством строительных работ, относящиеся к деятельности строительной организации в целом, которые включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов.

Все расходы организации, зависящие от изменения объемов выполненных работ, можно подразделить на:

* постоянные - не зависящие непосредственно от объема строительных работ, их удельный размер в себестоимости при увеличении объема работ будет сокращаться, а при уменьшении увеличиваться;
* переменные - изменяющиеся пропорционально росту (снижению) объема выполняемых строительных работ.

При выполнении строительной организацией в соответствии с заключенным договором проектных и других работ или услуг, не относящихся к строительным, в составе себестоимости общего объема работ, выполненного собственными силами, для них предусматривается дополнительная статья «Прочие производственные расходы».

Учет затрат на производство строительных работ может быть организован в зависимости от видов объектов учета по позаказному методу или по методу накопления затрат за определенный период времени.

Основным методом учета затрат на производство строительных работ в ООО "Исток" является показной метод, при котором объектом учета является отдельный заказ, открываемый на каждый объект строительства (вид работ) в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, на производство работ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу.

Учет затрат в производстве осуществляется на основе первичной учетной документации, оформленной в порядке установленном соответствующими нормативными актами. Первичная документация составляется с обязательным кодированием, обеспечивающим учет по объектам строительства и видам работ (в необходимых случаях в разрезе статей и элементов затрат), а также в разрезе участков, бригад строительной организации в соответствии с требованиями внутрипроизводственного хозрасчета.

Метод накопления затрат за определенный период времени по видам работ и местам возникновения затрат предполагает совместное ведение учета затрат по однородным специальным видам работ или однотипным объектам с незначительной продолжительностью строительства. При этом определение себестоимости сданных заказчику работ производится расчетным путем исходя из соотношения фактических затрат по производству работ и их договорной стоимости.

Таким образом, в настоящее время номенклатуру статей затрат на производство и калькулирование себестоимости строительных работ строительно-монтажные организации определяют самостоятельно исходя из потребностей менеджмента на разных уровнях управления.

Строительным организациям в качестве типовой рекомендуется группировка затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов: материалы; расходы на оплату труда рабочих; расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов; накладные расходы.

Далее детально рассмотрим учет затрат согласно типовой группировке расходов в строительстве.

2.2 Порядок учета материальных затрат в строительстве

В структуре себестоимости работ строительно-монтажных организаций значительный удельный вес составляют материальные затраты. При выполнении строительно-монтажных работ (СМР) используются материальные ресурсы, образующие основу строительной продукции – возводимых зданий и сооружений, отдельных видов строительных работ.

В статью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, воду и другие виды материальных ресурсов [39].

В соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 материалы принимаются к учету по их фактической себестоимости.

В соответствии с п. 68 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, в фактическую себестоимость материалов, приобретенных за плату, включают:

- стоимость материалов по договорным ценам;

- транспортно-заготовительные расходы;

- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Под стоимостью материалов по договорным ценам понимается сумма платы непосредственно за материалы, установленная соглашением сторон в возмездном договоре.

Транспорно-заготовительными расходами признаются затраты, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию.

В состав транспорно-заготовительных расходов (ТЗР) входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;

- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата;

- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов, организованных в местах заготовок;

- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;

- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;

- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча), в пределах норм естественной убыли;

- другие расходы [11, с. 71].

Расходы на доставку материальных ресурсов до приобъектного склада состоят из провозной платы до станции (порта, пристани) назначения со всеми дополнительными сборами [1 с. 198].

В стоимость материальных ресурсов включаются также расходы на приобретение и ремонт тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости по цене возможного их использования.

Согласно п.83 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов организация имеет право вести учет ТЗР путем:

- отнесения ТЗР на балансовый счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщика;

- отнесения ТЗР на отдельный субсчет к балансовому счету 10 «Материалы»;

- непосредственного включения ТЗР в фактическую себестоимость материала.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Учетной политикой ООО «Исток» установлено, что транспортно-заготовительные расходы учитываются на отдельном субсчете «ТЗР» к балансовому счету 10.

В ходе деятельности строительной организации может иметь место оборот возвратной тары. Если по условиям заключенного договора многооборотная тара подлежит возврату поставщику и является его собственностью, то в бухгалтерском учете строительной организации стоимость тары, в которой поступил товар, следует учитывать на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Также соглашением сторон может быть предусмотрено, что исполнение обязательства по договору (возврат многооборотной тары) обеспечивается денежной суммой, которую строительная организация перечисляет поставщику.

 В бухгалтерском учете такую операцию необходимо отразить записью: Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т 51 «Расчетные счета».

В том случае, если многооборотная тара была повреждена и виновной стороной оказалась строительная организация, она должна произвести ремонт за свой счет или возместить поставщику ущерб. У строительной организации данные расходы в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» относятся к внереализационным расходам и учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли.

Из затрат на материалы исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратным отходами понимаются остатки материалов, деталей и других материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе выполнения строительных работ и утратившие полностью или частично потребительские качества исходных ресурсов.

По статье «Материалы» не отражаются затраты на материалы, запасные части, энергию и смазочные материалы, предназначенные для содержания и эксплуатации строительных машин и механизмов; затраты на материалы, используемые в подсобных производствах, обслуживающих и прочих хозяйствах строительной организации, а также затраты на материалы, расходуемые на административно-хозяйственные нужды строительства, предусматриваемые в составе накладных расходов.

Учет строительных материалов осуществляется строительно-монтажными организациями на субсчете 1 «Сырье и материалы» счета 10. На субсчете 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» счета 10 учитывается стоимость строительных конструкции (деревянных, бетонных, железобетонных, металлических и др.) и деталей [38].

Статьей 745 ГК РФ установлена обязанность подрядчика по обеспечению строительными материалами, если договором строительного подряда не предусмотрено, что обеспечение строительства в целом или в определенной части осуществляет заказчик.

Рассмотрим возможные варианты обеспечения строительства материалами. Наиболее традиционным является способ, когда строительные работы выполняются из материалов подрядчика. В этом случае материалы приходуются на баланс подрядчика и участвуют в формировании себестоимости строительных работ:

Д-т 101 «Сырье и материалы» К-т 60 -180000 руб.- оприходованы полученный кирпич полуторный от поставщика без НДС,

Д-т 19 К-т 60 - 32400 руб. - принят к учету НДС по приобретенным материалам;

Д-т 10тзр К-т 60 – 3750 руб. – услуги по доставке кирпича поставщиком без НДС;

Д-т 19 К-т 60 - 675 руб. - принят к учету НДС по транспортным услугам.

 Д-т 101 К-т 60 – 30508 руб. – оприходован раствор М-100 без НДС;

Д-т 19 К-т 60 – 5492 руб. – принят к учету НДС по полученным материалам;

Д-т 10тзр К-т 76 – 1200 руб. – услуги по доставке раствора сторонней организацией.

Оприходование материалов осуществляется на основании поступивших от поставщиков сопроводительных документов (счет-фактур, товарных накладных, товарно-транспортных накладных и др.) путем составления приходного ордера (форма № М-4). При приемке материалов, поступивших без документов, или при обнаружении несоответствия количества и качества материалов сопроводительным документам составляется акт о приемке материалов (форма №М-7), который может служить основанием для предъявления претензий поставщику.

При отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка осуществляется в соответствии с п. 16 ПБУ 5/01 одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы запасов;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО);

- по себестоимости последних по времени приобретения (способ ЛИФО).

Учетной политикой ООО «Исток» установлено, что стоимость материалов, расходуемых на производство СМР, в бухгалтерском и налоговом учете определяется по средней стоимости их приобретения в текущем месяце.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду запасов путем деления общей себестоимости вида запасов на их количество, включая остатки на начало месяца.

Рассмотрим порядок определения стоимости материалов, отпущенных на выполнение СМР в ООО «Исток». Исходные данные для расчета представлены в Приложении 1.

 Определим среднюю стоимость единицы кирпича полуторного одинарного: (15000+180000):(2500+36000)=5,06 руб./шт.

Стоимость списанного на производство СМР кирпича полуторного одинарного составит 187220 руб. (37000 шт. \* 5,06 руб./шт.)

Поскольку в течение месяца кирпич силикатный одинарный не приобретался, то средняя себестоимость единицы при отпуске его в производство будет такой же, как и на начало месяца, т.е. 7,5 руб./шт. Значит, стоимость списанного кирпича составит 48375 руб. (6450 шт. \* 7,5 руб./шт.).

Стоимость списанного раствора составит 30508 руб.

Д-т 20 К-т 101 – 266103 руб. - списаны материалы в производство СМР.

Кроме того, следует списать транспортно-заготовительные расходы.

Расчет стоимости ТЗР, подлежащих списанию на производство, приведен в таблице 2.2.1

Таблица 2.2.1. Распределение ТЗР между расходами на производство и остатками материалов на складе

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Средняя стоимость материала, руб. | Сумма ТЗР, руб. |
| 1. Остаток на начало месяца | 63375 | 2750 |
| 2. Поступило за отчетный месяц  | 210508 | 4950 |
| 3. Итого | 273883 | 7700 |
| 4. Процент ТЗР (гр.3:гр.2\*100%) | 2,811% |
| 5. Списано за отчетный месяц | 266103 | 7480 |
| 6. Остаток на конец месяца | 7780 | 220 |

Д-т 20 К-т 10тзр – 7480 руб. – на производство СМР списаны транспортно-заготовительные расходы.

Для оформления отпуска материалов в производство используется лимитно - заборная карта (форма №М-8) при использовании нормативов расхода материалов. Во всех остальных случаях для оформления отпуска используется требование-накладная (форма №М-11).

Для списания основных материалов на затраты по выполнению работ материально ответственное лицо составляет отчет начальника строительного участка (производителя) работ о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (форма М-29), материальный отчет (форма № М-19) по материально ответственному лицу — производителю работ, начальнику строительного участка (отсутствует в унифицированных формах учетной первичной документации).

Отчет по форме М-29 служит основание для списания материалов на себестоимость и сопоставления фактического расхода материалов на выполнение работы с расходом, определенным по производственным нормам. Перечень основных материалов, по которым производится сопоставление, устанавливается организацией.

Отчет по форме М-29 составляется на основании:

- данных о выполненных объемах СМР в натуральном выражении, взятых из форм первичного учета по капитальному строительству (журнал учета выполненных работ по форме КС-6а, акта о приемке выполненных работ по форме КС-2);

Журнал учета выполненных работ (форма № КС-6а) применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом, на основании которого составляется акт приемки выполненных работ по форме № КС-2 и справка о стоимости выполненных работ по форме № КС-3.

Журнал учета выполненных работ ведет исполнитель работ по каждому объекту строительства на основании замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому конструктивному элементу или виду работ.

Акт приемки выполненных работ по форме № КС-2 применяется для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений. Акт составляется на основании данных Журнала учета выполненных работ (форма КС-6а) в необходимом количестве экземпляров. Акт подписывается уполномоченными представителями сторон, имеющих право подписи (производителя работ и заказчика (генподрядчика)).

На основании данных Акта о приемке выполненных работ заполняется Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3), которая применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы. Справка составляется в необходимом количестве экземпляров. Один экземпляр - для подрядчика, второй - для заказчика (застройщика, генподрядчика). В адрес финансирующего банка и инвестора Справка представляется только по их требованию.

Выполненные работы и затраты в Справке отражаются исходя из договорной стоимости.

Справка по форме № КС-3 составляется на выполненные в отчетном периоде строительные и монтажные работы, работы по капитальному ремонту зданий и сооружений, другие подрядные работы и представляется субподрядчиком генподрядчику, генподрядчиком заказчику (застройщику).

В стоимость выполненных работ и затрат включается стоимость строительно-монтажных работ, предусмотренных сметой, а также прочие затраты, не включаемые в единичные расценки на строительные работы и в ценники на монтажные работы (рост стоимости материалов, заработной платы, тарифов, расходов на эксплуатацию машин и механизмов, дополнительные затраты при производстве работ в зимнее время, средства на выплату надбавок за подвижной и разъездной характер работы, надбавки за работу на Крайнем Севере и в приравненных к нему районах, изменение условий организации строительства и т.п.).

- утвержденных производственных норм расхода материалов на единицу измерения объема конструктивного элемента или вида работ;

- первичных документов по учету материалов (лимитно-заборных карт, требований и т.п.).

Поскольку формы М–29, М-19 не включены в альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ организация должна разработать форму такого документа самостоятельно. В ней нужно обязательно указать следующие реквизиты в соответствии с п.2 ст.9 ФЗ «О бухгалтерском учете»: наименование документа, дату его составления, наименование организации, содержание хозяйственной операции, ее измерители в натуральном и денежном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их личные подписи [49].

Отчет ежемесячно предоставляется в производственно-технический отдел (ПТО) и бухгалтерию в установленные сроки. В ООО «Исток» данный отчет предоставляется прорабом не позднее 7 числа каждого месяца. ПТО заполняет нормативные потребности в основных материалах. Если в отчетном месяце допущен перерасход материалов, то вместе с отчетом в ПТО должна быть предоставлена объяснительная записка о причинах перерасхода по установленной форме.

Оприходование и списание материалов у подрядчика осуществляется в общеустановленном порядке.

Расчеты между заказчиком и подрядчиком при таком способе обеспечения материалами могут производиться зачетом встречных однородных требований.

Д-т 60 К-т 62 – отражен зачет встречных однородных требований между заказчиком и подрядчиком. Рекомендуется двусторонний акт зачета встречных требований с указанием отдельной строкой НДС, относящегося к сумме зачета, или заключить договор зачета взаимных требований.

На основании ст. 745 ГК РФ обеспечивать строительство материалами и оборудованием может заказчик. В этом случае к договору строительного подряда оформляется спецификация материалов, поставляемых заказчиком [39]. В процессе строительства материалы остаются собственностью заказчика, подрядчик использует их как давальческое сырье и учитывает на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку». С этого счета материалы списываются после подписания акта переработки. Отчет (акт) об использовании материалов заказчика составляется ежемесячно. В акте переработки материалов заказчика при выполнении подрядных работ должен содержать перечень переданных материалов, их количество по накладным, дата и номер акта № КС-2 о расходе материалов, подписи представителей заказчика и подрядчика [44].

Бухгалтерский учет у подрядчика при данном варианте обеспечения материалами следующий:

Д-т 003 – учтена стоимость принятых от заказчика стройматериалов;

Д-т 62 К-т 90-1 – сданы заказчику выполненные объемы СМР (без учета стоимости давальческих материалов);

Д-т 90-3 К-т 68 – начислен НДС в бюджет;

К-т 003 – списаны давальческие материалы, использованные при производстве СМР, принятых заказчиком;

Важным моментом в строительной деятельности является учет приобретения и монтажа технологического и прочего производственного оборудования. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета к оборудованию, требующему монтажа, относиться оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений.

Согласно Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке и заготовительно-складских расходов.

Стоимость работ по монтажу оборудования включается подрядчиком в акт о приемке выполненных работ (форма №КС-2) и справку о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3) и отражается в учете следующими записями.

У подрядчика полученное для монтажа оборудование учитывается на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа», в ценах, указанных в сопроводительных документах. При сдаче монтажных работ заказчику стоимость оборудования списывается подрядчиком с забалансового счета.

В случае если оборудование приобретается подрядчиком, то он при монтаже стоимость оборудования списывается на затраты производства. По окончании монтажных работ к оплате заказчику предъявляется полная стоимость смонтированного оборудования.

Бухгалтерские записи у подрядчика:

Д-т 10,19 К-т 60 – оприходовано оборудование;

Д-т 20 К-т 10 – стоимость оборудования списана на затраты подрядной организации;

Д-т 62 К-т 90-1 – выставлен счет заказчику на смонтированное оборудование;

Д-т 90-3 К-т 68 – начислен НДС в бюджет;

Д-т 90-2 К-т 20 – списана себестоимость монтажных работ, включая стоимость оборудования [9, с. 70].

Таким образом, в зависимости от способа обеспечения материалами, определенного договором строительного подряда, заключенного между заказчиком и подрядной организацией зависит отражение поступление строительных материалов на счетах бухгалтерского учета. Поступление материалов и их списание на производство строительно-монтажных работ оформляется соответствующими первичными документами, составляемые в установленном порядке.

2.3 Учет расходов на оплату труда в строительстве

Раздел бухгалтерского учета по организации учета труда и его оплаты в строительной отрасли играет особую роль, поскольку оплата труда работников занимает значительный удельный вес себестоимости строительной продукции.

Учет работников в строительстве осуществляется в соответствии с существующим законодательством и нормативными актами, действующими в РФ в области труда и заработной платы. Порядок приема работников и оформления, аналогичен порядку, действующему в других отраслях экономики.

По статье «Расходы на оплату труда» отражаются все расходы по оплате труда производственных рабочих и линейного персонала при включении его в состав работников участков, занятых непосредственно на строительных работах, исчисленные по приятым в строительной организации системам и формам оплаты труда.

В состав расходов на оплату труда по принятым системам и формам, в частности, включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- выплаты стимулирующего характера следующих видов: премии за производственные результаты, в том числе премии за ввод объектов в эксплуатацию и вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокое достижение в труде и т.д.;

- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, доплата за подвижной и разъездной характер работ и т.д., осуществляемый в соответствии с действующим законодательством РФ;

- выплаты, предусмотренные законодательством РФ о труде, за неотработанное на производстве (неявочное) время: оплата очередных и дополнительных отпусков; оплата льготных часов подростков, оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей; пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня нетрудоспособности;

Также по данной статье отражаются расходы по оплате труда рабочих, осуществляющих перемещение строительных материалов и оборудования в пределах рабочей зоны, т.е. от приобъектного склада до места их укладки в дело, если это перемещение производится вручную.

В строительстве организация производства работ осуществляется на основе бригадных форм организации труда. Бригады сформированы по принципу профессиональной спецификации и комплексная бригада. Отдельной категорией рабочих является электрики, сварщики, работающие на строительных площадках индивидуально. Основной формой оплаты труда выбрана сдельная форма оплаты труда (прямая сдельная, аккордная).

Рабочие, не включаемые в состав бригад, работают, как правило, на повременной форме оплаты труда.

При бригадном способе производства работ исходным объектом учета для начисления заплаты является объем конкретного вида работ, стоимость которого определена на основе Строительных норм и правил, норм и расценок, привязанных к соответствующему территориальному району и периоду. В стоимость данного объема работ выделяется сумма зарплаты, которая при осуществлении расчетов с рабочими, входящими в состав бригады, распределяются между всеми ними.

Основным объектом учета является отработанное время и его квалификационный разряд.

Тарифный разряд – величина, показывающая уровень квалификации работника.

Для учета выработки и начисления заплаты в строительстве является наряд. Наряд выписывается для конкретной бригады или работника. Указывается объект строительства, вид работ, перечень операций входящих в этот вид работ, объем работ в натуральных единицах измерения, зарплата, входящая в стоимость указанного объема работ. Все показатели в наряде, по сути, представляют собой фрагменты из смет на производство работ.

Объем выполненных работ бригады зафиксирован в наряде, к наряду прикладываются состав бригады с указанием фамилии, профессии, квалификационных разрядов; табель учета отработанного каждым членом бригады времени.

На основе этих данных определяется выработка одного рабочего в натуральных и денежных единицах измерения.

Наиболее объективно отражает выработку рабочих показатели в натуральных единицах измерения, но сравнить эти показатели можно только по однородным работам. Денежные единицы измерения позволяют осуществлять сравнение этих показателей по более широкому перечню работ, по комплексным показателям, но по временным отрезкам такое сравнение необходимо делать с учетом инфляционных влияний.

Начисление заплаты конкретным рабочим производится на основании следующей первичной информации: наряд персональный или бригадный; табель по учету использования рабочего времени (форма №Т-13); профессиональный квалификационный разряд; приказы администрации строительной организации об оплате труда в особых условиях работы.

Согласно Трудовому Кодексу РФ работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам;

работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, - в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;

работникам, получающим месячный оклад, - в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Доплата за работу в ночное время осуществляется на основании табеля учета рабочего времени с итоговым количеством за месяц и регулируется ст. 96 и 154 ТК РФ. Ночным считается время с 22 часов до 6 утра. Оплата такого времени производится на основании трудового (коллективного) договора или положения об оплате труда.

Все сведения для начисления зарплаты, кроме профессиональной характеристики, формируются непосредственно на участке производства работ бригадирами, мастерами, производителями работ.

Вся первичная документация передается в бухгалтерию в соответствии с установленными сроками (как правило, 1-2 дни месяца). На основании этих данных в бухгалтерии осуществляется начисление зарплаты и удержания по каждому работнику.

При бригадной форме организации труда распределение зарплаты между членами бригад может осуществляется двумя способами:

- пропорционально заработной платы по тарифу;

- распределение сдельного приработка с учетом коэффициента трудового участия (КТУ). При данном способе распределения в бухгалтерию должен быть представлен протокол Совета трудового коллектива, где указывается КТУ. За основу КТУ берется единица, он может быть уменьшен или увеличен по решению бригады в зависимости от работы отдельного рабочего. При этом рабочий не может получить заработную плату меньше, чем его заработная плата по тарифу.

В учете формируется два потока информации при начислении заплаты:

1. Расчетно-платежная ведомость для начисления зарплаты работникам, где указывается по фамилии все работники предприятия, в этой ведомости указаны суммы зарплаты по всем направлениям. И удержания из заплаты.
2. Представляет зарплату как составную часть себестоимости СМР. В связи с этим по каждому строящемуся объекту, в соответствии с первичным документами сгруппированная заплата отражается по статье зарплата производственных рабочих.

Произведем распределение заработной платы между каменщиками ООО «Исток». Согласно наряду бригада каменщиков выполнила 80 кв.метров каменной кладки на сумму 118600 руб. Протоком собрания бригады утверждены КТУ. Расчет представлен в таблице 2.2.1 «Распределение заработной платы между каменщиками бригады каменщиков.

Таблица 2.3.1. Распределение заработной платы между каменщиками бригады каменщиков (ноябрь 2005).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ФИО | Раз-ряд | Отраб-таносогласно табелячасов | Часо-ваятарифстав-ка | З/плпотарифу | КТУ | Базараспр-ния сучетомКТУ | Сдельныйприра-боток | Сдельнаяз/пл |
| Щеглов | 4 | 176 | 105 | 18480 | 1 | 18480 | 20471 | 38951 |
| Важенин | 3 | 176 | 95 | 16720 | 1,1 | 18392 | 20373 | 37093 |
| Пикмулов | 4 | 174 | 105 | 18270 | 1,2 | 21924 | 24286 | 42556 |
| Итого |  |  |  | 53470 |  | 58796 | 65130 | 118600 |

Коэффициент распределения сдельного приработка определяется путем деления общего сдельного приработка на базу распределения с учетом КТУ, определенную в целом по бригаде.

Сдельный приработок определяется как разница между заработной платой, согласно наряда, и заработной платой, определенной согласно тарифа и отработанного времени.

Сдельный приработок = 118600-53470=65130 руб.

Коэф-т распределения сдельного приработка= 65130: 58796=1,10773

Дт 20 Кт70 -118600 - Начислена зарплата каменщикам.

В соответствии с пп.1 п.1 ст. 264 НК РФ в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются отчисления (страховые взносы в пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования. Эти платежи объединены под общим названием единого социального налога. Ставка ЕСН с 2005 года составляет 26%, в том числе в Федеральный бюджет 20%, в Фонд социального страхования – 3,2%, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 0,8%, территориальный фонд обязательного медицинского страхования – 2%. С 2006 года согласно ФЗ «О внесения изменения в статью 241 части второй налогового кодекса РФ» от 06.12.2005 г . № 158-ФЗ была изменена ставка ЕСН перераспределение 0,3 процента ставки ЕСН из бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования Российской Федерации [50].

Д-т 20 К-т 69 – 30836 (118600\*26%) – Начислен ЕСН с заработной платы каменщиков.

Согласно п.1 ст. 5 Федерального закона «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ (с изм. и доп.) обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежат физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора (контракта), заключенного со страхователем, т.е. работодателем. Страховые взносы уплачиваются исходя из установленных страховых тарифов. Страховые тарифы в свою очередь устанавливаются исходя из класса профессионального риска, устанавливаемого для отдельных видов экономической деятельности.

Правила отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, утверждаются в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации, а именно Постановление Правительства РФ «Об утверждении правил отнесения отраслей (подотраслей) экономики к классу профессионального риска» от 31.08.1999 г. № 975 (с изм. и доп.) в соответствии с которыми строительство относиться к 12 классу профессионального риска, которому определен страховой тариф 1,2 % к фонду оплаты труда. Однако в соответствии с ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год» от 22.12.05 № 179-ФЗ утверждены новые страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. В 2006 году они установлены для 32 классов профессионального риска, а не для 22 (как раньше). Однако не ясно, к какому классу в этом году относить тот или иной вид деятельности страхователей. Поэтому пока страховые взносы нужно платить по прошлогоднему тарифу [42].

Если организацией применяется позаказный метод учета затрат на производство СМР, то в аналитических регистрах бухгалтерского учета (разработочная таблица №2 «Распределение заработной платы в строительных организациях» в приложении к письму Минфина СССР от 08.03.60) необходимо будет распределить начисленную заработную плату основных рабочих по объектам строительства.

Таким образом, при учете труда и его оплаты в строительстве следует руководствоваться нормативными актами, действующих и в других отраслях.

2.4 Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и

механизмов

При производстве строительно-монтажных работ необходимо применение строительных машин и механизмов: землеройной техники, башенных и автомобильных кранов и другого специализированного строительного оборудования.

При производстве работ в строительстве используются специальные строительные машины и механизмы (далее – СМиМ), которые или числятся на балансе строительно-монтажной организации, или привлекаются для работы по договорам со специализированными организациями - трестами (управлениями) механизации.

СМиМ включают в себя следующие группы:

- Землеройные и планировочные строительные машины (экскаваторы, бульдозеры)

- Подъемно-транспортная техника (башенные краны)

- Прочие механизмы

- Транспортная техника (технологический транспорт (трейлеры); грузовой транспорт; пассажирский транспорт).

Если строительная техника принадлежит организации, т.е. учитывается в составе ее основный средств, то затраты по содержанию учитываются непосредственно в составе затрат на производство строительно-монтажных работ по статье «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования строительных машин и механизмов».

Если работы по производству строительно-монтажных работ выполняются совместно с управлением механизации, т.е. общестроительная организация привлекает строительную технику для производства работ принадлежащую управлению механизации. Такой способ производства работ принято называть совместным (условным) субподрядом. В этом случае все затраты по эксплуатации СМиМ учитываются в управлении механизации. Ежемесячно в соответствии с условием договора управление механизации предъявляет счета общестроительной организации на оплату отработанных машино-смен на данном объекте конкретной строительной машины (по договорной стоимости).

Суммы, предъявленные к оплате по счетам в общестроительной организации относятся на статью «Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов».

Если управление механизации предоставляет свою технику общестроительной организации в аренду, то в этом случае общестроительная организация осуществляет учет затрат по эксплуатации СМиМ как по собственной технике. Только вместо амортизации будут учитываться затраты по аренде этой техники.

В бухгалтерском учете затраты на содержание строительных машин и механизмов собираются на дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы».

К данным расходам относятся:

* Заработная плата сотрудников организации, занятых управлением строительными машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих, занятых управлением машинами и механизмами), и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад):

Д-т 25 К-т 70 – начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием строительных машин и механизмов;

* Начисление единого социального налога и страхового сбора от несчастных случаев и профессиональных заболеваний на указанную выше заработную плату, что отражается проводкой: Д-т 25 К-т 69;
* Затраты материальных ресурсов, включая топливо и энергию на эксплуатационные цели, отражаемые проводкой:

Д-т 25 К-т 10, 60 – на стоимость материальных ресурсов, электроэнергии, топливо;

Расход горюче-смазочных материалов должен осуществляться по нормам, разработанным и утвержденным организацией на основании паспортных данных, или по централизованно утвержденным отраслевым нормам.

* Амортизационные отчисления по строительным машинам и механизмам, а также производственным приспособлениям и оборудованию, учитываемых в составе основных средств:

Д-т 25 К-т 02 – начислены амортизационные отчисления;

* Арендная плата (включая лизинговые платежи) за пользование арендованными строительными машинами и механизмами в размерах, установленных договором: Д-т 25 К-т 60;
* Затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов: Д-т 25 К-т 76, 60;
* на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов, производственных механизмов: Д-т 25 К-т 76, 60, 23 (при наличии собственного ремонтно-механического цеха);
* затраты на перебазирование строительных машин и механизмов,
* затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая заработную плату рабочих, занятых на погрузке и разгрузке, а также затраты на вывоз и ввоз грунта. Отражаются следующей бухгалтерской записью: Д-т 25 К-т 23 ,60;
* затраты на проведение всех видов ремонтов СМиМ в том случае, если учетной политикой организации предусмотрено создание резерва: Д-т 25 К-т 96;

Действующим законодательством для покрытия затрат, связанных с ремонтом машин и механизмов, относящимся к основным средствам подрядной строительной организации, предусмотрена возможность создания следующих видов резервов:

- ремонтный фонд – для покрытия затрат на проведение всех видов ремонтов. Размер фонда определяется исходя из балансовой стоимости СМиМ производственного назначения и нормативов отчислений, утверждаемых в установленном порядке строительной организации;

- резерв на капитальный ремонт машин и механизмов, в том числе и арендованных, если по условиям договора он производится за счет средств подрядной организации, и (или) на текущий и средний ремонты машин и механизмов.

Резерв на капитальный ремонт образуется ежемесячно в течение года исходя из размера предполагаемых расходов. Резерв на текущий и средний ремонты образуется в том случае, если их проведение предусмотрено в течение или в конце отчетного года и затраты на них составляют значительные суммы. В том случае, если строительная организация имеет структурное подразделение, которое осуществляет ремонтные работы, формирование резерва ежемесячно отражается проводкой Д-т 23 Кт- 96.

К вспомогательным производствам относятся организационно обособленные подразделения хозяйствующего субъекта, выделяемые при планировании и учете в состав неосновного производства.

Наличие различных видов вспомогательных производств является особенностью деятельности организаций строительного комплекса. Многие строительные организации, помимо осуществления основной деятельности, имеют в своем составе вспомогательные производства, такие как: цеха по изготовлению кирпичей, блоков и железобетонных изделий, специализированные транспортно—механизированные подразделения, ремонтные мастерские и др. [2]. Указанные расходы, как правило, учитываются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства». При отпуске продукции (работ, услуг) основному производству списываются на счет 20 с кредита счета 23.

* прочие затраты на содержание строительных машин и механизмов.

Организация должна вести учет использования строительных машин и механизмов на объектах строительства, применяя унифицированные формы первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78:

- рапорт о работе башенного крана (форма ЭСМ - 1). Используется для учета работы мостовых, шлюзовых, самоходных, портально-стреловых, стационарных, козловых и башенных кранов при почасовой оплате и является основанием для получения исходных данных при начислении заработной платы машинистам. Рапорт выписывается на декаду в одном экземпляре прорабом или уполномоченным лицом участка управления механизации и заполняется ежесуточно машинистами башенного крана.

Рапорт рассчитан для внесения данных о работе четырех машинистов при трехсменной работе башенного крана. Фамилия четвертого машиниста записывается при замене одного отсутствующего машиниста по причине болезни, отпуска и т.д., который будет продолжать работу на башенном кране. При последующей замене выписывается новый рапорт.

Объем выполненных работ заполняет должностное лицо, ответственное за нормирование и расчеты, на основании замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому конструктивному элементу или виду работ.

Результаты работы и простоев крана, а также претензии к работе машинистов подтверждает заказчик подписью и штампом.

- путевой лист строительной машины (форма ЭСМ - 2). Для учета работы строительной машины на автомобильном ходу при почасовой оплате, а также является основанием для получения исходных данных при начислении заработной платы обслуживающему персоналу. Путевой лист выписывается в одном экземпляре диспетчером или уполномоченным лицом и выдается на смену, на день или декаду. Выезд и возвращение строительной машины оформляет диспетчер, механик, машинист.

Результаты работы и простоев строительной машины отражаются на оборотной стороне путевого листа и ежедневно подтверждаются подписью и штампом заказчика. Оформленный путевой лист подписывается машинистом, прорабом, начальником участка управления механизации, должностным лицом, ответственным за нормирование и расчеты, и передается в бухгалтерию.

- рапорт о работе строительной машины (механизма) (форма ЭСМ-3). Для учета работы строительной машины (механизма) при почасовой оплате и является основанием для получения исходных данных при начислении заработной платы обслуживающему персоналу. Рапорт выписывается в одном экземпляре должностным лицом, ответственным за нормирование и расчеты, прорабом или уполномоченным лицом.

Выдача горюче-смазочных материалов подтверждается подписью заправщика или машиниста (если получены талоны на горючее). Передача остатков горючего оформляется подписями ответственных лиц.

Результаты работы и простоев строительной машины (механизма) отражаются на оборотной стороне рапорта и ежедневно подтверждаются подписью и штампом заказчика.

В конце декады рапорт подписывается машинистом, прорабом, начальником участка, должностным лицом, ответственным за нормирование и расчеты, и передается в бухгалтерию.

- рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма) (форма ЭСМ-4). Применяется в специализированных организациях, имеющих строительные машины (механизмы) на балансе, для оформления и учета выполнения задания на сдельные работы, измеряемые в натуральном выражении, и является основанием для получения исходных данных при начислении заработной платы обслуживающему персоналу.

Заполняется в одном экземпляре должностным лицом, ответственным за нормирование и расчеты, или уполномоченным лицом и выдается машинистам на весь период выполнения работы. Рапорт-наряд заполняется на одного заказчика.

Описание работ и условий производства, учет выполнения задания отражаются на оборотной стороне формы.

Выполнение работы строительной машиной (механизмом) подтверждается подписью и штампом заказчика.

При использовании документа в организациях, имеющих строительные машины (механизмы) на балансе, выполненные работы подтверждаются лицом, ответственным за их выполнение.

Заполненный рапорт подписывается должностным лицом, ответственным за нормирование и расчеты, прорабом, начальником участка и передается в бухгалтерию.

- карта учета работы строительной машины (механизма) (форма ЭСМ-5). Применяется при ручной обработке данных для учета отработанного времени строительной машиной (механизмом), а также для учета выполненного объема работ. Карта ведется в одном экземпляре. Заполняется на основании форм N ЭСМ-1, ЭСМ-2, ЭСМ-3, ЭСМ-4.

Целодневные простои на длительный период, связанные с планово-предупредительным ремонтом и т.д., записываются одной общей строкой.

При изготовлении бланков форм в типографии они могут быть сброшюрованы в виде журнала на соответствующей бумаге.

- журнал учета работы строительных машин (механизмов) (форма ЭСМ-6). Применяется для учета и контроля ежедневной работы больших и малых строительных машин (механизмов). Журнал ведется у заказчика строительных машин и в организациях, имеющих строительную технику на балансе. Журнал заполняется прорабом строительного участка.

- справка о выполненных работах (услугах) (форма ЭСМ-7).Применяется для производства расчетов организации с заказчиками и для подтверждения выполненных работ (услуг) строительными машинами (механизмами).

Составляется в одном экземпляре представителями заказчика и организации - исполнителя работ (услуг) на основании данных путевого листа (форма N ЭСМ-2) или рапортов (формы N N ЭСМ-1, ЭСМ-3).

Справка заверяется печатью заказчика, передается в бухгалтерию организации, которая использует ее как приложение к документу, выставляемому заказчику для оплаты.

На каждый рапорт (путевой лист) работы строительной машины (механизма) выписывается отдельная справка.

Стоимость работ (услуг) указывается в договорных ценах, по которым осуществляются расчеты заказчика с исполнителем (управлением механизации) [22].

Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов распределяются по видам или группам машин и механизмов. Ежемесячно рассчитывается фактическая себестоимость машино-часа (машино-смены) работы каждой группы машин.

Учтенные фактические затраты ежемесячно распределяются по объектам строительства (заказам) пропорционально отработанной каждой группой машин машино-часам (машино-сменам) или другим принятым методами.

Основанием для распределения затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов служат данные первичных документов, сменных рапортов или отчетов механика. Для ежемесячного списания указанных затрат необходимо определить фактическую себестоимость одной машино-смены (машино-часа). После этого фактическая себестоимость машино-смены (машино-часа) умножается на количество машино-смен (машино-часов), отработанных каждой машиной на строительном объекте.

Отнесение данных затрат на себестоимость строительно-монтажных работ в регистрах бухгалтерского учета отражается Д-т 20 К-т 25.

Если принадлежащая организации техника сдана в аренду или в течение отчетного периода выполняла заказы других организаций, то затраты на ее содержание списываются как расходы по оказанию услуг, что отражается Д-т 90 (субсчет «Себестоимость продаж») К-т 25.[11, с. 95-97]

2.5 Учет накладных расходов

В строительстве расходы по организации и управлению производством называются накладными.

В соответствии с п. 1.2 Методических указаний по определению величины накладных расходов в строительстве МДС 81-33.2004, утвержденных постановлением Госстроя России от 12.01.2004 № 6, накладные расходы как часть сметной себестоимости строительно-монтажных работ представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием необходимых условий для выполнения строительных, ремонтно-строительных и пусконаладочных работ, а также их организацией, управлением и обслуживанием.

В учете они подразделяются на накладные расходы основного производства и накладные расходы вспомогательного производства (если в организации есть вспомогательное производство). Накладные расходы основного производства включают в себестоимость строительных работ по каждому строящемуся объекту, а накладные расходы вспомогательных работ относят на себестоимость продукции (работ и услуг) подразделений организации.

Строительно-монтажные организации в пределах сумм накладных расходов, определенных в установленном порядке по объемам строительных и монтажных работ, планируемых к выполнению, составляют смету накладных расходов на отчетный год.

В состав накладных расходов включаются:

1. административно-хозяйственные расходы:

- расходы на оплату труда административно-хозяйственного персонала (руководителей, служащих, старших производителей работ, рабочих, осуществляющих хозяйственное обслуживание работников аппарата управления): Д-т 26 К-т 70;

- сумма уплаты ЕСН, исчисляемая от расходов на оплату труда административно-хозяйственного персонала: Д-т 26 К-т 69;

- почтово-телеграфные расходы, оплата услуг связи: Д-т 26 К-т 76;

- расходы на содержание и эксплуатацию зданий, сооружений, помещений, занимаемых и используемых административно-хозяйственным персоналом (отопление, освещение и пр.), а также расходы, связанные с платой за землю: Д-т 26 К-т 76, 60;

- расходы на оплату лицензионных, юридических и информационных услуг: Д-т 26 К-т 76;

- расходы на оплату консультационных и иных аналогичных услуг: Д-т 26 К-т 76;

- расходы на оплату аудиторских услуг, связанных с проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществленные в соответствии с законодательством РФ: Д-т 26 К-т 76;

- расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности, периодических изданий, необходимых для целей производства и управления им, на приобретение технической литературы, переплетные работы: Д-т 26 К-т 76;

- расходы на проведение всех видов ремонта (отчисления в ремонтный фонд или резерв на ремонт) основных фондов, используемых административно-хозяйственным персоналом: Д-т 26 К-т 96;

- расходы, связанные со служебными разъездами работников административно-хозяйственного персонала в пределах пункта нахождения организации;

- расходы на содержание и эксплуатацию служебного легкового автотранспорта, числящегося на балансе строительной организации и обслуживающего работников аппарата управления этой организации, включая оплату труда (с отчислениями на единый социальный налог) работников, обслуживающих легковой автотранспорт (Д-т 26 К-т 70 ,69) стоимость горючего, смазочных и других материалов, технического обслуживания автотранспорта (Д-т 26 К-т 10, 76);

- представительские расходы, связанные с деятельностью организации.

1. расходы на обслуживание работников строительства:

- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров. К расходам на подготовку и переподготовку кадров относятся расходы, необходимые для обеспечения деятельности организации, связанные с оплатой предоставляемых в соответствии с договором с общеобразовательным учреждением образовательных услуг, предусмотренные уставом образовательного учреждения, а также дополнительного образования кадров этой организации. Вышеуказанные расходы подлежат включению в себестоимость СМР при условии заключения договора с государственным и негосударственным профессиональными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию: Д-т 26 К-т 76;

- расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий, включая расходы на содержание санитарно-бытовых помещений (на оплату труда с отчислениями на ЕСН уборщиц, дежурных слесарей, электриков и других категорий обслуживающего персонала, расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством РФ, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными и тяжелыми условиями труда);

- расходы на охрану труда и технику безопасности (затраты на взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случае на производстве и профессиональных заболеваний Д-т 26 К-т 69; затраты на проведение медицинских осмотров, на проведение аттестации рабочих мест и др.)

1. расходы на организацию работ на строительных площадках:

- износ и расходы по ремонту инструментов и производственного инвентаря, используемых в производстве строительных работ: Д-т 26 К-т 02, 60, 23;

- износ и расходы, связанные с ремонтом, содержанием и разборкой временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств, к которым относятся: приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров; складские помещения и навесы при объекте строительства; сооружения, приспособления и устройства по технике безопасности; леса и подмости, не предусмотренные в сметных нормах на строительные работы или в нормативах на монтаж оборудования, предохранительные козырьки и т.п.

- содержание пожарной и сторожевой охраны;

- расходы по проектированию производства работ (расходы на оплату труда проектно-сметных групп и групп проектирования производства работ, оплата услуг проектных организаций по составлению проектов производства работ и оказанию технической помощи;

- расходы по подготовке объектов строительства к сдаче;

- расходы по благоустройству и содержанию строительных площадок (на оплату труда и другие расходы по уборке и очистке территории строительства и прилегающей к ней уличной полосы; на электроэнергию и другие расходы, связанные с освещением территории).

1. прочие накладные расходы:

- амортизация по нематериальным активам: Д-т 26 К-т 05;

- расходы, связанные с рекламой Д-т 26 К-т 76;

1. затраты, не учитываемые в нормах накладных расходах, но относимые на накладные расходы:

- платежи по обязательному страхованию имущества строительной организации, отдельных категорий работников и др. Д-т 26 К-т 68;

- расходы на создание страховых фондов в пределах норм, установленных законодательством РФ для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций;

- налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

- расходы на сертификацию продукции и услуг;

- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполнение сторонними организациями работы;

- затраты на платежи по добровольному страхованию средств транспорта, строительных грузов и прочее, а также по добровольному страхованию работников по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного и личного медицинского страхования.

Строительная организация в учетной политике может выбрать один из двух вариантов списания накладных расходов отчетного периода:

1. отнесение накладных расходов по окончании отчетного периода непосредственно на уменьшение финансового результата, что отражается записью:

Д-т 90-«Себестоимость продаж» К-т 26;

1. отнесение накладных расходов на себестоимость строительно-монтажных работ и вспомогательного производства:

Д-т 20 К-т 26 – накладные расходы отнесены на увеличение себестоимости СМР;

Д-т 23 К-т 26 – накладные расходы отнесены на увеличение затрат вспомогательного производства.

При этом распределение накладных расходов между основным и вспомогательным производствами осуществляется по прямому признаку, т.е. на затраты вспомогательного производства относятся непосредственно те расходы, которые связаны с его управлением и обслуживанием.

Распределение накладных расходов на себестоимость выполненных работ по заказам (объектам строительства) организация имеет право производить тем способом, который она выберет самостоятельно, закрепив его в учетной политике.

Накладные расходы можно распределять пропорционально выручке от реализации СМР. Но в этом случае в невыгодном положении оказываются те участки, которые выполнили (и сдали) наибольший объем работ, т.к. на них приходится и большее количество накладных расходов. По тем же объектам, где реализации не было, накладные расходы в этом случае в стоимость работ вообще не включаются.

Другой способ, это пропорционально прямым расходам, т.е. стоимости материалов, заработной платы основных рабочих и затратам на содержание строительных машин и механизмов.

Таким образом, в состав накладных расходов включаются: административно-хозяйственные расходы; расходы на обслуживание работников строительства; расходы на организацию работ на строительных площадках; прочие накладные расходы; затраты, не учитываемые в нормах накладных расходах, но относимые на накладные расходы;

В регистрах бухгалтерского учета накладные расходы учитываются на дебете счета 26 в корреспонденции кредитом счетов 02,23,60,69,70,71,76,96,97 и др.

ГЛАВА 3. АУДИТ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

3.1 Цели и задачи аудита затрат в строительстве. Источники информации

Строительные организации в качестве хозяйствующих субъектов экономики характеризуются рядом отраслевых особенностей в технологии производства, организационно-правовых основах деятельности, порядка ценообразования и учета себестоимости, системе бухгалтерского учета и налогообложения и, как следствие, в аудите.

Согласно п. 1 ст. 1 ФЗ «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц).

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Под достоверностью понимается такая степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Для осуществления строительства требуются большие финансовые ресурсы, поэтому многие строительные организации подпадают под экономический критерий деятельности, при котором отчетность подлежит обязательному аудиту. Согласно ст. 7 ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит осуществляется в случаях, если объем выручки организации от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда (МРОТ) (с 1 мая 2006 года МРОТ составляет 1100 руб.) или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз МРОТ. Для подобного аудита также нужна специфическая методика проверки. Данная проверка может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности организации, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества [36].

Целью аудита расходов подрядных организаций на производство строительно-монтажных работ (далее - СМР) является установление правильности отнесения затрат и формирования себестоимости строительной продукции в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Основными задачами аудита затрат на производство СМР являются:

- проверка обоснованности осуществления расходов на строительство;

- правильности группировка затрат по статьям калькуляции и распределения их по объектам учета;

- оценить обоснованность применяемого метода учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- подтверждение соответствия представленной отчетности нормативным документам и принятым положениям учетной политики и др.

Как указано ранее себестоимость строительной продукции состоит прямых и косвенных затрат. К прямым затратам относятся материальные затрат и затраты на оплату труда производственных рабочих, к косвенным – расходы на содержание строительных машин и механизмов, накладные расходы.

Аудит затрат в строительных организациях представляет собой трудоемкий процесс, в ходе которого можно выделить следующие разделы аудиторской проверки:

- аудит использования материальных ресурсов в строительстве;

- аудит расходов на оплату труда;

- аудит операций по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;

- аудит накладных расходов;

Для качественного проведения аудита затрат в строительной организации аудитор должен уделить особое внимание источникам информации, на основании которых в последующем он выразит мнение о достоверности такого рода операций в организации. Информационная база, используемая аудитором при проверке расходов на производство СМР, включает в себя первичные документы, оформляющие операции, связанные с учетом затрат в строительстве. Необходимо, чтобы они удовлетворяли общим требованиям, которые предъявляют к документам согласно Закона о бухгалтерском учете. Документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;

- дату составления документа;

- наименование организации, от имени которой составлен документ;

- содержание хозяйственной операции;

- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

- личные подписи указанных лиц.

Источниками информации для проведения аудита материальных затрат являются договора строительного подряда, заключенные с заказчиками и субподрядчиками; производственные нормы расхода основных строительных материалов, разрабатываемые непосредственно строительной организацией и утверждаемые ежегодно ее руководителем; журнал учета выполненных работ по форме № КС-6 по каждому объекту строительства; материальные отчеты (форма № М-19) по материально ответственному лицу – производителю работ, начальнику строительного участка; форма № М-29 – ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам; приказ об учетной политики строительной организации, в котором содержится информация о порядке учета МПЗ, способа определения стоимости материальных ресурсов при отпуске их в производство и т.д., регистры бухгалтерского учета по счету и другие документы необходимые для аудита.

Для проведения аудита расходов на оплату труда необходимы следующие документы: положения об оплате труда и премировании, разработанные и утвержденные организацией; наряды на выполнение работ (при сдельной оплате труда); штатное расписание управленческого и линейного персонала организации; табеля учета использования рабочего времени; налоговые карточки; расчетно-платежные или расчетные ведомости; приказы организации о приеме и увольнении работников, на выплату премий; регистры бухгалтерского и налогового учета по счету 70 « Расчеты с персоналом по оплате труда» и другие документы необходимые для проведения аудита.

Аудит операций по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов основывается на договорах на оказание транспортных услуг или выполнение субподрядных строительно-монтажных работ; сменных рапортах о работе машин и механизмов; путевые листы; корешках путевых листов (при оказании услуг сторонней организацией); авансовых отчетах (если ГСМ приобретались за наличный расчет); заправочные ведомости; акты на установку и списание запчастей; расчеты начисления амортизации, регистры бухгалтерского учета по счету 25 «Общепроизводственные расходы» и других документах, необходимых для его проведения.

В ходе проведения аудита накладных расходов источниками информации служат положения об оплате труда и премировании, разработанные и утвержденные организацией; наряды на выполнение работ (при сдельной оплате труда); штатное расписание управленческого и линейного персонала организации; табеля учета использования рабочего времени; налоговые карточки; расчетно-платежные или расчетные ведомости; приказы организации о приеме и увольнении работников, на выплату премий; регистры бухгалтерского учета по счету 26 «Общехозяйственные расходы» и другие документы необходимые для проведения аудита накладных расходов [6].

Данные источники информации должны быть кропотливо изучены аудитором, только на этом основании можно быть уверенным в достоверности о выражаемом им мнении.

3.2 Планирование аудита затрат в строительстве

Международный и отечественный опыт доказывают, что аудиторская проверка не может быть проведена качественно, если она не спланирована должным образом. Планирование аудита заключается в определении его стратегии и тактики, выбор процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели – выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Общие принципы планирования в российском аудите регламентируются правилом (стандартом) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита», в котором указано, что аудиторы обязаны планировать свою работу так, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно.

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит затрат до написания письма-обязательства и до заключения договора со строительной организацией о проведении аудита

Планирование аудита включает в себя следующие основные этапы:

* Предварительное планирование аудита;
* Подготовка и составление общего плана аудита;
* Подготовка и составление программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию:

* 1. О внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;
	2. О внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Аудитору также следует ознакомиться с организационно-управленческой структурой экономического субъекта; видами производственной деятельности; технологическими особенностями производства СМР; уровнем рентабельности; порядком распределения чистой прибыли; существованием дочерних и зависимых организаций; организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля.

Источниками получения информации об организации для аудитора должны являться: устав, документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее, бухгалтерская отчетность, контракты, договоры, соглашения организации, внутренние отчеты аудиторов, консультантов, материалов проверок налоговых органов и др.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита. В случае, если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план должен служить руководством в осуществлении программы аудита.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита дается предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля на предприятии, устанавливается приемлемый уровень существенности и аудиторского риска, позволяющий считать бухгалтерскую отчетность достоверной, выявляются значимые для аудита области, намечается объем и последовательность выполнения аудиторских процедур, выбираются методики контроля.

Общий план включает следующие показатели: наименование аудируемого лица, период аудита, состав аудиторской группы, руководитель аудиторской группы, количество человеко-часов, необходимых для проведения проверки, планируемый уровень существенности, планируемый аудиторский риск, а также таблица с графами: планируемые виды работ, период проведения, исполнитель, примечания.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за разработку общего плана и программы аудита.

На базе общего плана аудита разрабатывают программу аудита, являющуюся набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. Программа аудита определяет временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Она является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур.

Общий план и программа аудита должны, по мере необходимости, уточняться и пересматриваться в ходе аудита затрат на производство СМР, причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы [7, с.114].

Общий план аудита затрат представлен в приложении 2. Примерный перечень аудиторских процедур по аудиту расходов в строительстве приведен в приложении 3.

В процессе планирования аудиторы обязаны оценить уровень существенности.

Под уровнем существенности понимают максимально допустимый размер ошибки (искажения) в отчетности проверяемого субъекта, который не введет пользователя отчетности в заблуждение относительно интересующей его информации.

Различают три основных уровня существенности (материальности).

К первому уровню относятся ошибки и пропуски, суммы которых так малы и по своему содержанию так незначительны, что никак не могут повлиять на решение пользователя данной отчетности. Такие ошибки и пропуски считаются нематериальными (непринципиальными, несущественными).

Ко второму уровню относятся материальные ошибки и пропуски, влияющие на принятие пользователем тех или иных решений. Но, несмотря на это, внешняя отчетность в целом объективно отражает реальную действительность и является полезной.

К третьему уровню материальности относятся такие ошибки и пропуски в учете и внешней отчетности, которые ставят под вопрос достоверность и объективность всей отчетной информации в целом. Полагаясь на такую искаженную информацию, пользователи могут принять в корне неправильное решение.

Оценивая, действительно ли ошибка относиться к третьему уровню материальности, аудитор, прежде всего, анализирует степень ее влияния на другие элементы отчетности.

Установив третью степень материальности ошибок и пропусков, аудитор высказывает в своем заключении неблагоприятное (отрицательное) мнение о состоянии учета и отчетности строительной фирмы с подробным описанием обнаруженных фактов.

При расчете уровня существенности аудитору следует выбрать показатели бухгалтерской отчетности («базовые показатели») и установить уровень существенности для каждого из них.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки. Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право скорректировать значение уровня существенности.

Расчет уровня существенности на условном примере приведен в приложении 4.

Аудиторы в процессе проведения аудита затрат обязаны оценить аудиторский риск и его взаимосвязь с уровнем существенности.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» №8 аудиторский риск – риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержаться существенные искажения. Обычно его оценивают как высокий, средний и низкий или в процентах. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Неотъемлемый риск (НР) означает подверженность остатков на счетах бухгалтерского учета искажениям, которые могут быть существенными при допущении отсутствия средств внутреннего контроля.

Риск средств контроля (РСК) означает риск того, что искажения на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск необнаружения (РН) – риск того, что аудиторские процедуры не позволят обнаружить искажения на счетах бухгалтерского учета.

Между риском необнаружения и информационной базой аудита существует обратная зависимость: уменьшение РН приводит к необходимости увеличения объемов данных для тестирования.

Существует обратная зависимость между РН, с одной стороны, и совокупным уровнем НР и РСК, с другой стороны. Если НР и РСК высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, НР и РСК находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий РН и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В соответствии с п. 9 Федерального стандарта аудиторской деятельности «Существенность в аудите» №4, между уровнем существенности и аудиторским риском существует обратная зависимость, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск и наоборот [8, с.125].

Планируемый аудиторский риск должен быть отражен в общем плане аудита и программе аудиторской проверке.

К числу основных задач, которые необходимо проверить – состояние учета и внутреннего контроля расходов на производство строительно-монтажных работ.

Единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля установлены федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Под «системой бухгалтерского учета» понимают упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду.

 Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

а) стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;

б) организационная структура аудируемого лица;

в) распределение ответственности и полномочий;

г) осуществляемая кадровая политика;

д) порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;

е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

ж) обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;

з) наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

а) подотчетность одних работников другим;

б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

в) сравнение результатов подсчета денежных средств с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;

д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

е) осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

ж) ограничение доступа к активам и записям;

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают:

* Повествовательное (текстовое) описание
* Вопросник
* Контрольные перечни и блок-схемы

Для оценки состояния системы внутреннего контроля аудитор осуществляет проверку наличия на предприятии подразделения внутреннего контроля, а также данные о контроле за:

- списанием и правильностью применения строительных материалов;

- начисленной заработной платой;

- использованием строительных машин и механизмов, автотранспорта;

- списанием расходов на осуществление монтажа оборудования и включением его в объем капитальных вложений.

Кроме того, необходимо убедиться в том, что на предприятии соблюдаются сметы накладных расходов и осуществляется технический контроль (надзор) за производством СМР.

Наличие подразделения внутреннего контроля на аудируемом предприятии и регулярное проведение проверок по всем указанным направлениям значительно уменьшают вероятность мошенничества, приписок в нарядах, завышение списания материальных ресурсов, неправильного расчета трудозатрат, невыполнения отдельных скрытых работ, утвержденных проектно0сметной документацией, выявляют реальные потребности строительной организации в использовании машин и механизмов и снижают аудиторский риск при проведении проверки [31].

На основе полученной информации аудиторы заполняют тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета по данному разделу проверки Приложение 5 и формулируют мнение в отношении первоначальной оценки эффективности указанных систем.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор должен оценить данные системы как эффективные, малоэффективные или неэффективные и использовать эту оценку при планировании аудита [4, с.193].

Также аудитор в разумные сроки должен уведомить (в письменной форме) руководство аудируемого лица соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отменить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверке, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Аудиторская организация или индивидуальный аудитор, проводящий проверку формирования затрат в строительной организации должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов на которых основывается, в последующем, мнение аудитора. Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской отчетности, а также письменные разъяснения сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников.

При проверке учета расходов аудитор использует все методы аудиторских доказательств, чтобы составить свое мнение о постановке бухгалтерского учета на данном предприятии, достоверности и объективности учетных данных, эффективности системы внутреннего аудита. Основными методами сбора аудиторских доказательств являются:

- участие в инвентаризации;

- наблюдение за выполнением хозяйственных или бухгалтерских операций;

- устный опрос;

- получение письменных подтверждений;

- проверка документов;

- проверка арифметических расчетов.

Таким образом, планирование, будучи начальным этапом проведения аудита, состоящем в разработке аудиторской организацией общего плана аудита затрат в строительно-монтажных организациях с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита является важным моментом при осуществлении контроля учетом их на счетах предприятия. Также как и оценка систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета имеет свое значение. Следовательно, и оценка аудиторского риска при проведении аудита указанных затрат должна быть определена, для того, чтобы можно было утверждать, что процесс проверки был проведен качественно и выраженное мнение аудитора о достоверности высказываемого им мнения по учету затрат на предприятии не подлежит сомнению.

3.3 Методика проведения аудита затрат в строительстве

Приступая к аудиторской проверке учета затрат строительно-монтажной организации, следует осуществить аудит учредительных документов организации, проверить наличие всех необходимых для функционирования предприятия документов. При этом следует проверить:

- на основании, какого документа организация осуществляет свою деятельность;

- наличие и формы учредительных документов;

- внесена ли организация в единый государственный реестр юридических лиц;

- проверить постановку организации на налоговый учет;

- прописано ли в основных видах деятельности строительно-монтажные работы.

На начальном этапе осуществления аудиторской проверки контролю и изучению подлежит учетная политика предприятия, в которой отражен порядок документирования хозяйственных операций и порядок хранения документации. Все хозяйственные операции, проводимые предприятием, оформляются оправдательными документами, служащими первичными учетными документами для ведения бухгалтерского учета. Первичные учетные документы принимаются к бухгалтерскому учету для оформления (документирования) каждой хозяйственной операции, если они составлены по типовым формам. Ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет генеральный директор организации, ответственность за обеспечение сохранности таких документов в период работы и передачу их в архив несет главный бухгалтер предприятия. На основании данного положения аудиторами проверяется наличие и оформление первичных документов, касающиеся учета затрат на выполнение СМР.

При проведении аудита затрат на производство строительно-монтажных работ используют следующие методы и приемы получения аудиторских доказательств:

- Инспектирование (проверка записей, документов). Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операций вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения операции;

- Пересчет. Заключается в проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых подсчетов. Как правило, пересчет осуществляется выборочно. При проведении аудиторской выборки аудитор обязан следовать установленным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» требованиям.

- Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций [5, с. 205].

1. Как было отмечено выше в структуре себестоимости работ строительно-монтажных организаций значительный удельный вес составляют материальные затраты.

В этой связи при аудите строительно-монтажных организаций особое внимание должно быть уделено вопросам использования материальных ресурсов. Аудит использования материальных ресурсов рекомендуется начинать с установления мест хранения материально-производственных запасов и определения круга материально ответственных лиц.

Подрядные строительно-монтажные организации учитывают основные строительные материалы, конструкции и детали согласно Плану счетов бухгалтерского учета на счете 10 "Материалы", субсчет 1 "Сырье и материалы". Необходимо обратить внимание на то, что субсчет 8 "Строительные материалы" счета 10 используют предприятия-застройщики. При аудите проверяется полнота и своевременность оприходования строительных материалов и других материальных ценностей, а также правильность отнесения их на соответствующие счета бухгалтерского учета. Учетной политикой должен быть предусмотрен способ учета материальных затрат с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без их использования. В процессе аудита следует проверить, соответствует ли состав фактических расходов по заготовлению и доставке материалов нормативному перечню, установленного ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Кроме того, следует также проверить, не относились ли расходы по заготовлению и приобретению материальных ценностей непосредственно по дебету счетов учета издержек производства (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы, 26 «Общехозяйственные расходы»), минуя счета учета МПЗ.

Также при аудите материальных расходов проверяется правильность определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, в зависимости от принятого организацией метода оценки.

В частности, при учете материалов по учетным ценам проверяется правильность составления расчета отклонений в стоимости материалов, списываемых на производство СМР.

Необходимо проверить наличие документов и правильность их заполнения, являющихся основанием для списания строительных материалов на производство, а именно наличие производственных норм расхода основных строительных материалов, разрабатываемые непосредственно строительной организацией и утверждаемые ежегодно ее руководителем; локальных и объектных смет на строящиеся объекты, в которых предусмотрен сметный расход материалов по конструктивным элементам и видам работ; журнала учета выполненных работ по форме № КС-6а по каждому объекту строительства; материальных отчетов (форма № М-19) по материально ответственному лицу, формы № М-29 – ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам.

Следует проверить, не допускается ли расхождения между данными материального отчета и документами на списание материалов (формой № М-29 и актами на разовое списание материалов).

В случае экономии строительных материалов списание их на производство осуществляется по фактическому расходу. Перерасход материалов, подтвержденный соответствующими расчетами (при изменении технологии производства, замене материалов и т.д.), принимаются к списанию по разрешению руководителя строительной организации.

Необоснованный перерасход материалов на себестоимость СМР не относится, а подлежит возмещению за счет виновных лиц.

При аудите следует проверить, проводилась ли организацией годовая инвентаризация МПЗ, правильность оформления сличительных ведомостей в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, а также своевременность отражения ее результатов в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, и в годовом бухгалтерском отчете [38].

2. Расходы на оплату труда рабочих включают повременную оплату по тарифным ставкам и окладам, премиальные доплаты, оплату по сдельным расценкам в зависимости от количества выполненных работ, различные доплаты и надбавки (например, за работу в особых условиях отдаленности, с особыми климатическими условиями, во вредных или опасных условиях; при совмещении профессий и выполнении обязанностей отсутствующих работников, за сверхурочное время, за вахтовый метод работы, за работу в праздничные дни и в ночное время и др.).

При аудите проверяется полнота оформления табелей использования рабочего времени (формы № Т-12 и Т-13, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 №1). Табели составляются по строительным участкам или отдельным объектам.

При сдельной оплате труда подрядная организация оформляет первичные документы, подтверждающие выполненные объемы работ отдельным рабочим или бригадой. При аудите проверяется соответствие оплаченных рабочим объемам работ их количеству, включенному в акты о приемке работ форма № КС-2. При наличии премиальных доплат рабочим аудиторы устанавливают, имеется ли в организации положение о премировании, которое должно содержать показатели и условия выплат премий.

При аудите также проверяется порядок выплаты организацией различных доплат и надбавок к заработной плате, соответствие этого порядка положениям Трудового кодекса РФ (далее - ТК РФ). Размеры надбавки не должны быть ниже установленных законодательством и иными нормативными правовыми актами.

В частности, подрядные организации, применяющие вахтовый метод строительства объектов, выплачивают работникам за каждый календарный день пребывания в местах производства работ в период вахты, а также за фактические дни нахождения в пути от места расположения организации (пункта сбора) до места выполнения работы и обратно вахтовую надбавку взамен суточных в размере и порядке, устанавливаемых самим работодателем. Такая норма применяется с 1 января 2005 г. согласно ст.302 ТК РФ (в ред. Федерального закона от 22.08.2004 N 122-ФЗ).

Работникам организаций, финансируемых из федерального бюджета, надбавка за вахтовый метод работы с 1 января 2005 г. выплачивается на основании Постановления Правительства РФ от 03.02.2005 N 51 "О размерах и порядке выплаты надбавки за вахтовый метод работы работникам организаций, финансируемых из федерального бюджета". Надбавки указанным работникам выплачиваются в процентах от тарифной ставки (оклада):

- 75% - в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

- 50% - в районах Сибири и Дальнего Востока;

- 30% - в остальных районах.

При аудите устанавливается наличие в организации локальных нормативных актов, содержащих нормы трудового права, в том числе определения размера и порядка выплаты надбавки за вахтовый метод работы, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год и др.

При аудите устанавливается соответствие отраженных в бухгалтерском учете расходов на оплату труда положениям гл.25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ. Согласно ст.255 НК РФ в расходы организации на оплату труда в целях налогообложения включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии или единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Как было отмечено выше строительная организация может использовать в своей работе как собственные строительные машины и механизмы, так и не находящиеся в ее собственности.

При аудите расходов по содержанию собственных строительных машин и механизмов в первую очередь проверяется правильность начисления амортизационных отчислений. При линейном способе начисление амортизации производится исходя из сроков полезного использования, установленных Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1). Указанная Классификация используется для целей налогообложения и бухгалтерского учета.

Следует также проверить правильность списания горюче-смазочных материалов (ГСМ) на работу механизмов. Расход ГСМ должен осуществляться по нормам, разработанным и утвержденным организацией на основании паспортных данных, или по централизованно утвержденным отраслевым нормам.

Учет работы строительных машин (механизмов) должен осуществляться в журнале типовой межотраслевой формы N ЭСМ-6, включенной в Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте

По данным журнала устанавливается, на каких строительных объектах работали машины и механизмы, количество времени их работы (машино-часов, машино-дней), правильность начисления заработной платы рабочим; по актам о приемке выполненных работ (форма N КС-2) - виды работ и правомерность их выполнения с применением машин и механизмов.

При отсутствии на балансе собственных машин и механизмов строительно-монтажная организация может привлекать для работы специализированные организации по договорам на оказание услуг. В этих случаях работа привлеченных машин и механизмов должна оформляться специализированной организацией сменными рапортами и путевыми листами по типовым межотраслевым формам.

Выполнение работы строительной машиной (механизмом) подтверждается на сменном рапорте или путевом листе подписью и штампом строительно-монтажной организации.

Расчеты за выполненные специализированными организациями работы и оказанные услуги осуществляются по справке типовой межотраслевой формы N ЭСМ-7, которая выписывается отдельно на каждый рапорт (путевой лист).

При аудите проверяется оформление указанных выше справок, наличие всех необходимых подписей и печатей. Выполненные работы и оказанные услуги, включенные в справки, должны относиться к конкретным объектам строительно-монтажной организации.

Строительно-монтажные организации используют в технологическом процессе строительства автомобильный транспорт по договорам с привлеченными автотранспортными организациями.

При проверке таких договоров следует установить, имеются ли в них подтверждения о достижении сторонами соглашений по следующим существенным пунктам:

- условиям перевозки грузов;

- ответственности сторон по перевозкам (п.2 ст.784 ГК РФ);

- указанию пункта назначения.

Если в договорах не расшифрованы условия грузоперевозок, объемы и километраж перевозок, вид автотранспорта, то в соответствии с п.1 ст.432 ГК РФ такие договоры не могут считаться действительными.

К договорам на автотранспортные услуги должны быть приложены документы, подтверждающие наличие у специализированной организации государственной лицензии на право осуществления транспортной деятельности.

Работа привлеченного автотранспорта оформляется путевыми листами грузовых автомобилей по типовым межотраслевым формам (утв. Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 N 78):

- форма N 4-С - при оплате работы автотранспорта по сдельным расценкам;

- форма N 4-П - при оплате по повременному тарифу.

Формы путевых листов содержат отрывные талоны, которые заполняются строительно-монтажной организацией как заказчиком транспорта и служат основанием для предъявления организацией - владельцем автотранспорта счета заказчику. Соответствующие отрывные талоны прилагаются к счету.

При аудите проверяется:

- наличие отрывных талонов и правильность их оформления;

- указание строительного объекта, на котором работал автотранспорт;

- наличие подписей и печатей ответственных работников строительно-монтажной организации.

На практике имеют место случаи, когда стоимость автотранспортных услуг оформляется актами произвольной формы без указания объемов перевезенных грузов, пунктов отправления и назначения, вида автотранспорта, затраченного на перевозку времени.

При ненадлежащем оформлении первичных документов, подтверждающих производственный характер полученных автотранспортных услуг, отнесение их на себестоимость для целей налогообложения неправомерно.

Накладные расходы как часть сметной себестоимости строительно-монтажных работ представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием необходимых условий для выполнения строительных, ремонтно-строительных и пусконаладочных работ, а также их организацией, управлением и обслуживанием.

Смета должна составляться по всем статьям накладных расходов, включенным в перечень статей затрат, в целях сопоставления сметной величины с фактическими расходами. По каждой статье затрат организация разрабатывает отдельные сметы (калькуляции), на основе которых определяются общая сумма и структура накладных расходов. Сопоставление сметных и фактических затрат позволяет соразмерить общественно необходимые и индивидуальные размеры затрат на организацию, управление и обслуживание строительного производства.

В учетной политике организации должны быть приняты ее элементов методы распределения накладных расходов. Накладные расходы основного производства в строительных организациях ежемесячно пропорционально прямым затратам относят к затратам по производству строительных работ, отражаемым на счете 20. дальнейшее распределение накладных расходов, списанных на счет 20 по объектам учета, происходит по методу, установленному в учетной политике, например пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих или с использованием иных баз распределения.

Если учетной политикой подрядной организации принято списывать общехозяйственные расходы в полном объеме за счет реализованной продукции, то они, минуя прямые затраты, относятся в дебет счета 90, субсчет «Себестоимость продаж». Аудитор проверяет соответствие метода распределения накладных расходов методу определенному учетной политикой.

Накладные расходы – это комплексная статья затрат, на которую относятся различные расходы организации, такие как расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления и расходы по аренде основных средств, расходы на служебные командировки, канцелярские расходы и др. В связи с этим аудиторами при проверке используются приемы, применяемые при аудите соответствующих участков бухгалтерского учета согласно действующей группировке затрат по их элементам.

При аудите устанавливается производственный характер затрат, правильность оформления первичных документов: применение их типовых форм, заполнение всех необходимых реквизитов, наличие подписей и т.д. [40].

Таким образом, аудитор при проверке затрат в строительной организации должен учесть и выполнить все аудиторские процедуры, касающиеся этого раздела учета на предприятии. По окончании проверки учета расходов на предприятии аудитор формирует достоверное аудиторское мнение о проверяемом разделе учета, в ходе осуществляемых им аудиторских процедур.

3.4 Отчет аудитора по результатам проверки затрат в строительстве

После проведения аудиторской проверки аудиторские организации должны подготовить и предоставить проверяемому экономическому субъекту письменный отчет по результатам проведения аудита лизинговых операций. Данные, содержащиеся в письменном отчете аудитора, необходимы руководству аудируемого лица для того, чтобы иметь представление о тех недостатках в учетных записях, бухгалтерских регистрах и системах внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности.

Аудиторская организация обязана указать в письменном отчете аудитора все связанные с фактами хозяйственной деятельности аудируемого лица типичные ошибки или искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность высказываемого аудитором мнения о проверке затрат строительно-монтажной организации. В то же время, письменный отчет не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках. В нем указаны лишь те из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки затрат строительной организации. Письменный отчет готовиться в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю или собственнику аудируемого лица, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки.

Аудиторами компании «ХХХ» проведена проверка учета затрат ООО «Исток» за 2005 год. Аудит проводился в соответствии с методикой, разработанной на основе Федерального Закона от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», Федеральных Правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации №696 от 23.09.2002 г., Правил (Стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Международных стандартов аудита в части, не противоречащей вышеуказанным Правилам, других нормативных актов по данному вопросу, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, действующих в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является компания «ХХХ», системе внутрифирменных стандартов фирмы «ХХХ».

В ходе аудиторской проверки были получены аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов организации), аналитические процедуры.

В этой связи выполнялось следующее:

- проверка документов и при необходимости подтверждение их достоверности;

- проверка соблюдения правил осуществления хозяйственных операций и их отражение в учете;

- обсуждение отдельных вопросов, связанных с бухгалтерским и налоговым учетом в устной форме с сотрудниками бухгалтерии и специалистами других подразделений проверяемой организации с учетом их компетентности, т.е. в зависимости от возложенных на них должностных обязанностей;

- проверка арифметических расчетов клиентов (пересчет);

- аналитические процедуры;

- сбор внутренних аудиторских доказательств в результате исследования хозяйственных операций;

- другие необходимые аудиторские доказательства.

Письменная информация аудиторов основана только на документах, представленных организацией по запросу аудиторов. В связи с этим она не может рассматриваться как полный отчёт обо всех существующих недостатках.

Аудиторские доказательства получены в результате исследования хозяйственных операций. В ходе проверки аудиторы ознакомились с внутренними документами, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учёта. При этом аудиторы берут на себя ответственность за выбор аудиторских процедур в отношении объектов проверяемой совокупности.

Проведённая проверка показала, что недостатки в бухгалтерском учёте являются не результатом преднамеренных действий персонала, а следствием логических ошибок в учётных записях, расчётах, неправильного отражения в учёте фактов хозяйственной деятельности, неправильного оформления первичных документов и технологии документооборота.

 В соответствии с договором № 1 от 06.02.2005, нами с 06.02.2005 по 20.02.2005 год, был проведен аудит финансово-хозяйственной деятельности ООО «Исток» за период с 01.01.2005 г. по 31.12.2005 г. При проверке учета затрат строительно-монтажной организации были выявлены следующие нарушения нормативно правовой базы.

Проверили правильность оформления документов и порядка отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению строительных материалов, которые имели место в 2005 году.

Синтетический учет строительных материалов ведется на балансовом счете 10 «Материалы».

При поступлении материалов на основании поступивших от поставщиков сопроводительных документов (счет-фактур, товарных накладных, товарно-транспортных накладных и др.) составляется приходный ордер (форма № М-4). Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество ценностей.

При приемке материалов, поступивших без документов, или при обнаружении несоответствия количества и качества материалов сопроводительным документам составляется акт о приемке материалов (форма №М-7).Акт в двух экземплярах составляется членами приемной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации. При проверке обнаружено несвоевременное оприходование материальных ценностей, что нарушает п. 5 ст. 8 ФЗ «О бухгалтерском учете», согласно которой все хозяйственные операции подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

В ходе выборочной проверки порядка оформления получаемых счетов-фактур установлено, что в нарушение требований пунктов 5 и 6 статьи 169 НК РФ имеют место случаи, когда счета-фактуры, на основании которых принимается к вычету НДС, предъявленный поставщиками товаров (работ, услуг), оформлены с нарушениями установленного порядка, а именно использованы копии счетов - фактур, нет КПП и так далее. Согласно Постановления Правительства Российской Федерации № 914 от 02.12.2000 г. «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» покупатели и продавцы оформляют счета-фактуры установленной формы.

Пунктом 1 статьи 169 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Кодекса установлено, что счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном вышеуказанной главой Кодекса. В соответствии с пунктом 7 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914, покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке. При этом счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения, не могут регистрироваться в книге покупок.

Пунктом 6 статьи 169 Кодекса установлено, что счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными должностными лицами, уполномоченными на то в соответствии с приказом по организации. При этом данная статья Кодекса не представляет возможности использования факсимильных подписей руководителя и главного бухгалтера организации. Копия счета - фактуры не позволяет доказать подлинность подписей, и соответственно в этом случае счет-фактура не имеет силы первичного учетно-контрольного документа (поскольку не соответствует установленным для таких документов требованиям). То есть, копия счет-фактура действительно не может служить основанием для осуществления каких-либо бухгалтерских записей, поскольку не представляется возможным доказать его юридическую силу.

Таким образом, налогоплательщик (покупатель) согласно вышеуказанной норме Кодекса не вправе регистрировать в книге покупок выставленные продавцом счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения. В связи с выше изложенным строительная организация не вправе предъявлять к вычету или возмещению суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщику, на основании счета-фактуры, оформленного с нарушением действующего законодательства. Следовательно, возникает налоговый риск при формировании налоговой базы по налогу на добавленную стоимость. Рекомендуется составить уточняющую декларацию по НДС за соответствующий период.

Также в ходе аудита затрат выявлено отклонение (перерасход) материалов без предоставления объяснительной записки о причинах перерасхода по установленной форме.

Также установлено неправомерное включение в состав расходов на оплату труда сумм премии по итогам месяца, ввиду отсутствия положения о премировании, утвержденного в установленном порядке, что влечет необоснованное завышение себестоимости.

По окончании аудиторской проверки затрат строительной организации аудитор рекомендует предприятию исправить, выявленные в ходе проверки нарушения и ошибки. Внимательно отнестись к заполнению документов, изучить нормативное регулирование проверяемых вопросов, внести поправки в организационную структуру предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Данная дипломная работа посвящена учету и аудиту затрат в строительстве. Целью данной дипломной работы является изучение методики учета и аудита затрат в строительстве.

В настоящее время номенклатуру статей затрат на производство и калькулирование себестоимости строительных работ строительно-монтажные организации определяют самостоятельно исходя из потребностей менеджмента на разных уровнях управления.

Строительным организациям в качестве типовой рекомендуется группировка затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов: материалы; расходы на оплату труда рабочих; расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов; накладные расходы.

Затраты принимаются к бухгалтерскому учету на основании надлежащим образом оформленных первичных документов: накладных на отпуск материалов в производство, табелей учета рабочего времени, нарядов на выполненные работы или иных принятых в организации документов, подтверждающих затраты труда и размер их оплаты, сменных рапортов об использовании строительных машин и механизмов, а также составленным по установленным формам материальным отчетам.

Расходы на производство строительно-монтажных работ формируются на счете 20 «Основное производство». При чем материальные расходы и затраты на оплату труда производственных рабочих относят к прямым расходам, поэтому они сразу учитываются на счете 20. Расходы по обслуживанию производства сначала учитываются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», на котором отражаются расходы по содержанию и обслуживанию строительных машин и механизмов. К накладным расходам в строительстве относятся: административно-хозяйственные расходы; расходы на обслуживание работников строительства; расходы на организацию работ на строительных площадках; прочие накладные расходы; затраты, не учитываемые в нормах накладных расходах, но относимые на накладные расходы. Данные затраты отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». В конце месяца затраты, учтенные на указанных счетах списываются на счет 20 в соответствии с принятыми и закрепленными в учетной политике способами (пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих или др.).

Основным методом учета затрат на производство строительных работ является позаказный метод учета. При этом на каждый объект строительства (вид работ)в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, оформляется отдельный заказ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ. Для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет.

Для качественного проведения аудита затрат на предприятии аудитор должен уделить особое внимание источникам информации, на основании которых в последующем он выразит мнение о достоверности их формирования в учете организации.

При проведении аудиторской проверки учета затрат на производство строительных работ, необходимо следовать нормам законодательства Российской Федерации и оговаривать какие-либо возможно возникшие ситуации договором между аудируемым лицом и аудиторской организацией. Главная цель по формированию мнения о достоверности учета затрат может быть достигнута только в том случае, если аудит такого рода операций будет проведен своевременно и качественно.

Планирование аудита, состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита затрат в строительно-монтажных организациях с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита является важным моментом при осуществлении контроля учетом их на счетах предприятия. Также как и оценка систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета имеет свое значение. Следовательно, и оценка аудиторского риска при проведении аудита указанных затрат должна быть определена, для того, чтобы можно было утверждать, что процесс проверки был проведен качественно и выраженное мнение аудитора о достоверности высказываемого им мнения по учету затрат на предприятии не подлежит сомнению.

При проверке затрат в строительной организации должен учесть и выполнить все аудиторские процедуры, касающиеся этого раздела учета на предприятии. По окончании проверки учета расходов на предприятии аудитор формирует достоверное аудиторское мнение о проверяемом разделе учета, в ходе осуществляемых им аудиторских процедур.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адамов, Н.А. Бухгалтерский учет в строительстве / Н.А. Адамов.- 2-е изд. - СПб. :Питер, 2004.-672 с.: ил. – (Серия «Бухгалтеру и аудитору);
2. Адамов, Н.А. Калькулирование себестоимости продукции вспомогательных производств в строительстве / Н.А. Адамов // Строительство: налогообложение, бухучет – 2005.- № 1;
3. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ. Утверждены Постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. N 100;
4. Аудит: Учебное пособие / [под. ред. О.В. Ковалевой]. – М.: Приориздат, 2003. – 320 с.;
5. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В. И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006. – 583 с.
6. Аудит формирования себестоимости строительных работ [Электронный ресурс] Режим доступа: http://www.termika.ru ;
7. Богатая, И.Н. Аудит: Учебное пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2005.- 544 с.;
8. Богатая, И.Н. Аудит для студентов вузов / И.Н. Богатая. – изд. 2-е, доп. и перераб. - Ростов н/Д: Феникс, 2005.- 252 с. – (Шпаргалки).;
9. Борисенко, Т.Н. / Т.Н. Борисенко, В.Д. Борисенко. - Строительство: бухучет, налогообложение, право. Изд. 2-е, доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2003.- 304 с. – (Приложение к журналу «Консультант», 31- 2003);
10. Бычкова, С.М. Аудит затрат на производство / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости – 2005. - № 1;
11. Верещагин, С.А. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, заказчика и подрядчика / С.А. Верещагин. - 3-е изд., доп. и перераб. – М.: Информцентр 21 века, 2005. -320 с.;
12. Верещагин, С.А. Кто есть в строительстве / С.А. Верещагин // Налоговый вестник – 2005. - № 10;
13. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 г. №14-ФЗ (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.06.2005);
14. Лобазова, Н.С. Заполняем формы № КС-2 и № КС-3 / Н.С. Лобазова // Главбух. Приложение «Учет в строительстве» - 2005. - № 2;
15. Мельник, М.В. Аудит / М.В. Мельник. – СПб. : Питер, 2006. – 296 с.
16. Методических указаний по определению величины накладных расходов в строительстве МДС 81-33.2004, утвержденных постановлением Госстроя России от 12.01.2004 № 6;
17. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.04.2002 № 33н);
18. Налоговый Кодекс Российской Федерации: (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред. от 02.11.2004, с изм. от 01.07.2005);
19. Налоговый Кодекс Российской Федерации: (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 06.06.2005, с изм. от 01.07.2005);
20. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений : Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ (в ред. ФЗ от 02.01.2000 № 22-ФЗ, от 22.08.2004 № 122-ФЗ);
21. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ (ред. от 30.12.2004 № 219-ФЗ);
22. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте: Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 №78;
23. Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 30.12.2004 № 214-ФЗ;
24. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 128-ФЗ;
25. О лицензировании отдельных видов деятельности : Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ (в ред. от 02.07.2005 № 80-ФЗ);
26. Паронян, Г.Г. Расчеты между заказчиком и подрядчиком по договору строительного подряда: особенности проверки / Г.Г. Паронян // Аудиторские ведомости – 2005. - № 1
27. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению : Приказ Минфина от 31.10.2000 г. № 94-н (ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 г. № 38);
28. Положение о лицензировании деятельности по строительству зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом: Постановление Правительства РФ от 21.03.2002 №174;
29. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций от 30.12.1993 г. № 160;
30. Пронина, Е.А. Подрядная строительно-монтажная организация: аудит производственных затрат / Е.А. Пронина // Аудиторские ведомости – 2005. - № 12. – С. 61-68.;
31. Пронина, Е.А. Подрядная строительно-монтажная организация: аудит производственных затрат / Е.А. Пронина // Аудиторские ведомости – 2004. - № 12;
32. Пронина, Е.А. Деятельность подрядной организации: признание дохода и определение финансового результата / Е.А. Пронина // Аудиторские ведомости – 2004. - № 11;
33. Расходы организации: Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) от 06.05.1999 г. № 33н (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 № 27н);
34. Савина, Н.В. Аудит расходов на капитальное строительство: типичные нарушения / Н.В. Савина // Аудиторские ведомости – 2004. - № 2. – С. – 59-66.
35. Савина, Н.В. Аудит расходов на капитальное строительство / Н.В. Савина // Аудиторские ведомости – 2003. - № 10;
36. Савина, Н.В. Аудит строительных организаций / Н.В. Савина // Аудиторские ведомости – 2004. - № 7;
37. Слепов, Ю.В. Бухгалтерский учет и налогообложение деятельности организаций – застройщиков / [Электронный ресурс] / Ю.В. Слепов // http://www.gostaudit.ru/article ;
38. Соколов, П.А. Аудит использования материально-производственных запасов в строительстве / П.А. Соколов // Строительство: налогообложение, бухучет – 2004. - № 2;
39. Соколов, П.А. Аудит подрядных строительно-монтажных организаций / П.А. Соколов // Строительство: налогообложение, бухучет – 2004. - № 4;
40. Соколов, П.А. Особенности аудита строительных организаций: аудит накладных расходов в строительстве / П.А. Соколов // Финансовая газета – 1999. - № 5;
41. Соколов, П.А. Особенности аудита строительных организаций: аудит накладных расходов в строительстве (продолжение) / П.А. Соколов // Финансовая газета – 1999. - № 6;
42. Страховые взносы: Документы и комментарии // Главбух – 2006. - № 2. Режим доступа // http://www.glavbukh.ru
43. Суслова, Ю.А. Оценка незавершенного производства в строительных организациях / Ю.А. Суслова // Аудиторские ведомости – 2006. - № 1;
44. Томилова, А.С. Переработка материалов заказчика: составляем акт / А.С. Томилова // Главбух. Приложение «Учет в строительстве» - 2006. - № 1;
45. Травкина, Н.А. Экономическая оправданность затрат / Н.А. Травкина // Аудиторские ведомости.- 2003. - № 8;
46. Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство: Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/94) от 20.12.1994 г. № 167;
47. Учет материально-производственных запасов: Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) от 09.06.2001 г. № 44;
48. Учетная политика организации: Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/98) от 09.12.1998 г. № 60 ( ред. от 30.12.1999);
49. [Электронный ресурс] Режим доступа http://www.journal/questions.shtm;
50. [Электронный ресурс] Режим доступа http://www.tpp-inform.ru