**Содержание**

Введение………………………………………………………………………….3

1. Организационные основы аудита затрат в строительстве……………….....5

1.1 Понятие аудита и особенности аудита затрат в строительстве…….5

1.2 Цели и задачи аудита затрат строительной организации…...............8

2. Этапы аудита затрат в строительных организациях……………………..…10

3. Планирование аудита затрат МУП «ДРСУ»……………………...…………15

3.1 Оценка аудиторского риска…………………………………………..15

3.2 Оценка уровня существенности……………………………………...20

3.3 Разработка плана и программы аудита затрат в МУП «ДРСУ»…...21

4. Методика проведения аудита затрат МУП «ДСРУ»……………………….29

**4.1 Методика проведения аудита** расчетов с субподрядчиками……….29

4.2 **Методика проведения аудита** использования материальных ресурсов в строительстве………………………………………………....29

### 4.3 **Методика проведения аудита** расходов на оплату труда…………..33

### **4.4 Методика проведения аудита** операций по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов……………….…….35

### **4.5 Методика проведения аудита** накладных расходов ……………..…38

### 4.6 **Методика проведения аудита** учета остатков незавершенного производства………………………………………………………………39

### 4.7 **Методика проведения аудита** классификации и группировки затрат, формирования себестоимости……………………………………………41

Заключение……………………………………………………………………….44

Список использованной литературы………………………………………..….48

Приложения

**Введение**

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

Особенно остро испытывают потребность в такой информации субъекты инвестиционной деятельности, осуществляющие финанси­рование капитального строительства, т.е. предприятия-инвесторы. Также многие строительные организации подпадают под экономиче­ский критерий деятельности предприятия, по которому отчетность подлежит обязательной аудиторской проверке.

Востребованность контроля со стороны аудиторов за правиль­ностью калькулирования расходов на капитальное строительство позволяет говорить об актуальности рассматриваемого вопроса и о целесообразности выделения данного раздела аудита в качестве самостоятельной услуги.

К настоящему времени в России сформировался рынок ауди­торских услуг, создана и совершенствуется нормативная база ауди­та. В то же время существуют проблемы, связанные со структурой и функционированием этого сектора экономики. Одной из наиболее острых является отсутствие в арсенале российских аудиторов опре­деленного набора методик планирования и проведения проверок, позволяющего снизить себестоимость и время проведения работ .Существует необходимость разработки, совершенствования и детализации методики проведения аудита затрат на осуществление капитального строительства, что делает рассматриваемую в работе тему еще более интересной и актуальной.

В настоящей работе рассмотрен аудит затрат в строительстве на примере проведения всего спектра аудиторских процедур от организации проверки до составления аудиторского заключения на основе МУП «ДСРУ».

Объектом аудиторской проверки являются калькуляционные расчеты по определению себестоимости строительно-монтажных работ. Без налаженной калькуляционной работы, постоянного контроля за себестоимостью и рентабельностью продукции невозможно надолго обеспечить высокие доходы. Задача аудитора состоит в том, чтобы обратить внимание руководства ревизуемого предприятия на недостатки в учете затрат и калькулирования себестоимости, и внести соответствующие рекомендации по исправлению этих недостатков. В сферу деятельности аудитора по данному вопросу входит проверка правильности формирования себестоимости, состава затрат.

Целью данной работы является изучение нормативной и методической базы по аудиту затрат в строительстве для выражения объективного мнения о достоверности ведения учета и формирования отчетных показателей по данному участку МУП «ДСРУ».

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучение законодательных актов и отраслевых рекомендаций по аудиту затрат в строительстве;

- ознакомление с организационной структурой, ведением учета и системой документооборота аудируемого предприятия;

- оценка объемов предстоящей проверки;

- планирование аудита затрат в условиях МУП «ДСРУ»

- проведение аудиторских процедур в соответствии с разработанной методикой, составление аудиторского заключения.

**1. Организационные основы аудита затрат в строительстве**

**1.1 Понятие аудита и особенности аудита затрат в строительстве**

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ от 07.08.2001 **аудит** представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц).

**Аудит** - это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения организации, осуществляемый компетентным независимым лицом. Он направлен на снижение информационного риска, то есть вероятности того, что в финансовых отчетах содержатся ложные и неточные сведения для их пользователей. Аудит обеспечивает также разработку рекомендаций по повышению эффективности хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Задачами аудитора в процессе проверки являются: оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности и законности совершения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность предприятия и ее конечные результаты; оказание помощи администрации предприятия путем выработки рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, которые повлияли на финансовые результаты и достоверность показателей отчетности ; на основе изучения прошлых фактов и современного положения дел на предприятии ориентирование его администрации на те будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечные результаты (проведение перспективного анализа); предоставление содержательных и точных справок клиенту по всем неясным вопросам, возникающим в процессе выполнения договора на оказание аудиторских услуг и касающимся организации бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, хозяйственного права, финансового анализа и пр.

Важнейшей функцией аудитора является засвидетельствование относительно удовлетворительного функционирования экономических субъектов. Выполнение этой функции основано на результатах проверки и способности аудитора к профессиональным суждениям. Аудитор определяет, правильно ли отражает учетная информация те экономические события, которые произошли за проверяемый период и важнейшие финансовые результаты которых отражены в бухгалтерской отчетности. А завершается выполнение этой функции выражением его мнения о соответствии деятельности проверяемых субъектов определенным критериям.

В процессе проверки аудитор должен определить по каждому разделу аудита: полноту (не является ли завышенным или заниженным перечень объектов имущества и финансовых обязательств), точность (не было ли допущено ошибок в расчете суммы объектов имущества и обязательств), оценку (адекватны ли стоимость объектов и выбранный метод их оценки в реально сложившейся ситуации), наличие (все ли объекты реально находятся у экономического субъекта), временную определенность фактов хозяйственной жизни (отнесены ли операции по движению объектов именно к тем периодам, когда они реально произошли), принадлежность экономическому субъекту активов и пассивов (определение прав и обязанностей экономического субъекта, которых можно судить по состоянию данных статей баланса), пояснение к бухгалтерской отчетности и надлежащую классификацию (не противоречит ли установленным правилам применяемая корреспонденция счетов, представлены ли объяснения по спорным моментам).

Аудит строительных организаций (компаний), как и их деятельность в целом, характеризуется рядом **отраслевых особенностей** технологии производства, организационно-правовых основ деятельности, систем бухгалтерского учета и налогообложения.

**Особенности аудита строительных организации** обусловлены спецификой ценообразования в отрасли и учета себестоимости строительных работ, а также достаточно сложной, обычно многоступенчатой, системой расчетов между участниками строительства объекта недвижимости.

Эффективная организация системы учета расходов – насущная проблема многих строительных организаций. Развитие аудита в строительстве вызвано необходимостью планирования, учета и контроля расходов на капитальное строительство. С учетом того, что деятельность строительных организаций должна быть прозрачной, возрастают требования к системе, которая должна обеспечивать получение оперативной и достоверной информации для принятия соответствующих решений. Особенно острую потребность в подобной информации испытывают субъекты, финансирующие капитальное строительство, т.е. инвесторы. Оказать помощь в решении этих проблем – задача аудита строительных организаций (компаний).

Актуальность контроля калькулирования расходов на капитальное строительство позволяет говорить о целесообразности выделения **аудита в строительстве** как самостоятельной услуги.

Аудит строительных организаций (компаний) проводится с учетом общих принципов, но, несомненно, имеет свою специфику. В зависимости от поставленных задач, выделяют следующие **варианты проверки**:

* проверка от имени инвестора деятельности заказчика или подрядчика;
* проверка от имени застройщика (инвестора и заказчика в одном лице) результатов деятельности подрядчика и расчетов с ним;
* проверка от имени головной компании строительной деятельности филиалов;
* комплексная проверка достоверности отчетности строительной организации в рамках обязательного аудита.

Аудит в строительстве требует повышенного внимания к определенным процедурам. При проведении аудита строительных организаций (компаний) специалисты делают **акцент на следующихнаправлениях:**

* оценка сохранности (возможно проведение инвентаризации) материальных ценностей с акцентом на дорогостоящие и легко реализуемые запасы;
* проверка правильности формирования стоимости материалов при их списании на производство строительных работ;
* проверка объемов выполненных строительно-монтажных работ, которая осуществляется при участии в инвентаризации строительных объектов аудитора путем сопоставления полученных результатов с актами на выполнение строительно-монтажных работ (форма № КС-2, форма № 26). В рамках данной процедуры по взаимному согласию сторон допускается привлечение эксперта.

 **1.2 Цели и задачи аудита затрат строительной организации**

Специфическим вопросом при аудите подрядных строительных организаций является рассмотрение особенностей формирования себестоимости строительных работ. На любом предприятии вопрос учета затрат и формирования себестоимости является центральным и наиболее трудоемким, а для целей аудита в сфере строительства представляется наиболее интересным.

Целью проверки затрат в строительных организациях является:

* 1. Проверка законности отнесе­ния затрат на производство строительных работ;
	2. Правильности документального отражения затрат;
	3. Неизменности выбранного на год метода учета затрат и калькулирования;
	4. Распределения затрат между отдельными объектами строительства и незавершенным производством строительных работ;
	5. Списания сумм наклад­ных расходов и способов их распределения;
	6. Включение в себестоимость различных видов расходов (на оплату командиро­вок, рекламу, подготовку кадров представительских расходов).

Задачами проверки учета затрат являются:

• определению правильности включения в расходы отдельных составляющих элементов;

• определению права собственности на строительные мате­риалы, машины и механизмы;

• оценке основных и оборотных средств, используемых на капитальное строительство;

• оценке достоверности исчисленной себестоимости строитель­ства объектов;

• проверке правильности составленной корреспонденции счетов.

* оценка обоснованности применяемого метода учета затрат, вариан­та сводного учета затрат, методов распределения общепроизводствен­ных и общехозяйственных расходов;
* подтверждение достоверности оформления и отражения в учете пря­мых и накладных (косвенных) расходов;
* арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета.

 **2. Этапы аудита затрат в строительных организациях**

Этапы аудита на любых предприятиях имеют много общего, так как любая аудиторская организация в своей деятельности должна придерживаться утвержденных стандартов. Однако, этапы аудита, а особенно этапы аудита затрат, для каждой организации индивидуальны и зависят от отраслевой принадлежности и специфики деятельности организации.

Рассматриваемое в работе предприятие носит название МУП «ДСРУ» является юридическим лицом (муниципальным унитарным предприятием) и имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на самостоятельном балансе. Основным видом деятельности предприятия является строительство и капитальный ремонт улиц и дорог.

Аудиторскую проверку затрат в условиях данного строительного предприятия можно условно разделить на 4 этапа:

1 этап-подготовительный**.** На этом этапе производится изучение потребностей клиента, подготавливается информация о нем, составляются документы, определяющие цели и задачи аудиторской фирмы, а также перечень оказываемых аудиторских услуг. Завершается этап заключением договора.

На данном этапе производится изучение организационных МУП «ДСРУ» и технологических особенностей , а именно анализ учредительных документов (приложение 1), планов и сметной документации, визуальный осмотр строительных объектов.

Изучается учетная политика организаций, занимающихся капиталь­ным строительством, регла­ментирующая порядок организации бухгалтерского учета, систему внутреннего контроля. На подготовительном этапе аудитор начинает сбор общих сведений о про­веряемой организации: ее месте на региональном рынке строительст­ва, организационной структуре, хозяйственных связях организации.

Подготовительный этап частично затрагивает стадию предварительного планирования аудита. Для получения информации об организации для обеспечения дальнейшего планирования можно использовать следующую систему тестирования строительной организации:

Таблица 1

Тесты проверки состояния финансово-хозяйственной деятельности строительной организации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *№**п/п* | *Вопрос* | *Варианты ответа* |
| 1. | Каким образом можно охарактеризовать степень выполнения фирмой договорных обязательств перед заказчиками и инвесторами? | 1. Работы выполняются в срок в соответствии с договорными обязательствами.2. Выполнение работ связано с определенными трудностями. 3. Работы выполняются с на­рушением договорных обяза­тельств. |
| 2. | Какова обеспеченность про-грамм работ утвержденнойпроектно-сметной документа­цией? | 1. Более 95%2. 95-85%3. Менее 85% |
| 3. | Каким образом можно охарактеризовать степень выполнения договорных обязательств субподрядными организациями? | 1. Работы выполняются в срок в соответствии с договорными обязательствами.2. Выполнение работ связано с определенными трудностями. 3. Работы не могут быть вы­полнены по каким-либо при­чинам. |
| 4. | В какой степени используютсяпроизводственные мощностиорганизации? | 1. Более 80%2. 80-50%3. Менее 50% |
| 5. | Какова система техническогоконтроля качества выполнениястроительно-монтажных ра­бот? | 1. Высокий уровень контроля.2. Средний уровень контроля.3. Низкий уровень контроля. |

На основе информации анкетных листов теста (табл. 1) аудитору следует изучить особенности финансово-хозяйственной дея­тельности строительной организации по следующим направлениям: степень выполнения договорных обязательств; уровень использования имеющихся производственных мощностей; состояние строи­тельного задела; уровень ритмичности производства; качество вы­полняемых строительных работ.

Количественный критерий вариантов ответов: 5-7-низкий уровень аудиторского риска; 7-10 - средний уровень аудиторского риска; 10-15- высокий уровень аудиторского риска.

Для ответов на вопросы тестов используются следующие источники информации: утвержденная проектно-сметная документация; заключенные договоры подряда и субподряда; паспорт организа­ции; журналы производства работ на объектах строительства (ф. КС-6); нормы продолжительности и задела в строительстве; актыприемки-сдачи выполненных работ (ф. КС-2)(приложение 2); акты инвентаризациинезавершенного строительного производства (ф. КС-7); справка об остатках незавершенного строительного производства (ф.КС-3)(приложение 3); акты и дефектные ведомости по некачественно выполненным работам, бухгалтерская отчетность.

2 этап-планирование аудита. В соответствии со стандартами аудита необходимо определить уровни существенности, аудиторские риски, а также рассчитать величину выборки. Кроме того, формируется общий план и сводная программа аудита.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 3 планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование аудита осуществляется поэтапно:

1) предварительное планирование;

2) сбор общих сведений об экономическом субъекте;

3) оценка существенности и аудиторского риска;

4) разработка общего плана и программы аудита.

В результате планирования аудита рассматриваемого участка учета должны быть составлены:

- общий план аудита затрат с определением объемов, графика и срока проверки того или иного объекта;

- аудиторская программа аудита затрат МУП «ДСРУ» с установленными объемами, видами и алгоритмом проведения аудиторских процедур.

Сложность данного этапа заключается в том, что необходимо учитывать отраслевую принадлежность и особенности функционирования данной организации.

3 этап - проведение аудита. Это самый трудоемкий этап работы. На данном этапе производится классификация выбранных разделов аудита. Для каждого из разделов аудита составлена программа работ, представляющая собой перечень всех необходимых аудиторских процедур.

Аудит затрат в МУП «ДСРУ» решено проводить в разрезе следующих направлений:

- проверка использования материальных ресурсов в строительстве;

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

- проверка расходов на оплату труда;

- проверка накладных расходов;

- проверка расчетов с субподрядчиками;

- проверка классификации, группировки и распределения затрат;

- проверка учета остатков незавершенного производства строительных работ.

На данном этапе особое внимание уделяется контролю применяемых методов учета затрат, документальной обоснованности, законности и экономической целесообразности отдельных видов затрат, арифметическому контролю расчетов по формированию себестоимости и проверке взаимно корреспондирующих счетов.

4 этап — заключительный этап. Это этап включает формирование пакета рабочих документов, составление аудиторского заключения. Совместно с рабочей документацией его представляют руководителю проверки. Типичными ошибками (в обобщенном виде), выявляемыми в ходе аудита затрат, являются:

- несвоевременное включение в себестоимость отдельных видов затрат;

- несоответствие применяемого метода учета затрат методу, указанному в учетной политике организации;

- неправильная оценка остатков незавершенного производства строительных работ;

- необоснованное (без документального оформления) включение расходов в состав себестоимости.

**3. Планирование аудита затрат МУП «ДСРУ»**

Планирование аудита – это процесс, позволяющий наиболее рационально выполнить аудит и одновременно уменьшить риск необнаружения существенных моментов.

 **3.1 Оценка аудиторского риска**

Одним из важных моментов этапа планирования аудита любого участка учета является оценка аудиторского риска. В контексте проверки организации, занимающейся капитальным строительством, общий аудиторский риск определяется как риск того, что аудитор на основании своих тестов сделает неправильный вывод о том, что интересующие его счета учета расходов на осуществление капитального строительства (счета учета: материальных ресурсов, расходов по оплате труда, расходов на эксплуатацию строительных машин и механизмов, себестоимости строительства объекта) представлены в финансовой отчетности без существенных искажений, и не сделает оговорок в аудиторском заключении, или наоборот, сделает оговорки, в которых не было необходимости.

Также при определении величины аудиторского риска следует учитывать действующую на предприятии форму управления. МУП «ДСРУ» присуща линейно-функциональная форма организации управления, преимуществом которой является квалифицированное решение вопросов, а недостатком – проблема эффективной координации функциональных служб руководителем-единоначальником. Данную форму организации управления следует охарактеризовать, как имеющую средний аудиторский риск. Вообще при аудите в области строительства следует более тщательно планировать проверку и использовать большее количество аудиторских процедур и доказательств.

Оценка аудиторского риска складывается из оценки риска средств контроля, оценки внутрихозяйственного риска и оценки риска необнаружения.

Для оценки риска средств контроля решеноприменить следующую систему тестов:

Таблица 2

Анкета тестов проверки системы внутреннего контроля

МУП «ДСРУ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | *Содержание вопросов* | *Ответы* |
|  |  | *Да* | *Нет* |
| 1 | Обеспечение надежной информацией для принятия управленческих решений |  |  |
| 1.1 | Учет затрат на производство строительно-монтажных работ ведется:а) по объектам строительства — центрам возникновения затрат;б) по центрам ответственности | X |  |
| 1.2 | Ведется ли учет накладных расходов по центрам ответст­венности? |  |  Х |
| 1.3 | Ведется ли учет производственных запасов по материально-ответственным лицам, с которыми закреплены договоры о материальной ответственности? | X |  |
| 1.4 | Ведется ли учет основных производственных средств по объектам и местам эксплуатации? | X |  |
| 2 | Контрольная среда |  |  |
| 2.1 | Администрация характеризуется стилем управления: а) неповоротливым; б) бюрократическим; в) энергичным; г) агрессивным. | X |  |
| 2.2 | Определены ли объекты и субъекты контроля? | X |  |
| 2.3 | В должностных инструкциях определены ли контрольные функции субъектов контроля? |  | X |
| 2.4. | Определена ли организационная структура экономического субъекта? | X |  |
| 2.5.  | Имеется ли служба внутреннего аудита? |  | X |
| 2.6. | Имеется ли приказ на установление лиц, имеющих право получать денежные средства в подотчет для осуществления хозяйственных операций? | X |  |
| 2.7 | Имеется ли приказ на установление лиц, имеющих право на осуществление операций с активами? | X |  |
| 2.8 | Имеются ли должностные инструкции бухгалтеров, в ко­торых распределено отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете? | X |  |
| 3 | Применяемые процедуры внутреннего контроля |  |  |
| 3.1 | Пересчитываются ли счета-фактуры, полученные от по­ставщиков, а также выписанные заказчикам? | X |  |

 Продолжение таблицы 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 3.2 | Проводятся ли внезапные проверки наличности денежных средств в кассе, наличия производственных запасов? | X |  |
| 3.3 | Сопоставляется ли фактический расход строительных материалов с нормами, предусмотренными проектно сметной документацией? | X |  |
| 3.4 | Осуществляются ли встречные сверки с организациями поставщиками на предмет подтверждения достоверности отпущенных и оприходованных строительных материалом? | X |  |
| 3.5 | Систематически ли осуществляется анализ исполнения бюджетов организации? |  | X |
| 3.6 | Выявляются ли отклонения, причины и виновники этих отклонений? | X |  |

По данным проведенного опроса можно сделать вывод, что надежность системы внутреннего контроля МУП «ДСРУ» находится на среднем уровне. Поэтому в программе аудита будет предусмотрен ряд процедур аудита, позволяющих убедиться в отсутствии искажений в регистрах учета по счетам затрат.

В свою очередь, для оценки внутрихозяйственного риска по участку учета затрат разработана система тестирования, рассматривающая только материальные затраты и затраты на оплату труда. Такой подход объясняется:

- система учета МУП «ДСРУ» организована со средним (стремящимся к высокому) проявлением контрольной функции;

- практика аудиторских проверок показывает, что данные элементы затрат наиболее значимы при производстве строительных работ и по ним наблюдается наибольшее число искажений.

Таблица 3

Анкета тестов проверки оборотов и сальдо по счетам учета материальных расходов на осуществление капитального

строительства МУП «ДСРУ»

Для оценки уровня используется систем цифр: 0 – учет вообще отсутствует; 1 – низкий уровень учет; 2 – средний; 3 – высокий уровень учета.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *№ п/п* | *Содержание вопроса* | *Содержание ответа* | *Уро­вень* | *Примечание* |
| 1. | Оценка правильности классификации МПЗ на соответствующие группыучета | Не выделена в группу классифи­кация МПЗ соб­ственной достав­ки | 2 |  |

 Продолжение таблицы 3

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2. | Контроль соответствия выбранного в учетной политике метода оценки и учета МПЗ методу, применяемому на прак­тике | Применяется метод ФИФО | 2 | Аудитору следует дать рекомендации по использованию альтернативных вариантов оценки МПЗ |
| 3. | Наличие проекта постановки и учетных работ по учету МПЗ | Учет автоматизирован | 3 |  |
| 4. | Правильность соблюде­ния принятой методики распределения отклоне­ний от учетных цен | Учет отклонений не ведется | 0 |  |
| 5. | Организация аналитического учета МПЗ | Полныйпере­чень субсчетов | 3 |  |
| 6. | Периодичность сдачи в бухгалтерию отчетов о движении материальных ценностей | Еженедельно, есть задержки | 2 |  |
| 7. | Наличие и правильность оформления актов на списание МПЗ | Наличие актов списания МПЗ, утвержденных комиссией | 3 |  |
| 8. | Периодичность сверки данных аналитического и синтетического учета | Непериодично | 2 |  |
| 9. | Проверка правильности отражения результатов инвентаризации МПЗ | Правильно | 3 |  |
| 10. | Периодичность проведе­ния инвентаризации МПЗ | Периодично еже­квартально | 3 |  |
| 11. | Обоснованность возме­щения НДС при оприхо­довании материальных ценностей | Не всегда есть оформленные надлежащим об­разом с/ф | 2 |  |
|  | ИТОГО: |  | 25 |  |

В качестве приблизительного ориентира используют следующие показатели уровня состояния учета: 0 — учет отсутствует; 0 - 15 — низкий уровень учета; 16 - 23 — средний уровень учета; 24 - 33 — высокий уровень учета.

 Таблица 4

Анкета тестов по проверке правильности отражения в учете операций по оплате труда МУП «ДСРУ»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *№ п/п* | *Содержание тестов* | *Ответы* | *Значение тестов* |
|  |  | *Да* | *Нет* |  |
| 1. | Составляется ли контроль­ный файл сумм начислен­ной оплаты по первичным документам со сводом по начислению оплаты? | X |  | Оплата труда контролирует­ся, уменьшается риск средств контроля |

 Продолжение таблицы 4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 2. | Подписывает ли начальник участка наряды на выпол­ненные работы? | X |  | Производительность труда контролируется, уменьшается риск средств контроля |
| 3. | Разработаны ли типичные корреспонденции счетов для наиболее характерных операций по начислению и удержанию оплаты труда? | X |  | Начисление оплаты труда контролируется, уменьшает­ся риск средств контроля |
| 4. | Сопоставляются ли начисления на оплату труда с дан­ными счетов по социальному страхованию, пенсионному фонду? | X |  | Начисление оплаты труда контролируется, уменьшает­ся риск средств контроля |
| 5. | Производится ли оплата труда через учреждение банка? | X |  | Уменьшается внутрихозяйственный риск |
| 6. | Подписывают ли лица ве­домости на выдачу зара­ботной платы и чеки на получение заработной пла­ты, которые не составляют такие ведомости и не хра­нят денежную наличность? | X |  | Уменьшается внутри­хозяйственный риск |
| 7. | На время предоставления отпусков передается ли исполнение обязанностей другим лицам? |  | X | Увеличивается риск необнаружения |
| 8. | Представляет ли отдел кад­ров списки в бухгалтерию на уволенных работников? | X |  | Уменьшается внутри­хозяйственный риск |
| 9. | Подписывает ли отдел кад­ров ведомости на выплату заработной платы? | X |  |
| 10. | Депонируется ли и учиты­вается на сч. 76, субсчет «Депонированная оплата труда» заработная плата, не полученная работником? | X |  | Уменьшается внутрихозяйственный риск |
| 11. | Определяются ли штатным расписанием, положением об оплате труда должност­ные оклады, тарифные ставки, расценки? | X |  | Руководителем утверждают­ся ставки оплаты труда, уменьшается внутрихозяй­ственный риск |
| 12. | Передаются ли в бухгалте­рию отделом кадров прика­зы о вновь принятых в организацию работниках? | X |  | Учтенные операции реальны и документированы, умень­шают риск необнаружения |

По итогам проведенных тестов можно сделать вывод, о том что учет ведется на высоком уровне и внутрихозяйственный риск низкий.

В связи с тем, что риск средств контроля средний (стремящийся к низкому), внутрихозяйственный риск низкий, то риск необнаружения можно оценить как высокий. Это объясняется тем, что при проверке будет рассмотрено меньше документов, т.к. аудитор признал, что системе внутреннего контроля и учета можно доверять с большой долей вероятности.

Такое значение всех составляющих риска свидетельствует о высоком аудиторском риске.

 **3.2 Оценка уровня существенности**

Оценка уровня существенности производится на основании отчетности (приложение 4)«МУП «ДСРУ» и представляется в табличной форме с использованием системы базовых показателей:

Таблица 5

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Базовый показатель | Источник инфор-мации | Значение базового показателя, тыс. руб. | Уровень существенности, % | Сумма уровня существенности, тыс. руб. |
| 1.Нераспределенная прибыль | стр. 470 Ф №1 | 2038 | 5 | 102 |
| 2. Выручка без НДС | стр. 010 Ф №2 | 11246 | 2 | 225 |
| 3. Валюта баланса | стр. 300 Ф №1 | 2271 | 2 | 45 |
| 4.Собственный капитал | стр. 490 Ф №1 | 1898 | 10 | 190 |
| 5. Общие затраты | стр. 020 + стр. 040 Ф №2 | 21504 | 2 | 43 |
| Итого: |  |  |  | 605 |

1. Расчет среднестатистического значения уровня существенности:

605/ 5 = 121 (тыс. руб.)

2. Расчет отклонения наименьшего значения уровня существенности от среднего в %-х:

(121-43) / 121\* 100% = 64%

3. Расчет отклонения наибольшего значения уровня существенности от среднего в %-х:

(225-121) / 121\* 100% = 85%

Требования стандарта выполняются, т.к. отклонение среднего значения составляет более 20%.

 **3.3 Разработка плана и программы аудита затрат МУП «ДСРУ»**

Следующим этапом планирования является разработка общего плана и программы аудита с учетом величины аудиторского риска.

Таблица 6

План программы аудита затрат МУП «ДСРУ»

|  |  |
| --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ |
| 1. | *Проверка расчетов с субподрядчиками* Документы для проверки: договора строительного подряда заключенные с субподрядчиками; регистры бухгалтерского учета по счету 20**Аудиторские процедуры**: инспектирование (проверка записей, документов); пересчет (проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях и выполнение аудитором самостоятельных расчетов). |
| 2. | *Проверка материальных затрат на осуществление капитального строительства*Документы для проверки: производственные нормы расхода основных строительных материалов, разрабатываемые непосредственно строительной организацией и утверждаемые ежегодно ее руководителем; журнал учета выполненных работ по форме N КС-6 по каждому объекту строительства; материальные отчеты (форма N М-19) по материально ответственному лицу - производителю работ, начальнику строительного участка; форма N М-29 - ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам; регистры бухгалтерского учета по счету 10.**Аудиторские процедуры**: инспектирование  |
| 3. | *Проверка операций по учету расчетов по оплате труда*Документы для проверки: положения об оплате труда и премировании, разработанные и утвержденные организацией; наряды на выполнение работ; штатное расписание управленческого и линейного персонала организации; табелями учета использования рабочего времени; налоговые карточки; расчетно-платежными или расчетными ведомостями(приложение 5); приказы организации о приеме и увольнении работников, на выплату премий; регистры бухгалтерского и налогового учета по счету 70. **Аудиторские процедуры**: инспектирование; пересчет.  |

 Продолжение таблицы 6

|  |  |
| --- | --- |
| 4. | *Проверка операций по использованию строительных машин и механизмов*Документы для проверки: договоры на оказание транспортных услуг или выполнение субподрядных строительно-монтажных работ; сменные рапорта о работе машин и механизмов; путевые листы; корешки путевых листов (при оказании услуг сторонней организацией); авансовые отчеты (если ГСМ приобретались за наличный расчет; заправочные ведомости; акты на установку и списание, запчастей; расчеты начисления амортизации, регистры бухгалтерского учета по счету 25**Аудиторские процедуры**: инспектирование  |
| 5. | *Проверка накладных расходов*Документы для проверки: 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 **Аудиторские процедуры**: инспектирование; пересчет  |
| 6. | *Проверка учета остатков незавершенного производства строительных работ*Документы для проверки: регистры аналитического и синтетического учета по счету 20; регистры налогового учета и другие документы, необходимые для проведения аудита. **Аудиторские процедуры**: инспектирование, пересчет.  |
| 7. | *Проверка выполненных строительно-монтажных работ и калькулирования инвентарной стоимости готового строительного объекта*Документы для проверки: регистры аналитического и синтетического учета по счетам: 20;25;26; регистры налогового учета **Аудиторские процедуры**: инспектирование; пересчет.  |

Перечень вопросов, включенных в программу проверки затрат на осуществление капитального строительства, разработан с учетом всех факторов, оказывающих влияние на формирование от­дельных элементов сальдо.

Таблица 7

Программа аудита затрат МУП «ДСРУ»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *№**п/п* | *Наименование**и содержание аудиторских процедур* | *Метод получения**аудиторских**доказательств* | *Источники информации,**рабочие документы**аудитора* |
| 1. | Проверка состояния технического контроля (надзора) за строитель­ным процессом | Проверка документов, устный опрос персонала | Договора, приказы |
| 2. | Сравнение динамики статей баланса «Неза­вершенное строительст­во» и «Основные сред­ства» | Аналитические процедуры | Анализ счета 01 и 08 (обороты по данным четам) |

 Продолжение таблицы 7

|  |  |
| --- | --- |
| 3.  | Проверка расчетов с субподрядчиками и поставщиками |
| 3.1 | Проверка расчетов с поставщиками оборудо­вания, подрядными, проектными и другимиорганизациями | Сканирование | Сопоставление данных анализа счета 60,76 по субконто, Главной книги по счетам 07, 08;  |
| 3.2 | Сравнение фактических и плановых показателей, исчисление удельного веса отдельных видов капитальных затрат в их совокупной величине | Аналитические процедуры | Сметы, анализ счета 60 «Субподрядчики» |
| 3.3 | Проверка информации о реальности остатков сче­тов кредиторской задол­женности | Подтверждение | Письменный или устный запрос у третьей сторо­ны по поводу задолжен­ности |
| 3.4 | Проверка реальности задолженности и соот­ветствия объемов вы­полненных работ по документам и по факту | Инвентаризация расчетов |  |
| 4. | Проверка материальных затрат на осуществление капитального строительства |
| 4.1 | Проверка наличия дого­воров о материальной ответственности | Проверка доку­ментов, подтвер­ждение | Список материально-ответственных лиц, до­говора о материальной ответственности |
| 4.2 | Проверка наличия при­каза и образцов подпи­сей лиц, имеющих право подписи документов на расход материалов | Проверка доку­ментов | Приказы, образцы под­писей |
| 4.3 | Проверка соответствия определения фактиче­ской себестоимости ма­териалов при их списа­ен на производство варианту оценки, преду­смотренному в учетной политике | Проверка доку­ментов, прослежи­вание, составление альтернативного баланса | Учетная политика, материальные отче­ты (ф. № М-19) |
| 4.4 | Проверка правильности отнесения в состав оборотных средств инвентаря и хозяйственных принадлежностей, порядок их включения в за­траты на производство строительно-монтажных работ | Проверка документов, пересчет, проверка соблюдения правил учета по данным операциям | Приходные ордера и другие документы на оприходование инвентаря и хозяйственных принадлежностей, карточка счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», материальные отчеты (ф. № М-19), дан­ные оперативного учета |

 Продолжение таблицы 7

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 4.5 | Сличение данных учетных регистров бухгалтерского и складского учета | Сканирование | Приходные ордера (ф. М-4), акты о приемке материалов (ф. М-7), лимитно-заборные карты (ф. М-8), карточки учета материалов (ф. М-17), материальные отчеты (ф. № М-19), оборотные ведомость по группам материалов |
| 4.6 | Проверка отражения в учете результатов инвен­таризации строительных материалов (инвентари­зацию рекомендуется проводить с участием аудитора и эксперта-строителя) | Инвентаризация, проверка докумен­тов | Инвентаризационные описи, сличительные ведомости |
| 4.7 | Сопоставление стоимо­сти списанных на строительство материа­лов по нормам против фактически израсходованной их величины | Подготовка альтернативного ба­ланса | Анализ счета 20 по субконто, карточка счета 20, материальные отчеты (ф. № М-19) |
| 5. | Проверка операций по учету расчетов по оплате труда |
| 5.1 | Изучение Положения по оплате труда | Проверка доку­ментов | Положение по оплате труда |
| 5.2 | Сопоставление разрабо-точной таблицы распре­деления зарплаты по направлениям затрат | Сканирование | Анализ счета 20, 25, 26 по субконто, карточка счета 70, 69 |
| 5.3 | Проверка нарядов на сдельные работы и полноты их дальнейшего отражения в учете | Прослеживание | Трудовые договора на сдельные работы, наря­ды на дополнительные работы, анализ счета 20 по субконто |
| 5.4 | Проверка документаль­ного оформления расче­тов с персоналом по оплате труда | Проверка доку­ментов | Наряды, трудовые со­глашения  |
| 5.5 | Проверка лицевых счетов для получения информации об удержани­ях и доплатах, проверка удержаний на предмет соблюдения законода­тельства и правильности их расчета | Проверка документов, прослеживание, пересчет | Лицевые счета, исполни тельные листы |
| 5.6 | Проверка соответствия записей по начислению заработной платы в лицевых счетах и удержа­ний | Проверка документов, пересчет, подтверждение | Расчетно-платежная ведомость, лицевые счета, Положение по оплате труда |

 Продолжение таблицы 7

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 5.7 | Проверка достоверности записей в ведомостях на заработную плату по окладам, нарядам и т.п. | Проверка документов, пересчет, прослеживание | Положение по оплате труда, наряды, штатные расписания |
| 5.8 | Проверка норм выплат заработной платы, сверхурочных оплат, оплат за вынужденные простои; проверка нали­чия санкции руководи­теля на эти выплаты | Проверка документов, пересчет, устный опрос | Приказы, Положение по оплате труда |
| 5.9 | Проверка наличия приказов на выплату пре­мий и вознаграждений | Проверка документов | Приказы, Положение пооплате труда |
| 5.10 | Соответствие задолженности по оплате труда,значащейся в расчетно-платежных ведомостях и в Главной книге | Прослеживание,проверка документов | Главная книга сч. 70«Расчеты с персоналомпо оплате труда», свод-ная ведомость по начис­лению и удержанию за­работной платы |
| 5.11 | Проверка правильностивключения в затраты напроизводство строитель­но-монтажных работ расходов на оплату труда | Проверка документов, пересчет,подтверждение | Сводная ведомость поначислению и удержанию средств, справка о распределении затрат по объектам учета |
| 5.12 | Проверка правильности включения в затраты на производство строитель­но-монтажных работ отчислений на социаль­ные нужды | Проверка доку­ментов, пересчет, прослеживание | Главная книга по сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспече­нию», сводные ведомости по начислению и удер­жанию заработной платы |
| 5.13 | Выборочный пересчет итогов платежной ведо­мости по горизонтали и вертикали | Проверка арифме­тических расчетов | Платежные ведомости |
| 6. | Проверка операций по использованию строительных машин и механизмов |
| 6.1 | Проверка наличия раз­решений на право экс­плуатации машин и ме­ханизмов | Проверка доку­ментов | Лицензии |
| 6.2 | Проверка правильностисписания расходов поиспользованию строительных машин и механизмов | Сканирование | Сопоставление анализа счета 60 по субконто и Главнойкниги по сч. 20, 25  |
| 6.3 | Проверка правильностиначисления амортиза­ции строительных ма­шин и механизмов | Пересчет | Ведомости начисленияамортизации, нормы |

 Продолжение таблицы 7

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 6.4 | Проверка правильностиначисления оплаты тру-да рабочим, обслужи­вающим строительные машины и механизмы | Проверка документов, пересчет,подтверждение | Лицевые счета, журналф. ЭСМ-6 |
| 6.5 | Проверка правильностисписания горюче-смазочных материалов на работу машин и меха­низмов | Проверка документов, пересчет,прослеживание, подтверждение | Нормы расхода ГСМ,журнал учета работымашин и механизмов |
| 6.6 | Проверка расходов по использованию привле­ченных машин и меха­низмов | Проверка доку­ментов, пересчет | Акт выполненных работ ф. 2 и справка КС-3, справка ЭСМ-7 |
| 6.7 | Проверка правильностидокументальногооформления выполненного объема перевозок привлеченным автотранспортом | Проверка документов, подтверждение | Отрывные талоны назаказ транспорта, прила-гаемые к счетам, предъ-явленным строительной организации |
| 6.8 | Проверка правильностидокументальногооформления выполне­ния перевозок авто­транспортом строитель­ной организации | Проверка документов,подтверждение | Путевые листыф. 4-С, 4-П |
| 6.9 | Проверка правильностиначисления амортизации на автотранспорт строительной организа­ции | Пересчет, проверка соблюденияправил учета | Путевые листы, ведомость начисления амортизации |
| 6.10 | Проверка правильностиначисления оплаты тру-да водителям и обслу­живающему персоналу | Проверка документов, пересчет | Путевые листы, Положение по оплате труда,табеля учета рабочего времени |
| 6.11 | Проверка правильностисписания горюче-смазочных материалов | Проверка документов, пересчет | Ведомость учета работыавтомобилей, нормыГСМ |
| 6.12 | Проверка расходов наремонт автомобилей иосновных средств авто­мобильного транспорта | Проверка документов, подтверждение, пересчет | Ведомости дефектов ав-томобильного транспор-та, акты списания запас­ных частей и ремонтных материалов |
| 7. | Проверка накладных расходов |
| 7.1 | Проверка расходов административно-хозяйственного назначения | Проверка документов, прослеживание | Данные аналитическогоучета по сч. 26 «Общехо-зяйственные расходы», анализ счета 26 по субконто, штатное расписание, табеля учета рабочего времени |

 Продолжение таблицы 7

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 7.2 | Проверка расходов пообслуживанию работни-ков строительства | Проверка документов,прослеживание | Данные аналитическогоучета по сч. 26 «Общехо-зяйственные расходы», анализ счета 26 по субконто, штатное расписание, табеля учета рабочего времени |
| 7.3 | Проверка расходов поорганизации работ настроительных площадках | Проверка документов, прослеживание, устный иписьменный опрос | Данные аналитическогоучета по сч. 26 «Общехо-зяйственные расходы», анализ счета 26 по субконто, штатное расписание, табеля учета рабочего времени |
| 7.4 | Проверка прочих расходов, проверка обоснованности отнесения расходов к данному виду, проверка полноты и своевременности отражения их в учете | Проверка документов, прослеживание | Данные аналитическогоучета по сч. 26 «Общехо-зяйственные расходы», анализ счета 26 по субконто, штатное расписание, табеля учета рабочего времени |
| 7.5 | Выделение из общейвеличины прочих капитальных затрат расходов, не связанных с проектно-изыскательскими, и их проверка | Проверка документов | Анализ счета 26 по субконто |
| 7.6 | Проверка правильностираспределения наклад­ных расходов | Проверка документов | Расчет распределения, учетная политика |
| 8.  | Проверка учета остатков незавершенного производства строительных работ |
| 8.1 | Проверка правильности отражения и документального оформления объема выполненных субподрядных работ | Проверка документов, прослеживание | Акты формы КС-2 и КС-3 на принятые субподрядные работы, анализ счета 20 по субконто |
| 8.2 | Проверка правильности отражения и документального оформления объема принятых заказчиком работ | Проверка документов, прослеживание | Акты формы КС-2 и КС-3 сданные работы, анализ счета 20, 90 по субконто |
| 9. | Проверка выполненных строительно-монтажных работ и калькулирования инвентарной стоимости готового строительного объекта |
| 9.1 | Проверка объемов вы-полненных работ, участие в инвентаризации | Проверка документов, натуральное измерение | Акты на выполнениестроительно-монтажныхработ ф. КС-3, ф. КС-2, акты инвентаризации |

 Продолжение таблицы 7

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 9.2 | Проверка соблюденияпорядка оформлениясдачи-приемки выпол­ненных строительно-монтажных работ | Проверка документов, прослеживание | Журнал учета выполненных работ ф. КС-6,справка ф. КС-3 |
| 9.3 | Проверка правильностикалькуляции затрат,возмещаемых заказчи­ком сверх договорной стоимости строительства | Проверка документов, пересчет | Договоры, в которыхуказаны возмещаемыезатраты |
| 9.4 | Сверка данных учетныхрегистров по калькули-рованию себестоимостистроительного объекта | Сканирование | Сопоставление анализа счета 20, 90, 26, карточки счета 90 Главнойкниги по счетам 20, 90 |

**4. Методика проведения аудита затрат МУП «ДРСУ»**

 **4.1 Методика проведения аудита расчетов с субподрядчиками**

Согласно ст.706 ГК РФ подрядчик вправе привлечь к исполнению своих обязательств по строительству объекта другие строительно-монтажные организации. В этом случае основная строительная организация будет являться генподрядной организацией (генподрядчиком), а привлеченные организации - субподрядными. Стоимость выполненных субподрядными организациями комплексов специальных строительных работ учитывается генподрядчиком до их сдачи заказчику на отдельном субсчете счета 20 "Основное производство" и в себестоимость строительных работ генподрядчика не включается. Принятые генеральным подрядчиком работы, отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счета 20 субсчет "Работы, выполненные субподрядчиками" Кредит счета 60, субсчет "Расчеты с субподрядчиками" - отражена стоимость работ, выполненных субподрядчиком (по договорной цене);

Дебет счета 19 Кредит счета 60 субсчет "Расчеты с субподрядчиками" - отражена сумма НДС по принятым у субподрядчика работам.

До сдачи работ заказчику сумма принятых у субподрядчиков работ числится на балансе у генерального подрядчика. Сдача субподрядных работ заказчику (так же как и собственных работ) в бухгалтерском учете генерального подрядчика отражается следующим образом:

Дебет счета 90, субсчет "Себестоимость продаж" Кредит счета 20.

Из вышеуказанного следует, что при аудите необходимо проверитьналичии договора, заключенные с субподрядчиками на проведение работ, наличии акты приемки выполненных работ.

**4.2 Методика проведения аудита использования материальных ресурсов в строительстве**

В структуре себестоимости работ строительно-монтажных организаций значительный удельный вес составляют материальные затраты. При выполнении строительных работ используются материальные ресурсы, образующие основу строительной продукции - возводимых зданий и сооружений, отдельных видов строительно-монтажных работ. В статью затрат "Материалы" типовой группировки затрат в строительстве включаются затраты на используемые при выполнении работ строительные материалы, конструкции, детали, а также топливо, затраты на электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

Аудит использования материальных ресурсов рекомендуется начинать с установления мест хранения материально-производственных запасов и определения круга материально ответственных лиц.

Строительно-монтажная организация может иметь для хранения материально-производственных запасов центральные и приобъектные склады, а также кладовые. В составе крупных организаций могут быть специализированные подразделения по заготовлению, хранению и доставке материалов на строительные объекты - управления (отделы) производственно-технологической комплектации (УПТК).

Перечень мест хранения и материально ответственных лиц должен быть предусмотрен структурой организации и закреплен соответствующим распорядительным документом (приказом, распоряжением).

По строительным участкам, прорабствам, отдельным строительным объектам материально ответственным лицом, как правило, является начальник участка (прораб).

При учете материально-производственных запасов организации руководствуются Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России в ред. от 28 декабря 2001 г) 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.

Чаще всего материалы для строительства приобретает генподрядчик, а затем передает их субподрядчикам. Причем в этом случае право собственности на материалы обычно остается у генподрядчика. Поэтому, передав материалы субподрядчикам, генподрядчик должен учитывать их у себя на балансе - только на отдельном субсчете, открытом к счету 10 "Материалы". В свою очередь субподрядчики учитывают полученные материалы на счете 003 "Материалы, принятые в переработку". При этом затраты субподрядчика на строительство объекта отражаются на счете 20 "Основное производство" без учета стоимости строительных материалов.

В том случае, если материалы приобретает субподрядчик, он отражает у себя в учете стоимость этих материалов на счете 10 "Материалы". Затем их стоимость списывается на затраты по выполнению договора с генподрядчиком.

При аудите проверяется правильность определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство в зависимости от принятого организацией метода оценки. Основанием для списания строительных материалов в производство являются следующие документы:

* производственные нормы расхода основных строительных материалов, разрабатываемые непосредственно строительной организацией и утверждаемые ежегодно ее руководителем;
* журнал учета выполненных работ по форме N КС-6 по каждому объекту строительства;
* материальный отчет (форма N М-19)(приложение 6м) по материально ответственному лицу - производителю работ, начальнику строительного участка;
* форма N М-29 - ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам.

При аудите проверяется наличие вышеуказанных документов, оформление в соответствии с правилами по их заполнению.

Следует также проверить, не допускаются ли расхождения между данными материального отчета и документами на списание материалов (формой N М-29, актами на разовое списание материалов).

В случае экономии строительных материалов списание их на производство осуществляется по фактическому расходу. Перерасход материалов, разрешенный руководителем строительной организации к списанию на затраты по производству строительных работ, отражается в учете согласно как документированное отклонение от норм расхода. Однако в целях налогообложения соответствующие суммы отклонений сверх норм и нормативов подлежат добавлению к налогооблагаемой прибыли.

Перерасход материалов при его необоснованности на себестоимость строительных работ не относится, а подлежит возмещению за счет виновных лиц в порядке, установленном действующим законодательством за причиненный организации ущерб.

В учетной политике МУП «ДРСУ» установлено, что материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Для обобщения информации о заготовлении и приобрете­нии МПЗ, относящихся к средствам в обороте, Общество использует счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а также счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», предназначенный для обобщения информации о разницах в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной по фактической себестоимости при­обретения (заготовления) и в учетных ценах.

Сумма отклонений, отраженная на счете 16, списывается в конце отчетного месяца пропорционально стоимости МПЗ, отпущенных в производство.

Списание в производство МПЗ (кроме товаров, учитывае­мых по продажной (розничной) стоимости и готовой продукции) по се­бестоимости первых по времени приобретения материально-производ­ственных запасов (метод ФИФО).

Фактически МУП «ДРСУ» для учета материалов использует счет 10 и учет отклонений не ведет.

###

###  4.3 ****Методика проведения аудита**** расходов на оплату труда

В элементе "Затраты на оплату труда" отражаются затраты на оплату труда всего строительно-производственного персонала, включая премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации. Состав затрат на оплату труда в строительных организациях формируется в общеустановленном порядке. Однако в строительных организациях есть и свои отраслевые особенности.

В состав затрат на оплату труда в строительных организациях (кроме общепринятых затрат) включаются:

* выплаты стимулирующего характера по системным положениям: премии (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;
* единовременные вознаграждения за выслугу лет в соответствии с действующим законодательством;
* премия за ввод объекта в эксплуатацию;
* выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе: по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с действующим законодательством;
* суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения строительной организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;
* надбавки за подвижной и разъездной характер работы для работников, непосредственно занятых на строительстве, реконструкции и капитальном ремонте, а также при выполнении работ вахтовым методом в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
* оплата работникам за дни отдыха (отгула), предоставляемые им в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством Российской Федерации;
* оплата труда квалифицированных рабочих, не освобожденных от основной работы, по обучению учеников и повышению квалификации рабочих;
* доплаты бригадирам за руководство бригадой;
* доплаты работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте (руднике) от ствола к месту работы и обратно.

Учет расходов на оплату труда ведется в соответствии с действующим законодательством и принятыми строительной организацией формами и системами оплаты труда.

Начисленные суммы оплаты труда отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета:

**20 "Основное производство"** - производственных рабочих, занятых выполнением строительно-монтажных работ;

**23 "Вспомогательные производства"** - производственного персонала (рабочих и специалистов), занятых в подсобно-вспомогательных производствах;

**25 "Общепроизводственные расходы"** - рабочих, занятых эксплуатацией строительных машин и механизмов;

**26 "Общехозяйственные расходы"** - работников аппарата управления, линейного персонала, рабочих, осуществляющих хозяйственное обслуживание аппарата управления.

Фактически МУП «ДРСУ» не использует счет 23, т.к. не имеет вспомогательных производств. В строительстве используется труд иностранных рабочих, учет и налогообложение которого специфичны и требуют большей выборки при проведении аудита.

###  ****4.4 Методика проведения аудита**** операций по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов

В статью "Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов" включаются:

* затраты по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда работников: рабочих, занятых управлением строительными машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих профессий, занятых управлением машинами и механизмами) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад);
* затраты материальных ресурсов, включая топливо и энергию на эксплуатационные цели;
* амортизационные отчисления на полное восстановление строительных машин и механизмов, а также производственных приспособлений и оборудования, учитываемых в составе основных средств;
* арендная плата (включая лизинговые платежи) за пользование арендованными строительными машинами и механизмами в размерах, установленных договором;
* затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов;
* затраты на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов, производственных приспособлений и оборудования; в случае образования резервов - отчисления в ремонтный фонд или в резерв на ремонт;
* затраты на перебазирование строительных машин и механизмов или отчисления в резерв;
* затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей;
* 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;
* прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, используемых на работах, выполняемых не по договорам на строительство, а также затраты на содержание строительных машин и механизмов, сданных в аренду, в себестоимость строительных работ не включаются.

Затраты по оплате услуг сторонних организаций за предоставленные ими машины и механизмы относятся непосредственно в дебет счета 20 "Основное производство" по данной статье с распределением по конкретным строительными объектам, на которых они были использованы.

Анализируя расходы на привлеченные машины и механизмы, аудиторы уточняют, предусмотрены ли эти расходы сметными нормами и составом выполняемых СМР. Работа таких машин и механизмов должна быть подтверждена сменными рапортами и путевыми листами, оформленными по типовым межотраслевым формам. С привлеченными специализированными организациями должны быть заключены договоры на оказание услуг или выполнение субподрядных строительно-монтажных работ (например, земляных работ по устройству нулевого цикла и т.д.).

Если организация привлекала к работе специализированные автотранспортные организации, то проверке подлежат договоры и лицензии этих организаций, разрешающие осуществлять транспортную деятельность. Кроме того, аудиторы исследуют путевые листы, которые оформляли транспортные организации. Формы путевых листов содержат отрывные талоны, которые заполняет организация - владелец транспорта. Строительно-монтажная организация как заказчик транспорта подписывает и штампует эти талоны. Путевые листы - это основание предъявления счета на оплату услуг заказчику. Проводя аудит, проверяют наличие отрывных талонов, приложенных к счетам автотранспортной организации, и правильность их оформления.

Сумма фактических затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов, учтенная на счете 25, ежемесячно списывается на затраты основного производства (объекты строительства) и другие счета потребителей услуг исходя из количества машино-смен (машино-часов) работы машин и механизмов на каждом объекте и фактической себестоимости машино-смены (машино-часа).

В зависимости от видов выполняемых строительными машинами и механизмами работ и количества машино-смен (машино-часов), учтенных по первичным оправдательным документам по учету работы строительных машин и механизмов, затраты списываются на:

**Дебет счета 10** - при выполнении погрузочно-разгрузочных работ;

**Дебет счета 20** - при выполнении строительными машинами и механизмами строительно-монтажных работ;

**Дебет счета 23** - при выполнении работ во вспомогательных и подсобных производствах;

**Дебет счета 26** - при выполнении работ, стоимость которых учтена в нормах накладных расходов (благоустройство строительных площадок и т.д.)

**Дебет счета 91** - при работе на ликвидации основных средств;

**Дебет счета 99** - при работе на ликвидации последствий стихийных бедствий.

Затраты по эксплуатации мелких производственных механизмов и такелажного оборудования (домкратов, лебедок, электродрелей, вибраторов и др.), предусмотренные нормами накладных расходов, учитываются на счете 26.

Фактически счет 25 в МУП «ДРСУ» распределяется ежемесячно пропорционально выручке от реализации, поэтому в конце года счет 25 не имеет сальдо.

###  ****4.5 Методика проведения аудита**** накладных расходов

В составе затрат на производство строительных работ значительный удельный вес составляют накладные расходы. К ним относятся:

* административно-хозяйственные расходы;
* расходы по обслуживанию работников строительства;
* расходы по организации работ на строительных площадках;
* прочие расходы.

Аудиторы обязательно проверяют оформление накладных расходов первичными учетными документами.

Проверка устанавливает, соответствуют ли расходы на служебные командировки, представительские расходы, расходы на рекламу, подготовку кадров, содержание служебного автотранспорта установленным лимитам, нормам и нормативам. Согласно действующему порядку, суммы превышения фактических расходов над их нормативным величинами добавляются к налогооблагаемой прибыли.

Строительные организации распределяют накладные расходы по принадлежности, используя один из методов, утвержденных учетной политикой организации. Накладные расходы основного производства могут распределяться по объектам учета пропорционально:

* основной зарплате рабочих, которые заняты на объекте;
* численности рабочих на объекте;
* стоимости объекта по смете;
* материальным затратам на строительство;
* прямым затратам на строительство.

Порядок распределения общехозяйственных расходов между разными объектами организация должна закрепить в своей учетной политике.

Если строительные организации, которые выполняют однородные специальные виды работ или строительство быстровозводимых однотипных объектов, ведут учет затрат на производство методом накопления, то они могут списывать постоянные накладные расходы непосредственно на счет учета реализации работ.

Генподрядчики ежемесячно уменьшают величину накладных расходов на сумму затрат по обслуживанию субподрядчиков в соответствии с договорами подряда между ними, списывая их со счета "Общехозяйственные расходы" на счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Соответственно субподрядчики увеличивают величину накладных расходов по дебету счета "Общехозяйственные расходы" с отражением по кредиту счета "Расчеты с покупателями и заказчиками".

В учетной политике закреплено, что расходы, собранные на счете 26, подлежат списанию в конце от­четного периода, в дебет счета 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж».

###  4.6 ****Методика проведения аудита**** учета остатков незавершенного производства

К незавершенному строительному производству относятся незаконченные работы по организациям, их очередям, пусковым комплексам и объектам, являющимся объектами учета затрат.

Незавершенное производство состоит из затрат на производство строительных работ, выполненных собственными силами, а также стоимости работ субподрядных организаций, принятых и оплаченных генподрядчиками за период с начала исполнения договора на строительство.

Фактическая себестоимость строительных работ, выполняемых собственными силами, учитывается на отдельном субсчете счета 20 "Основное производство" и определяется общей суммой затрат строительной организации на производство таких работ.

Подрядчик может до сдачи заказчику объекта строительства в целом учитывать в составе незавершенного строительного производства работы по договорной их стоимости по отдельным выполненным элементам или этапам работ в случае определения по ним финансового результата.

Выполненные субподрядными организациями, принятые и оплаченные генеральным подрядчиком комплекса специальных строительных работ учитываются генеральным подрядчиком до их сдачи заказчику по договорной цене на счете 20 "Основное производство" в составе незавершенного строительного производства на отдельном субсчете как выполненные субподрядными организациями и не включаются в себестоимость строительных работ генподрядчика.

Для оценки НПЗ на конец текущего месяца организации необходимы следующие данные:

* о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, (на основании информации, содержащейся в первичных учетных документах);
* о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов (на основании сведений налогового учета).

Для организаций, производство которых связано с выполнением работ, сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).

Данное требование налогового законодательства означает, что в том случае, когда процесс выполнения работ в организации подразумевает наличие остатков незавершенного производства (либо не принятых заказчиком работ или услуг) налоговый учет прямых затрат должен вестись по каждому заказу в отдельности (по аналогии с позаказным методом в бухгалтерском учете).

###  4.7 ****Методика проведения аудита**** классификации и группировки затрат, формирования себестоимости

Как известно, завершающим этапом учета производственных затрат в строительных организациях являются расчет фактической себестоимости сданных заказчику строительно-монтажных работ и определение результатов от выполнения работ. Под себестоимостью строительных работ понимаются затраты строительной организации на их производство и сдачу заказчику.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено два варианта формирования себестоимости строительно-монтажных работ (учета общехозяйственных расходов):

* полная себестоимость строительно-монтажных работ, при которой общехозяйственные расходы относятся на себестоимость (в дебет счета 20 "Основное производство"); при этом сумма общехозяйственных расходов распределяется между заказами пропорционально сумме прямых затрат, объему выполненных строительно-монтажных работ либо другому показателю;
* фактическая себестоимость, при которой общехозяйственные расходы в полном размере ежемесячно списываются на реализацию (в дебет счета 90 "Продажи").

Сводный учет затрат на производство строительных работ ведется на счете 20 "Основное производство" по объектам учета по применяемой системе классификации затрат в соответствующем регистре бухгалтерского учета, где, как правило, совмещаются аналитический и синтетический учет.

Для определения затрат на производство строительных работ по строительному участку и в целом по строительной организации (структурному подразделению) объекты учета могут группироваться в регистре бухгалтерского учета по принадлежности к строительному участку, а внутри строительных участков - по видам работ (строительные работы, монтаж оборудования, капитальный ремонт и другие виды строительных работ).

Учет затрат на производство строительных работ по элементам осуществляется в целом по строительной организации (структурному подразделению) за месяц и нарастающим итогом с начала года.

При формировании строительной организацией себестоимости строительных и других работ следует иметь в виду, что методы оценки материальных ресурсов, списываемых в производство, а также методы распределения отдельных видов расходов (накладных, по эксплуатации строительных машин и механизмов, приходящихся на сданные заказчику работы и др.) по объектам учета применяются строительной организацией без изменения в течение отчетного года и составляют элементы его учетной политики.

Если сравнить правила и способы ведения налогового учета с аналогичными требованиями учета бухгалтерского, то большинство из них будут аналогичны либо отличаться в незначительных деталях (например, формирование первоначальной стоимости амортизируемых объектов (НМА и основных средств), определение сроков их полезного использования, оценка и методы списания МПЗ, распределение транспортных затрат на остаток товаров на складе, порядок списания расходов будущих периодов и т.д. и т.п.).

В тоже время следует иметь в виду, что некоторые позиции в налоговом и бухгалтерском учете совпадают лишь частично (к примеру, методы исчисления амортизации одинаковы только при применении линейного метода). В этом случае в учетной политике в целях налогообложения необходимо в обязательном порядке расписывать методы, отличные от используемых в бухгалтерском учете.

В учетной политике МУП «ДРСУ» предусмотрено, что учет затрат основного производства ведется на счете 20 «Ос­новное производство».

Учет прямых затрат в разрезе по основным производствен­ным видам деятельности предприятия (по видам деятельности) осуществляется на отдельных субсчетах к счету 20.

Распределение расходов основного производства по видам продук­ции предприятия осуществляется путем прямого отнесения затрат на себе­стоимость продукции (работ, услуг) соответствующего вида деятельно­сти.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг списывается на счет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость про­даж» на соответствующий субсчет по видам деятельности Общества.

 **Заключение**

Уровень организации бухгалтерского учета МУП «ДРСУ» высок. Практически все бухгалтерские операции автоматизированы, компьютеры работников бухгалтерии объединены в сеть, в которой сервером служит компьютер директора. Кроме того, все необходимая информация содержится и на бумажных носителях в распечатанном виде, сгруппирована в соответствии с хронологией и подшита. Как правило, оформление документов и способы ведения учета соответствуют утвержденной законом методологии. Аудит затрат на капитальное строительство – очень эффективный инструмент для проверки точности калькуляции себестоимости строительного производства, стоимостной оценки готовых строительных объектов и принятия решения, основанного на выборе альтернативного образа действий. Аудиторская проверка затрат в строительных организациях является довольно тру­доемким процессом, требующим от аудитора знания помимо множества нормативных и инструктивных материалов также и особенностей исчис­ления себестоимости продукции в отдельных отраслях и видах хозяйствен­ной деятельности. Поэтому до начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. Ему следует также проанализировать силь­ные и слабые стороны внутреннего контроля процесса производства и затрат .Изучение проблемы аудита затрат на осуществление капитального строительства позволило сделать следующие выводы и предложения.

Организация аудиторских проверок в строительной организации включает планирование и составление программ по проверяемым объектам, выбор аудиторских процедур.

Исследования практики проведения аудита независимыми аудиторскими организациями свидетельствуют о том, что качество проверки зависит от того, насколько тщательно проведена работа до начала аудиторской проверки: по сбору и получению информации о проверяемой организации, установлению и принятию условий и обязательств аудита экономическим субъектом и аудиторской организацией, планированию аудита и т.д.

Качество планирования аудиторской проверки существенно возрастает при использовании определенного алгоритма планирования, который включает ряд направлений, учитывающих особенности проведения аудиторской проверки в строительных организациях.

При планировании предстоящей аудиторской проверки крайне важной является оценка существенности и аудиторского риска.

Определить состояние бухгалтерского и налогового учета, внутреннего и технического контроля позволят также разработанные анкеты-тесты. Используемые аудитором тесты целесообразно разде­лить на тесты проверки средств контроля и тесты проверки оборо­тов и сальдо по счетам учета расходов на осуществление капиталь­ного строительства.

Аудит расходов на осуществление капитального строительства возможно осуществить по программе, перечень аудиторских проце­дур которой должен учитывать все факторы, оказывающие влияние на достоверность оборотов и сальдо по счетам учета расходов строительной организации.

Разработанная программа аудиторской проверки МУП «ДРСУ» позволяет ус­тановить:

 посредством реализации процедур проверки оборотов и саль­до по счетам учета расходов на осуществление капитального строи­тельства:

• законность и целесообразность списания строительных материалов;

• правильность оценки строительных материалов при их списании на производство;

• правильность отнесения в состав оборотных средств строительного инвентаря и хозяйственных принадлежностей и порядка их включения в расходы на осуществление капитального строительства;

• определение достоверности незавершенного строительного производства;

• законность выплат работникам заработной платы;

• соблюдение норм выплат и сверхурочных за вынужденные простои;

• правильность включения в затраты на производство расходов на оплату труда;

• наличие соответствующих разрешений на право эксплуатации машин и механизмов; правильность начисления амортизации;

• законность и обоснованность расходов по содержанию авто­транспорта;

• правильность и обоснованность формирования накладных расходов;

• правильность распределения накладных расходов;

• ведение анализа расходов на осуществление капитального строительства с учетом фактического объема выполненных работ.

При аудите расходов на осуществление капитального строитель ства следует применять методы, позволяющие своевременно выявлять нарушения, такие как: нерациональное использование производственных ресурсов, недостачи, хищения, недобросовестное исполнение субъектами капитального строительства присущих им функций и т.д. Такими методами аудита являются инвентаризация материально-производственных запасов строительной организации, контрольные обмеры строительных объектов, составление альтерна­тивного баланса по ряду статей, сравнение фактического объема строительно-монтажных работ и расхода строительных материалов с нормами, предусмотренными в проектно-сметной документации.

Использование данной методики в деятельности аудиторских организаций позволит им существенно повысить качество и эффективность аудиторских проверок, достигнуть цели аудита, минимизировав затраты труда и времени.

**Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс РФ. Часть 1 (Федеральный закон № 51-ФЗ от

30.11.94 г., ред. от 10.01.03 г.); Часть 2 (Федеральный закон № 14-ФЗ от 26.01.96 г., ред. от 26.03.03 г.).

2. Федеральный закон РФ № 129-ФЗ от 21.11.96 г. «О бухгалтерском учете».

3. Приказ Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н «Об утверждении поло­жения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (ред. от 24.03.00 г.).

4. Постановление Госстроя РФ от 26.04.99 г. № 31 «Об утверждении методических указаний по определению стоимости строительной продукции».

5. Приказ Минфина РФ № 32н от 06.05.99 г. «Об утверждении поло­жения но бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)».

6. Приказ Минфина РФ № ЗЗн от 06.05.99 г. «Об утверждении поло­жения но бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)» (ред. 30.03.01 г.).

7. Приказ Минфина РФ от 30.12.99 г. № 107н «Об утверждении по­ложения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98)».

8. Приказ Минфина РФ от 09.06.01 г. № 44н «Об утверждении положе­ния по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)».

9. Федеральный закон об аудиторской деятельности от 07.08.2001г. № 119 ФЗ.

10. Аудит в строительных организациях: Практ. пособие: / Сотникова Л.В., Савина Н.В.; под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006

11. Аудит. Под ред. проф. Подольского В.И.— М.: Аудит, 2006.

12. Аудит: Учебник. – Шеремет А.Д., Суйц В.П. – М.: ИНФРА-М, 2007.

13. Аудит: Учебник. – Рогуленко П.В. – М.: ИНФРА-М, 2006.

14. Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2007

15. Соколов П.А. Аудит в строительстве. – М.: Современная экономика и право, 2007

16. Тимофеева М.В. Бухгалтерский учет в строительных организациях: учебник для студ. высш. уч. заведений – М.: Издательский центр «Академия», 2007.

17. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Бухгалтерский учет в строительстве. – СПб.: Издательский дом Герда, 2007.

18. Е.А.Мозгалина, «Аудит: стадия планирования» // Аудиторские ведомости № 11, 2006.

19. А.В.Газарян, «Аудиторская проверка финансовых результатов и их использования»//Бухгалтерский учет, №5, 2001.

20. Е.В. Линкина, Е.Д. Халевинская, «Аудит затрат на производство» // Аудит и финансовый анализ, 2007.

21. Нормативные акты для бухгалтер» № 19, 2007 г.

22. Основные результаты работы строительного комплекса и жилищно-коммунального хозяйства РФ в 2007г. (информационно-аналитический обзор) // Экономика строительства, 2007. - №2. – с. 2-23

 П Р И Л О Ж Е Н И Я