

# ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И АУДИТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

*Н.А. АДАМОВ,*

*кандидат экономических наук,*

*доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита*

*Государственного университета управления*

*П.А. СОКОЛОВ,*

*ведущий аудитор аудиторской компании «Информбюро»*

*В.Е. ЧЕРНЫШЕВ,*

*начальник финансового управления ОАО корпорации «Трансстрой»*

## ЗАДАЧИ, МЕСТО И РОЛЬ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Деятельность строительной организации предполагает использование как основных, так и оборотных средств. Оборотными средствами являются предметы труда, которые обслуживают один производственный цикл, а их стоимость целиком переносится на себестоимость готовой строительной продукции. Такого рода предметы труда в практике хозяйствования называют материально-производственными запасами (МПЗ). Существенное место среди МПЗ строительной организации занимают строительные материалы. На начальном этапе деятельности любой строительной организации после составления бизнес-плана, разработки бюджетов, включающих технико-экономические расчеты, заготавливаются запасы строительных материалов, необходимых для осуществления строительных работ.

Основными задачами бухгалтерского учета строительных материалов являются:

- обеспечение контроля за сохранностью строительных материалов по центрам ответственности, а также по материально ответственным лицам;
- предупреждение хищения и порчи материалов в местах хранения и центрах ответственности;
- выявление всех затрат, связанных с изготовлением и приобретением материалов;
- достоверное и своевременное отражение в учете и документальное оформление поступления и расходования материальных ценностей;
- контроль за соблюдением обязательств, связанных с движением МПЗ, и др.

По принадлежности строительные материалы подразделяются на ценности, принадлежащие организации на правах собственности и не принадлежащие ей по такому праву.

К хозяйственным операциям, связанным с движением МПЗ, относятся:

- изготовление (приобретение) у поставщиков;
- внутреннее перемещение, отпуск в производство;
- реализация юридическим или физическим лицам;
- отпуск на непроизводственные нужды.

Экономическая классификация МПЗ предусматривает их группировку по следующим видам:

- материалы;
- покупные полуфабрикаты;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- комплектующие изделия;
- прочие материалы.

Данная классификация является основой для организации синтетического учета МПЗ.

В строительной отрасли также имеет существенное значение классификация МПЗ по их техническому признаку, суть которого состоит в том, что разрабатывается систематизированный перечень потребляемых в строительстве материальных ценностей с указанием наименования, сорта, марки и др.

Типовая номенклатура статей затрат, включаемых в отчет об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности, утверждается Росстатом.

Чтобы избежать простоев на строительных участках служба снабжения строительной органи-

зации должна наладить бесперебойные и своевременные поставки МПЗ.

Результатом потребления МПЗ на производственные цели является готовая строительная продукция (объект строительства). Таким образом, МПЗ из разряда производственных затрат переходят (превращаются) в форму готовой строительной продукции.

Для последующего включения материалов в себестоимость готовой строительной продукции (работ) необходимо, чтобы их поступление на склад было оформлено в соответствии с требованиями действующего законодательства.

В целях формирования информации, необходимой для принятия своевременных и обоснованных управленческих решений, касающихся движения МПЗ, необходимо организовать бухгалтерский учет так, чтобы формировались следующие показатели:

- остатки на начало и конец отчетного периода;
- поступление материалов за отчетный период;
- расход материальных ценностей по объектам строительства.

Существенным элементом организации учета МПЗ является учетная политика строительной организации, в которой необходимо раскрыть следующую информацию:

- методы оценки МПЗ по их видам;
- последствия изменений в учетной политике методов оценки МПЗ;
- систему организации аналитического учета материальных ценностей;
- метод учета реализации материальных ценностей и др.

### **ДВИЖЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И ИХ ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ**

Хозяйственные операции по движению материальных ценностей осуществляются материально ответственными работниками строительной организации.

Важным условием для обеспечения сохранности МПЗ является рациональная организация их учета и достоверное оформление первичных документов. Как известно, первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это невозможно — непосредственно по ее окончании.

В соответствии с действующим законодательством к порядку оформления документов предъявляются высокие требования. Так, Федеральным

законом от 21.11.1996. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» определено, что первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты.

Документальное оформление операций, связанных с движением материалов, осуществляется в соответствии с постановлением Госкомстата России от 30.11.1997. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты, основных средств, нематериальных активов и материалов».

Строительная организация определяет круг лиц, отвечающих за сохранность МПЗ, с которыми заключаются договоры о полной материальной ответственности. Наряду с этим руководитель организации определяет должностных лиц, имеющих право подписи на выдачу особо дорогостоящих материальных ценностей.

Материально-производственные запасы поступают со склада поставщика, от транспортной организации и посреднических организаций в порядке, установленном договором, по правилам приемки ценностей по качеству и количеству, установленным действующим законодательством. Уполномоченное лицо принимает ценности по документам, характеризующим груз, а также по доверенности.

Ценности, полученные уполномоченным лицом, сдаются на склад лицу, отвечающему за их сохранность на данном складе, под расписку на первичных учетных документах или с составлением приходного ордера или акта о приемке материалов (согласно порядку, установленному учетной политикой конкретной строительной организации).

Материальные ценности, поступившие на склад из собственных подсобных и вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств, из других складов в порядке внутреннего перемещения, из основного производства как ценности многоразового использования, приходятся на основании ведомостей учета выхода продукции и накладных внутреннего перемещения ценностей.

Материалы, полученные от ликвидации основных средств, оформляются актом об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Поступление материальных ценностей безвозмездно оформляется в порядке, установленном для оформления поступления ценностей от поставщиков.

Излишки материалов, выявленные в процессе инвентаризации, приходуются на основании актов инвентаризации и решения инвентаризационной комиссии организации, утвержденного руководителем строительной организации.

Законодательством России по отношению к материально ответственному лицу предусмотрена дисциплинарная, материальная и уголовная ответственность.

Согласно правилам действующего нормативного регулирования бухгалтерского учета распоряжения главного бухгалтера в части документального оформления операций по движению материальных ценностей, порядка ведения оперативного учета являются обязательными для материально ответственных лиц. Прием на работу и увольнение этих лиц осуществляются только после сплошной инвентаризации и передачи числящихся за ними материальных ценностей другому лицу.

Материально-производственные ценности приходуются в единицах, указанных в расчетных документах, или в единицах учета их использования с пересчетом количества ценностей в данные измерители при оприходовании. Допускается оформление однородных грузов, поступающих в организацию в течение одного дня, один раз — по окончании рабочего дня.

Существенной особенностью строительной отрасли является частый отпуск материальных ценностей на нужды строительства. Этим вызвана целесообразность использования лимитно-заборных карт (форма № М-8). Они выписываются в двух экземплярах на одно наименование материала (номенклатурный номер). Один экземпляр до начала месяца передается структурному подразделению — потребителю материалов, а второй — остается на складе. Отпуск материалов в производство осуществляется работником склада при предъявлении представителем структурного подразделения своего экземпляра лимитно-заборной карты. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала. В лимитно-заборной карте структурного подразделения расписывается кладовщик, а в лимитно-заборной карте склада — представитель структурного подразделения строительной организации.

Отпуск материалов на производство в строительных организациях производится в соответствии со сметой строительства. Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими производится только по разрешению руководителя строительной организации, главного

инженера или других лиц, на это уполномоченных.

Другая особенность строительной отрасли заключается в том, что в ходе строительных работ применяется значительное количество различных однородных (навалочных) материальных ценностей, таких как цемент, щебень, песок, гвозди и т. п. Отпуск такого рода материальных ценностей разрешено оформлять актом инвентаризации, проводимой рабочей комиссией организации на определенную дату. При этом количество ценностей, отпущенных в производство, определяют расчетным путем как разницу между остатком ценностей на начало отчетного периода с учетом их поступления в этом периоде и количеством ценностей, выявленных в результате их инвентаризации.

### **ВЛИЯНИЕ СПЕЦИФИКИ СТРОИТЕЛЬСТВА НА УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО- ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

Для строительного производства характерны тесная взаимосвязь между бухгалтерским учетом материальных ценностей и технико-экономическим учетом, который ведется сметно-производственными отделами. Строительные механизмы и машины используются на разных объектах последовательно; кроме того, динамичность строительных машин требует рационального сочетания маневренного технического обслуживания и ремонта со стационарной технической базой.

Проведенные исследования показывают, что в структуре себестоимости строительных работ (продукции) значительный удельный вес занимают материальные затраты. При осуществлении строительства применяются материалы, которые составляют основу объекта строительства. При группировке затрат в строительстве в качестве материальных ценностей также учитываются конструкции, детали, топливо, электроэнергия, пар, вода и др.

Подрядные строительные-монтажные организации для хранения материальных запасов могут иметь центральные и приобъектные склады, а также кладовые. Крупные организации имеют в своем составе специализированные подразделения по заготовлению, хранению и доставке материалов на строительные объекты, так называемые управления производственно-технологической комплектации.

Особенности строительной отрасли требуют закрепления мест хранения и материально ответственных лиц отдельным распорядительным документом.

Как правило, по строительным участкам, отдельным объектам строительства (стройкам) материально ответственным лицом является руководитель участка или объекта строительства. Кроме того, в соответствии со ст. 245 Трудового кодекса РФ в строительстве может быть бригадная материальная ответственность. Таким образом, при совместном выполнении работниками строительной организации отдельных видов работ, связанных с применением переданных им ценностей, когда невозможно разграничить ответственность каждого работника за причинение ущерба и заключить с ним договор о возмещении ущерба в полном размере, может вводиться коллективная (бригадная) материальная ответственность. Письменный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности за причинение ущерба заключается между строительной организацией и всеми членами коллектива (бригады). Вопросы, связанные с заключением договоров о бригадной материальной ответственности, регламентирует постановление Минтруда России от 31.12.2002. № 85.

Суть договора о коллективной (бригадной) материальной ответственности сводится к следующему: ценности вверяются заранее установленной группе лиц, на которую возлагается полная материальная ответственность за их недостачу. Для освобождения от материальной ответственности член коллектива (бригады) должен доказать отсутствие своей вины. При добровольном возмещении ущерба степень вины каждого члена коллектива (бригады) определяется по соглашению между всеми членами коллектива (бригады) и работодателем. При взыскании ущерба в судебном порядке степень вины каждого члена коллектива (бригады) определяется судом.

Так как в строительном-монтажные организации кроме основных производств могут входить подсобные и вспомогательные хозяйства, то в бухгалтерском учете отдельно, но взаимосвязанно следует отражать результаты основного производства, подсобных и вспомогательных производств. Необходимо отметить, что производство строительных конструкций, изделий, материалов и реализация их сторонними организациями является промышленной деятельностью.

Материальные затраты строительного-монтажных организаций подразделяют на прямые и накладные расходы в точном соответствии с группировкой статей затрат в сметных расценках. Это позволяет осуществлять контроль за соблюдением сметной стоимости строительства, на базе которой, в частности, может рассчитываться договорная цена объекта.

Особенности и специфика строительной отрасли оказывают непосредственное влияние на систему организации учета материально-производственных ценностей при проведении строительных работ и обуславливают значительные различия по сравнению с другими видами деятельности.

В общей системе бухгалтерского учета в строительстве учет МПЗ занимает важное место. Материальные затраты являются основным элементом себестоимости строительной продукции. В некоторых строительных организациях данный показатель доходит до 60% себестоимости объекта строительства. В новых условиях рынка расходы и доходы строительной организации тесно взаимосвязаны. Без тщательного анализа показателя себестоимости материалов строительная организация не сможет контролировать уровня затрат на выполнение и сдачу работ, сопоставлять его с выручкой и тем самым влиять на рост своего дохода.

Помимо специфики производства, определяемой видом строительной деятельности, на ведение учета МПЗ оказывают влияние принятая организацией структура управления, правовая форма и другие факторы. Принимая во внимание эти обстоятельства, в учетной политике на предстоящий год строительная организация определяет, какие синтетические счета следует включать в рабочий план счетов и какие субсчета необходимо открыть к этим счетам.

### **ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

Правила организации бухгалтерского учета и формирования информации о МПЗ в строительной организации определяются Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01.

Принимая от материально ответственных лиц первичные документы, подтверждающие операции по движению материальных ценностей, бухгалтер должен проверить их по существу совершенных хозяйственных операций, правильности и полноте заполнения всех реквизитов, подлинности подписей должностных лиц. После этого проверяется правильность заполнения отчета о движении материальных ценностей. Аналитический учет производственных запасов может быть организован двумя способами: количественно-суммовым или сальдовым.

Количественно-суммовые карточки отличаются от карточек учета материалов лишь тем, что учет в них ведется не только в натуральном,

но и в денежном выражении. Информация о движении материальных ценностей в карточках количественно-суммового учета должна быть отражена на основании первичных документов. Данный признак является недостатком, свойственным данному порядку учета материальных ценностей, так как происходит дублирование складского учета.

Карточка количественно-суммового учета материалов служит также основой для расчета стоимости материальных ценностей при их списании.

По каждому аналитическому счету открываются оборотные ведомости, в которые переносятся ежемесячно данные карточек количественного учета. Итоговые данные оборотных ведомостей сверяют с оборотами и остатками по соответствующему синтетическому счету Главной книги.

В крупных и средних строительных организациях со значительной номенклатурой материальных ценностей целесообразно использовать сальдовый метод учета. При данном методе бухгалтерия не дублирует данных складского учета, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки учета материалов, ведущиеся на складе.

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом или работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на начало месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в сальдовую ведомость.

Бухгалтерия определяет остатки материалов по учетным ценам, выводит их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу. Сальдовые ведомости можно вести двумя способами. При первом способе ведомости открывают и ведут по материально ответственным лицам, при втором — в целом по организации. Решение о выборе формы ведения сальдовой ведомости принимает главный бухгалтер строительной организации.

В целях сокращения работы по переписке наименований материальных ценностей и других реквизитов на начало каждого месяца сальдовые ведомости подготавливаются с необходимым количеством вкладных листов. При этом наименования материальных ценностей записывают в ведомости лишь в начале года (при их открытии).

Если в строительной организации применяются отчеты о движении материальных ценностей, то бухгалтер расценивает их натуральные показатели

по твердым учетным ценам, а отклонения от них учитывает на отдельном аналитическом (синтетическом) счете. Ежемесячно данные материальных отчетов обобщаются в денежном выражении в оборотных ведомостях. В данном регистре систематизируются по корреспондирующим счетам дебетовые и кредитовые обороты по счетам учета материальных ценностей. Ведомости открываются на месяц в разрезе синтетических счетов, субсчетов или групп материальных ценностей. Поскольку записи о движении производственных запасов в ведомости сделаны в учетных ценах, бухгалтерия распределяет суммы отклонений от учетных цен и корректирует записи в кредит материальных счетов. При этом суммы отклонений записываются отдельной строкой в конце ведомости. Путем сложения всех сумм прихода, расхода и остатка по учетным ценам и отклонений определяют фактическую себестоимость материальных ценностей в разрезе корреспондирующих счетов и в целом по строительной организации.

Данные накопительных ведомостей являются основанием для заполнения ведомости № 10 (10-а), которая используется в тех строительных организациях, где количество складов превышает пять; когда их менее пяти, применяется ведомость № 10-а.

Для обобщения информации о движении материальных ценностей на складах, а также в производстве (на стройплощадках, на участках) используется ведомость № 11 «Движение материальных ценностей (по учетным ценам) по цехам и цеховым складам». В ней, как и в ведомости № 10 (10-а), данные о движении материальных ценностей показываются в разрезе синтетических счетов, учетных групп и стоимости по учетным ценам. Применяется она отдельно для учета движения материальных ценностей в цеховых складах и производстве. Записи в ней ведутся по данным производственных отчетов, обоснованных надлежащими документами. При этом сумма поступивших со складов материальных ценностей, выявленная в ведомости, должна быть равна сумме, показанной в ведомости № 10 (10-а), по расходу в целом по организации — как внутренний оборот.

Изложенный порядок учета МПЗ позволяет осуществлять систематический контроль за складским учетом, получать информацию об их наличии и движении, которая необходима для принятия управленческих решений на разных иерархических уровнях строительной организации.

Складское хозяйство строительной организации служит местом накопления и хранения материальных ценностей. Склады бывают специа-

лизированные и общего назначения, в зависимости от видов ценностей, для хранения которых они предусмотрены.

На складах общего назначения хранятся материальные ценности, для хранения которых не предусматриваются особые условия хранения. Специализированные склады предназначены для хранения специальных материалов (нефтепродуктов, цемента и других россыпных строительных материалов, химикатов, лакокрасочных и др.). Данные склады требуют соответствующего оборудования и необходимых условий хранения.

Помещения, используемые в качестве склада, должны отвечать правилам пожарной безопасности и располагать инвентарем противопожарной безопасности. Склад также должен быть оснащен необходимым весоизмерительным и учетным оборудованием.

Строительные материалы передаются на ответственное хранение материально ответственному лицу, с которыми в соответствии с постановлением Минтруда России от 31.12.2002. № 85 заключается договор о полной материальной ответственности. Главный бухгалтер обязан разъяснить обязанность и ответственность материально ответственному лицу до заключения такого договора. Руководство строительной организации обязано создать необходимые условия для работы и обеспечения сохранности материальных ценностей на складе.

Учет строительных материалов на складе организуется материально ответственным лицом и ведется им непрерывно под постоянным контролем бухгалтерии организации. Для складского учета строительных материалов используются карточки учета материалов (форма № М-17) по каждому виду. Все записи в данных карточках должны быть сделаны на основании первичных документов. Материально ответственное лицо должно располагать образцами подписей тех лиц, которые имеют право распоряжаться материальными ценностями. После каждой записи о поступлении или отгрузке материальных ценностей выводится сальдо.

Карточки учета материалов бухгалтерия строительной организации регистрирует в специальном журнале-реестре. После получения карточек учета материалов под расписку материально ответственное лицо заполняет предусмотренные реквизиты, которые характеризуют место хранения материалов, в соответствии с бирками, прикрепленными к месту хранения. Расположение карточек должно быть в возрастающем порядке номенклатурных номеров с разделителями по каждому синтетическому счету, субсчету, группе и подгруппе строительных материалов.

Бухгалтерия строительной организации обязана проводить на складах проверку достоверности и своевременности оформления первичных документов и записей в карточках учета материалов. Такую проверку операций и выведенных остатков бухгалтер должен подтверждать своей подписью. В том случае, если при проверке обнаружены ошибки в записях или подсчете остатков, бухгалтер вносит в документы исправления, которые должны быть оговорены подписями бухгалтера и материально ответственного лица.

Дальнейший учет материально ответственными лицами может быть осуществлен двумя способами. Первый способ предусматривает в конце каждого месяца на основании первичного документооборота и записей в карточках учета материальных ценностей составление отчета о движении материальных ценностей. К данному отчету прилагаются все первичные документы, накопленные за месяц. При этом отчеты составляются в натуральных измерителях; оценку отраженных в отчете материалов производят в бухгалтерии строительной организации. Отчеты о движении материальных ценностей составляются в двух экземплярах, из которых один остается в бухгалтерии, а второй с подписью бухгалтера о приемке возвращается материально ответственному лицу после сверки его данных с данными первичного документооборота. На каждую группу материальных ценностей составляется отдельный отчет. В отчете должен быть указан остаток ценностей на начало месяца, затем заполняют приходную и расходную его части, и выводится сальдо на конец месяца по каждому виду ценностей и в целом по отчету.

При большом ассортименте материалов допускается составление отчета материалов на бланках отчета материальных ценностей в суммовом выражении (без наименований материалов).

Приход и расход строительных материалов группируются по источникам поступления и направлениям их использования. Данная группировка должна осуществляться по корреспондирующим счетам, которые проставляет в отчете бухгалтер материального отдела.

При организации складского учета по второму способу материально ответственное лицо сдает бухгалтеру материального отдела все первичные документы. При их приеме-сдаче оформляется реестр приемки-сдачи документов, в котором должны быть указаны количество и номера сдаваемых первичных документов каждого наименования отдельно по приходу и расходу.

Бухгалтер материального отдела строительной организации принимает от материально ответс-

твенного лица документы при реестрах непосредственно на складе, проверяет правильность отражения основных реквизитов документов в карточках учета материалов и подтверждает правильность записей своей подписью. С этого момента карточка приобретает статус регистра бухгалтерского учета.

Материально ответственное лицо ежемесячно переносит остатки из карточек учета материалов в ведомость учета остатков. Ведомость открывается в разрезе хранения или по материально ответственным лицам. При этом бухгалтер материального отдела должен проверить правильность отражения остатков в количественном выражении.

### СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Синтетический учет материалов ведется на счете 10 «Материалы», к которому рекомендуются открывать субсчета:

- основные строительные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- прочие вспомогательные материалы;
- материалы, переданные в переработку на сторону;
- материалы, конструкции, детали, изделия собственного изготовления.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» фактическая себестоимость приобретенных материалов складывается из стоимости по ценам приобретения и расходов по заготовке и доставке материалов в строительную организацию.

Учет поступления материалов ведется и с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При учете материалов по учетным ценам (плановая цена приобретения, средняя цена приобретения и т. д.) разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической ценой приобретения ценностей отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В этом случае на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков делается бухгалтерская запись:

**Д-т сч. 15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

**К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; **71** «Расчеты с подотчетными лицами»; **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. (в зависимости от места поступления тех или других материальных ценностей и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию).

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается бухгалтерской записью:

**Д-т сч. 10** «Материалы»

**К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Одна из особенностей строительного производства заключается в том, что в процессе строительства отдельных объектов возникает потребность в использовании разного рода сооружений, но только, как правило, на период строительства этих объектов. Учет данных объектов ведется на субсчете «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Материальные ценности в зависимости от их назначения и места использования относятся на разные калькуляционные и собирательно-распределительные счета.

Построение номенклатуры калькуляционных статей и отражение в них материальных затрат требует, во-первых, определенной группировки материальных затрат по их производственному назначению и характеру, во-вторых — обоснованного принципа их оценки.

Для целей учета и отчетности материальные ценности классифицируются по характеру использования, принадлежности, системам первичного учета, оценке.

Как показывает практика, многие регистры отраслевого учета в строительстве разработаны десятки лет назад, в связи с чем значительно устарели и не полностью отвечают информационным и управленческим требованиям.

По характеру использования МПЗ, принадлежащие строительной организации, подразделяются:

- на ценности, используемые в производстве — сырье, материалы, топливо, строительные конструкции и детали, запасные части и агрегаты, шины и др.;
- на готовую строительную продукцию;
- на оборудование к установке.

Все использованные непосредственно при осуществлении строительства зданий и сооружений

материальные ценности объединяются в одной калькуляционной статье «Материалы». Повышение сборности строительства отражается на росте удельного веса конструкций и деталей, в составе материальных затрат они занимают первое место.

В статью «Материалы» включаются также услуги производственного назначения, как со стороны, так и от собственных вспомогательных производств.

Оборудование к установке приобретает и учитывается как материальные ценности строительной организацией только в случае, если это предусмотрено договором строительного подряда, заключенным с заказчиком. Организации других отраслей, являясь заказчиками, приобретают и учитывают оборудование с момента начала его сборки или установки на постоянном месте эксплуатации в составе долгосрочных (внеоборотных) вложений.

### ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ПЕРЕОЦЕНКА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

При учете МПЗ могут возникнуть расхождения между фактическими остатками и данными, отраженными на счетах системного бухгалтерского учета строительной организации. Такого рода расхождения возникают по различным причинам объективного или субъективного характера, к которым можно отнести:

- уменьшение объема или массы МПЗ в результате хранения или перемещения (доставки);
- погрешности измерительных приборов;
- халатное отношение материально ответственных лиц;
- возникновение чрезвычайных или стихийных ситуаций.

Поэтому в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности строительной организации необходимо проводить инвентаризацию МПЗ.

При проведении инвентаризации МПЗ следует руководствоваться нормами Минфина России от 13.06.1995. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

Инвентаризация – это проведение проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета строительной организации, отраженным на счетах. Инвентаризация материальных ценностей позволяет проверить, все ли хозяйственные операции отражены в системном бухгалтерском учете строительной организации, а также внести необходимые уточнения и исправ-

ления. Инвентаризации подлежат материальные ценности, как принадлежащие организации, так и находящиеся на давальческих условиях.

Инвентаризация может быть обязательной в соответствии с действующим законодательством или проведена по инициативе руководителя.

Главными задачами инвентаризации материальных ценностей являются:

- выявление фактического наличия материальных ценностей, а также незавершенного производства;
- контроль за сохранностью материальных ценностей;
- выявление материальных ценностей, не отвечающих стандартам качества;
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей;
- проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей;
- проверка реальной (рыночной) стоимости учтенных на балансе материальных ценностей.

Инвентаризация должна быть проведена в установленные сроки в зависимости от вида и характера материальных ценностей. Такая периодичность установлена Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Организация обязана проводить инвентаризацию материальных ценностей:

- при смене материально ответственных лиц;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при выявлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи материальных ценностей;
- в случае пожара или стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций;
- при реорганизации или ликвидации организации, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством РФ.

В зависимости от основания проведения инвентаризации бывают плановые и внеплановые. Плановые инвентаризации проводятся в соответствии с нормативными документами по инвентаризации материальных ценностей. Внеплановые инвентаризации МПЗ организуются по мере необходимости, как правило, внезапно.

Порядок проведения инвентаризации в организации предполагает создание постоянно действующей инвентаризационной комиссии в составе руководителя организации или его заместителя (председателя комиссии), главного бухгалтера, начальников структурных подразделений, представителей общественности. Для непосредствен-



ного проведения инвентаризации материальных ценностей создается рабочая комиссия в составе представителя руководителя организации (назначившего инвентаризацию), специалистов бухгалтерии, работников, хорошо знающих инвентаризируемое имущество.

К началу проведения инвентаризации в карточках учета материалов должны быть отражены все операции по движению материалов; по каждому из них выведены остатки на день инвентаризации; первичные документы по движению материалов должны быть обработаны бухгалтерией строительной организации.

При проведении инвентаризации члены рабочей группы составляют инвентаризационные описи. Данные описи заполняются не менее чем в двух экземплярах, каждая страница подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии.

Показатели инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

В сличительную ведомость заносятся данные только о тех материальных ценностях, по которым выявлены отклонения от учетных данных. Эту ведомость подписывают все члены инвентаризационной комиссии и работник бухгалтерии, который ее составил. Материально ответственное лицо делает на сличительной ведомости запись: «С выведенными результатами согласен». Отказ от подписи должен быть подтвержден специальной надписью и подписью всех членов инвентаризационной комиссии.

При выявлении недостатков или излишков материально ответственные лица должны дать объяснения. Комиссия устанавливает характер, причины, а также виновников выявленных расхождений или порчи материалов и дает заключение о порядке регулирования разницы и возмещения потерь.

Независимо от причин возникновения все недостатки запасов по учетным ценам отражаются следующей бухгалтерской записью:

**Д-т сч. 94** «Недостачи и потери от порчи ценностей»

**К-т сч. 10** «Материалы».

После выявления всех обстоятельств возникновения недостатков или порчи материалов руководитель строительной организации принимает решение о порядке их списания, которое должно быть оформлено распоряжением.

Недостачи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных законодательством РФ, списываются бухгалтерской записью:

**Д-т сч. 20** «Основное производство», **26** «Общехозяйственные расходы» и др.

**К-т сч. 94** «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В соответствии с действующей нормативной базой нормы естественной убыли могут применяться только в тех случаях, когда обнаружена фактическая недостача материальных ценностей. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Недостачи сверх норм убыли, потери от порчи, а также похищенные ценности списываются за счет виновных лиц и отражаются в учете организации проводкой:

**Д-т сч. 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

**К-т сч. 94** «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Материальная ответственность за необеспечение сохранности ценностей должна соответствовать ТК РФ, в соответствии с которым ущерб при хищении, недостаче, умышленном уничтожении или умышленной порче ценностей определяется по рыночным ценам, действующим в данной местности на день нанесения ущерба. Разница между фактической (балансовой) стоимостью и стоимостью материальных ценностей по рыночным ценам, подлежащая взысканию, отражается бухгалтерской записью:

**Д-т сч. 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

**К-т сч. 98** «Доходы будущих периодов».

По мере погашения задолженности, учтенной на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», сумма разницы в оценке недостающих материальных ценностей отражается в учете записью:

**Д-т сч. 98** «Доходы будущих периодов»

**К-т сч. 99** «Прибыли/убытки».

Недостачи ценностей сверх норм естественной убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников списываются на себестоимость строительной продукции.

Выявленные при проведении инвентаризации излишки материальных ценностей отражают в учете по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации проводкой:

**Д-т сч. 10** «Материалы»

**К-т сч. 99** «Прибыли и убытки».

Аналитический учет недостатков, хищений и порчи ведут в ведомости по материально ответственным лицам. При этом на каждое лицо и вид материальных ценностей, по которым выявлена недостача, отводится отдельная строка.

Переоценка материальных ценностей проводится в соответствии с действующим законодательством в связи с изменением цен и тарифов. Операции по переоценке материальных ценностей относятся на увеличение их стоимости.

Суммы по оценке материальных ценностей могут быть списаны за счет финансовых результатов, резервного фонда и др.

### ПРИМЕНЕНИЕ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Как показывает отечественная практика последних лет, не всегда подрядными строительными организациями используется система норм и нормативов в оценке материальных ценностей. Кроме того, не применяются рекомендованные МСФО оценки. Информация, касающаяся материально-производственных затрат, в недостаточной мере используется для принятия обоснованных управленческих решений, а применяется только лишь для формирования показателей финансовой отчетности, в основном ориентированных на требования налоговых органов.

При формировании строительной организацией себестоимости строительных работ особое внимание следует уделять методам оценки материальных ресурсов, списываемых в производство, а также методам распределения отдельных видов расходов (накладных, по эксплуатации строительных машин и механизмов, приходящихся на сданные заказчику работы и др.) по объектам учета, применяемым в течение отчетного года и составляющим элементы учетной политики.

Методы определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО) и по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО), разрешено применять с 1995 г.; до этого материальные ресурсы в строительстве учитывались по планово-расчетным (учетным) ценам.

Метод списания материалов по себестоимости первых закупок предусматривает учет их заготовок в течение периода по фактической себестоимости, а при использовании их на производство строительных работ и на другие нужды списание по себестоимости материалов первых в отчетном периоде закупок с учетом стоимости материалов, числящихся в учете на начало отчетного периода. Сначала определяется себестоимость не использованных на конец отчетного периода материалов исходя из

их количества и предположения, что их стоимость равна затратам на последние по времени закупки материалов. Стоимость израсходованных материалов определяется путем вычитания из стоимости остатков материалов на начало отчетного периода с учетом стоимости поступивших материалов и стоимости, приходящейся на остаток материалов на конец отчетного периода.

Распределение стоимости израсходованных материалов по бухгалтерским счетам учета их использования производится исходя из средней стоимости единицы каждого вида и количества израсходованных материалов на производство.

Метод списания материалов по себестоимости последних закупок обеспечивает соответствие доходов и расходов и позволяет учесть влияние инфляции на результаты финансовой деятельности строительной организации. При этом методе стоимость материалов на конец отчетного периода определяется исходя из их количества и предположения, что стоимость данных материалов складывается из затрат на первые их закупки.

Изучение практики организации учета движения материальных ценностей подтверждает необходимость использования международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) № 2 «Запасы». В нем отмечается, что себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить запасы до места их настоящего нахождения и довести до состояния, пригодного к использованию; приводится расшифровка затрат на приобретение, доставку и т. д. При списании материалов на себестоимость продукции предусмотрено несколько видов определения стоимости их списания: ФИФО (первое поступление — первый отпуск); ЛИФО (последнее поступление — первый отпуск и средняя стоимость).

Так как строительство является одной из наиболее материалоемких отраслей хозяйства, достижение оптимальной минимизации затрат по приобретению материалов и управлению ими является на данном этапе приоритетной целью большинства организаций строительной отрасли. Значительное возрастание за последние годы стоимости материалов и находящейся от нее в прямой зависимости общей себестоимости строительной продукции стало предметом особого внимания производственного и управленческого персонала.

Во многих строительных организациях используется метод средней себестоимости закупаемых материалов. Однако проведенные расчеты подтверждают, что при росте инфляции целесообразнее использовать рекомендованные российскими

ПБУ и МСФО методы учета себестоимости ЛИФО<sup>1</sup> и ФИФО в зависимости от рентабельности и финансового состояния строительной организации.

Метод ЛИФО является более предпочтительным, так как при его использовании строительная организация понесет меньше расходов на налоговые платежи в бюджет (налог на прибыль, налог на имущество). Однако однозначного решения по этому вопросу принять нельзя, ибо необходимо учитывать такие факторы, как сезонность строительства и поставок, характер расходуемых материалов, продолжительность производственного цикла, состояние складских запасов и т. д. Кроме того, выбранная оценка должна быть увязана с перспективным планированием строительной организации, так как выбранный метод напрямую может повлиять на инвестиционную привлекательность и на систему налогообложения.

В силу своей специфики подрядные строительные организации также могут использовать материалы, полученные от заказчиков на давальческой основе<sup>2</sup>.

### АУДИТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В структуре себестоимости работ строительного-монтажных организаций значительный удельный вес составляют материальные затраты. При выполнении строительного-монтажных работ (СМР) используются материальные ресурсы, образующие основу строительной продукции — возводимых зданий и сооружений, отдельных видов строительных работ. В статью «Материалы» типовой группировки затрат в строительстве включаются затраты на используемые при выполнении работ строительные материалы, конструкции, детали, а также на топливо, электроэнергию, пар, воду и др.

В этой связи при аудите строительного-монтажных организаций особое внимание должно быть уделено вопросам использования материальных ресурсов.

Аудит использования МПЗ рекомендуется начинать с установления мест их хранения и определения круга материально ответственных лиц.

Строительного-монтажная организация может иметь для хранения МПЗ 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.

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

По вопросам определения материальной ответственности работников строительного-монтажной организации следует руководствоваться гл. 39 «Материальная ответственность» ТК РФ (Федеральный закон от 30.12.2001. № 197-ФЗ) и постановлением Минтруда России от 31.12.2002. № 85.

Указанным постановлением утверждены:

— перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности за недостачу вверенного имущества согласно приложению № 1;

— типовая форма договора о полной индивидуальной материальной ответственности согласно приложению № 2;

— перечень работ, при выполнении которых может вводиться полная коллективная (бригадная) материальная ответственность за недостачу вверенного работникам имущества согласно приложению № 3;

— типовая форма договора о полной коллективной (бригадной) материальной ответственности согласно приложению № 4.

В процессе аудита проверяется полнота заключения договоров с материально ответственными лицами по всем местам хранения МПЗ.

Письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности по типовой форме заключаются с начальниками (руководителями) строительных и монтажных цехов, участков и иных строительного-монтажных подразделений; производителями работ и мастерами (в том числе старшими, главными) строительных и монтажных работ; заведующими, другими руководителями складов, кладовых, других подразделений по заготовке, транспортировке, хранению, учету и выдаче материальных ценностей, их заместителями; заведующими хозяйством; комендантами зданий и иных сооружений; агентами по заготовке и (или) снабжению; экспедиторами по перевозке и другими работниками, осуществляющими получение, заготовку, хранение, учет, выдачу, транспортировку материальных ценностей.

<sup>1</sup> В настоящее время МСФО 2 «Запасы» не предусматривает возможности применения метода ЛИФО, в связи с тем, что данный способ отменен с 01.01.2005.

<sup>2</sup> Методика учета строительных материалов, полученных на давальческой основе, была изложена авторами в журнале «Все для бухгалтера». — 2003. — № 3.

Учетные операции по движению материальных ценностей должны быть оформлены с применением унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 30.10.1997. № 71а.

Согласно действующему порядку к учету принимаются первичные учетные документы, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным Росстатом.

В случае отсутствия в альбомах унифицированных (типовых) форм организации могут разрабатывать и утверждать формы документов в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», при этом формы документов должны содержать обязательные для них реквизиты.

При аудите проверяются полнота и своевременность оприходования строительных материалов и других материальных ценностей.

В соответствии с действующим порядком поступление материальных ресурсов в строительномонтажные организации происходит от поставщиков и организаций-заказчиков. При строительстве используются также строительные материалы заказчиков, передаваемые в качестве давальческих сырья и материалов.

В зависимости от источника поступления материалов производится соответствующее отражение этих операций в бухгалтерском учете строительномонтажной организации.

В частности, при использовании подрядчиком материалов поставки заказчика (ст. 745 ГК РФ) следует проверить, приняты ли указанные материалы к учету у подрядчика в установленном порядке. На практике стоимость переданных материалов не оплачивается подрядчиком со своего расчетного счета, а удерживается заказчиком с подрядчика при расчетах за выполненные работы. При этом НДС исчисляется подрядчиком исходя из полной стоимости выполненных СМР, включая стоимость переданных заказчиком материалов. Суммы НДС по таким материалам принимаются к вычету у подрядчика на основании счетов-фактур, выписанных заказчиком, и соответствующих первичных документов при условии указания этих сумм отдельной строкой. Аналогичным образом отражаются в учете операции по передаче (продаже) материалов от генподрядчика субподрядчику.

Довольно распространенным нарушением является отражение подрядными организациями стоимости выполненных СМР за вычетом стоимости материалов поставки заказчика. В этих случаях передаваемые заказчиком материалы подрядчиком ошибочно не приходуются, вследствие чего возникает возможность их бесконтрольного использования.

В случае передачи материалов заказчиком подрядчику на давальческих условиях (ст. 713 ГК РФ) оборотом, облагаемым НДС у строительномонтажных организаций, является стоимость работ по использованию этих материалов в производстве без стоимости самих материалов (п. 5 ст. 154 НК РФ). При этом следует также проверить, ведется ли организацией забалансовый учет давальческих строительных материалов на счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Учет строительных материалов осуществляется строительномонтажными организациями на субсчете 1 «Сырье и материалы» счета 10 «Материалы». На субсчете 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» счета 10 «Материалы» учитывается стоимость строительных конструкций (деревянных, бетонных, железобетонных, металлических и др.) и деталей.

При аудите следует проверить полноту отнесения затрат, связанных с приобретением и изготовлением строительных материалов, на счет 10 «Материалы». Учетной политикой организации должен быть предусмотрен способ учета затрат с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без использования этих счетов.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам.

При аудите следует проверить, соответствует ли состав фактических расходов по заготовке и доставке материалов нормативному перечню, установленному Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Минфина России от 09.06.2001. № 44н. Согласно п. 6 ПБУ 5/01 в состав фактических затрат на приобретение МПЗ включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретены МПЗ;
- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию; данные затраты включают, в частности,

- затраты по заготовке и доставке до места их использования;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке МПЗ до места их использования, если они не включены в цену материала, установленную договором;
- начисленные проценты по заемным средствам, если они связаны с приобретением МПЗ и произведены до даты их оприходования на складах организации;
- затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в необходимых целях; данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Кроме того, следует также проверить, не отнесли ли расходы по заготовлению материальных ценностей непосредственно по дебету счетов учета издержек производства (счета 20, 23, 25, 26), минуя счета учета МПЗ.

В соответствии с п. 16 ПБУ 5/01 определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, и при ином выбытии производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н (с изм. от 23.04.2002 № 33н) организации могут применять в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов учетные цены, в качестве которых применяются:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода;
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы.

При учете материалов по планово-расчетным ценам строительные организации в соответствии с п. 81 Методических указаний разрабатывают

номенклатуру-ценник в разрезе субсчетов счета 10 «Материалы». Внутри субсчетов они подразделяются по группам (видам). Наименования материальных ценностей записываются с указанием марки, сорта, размера, других отличительных признаков. Каждому такому наименованию присваивается номенклатурный номер. Отклонения фактической себестоимости материалов от их стоимости по планово-расчетным ценам учитываются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» по принятым в строительной организации видам производственных запасов и ежемесячно списываются на счета учета использования материалов и соответствующие объекты учета.

В ходе аудита 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.

При аудите следует проверить, проводилась ли организацией годовая инвентаризация МПЗ.

Такая инвентаризация проводится в соответствии со ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.) для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка МПЗ.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации является обязательным. Одним из таких случаев является обязательное проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Согласно годовой инвентаризации подлежит имущество организаций, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

При проведении инвентаризации и оформлении ее результатов следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

Если годовая инвентаризация строительной организацией не проводилась, то возникает сомнение в правомерности выдачи проверяемой организации безусловно положительного аудиторского заключения.

При проверке материалов при инвентаризации следует установить, издавался ли приказ об учреждении постоянно действующих инвентаризационных комиссий, а также рабочих инвентаризационных комиссий, проверить правильность оформления инвентаризационных описей, проводились ли организацией контрольные проверки правильности проведения инвентаризации, соблюден ли порядок регулирования инвентаризационных разниц, установленный ПБУ 5/01.

Кроме того, необходимо также проверить правильность оформления сличительных ведомостей в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации утверждены постановлением Госкомстата России от 18.09.1998 № 88 (с изм. и доп.).

Следует также проверить, своевременно ли отражены результаты инвентаризации в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, и в годовом бухгалтерском отчете.

Условиями договора строительного подряда предусматриваются соответствующие способы обеспечения строительства материалами и оборудованием. Так, в соответствии со ст. 704 ГК РФ подрядчик может полностью взять на себя обязанности по обеспечению строительства материальными ресурсами. В этом случае организация самостоятельно приобретает строительные материалы, конструкции, оборудование и использует их при производстве работ. Стоимость материалов включается в акты приемки выполненных работ (форма № КС-2) в соответствии со сметой на строительство. При аудите проверяется, полностью ли предъявлены заказчику стоимость использованных материалов, а также дополнительные затраты по доставке материалов на объект, по удорожанию материальных ресурсов в связи с изменениями цен и тарифов и т. д.

В отдельных случаях строительство согласно положениям ст. 745 ГК РФ обеспечивается материалами и оборудованием заказчик-застройщик. В этом случае к договору строительного подряда оформляется спецификация материалов, поставляемых заказчиком. Подрядчик

принимает от заказчика материальные ценности по соответствующим передаточным документам (накладным на отпуск, актам и др.). Полученные материальные ценности принимаются подрядчиком к учету и списываются на производство в установленном порядке. Стоимость материалов, поставленных заказчиком, удерживается последним при расчетах с подрядчиком за выполненные работы. Удержанная сумма показывается в справках (форма № КС-3) и в счетах, оформленных подрядчиком. Подрядчик операцию по принятию к учету материалов поставки заказчика отражает записью: дебет счета 10, кредит счета 62.

При аудите следует проверить, не уменьшены ли на стоимость этих материалов объемы выполненных подрядчиком работ.

Подрядчик может согласно ст. 713 ГК РФ использовать при производстве работ давальческие материалы заказчика, т. е. материалы, которые заказчик передает подрядчику в переработку без оплаты их стоимости. Согласно п. 156 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001. № 119н, к давальческим материалам относятся материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции. В этом случае подрядчик принимает полученные давальческие материалы на забалансовый учет, так как эти материалы остаются в собственности заказчика (ст. 220 ГК РФ).

По мере использования материалов при строительстве подрядчик снимает их стоимость с забалансового учета и представляет заказчику акт на списание. На основании этого акта заказчик включает стоимость использованных при строительстве материалов в состав капитальных затрат по статье «Строительно-монтажные работы».

При проверке следует обратить внимание, не включена ли стоимость давальческих материалов заказчика в акты приемки выполненных работ (форма № КС-2).

\* \* \*