

# Особенности бухгалтерского и налогового учета в строительстве

Лектор: Тверитнева Ирина Анатольевна

Начальник департамента аудита ООО «КЦ «ЮрАудит»

Аудитор, аттестованный налоговый консультант

# Законодательная база

1. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011г.
2. Гражданский Кодекс РФ.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное Приказом МФ РФ от 24.10.2008г. № 116н.
4. Унифицированные формы по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999г. № 100.
5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное Письмом Минфина РФ от 30.12.1993 N 160.

# Законодательная база

6. Перечень видов работ по инженерным изысканиям, по подготовке проектной документации, по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, утвержденный Приказом Минрегиона России от 30.12.2009г. № 624.
7. Федеральный Закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 04.05.2011г. № 99-ФЗ.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ.

# Членство в саморегулируемых организациях

Федеральным законом от 22.07.2008 N 148-ФЗ "О внесении изменений в Градостроительный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" с 1 января 2009 г. в сфере строительства введена система саморегулирования, основанная на положениях Федерального закона от 01.12.2007 N 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях", отменяющая с 1 января 2010 г. систему лицензирования работ в строительной деятельности.

В соответствии с положениями ст. 52 Градостроительного кодекса Российской Федерации (далее - Градостроительный кодекс) виды работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, должны выполняться только индивидуальными предпринимателями или юридическими лицами, имеющими выданные саморегулируемой организацией свидетельства о допуске к таким видам работ.

# Членство в саморегулируемых организациях

Перечень таких видов работ утвержден Приказом Минрегиона России от 30.12.2009г. № 624.

Свидетельство о допуске к определенному виду или видам работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, выдается лицу, принятому в члены саморегулируемой организации (п. 6 ст. 55.6 Градостроительного кодекса).

То есть, прежде, чем начинать строительную деятельность, нужно уточнить, подлежат ли выполняемые Вами работы членству в саморегулируемой организации.

# Гражданский Кодекс РФ

В Гражданском Кодексе РФ строительному подряду посвящена глава 37 параграф 3. Здесь вы найдете все о договорах строительного подряда, о рисках, о страховании объектов, о технической документации, обязанностях, надзоре Заказчика и т.д.

Например статья 740 «Договор строительного подряда» звучит так:

1. По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену.
2. Договор строительного подряда заключается на строительство или реконструкцию предприятия, здания (в том числе жилого дома), сооружения или иного объекта, а также на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ. Правила о договоре строительного подряда применяются также к работам по капитальному ремонту зданий и сооружений, если иное не предусмотрено договором.

# Основные замечания

1. Не представлена проектно-сметная документация при осуществлении строительства объектов, определяющая объем, содержание работ и другие, предъявляемые к ним требования. Цена работ определена в протоколе соглашения о договорной цене.
2. Общество передает на давальческой основе материалы подрядчикам, например, ООО для выполнения СМР по договору передала свои материалы подрядчику. Договором не предусмотрено использование материалов Заказчика для выполнения работ.
3. В договоре не предусмотрено выполнение работ силами третьих лиц. Например, по государственному контракту на выполнение комплекса работ по утеплению наружных стен, замене оконных и балконных блоков п. 2.1. предусмотрено, что генподрядчик принимает на себя обязательство своими силами и средствами, за свой счет, с использованием собственных материалов выполнить весь комплекс работ. Фактически Общество выполняет монтаж, как собственными силами, так и силами привлеченных субподрядчиков. Согласование с заказчиком выполнение работ субподрядчиками не произведено.

# Первичные документы

Согласно ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете", каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

# Приход материалов

Учет материально-производственных запасов регулируется:

Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001г. № 44Н.

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина РФ от 28.12.2001г. № 119Н.

Материалы должны быть оприходованы на основании оригиналов накладных по наименованиям в количественном и суммовом выражении, в единицах измерения, указанных в накладных поставщика.

# Приход материалов

Основные замечания:

1. Имеют место случаи, когда материалы принимаются к учету по отсутствующим накладным.
2. Не своевременное принятие к учёту материалов.

Согласно ст.9 закона о бухгалтерском учете № 402-ФЗ от 06.12.2011г., каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

В соответствии с п. 3 ст. 9 ФЗ № 402-ФЗ, первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

В соответствии с п. 4 ст. 9 ФЗ № 402-ФЗ, формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

# Приход материалов

Замечание:

3. Не оформлены приходные ордера при принятии к учету материалов.

В соответствии с п. 49 Методических указаний по учету материально-производственных запасов порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Согласно Учетной политики, Общество использует унифицированные формы первичных учетных документов.

В соответствии с Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 N 71а приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляются соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров (форма N М-4), при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

# Приход материалов

Замечание:

4. Имеют место случаи несоответствия единицы измерения, указанной в накладных и отраженной в учете.

Согласно п.50 Методических указаний материалы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

В случае, когда материал поступает в одной единице измерения (например, по весу), а отпускается со склада в другой (например, поштучно), то его оприходование и отпуск отражаются в первичных документах, на складских карточках и соответствующих регистрах бухгалтерского учета одновременно в двух единицах измерения. При этом вначале записывается количество в единице измерения, указанной в документах поставщика, затем в скобках - количество в единице измерения, по которой материал будет отпускаться со склада.

# Приход материалов

Замечание:

5. Не оформлены договоры о полной материальной ответственности с материально-ответственными лицами, осуществляющими прием, хранение, отпуск и учет материальных запасов.

В соответствии с п. 256 Методических указаний по учету материально-производственных запасов № 119-н прием, хранение, отпуск и учет материальных запасов по каждому складу возлагаются на соответствующих должностных лиц (заведующий складом, кладовщик и др.), которые несут ответственность за правильный прием, отпуск, учет и сохранность вверенных им запасов, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску. С указанными должностными лицами заключаются договора о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

# Списание материалов

Отпуск материалов в производство производится по требованиям-накладным ф. М-11. Списание фактически израсходованных материалов производится на основании актов, материально-производственных отчетов и т.д.

В основном строители для списания фактически израсходованных материалов применяют форму М-29 «Отчет о расходе основных материалов в строительстве», утв. Приказом ЦСУ СССР от 24.11.1982 N 613. Указанный Приказ утвердил Инструкцию о порядке составления отчета по ф. М-29. Здесь же есть эта форма.

# Списание материалов

Основные замечания:

1. Не представлены требования накладные (по форме М-11), акты (материально-производственные отчеты) на списание фактически израсходованных материалов с указанием цели и объекта списания.

2. В актах о переработке давальческих материалов, а также в накладных на отпуск материалов подрядчику для производства СМР отсутствуют подписи: Заказчика, кто отпуск разрешил, кто отпустил, главного бухгалтера.

В требованиях-накладных ф. М-11 нет подписей: кто затребовал материал, кто разрешил его отпуск, а также не всегда есть подписи тех, кто отпустил и кто получил материал.

# Списание материалов

Типовая форма М-11 (Постановление Госкомстата России от 30.10.97 N 71а) применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами.

В соответствии с п. 98 «Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утвержденных Приказом Минфина РФ от 28.12.2001г. № 119н, организация может осуществлять отпуск материалов или их отдельных групп, видов, наименований своим подразделениям без указания назначения. В этом случае отпуск материалов учитывается как внутреннее перемещение, а сами материалы считаются в подотчете у получившего их подразделения.

# Списание материалов

На фактически израсходованные материалы подразделение - получатель материалов составляет акт расхода, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат, количество и сумма по нормам расхода, количество и сумма расхода сверх норм и их причины; в необходимых случаях указываются количество изготовленной продукции либо объемы выполненных работ.

Списание материалов с подотчета соответствующего подразделения организации и отнесение их стоимости на затраты производства (в зависимости от того, на какие цели израсходованы материалы) производятся на основании указанного выше акта.

Конкретный порядок составления акта расхода материалов, а также перечень подразделений, для которых он предусмотрен, устанавливаются организацией.

# Списание материалов

В основном строители для списания фактически израсходованных материалов применяют форму М-29 «Отчет о расходе основных материалов в строительстве», утв. Приказом ЦСУ СССР от 24.11.1982 N 613. Указанный Приказ утвердил Инструкцию о порядке составления отчета по ф. М-29. Здесь же есть эта форма.

Согласно "Инструкции о порядке составления ежемесячного отчета начальника строительного участка (производителя работ) о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам, по форме N М-29" (утв. ЦСУ СССР 24.11.1982 N 613), Отчет по форме N М-29 служит основанием для списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ и сопоставления фактического расхода строительных материалов на выполненные строительные и монтажные работы с расходом, определенным по производственным нормам.

Отчет по форме N М-29 открывается отдельно на каждый объект строительства и ведется начальником участка (прорабом) в течение года с применением необходимого количества вкладных листов.

# Списание материалов

Замечание:

3. Списание материалов в учете не всегда производится по фактическому расходу на производство продукции, а по нормам, т.е. в материальных отчетах материально-ответственных лиц отражено списание материалов по норме, которая равна фактически израсходованным на выпуск продукции материалам, в учете по кредиту счета 10 «Материалы» списание производится по нормам. В результате чего может иметь место, когда пересписание материалов, т.е. завышение текущих расходов и занижение налогооблагаемой прибыли, когда недосписание материалов в расходы, т.е. занижение текущих расходов и завышение налогооблагаемой прибыли. Также часть расхождений по материалам при инвентаризации может быть вызвана этим фактом.

# Списание материалов

Замечание:

4. При выборочной проверке расхода материалов выявлено, что имеет место расхождение данных первичных документов и материальных отчетов ф. М-29 по расходу материалов с данными актов выполненных работ ф. КС-2.

Есть и обратная сторона, когда в акте ф. КС-2, подписанном Заказчиком материалы указаны, а фактического расхода нет. Эта экономия не всегда оправданна. При проверке фактически выполненного объема Заказчик может снять сумму материалов.

# Списание материалов

Согласно п.93 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов утвержденных приказом Минфина РФ 28.12.01г. №119н по мере отпуска материалов со складов (кладовых) подразделения на участки, в бригады, на рабочие места они списываются со счетов учета материальных ценностей и зачисляются на соответствующие счета учета затрат на производство.

Стоимость материалов, отпущенных для управленческих нужд, относится на соответствующие счета учета этих расходов.

Согласно ст. 252 НК РФ Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

# Списание материалов

Замечание:

4. Обществом не ведутся журналы учета выполненных работ по форме №КС-6а.

В соответствии с Альбомом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденных Постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999г. №100, журнал учета выполненных работ по форме КС-6а «применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом, на основании которого составляется акт приемки выполненных работ по форме N КС-2 и справка о стоимости выполненных работ по форме N КС-3.

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

Затраты по строке "Накладные и прочие расходы" отражаются на основе смет этих расходов за отчетный период в размерах, определяемых в соответствии с принятой в строительной организации методикой».

# Основные замечания по учету расходов в строительстве

1. На счете 20 «Основное производство» собираются все затраты и без распределения их по конкретным объектам списываются в дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж». Метод распределения затрат по объектам в Учетной политике не закреплён. Кроме того, не возможно реально определить по каким объектам (договорам) остался остаток незавершенного производства.

То есть, расходы собираются по конкретным объектам СМР. Если прямые расходы можно отнести по конкретным объектам (материалы, зарплата основных работников, субподрядные работы), то косвенные расходы, собранные на счете 26, нужно распределить. Метод распределения нужно закрепить в Учетной политике организации. Основные методы распределения: по объему выручки, по прямой заработной плате.

# Основные замечания по учету расходов в строительстве

2. Имеют место случаи отнесения в учете стоимости выполненных субподрядных работ не на тот объект, по которому эти работы выполнены.

В результате завышены расходы по конкретному объекту.

В соответствии с ПБУ 1/98 учетная политика предприятия должна раскрывать существенные способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно - распорядительного документа.

Согласно Плана счетов бухгалтерского учета № 94н по кредиту счета 20 "Основное производство" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Остаток по счету 20 "Основное производство" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 "Основное производство" ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Замечание:

3. Имеют место случаи завышения расходов от обычных видов деятельности по СМР в соответствующих отчетных периодах в связи с несвоевременным их списанием в себестоимость продаж (счет 90.2 «Себестоимость продаж»).

Пример:

- в июле 2014г. по объекту выполнены работы по устройству фундаментов, стен, перекрытий. Материалы, используемые для этих работ, включены в расходы за июль 2014г., а запроцентованы Заказчиком выполненные объемы в январе 2015г. по акту ф. КС-2. Остаток незавершенного производства по состоянию на 01.01.2015г. не отражен.

Замечание:

4. В некоторых случаях выполненные субподрядчиками работы при выполнении СМР объектов не подписаны Заказчиком в актах ф. КС-2, то есть эти работы производились организацией на свой страх и риск. Пример:

1) По акту выполненных работ субподрядчиком было выполнено устройство шлагбаума по конкретному объекту, в акте ф. КС-2, подписанном Заказчиком, указанных работ нет.

2) По акту выполненных работ субподрядчиком были выполнены работы по очистке дымоходов, прокладке воздуховодов и т.д. по конкретному объекту, в акте ф. КС-2, подписанном Заказчиком, указанных работ нет.

Возникает риск непризнания налоговыми органами расходов в целях налогообложения прибыли.

Замечание:

5. Имеют место случаи завышения, а когда занижения расходов от обычных видов деятельности по СМР в соответствующих отчетных периодах в связи с несвоевременным их списанием в себестоимость продаж. Пример:

- по объекту получен убыток, в связи с тем, что в расходы списаны затраты, еще не принятые и не подписанные Заказчиком в акте ф. КС-2, в том числе и работы, выполненные субподрядчиком. Объект еще не сдан Заказчику полностью, поэтому в учете должен быть отражен остаток НЗП, а не убыток.

- по объекту за 2014г. получен убыток, который образовался из-за того, что в расходы списаны материалы, которые не заложены в акте ф. КС-2, подписанным Заказчиком в 2014г. Также в расходы по этому объекту списана заработная плата рабочих, которые фактически не выполняли работы на нем;

В результате, так как акты ф. КС-2, предусматривающие фактическое выполнение объемов работ, еще не подписаны или подписаны Заказчиком в другом отчетном году, есть риск не принятия налоговыми органами расходов в текущем году.

Также наблюдается и обратная ситуация: выручка в учете отражена по объекту, а затрат по нему нет, либо очень мало, т.е. получается, что Заказчик подписал акт на работы, которые Обществом не выполнялись.

Согласно п. 63 Приказа № 34н «продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству».

Согласно ст. 272 НК РФ «расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 настоящего Кодекса.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок».

Согласно ст. 319 НК РФ «под незавершенным производством (далее - НЗП) в целях настоящей главы понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом.

В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги.

К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства.

Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке».

## Замечание:

6. В некоторых случаях в актах выполненных субподрядчиками работ при ремонте объектов не конкретизирован состав работ, а указано «Ремонтно-строительные работы». Это не позволяет проконтролировать заложены ли соответствующие работы в сметах, или эти работы производились организацией на свой страх и риск.

7. Установлено не обоснованное занижение выручки на сумму материалов Заказчика, отраженной в акте ф. КС-2 по объекту. Накладные на отпуск материалов Заказчиком Подрядчику отсутствуют, перечня используемых материалов в процессе СМР в количественном и стоимостном выражении также нет, т.е. подтвердить какие материалы конкретно использовались и их стоимость невозможно, что может вызвать спорные вопросы с налоговыми органами.

Замечание:

8. Принимаются к учету СМР от субподрядчиков по неверно заполненным актам ф. КС-2.
9. В акте ф. КС-2 на СМР, выполняемые субподрядчиком из давальческих материалов, указана только стоимость работ. Наименование, количество, единица измерения материалов в акте не указаны.

В соответствии с указаниями по применению и заполнению унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ форма N КС-2 "Акт о приемке выполненных работ", утвержденная Постановлением Госкомстата России от 11.11.99 N 100, применяется для приемки заказчиком выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений. Для расчетов с заказчиком за выполненные работы применяется унифицированная форма N КС-3 "Справка о стоимости выполненных работ и затрат", утвержденная вышеуказанным Постановлением.

В акте по форме N КС-2 отражаются перечень и объемы работ, выполненных подрядчиком за отчетный период как собственными силами, так и силами субподрядчиков. Данный документ подтверждает приемку заказчиком тех работ и по той стоимости, которые были определены сметой. Форма N КС-2 применяется не только как документ, подтверждающий факт приемки работ заказчиком, а также для определения объемов, выполненных подрядчиком, то есть объемы выполненных работ содержат в том числе и используемые в производстве материалы.

# Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 утверждено Приказом МФ РФ от 24.10.2008г. № 116н.

Настоящее Положение устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков (далее - организации) в договорах строительного подряда (далее - договор), длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы.

Настоящее Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированными некоммерческими организациями.

# Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008

Это Положение применяется, когда на конец отчетного года остался остаток незавершенного производства, то есть, не все работы приняты Заказчиком, строительство не закончено.

В целях применения ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», утвержденного Приказом МФ РФ от 24.10.2008г. № 116н, по договорам строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы, у которых есть остаток НЗП на конец отчетного периода, определяется расчетным путем условный доход и расход.

Определение условного дохода и расхода нужно установить в Учетной политике организации.

Пример:

Условный доход определяется по формуле: остаток НЗП по бухгалтерскому учету на конец отчетного периода + (остаток НЗП x Кф).

Кф = сумма НЗП по объектам на конец периода / сумма расходов по объектам, имеющим НЗП за соответствующий период.

Условный расход равен остатку НЗП на конец отчетного периода.

# Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008

Для отражения в учете выручки, непредъявленной к оплате, используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Операции отражаются в учете проводками:

Дт 46 Кт 90.1 - выручка, непредъявленная к оплате (условный доход);

Дт 90.2 Кт 20 - списан остаток НЗП (условный расход);

Дт 90.3 Кт 76.н - НДС с суммы, не предъявленной к оплате начисленной выручки.

В периоде подписания акта выполненных работ:

Дт 62.1 Кт 46 - не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность заказчика;

Дт 76.н Кт 68.2 - начислен НДС с выручки, предъявленной к оплате.

# Налоговый учет

*Если договорами не предусмотрена поэтапная сдача работ, то в налоговом учете также должен быть отражен условный доход и расход.*

В соответствии с пунктом 2 статьи 271 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Одновременно пунктом 1 статьи 272 Кодекса установлено, что, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Под производством с длительным циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней осуществления производства.

Указанное распространяется только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг (вне зависимости от продолжительности этапов).

Принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (статья 316 Кодекса).

### Основные замечания:

В бухгалтерском учете на счете 20 «Основное производство» числится остаток незавершенного производства по договорам, сроки которых переходят на другой налоговый период.

Доходы от реализации СМР и расходы по договорам долгосрочного характера (более одного налогового периода) не распределены в целях налогового учета и не отражены в налоговой декларации.

Кроме того, не применяется ПБУ 2 /2008, так как остатка НЗП не должно быть и для целей бухгалтерского учета.

# Отражение выручки в учете

Согласно п.4 Приказа Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99", доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы.

Согласно п.5 ПБУ 9/99, доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

Согласно п. 17 ПБУ 9/99, в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- а) о порядке признания выручки организации;
- б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Согласно п. 18 ПБУ 9/99, в отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

Выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

# Отражение выручки в налоговом учете

## *Налог на прибыль:*

Согласно ст. 248 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ, доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Согласно ст. 249 НК РФ, в целях настоящей главы доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей настоящей главы в соответствии со статьей 271 или статьей 273 настоящего Кодекса.

Согласно ст. 271, доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

Для доходов от реализации, если иное не предусмотрено настоящей главой, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 настоящего Кодекса, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Согласно ст. 273 НК РФ, организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

В целях настоящей главы датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (кассовый метод).

## *Налог на добавленную стоимость*

Согласно ст. 167 НК РФ, моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 настоящей статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

**Вывод:** выручка отражается в бухгалтерском и налоговом учете по моменту передачи работ и подписания Заказчиком и Подрядчиком акта выполненных работ.

# Основные замечания по отражению выручки

1. При выполнении строительно-монтажных работ в Обществе отсутствуют акты о приёмке выполненных работ унифицированной формы № КС-2 и справки о стоимости выполненных работ форма № КС-3.
2. Имеют место случаи несвоевременного отражения выручки в учете. Не отражена в учете выручка при наличии подписанного Заказчиком и Подрядчиком акта выполненных работ.

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

В соответствии с п. 3 ст. 9 ФЗ № 402-ФЗ, первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

Согласно ст.13 ФЗ № 402-ФЗ, бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

3. Аналитический учет по счету 90.1 «Выручка» ведется в разрезе выполняемых работ обобщенно, по счету 90.2 «Себестоимость продаж» ведется в разрезе затрат. В разрезе конкретных объектов (договоров) аналитический учет по указанным счетам не ведется. Например, собирается выручка по капитальному ремонту, а в разрезе каких конкретно объектов не видно. То есть, финансовый результат (прибыль или убыток) по конкретным объектам определить нельзя.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Согласно п. 32 Приказа МФ РФ № 34н бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности.

4. Не представлены акты взаимных расчетов с контрагентами, подписанные двумя сторонами.

В соответствии со ст. 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Однако для подтверждения бесспорности зачитываемых требований целесообразно подписание сторонами акта о зачете взаимных требований, в котором необходимо привести основания возникновения и суммы взаимных задолженностей на дату проведения взаимозачета.

# Долевое строительство

1. Долевое строительство регулируется Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ (ред. от 21.07.2014) "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

Настоящий Федеральный закон регулирует отношения, связанные с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости (далее - участники долевого строительства) и возникновением у участников долевого строительства права собственности на объекты долевого строительства и права общей долевой собственности на общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, а также устанавливает гарантии защиты прав, законных интересов и имущества участников долевого строительства.

## 2. Основные понятия:

- ▶ застройщик - юридическое лицо независимо от его организационно-правовой формы, имеющее в собственности или на праве аренды, на праве субаренды либо в предусмотренных Федеральным законом от 24 июля 2008 года № 161-ФЗ "О содействии развитию жилищного строительства" случаях на праве безвозмездного пользования земельный участок и привлекающее денежные средства участников долевого строительства в соответствии с настоящим Федеральным законом для строительства (создания) на этом земельном участке многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости, за исключением объектов производственного назначения, на основании полученного разрешения на строительство
- ▶ объект долевого строительства - жилое или нежилое помещение, общее имущество в многоквартирном доме и (или) ином объекте недвижимости, подлежащие передаче участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости и входящие в состав указанного многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости, строящихся (создаваемых) также с привлечением денежных средств участника долевого строительства.

### 3. Договор участия в долевом строительстве

По договору участия в долевом строительстве одна сторона (застройщик) обязуется в предусмотренный договором срок своими силами и (или) с привлечением других лиц построить (создать) многоквартирный дом и (или) иной объект недвижимости и после получения разрешения на ввод в эксплуатацию этих объектов передать соответствующий объект долевого строительства участнику долевого строительства, а другая сторона (участник долевого строительства) обязуется уплатить обусловленную договором цену и принять объект долевого строительства при наличии разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости.

Договор заключается в письменной форме, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом.

#### 4. Завершение долевого строительства

- ▶ К законченному строительству относятся принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых оформлена в установленном порядке. Заказчик (заказчик-застройщик) принимает законченными строительством объекты от генподрядчика. При этом оформляется акт приемки законченного строительством объекта (ф. N КС-11, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а). При необходимости заказчик-застройщик может создавать приемочные комиссии. В этом случае оформляется акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. N КС-14).
- ▶ В соответствии со ст. 55 Градостроительного кодекса РФ для осуществления эксплуатации объекта капитального строительства собственник обязан иметь соответствующее разрешение на ввод объекта в эксплуатацию, выдаваемое органом исполнительной власти.

- ▶ В силу положений ч. 1 ст. 4 Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" передача объекта долевого строительства дольщику (что и является исполнением заключенного договора) разрешена только после получения застройщиком разрешения на ввод объекта в эксплуатацию.
- ▶ В силу ст. 8 Закона N 214-ФЗ передаточный акт может быть подписан застройщиком только после получения разрешения на ввод в эксплуатацию всего многоквартирного дома. Но какой должен пройти период между получением разрешения на ввод и подписанием передаточного акта, Закон N 214-ФЗ не определяет. Застройщик связан лишь сроком передачи объекта долевого строительства, установленным в договоре долевого участия.

## 5. Оформление передаточного акта на квартиры

- ▶ Согласно положениям ст. ст. 8 и 12 Закона N 214-ФЗ передача объекта долевого строительства застройщиком и принятие его участником долевого строительства осуществляются по подписываемому сторонами передаточному акту или иному документу о передаче. Обязательства застройщика считаются исполненными с момента подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства.
- ▶ Таким образом, основным законодательно установленным документом, необходимым для закрытия договора долевого участия в строительстве, и, соответственно, основанием для окончательных расчетов с участниками долевого строительства является передаточный акт или иной документ о передаче объекта долевого строительства.
- ▶ Форма и содержание передаточного акта законодательством не установлены, поэтому он разрабатывается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике. Он должен содержать все обязательные реквизиты первичного документа, перечисленные в п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

- ▶ Из документа о передаче должно четко следовать, что одна сторона - застройщик передает, а другая сторона - участник долевого строительства принимает определенный объект долевого строительства. Стороны указывают, на основании какого договора производится передача объекта, а также соответствуют ли его состояние и качество условиям договора. В документе должен быть отражен факт передачи конкретной квартиры определенного метража с конкретными параметрами в надлежащем состоянии; факт отсутствия недоделок и дефектов; факт приемки-передачи конкретного оборудования, имеющегося в квартире, в надлежащем состоянии. Если имеются претензии к качеству объекта, их необходимо также отразить в передаточном акте или ином документе.

- ▶ Государственная регистрация права собственности на квартиру осуществляется на основании технического паспорта БТИ и передаточного акта, соответственно, в акте приема-передачи должна быть в обязательном порядке указана фактическая площадь помещений по данным техпаспорта БТИ. При этом законодательство не запрещает вносить дополнительные положения в текст передаточного акта, в том числе информацию о том, что был произведен перерасчет площади квартиры по данным замера БТИ и, соответственно, произведен перерасчет окончательной стоимости объекта.
- ▶ В обязательном порядке нужно указать, что все взаиморасчеты с участниками долевого строительства произведены полностью и взаимных претензий нет.
- ▶ В акте должна быть отражена дата приемки-передачи, подписи сторон (лиц, надлежаще уполномоченных на его подписание).

# Отражение выручки в учете застройщика

- ▶ Правильность отражения в учете застройщика полученных доходов и осуществленных расходов по созданию объектов недвижимости оказывает существенное влияние на формирование финансового результата и определение налогооблагаемой прибыли.
- ▶ В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, доход застройщика признается по мере исполнения договоров на реализацию жилых либо нежилых помещений. В случае если застройщик передает квартиру (или другое помещение) по договору участия в долевом строительстве, то договор признается исполненным на дату подписания приема-передаточного акта.
- ▶ Если помещение реализуется по договору купли-продажи, то договор будет признан исполненным на дату перехода права собственности на него. Для этого застройщик должен предварительно оформить на себя право собственности на это помещение.

- ▶ Согласно п. 13 ПБУ 9/99 момент признания доходов в бухгалтерском учете застройщика должен быть установлен в учетной политике по мере готовности работ или по завершении выполнения работ в целом.
- ▶ В первом случае сумма дохода, подлежащая признанию в отчетном периоде, может быть определена из размера средств на содержание застройщика, заложенных в смете на строящийся объект, и должна увеличивать стоимость строительства. Например, если степень готовности выполненных работ застройщика устанавливается в конце каждого месяца, то с такой же периодичностью формируется выручка от реализации услуг в регистрах бухгалтерского учета.
- ▶ Во втором случае в бухгалтерском учете застройщика доход в полной сумме подлежит признанию по завершении строительства. Тогда выручка от оказания услуг инвестору по организации строительства на счетах бухгалтерского учета будет отражаться единовременно при составлении акта о приемке в эксплуатацию законченного строительством объекта (ф. КС-14).

# Налоговый учет у застройщика

- ▶ Вознаграждение застройщика (финансовый результат) определяется по окончании строительства, при этом доходом застройщика будет являться разница между полученными средствами дольщиков и фактическими затратами по строительству многоквартирного дома, произведенными в рамках целевого финансирования (на дату подписания документа о передаче объекта в эксплуатацию).
- ▶ При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

- ▶ К средствам целевого финансирования пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ прямо относит аккумулированные на счетах организации-застройщика средства дольщиков при условии, что данные средства использованы организацией-застройщиком по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.
- ▶ Из содержания данной нормы следует, что расходы, произведенные застройщиком за счет средств дольщиков, признаются расходами, осуществленными в рамках целевого финансирования. Следовательно, расходы застройщика по оплате товаров, работ, услуг подрядчикам и иным лицам, произведенные за счет средств дольщиков в рамках целевого финансирования в соответствии с условиями договора участия в долевом строительстве, правомерно квалифицировать в качестве расходов, не учитываемых для целей исчисления налога на прибыль.

- ▶ На основании пп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) денежные средства, полученные налогоплательщиком и не связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются. В связи с этим денежные средства, получаемые застройщиком от участников долевого строительства в порядке возмещения затрат застройщика на строительство объекта долевого строительства, не подлежат включению у застройщика в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость.
- ▶ При этом сумма денежных средств, получаемая застройщиком согласно договору участия в долевом строительстве на оплату услуг застройщика, не освобождаемых от налогообложения, облагается налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

- ▶ Согласно ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 06.04.2015), не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории Российской Федерации:
- ▶ передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир (п.3 пп.23 ст.149 НК РФ);
- ▶ услуги застройщика на основании договора участия в долевом строительстве, заключенного в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2004 года N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (за исключением услуг застройщика, оказываемых при строительстве объектов производственного назначения)(п.3 пп.23.1 ст.149 НК РФ).
- ▶ К объектам производственного назначения относятся объекты, предназначенные для использования в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

# Инвестиционное строительство

1. Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений на территории Российской Федерации, определены Федеральным законом от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений".
2. Действие настоящего Федерального закона распространяется на отношения, связанные с инвестиционной деятельностью, осуществляемой в форме капитальных вложений.
3. Настоящий Федеральный закон не распространяется на отношения, которые связаны с привлечением денежных средств граждан и юридических лиц для долевого строительства многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости на основании договора участия в долевом строительстве.

4. Для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:

- ▶ инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;
- ▶ инвестиционная деятельность - вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;

- ▶ капитальные вложения - инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

То есть, капитальные вложения предполагают создание объектов основных средств, нематериальных активов, выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ для их последующего использования в предпринимательской деятельности.

- ▶ инвестиционный проект - обоснование экономической целесообразности, объема и сроков осуществления капитальных вложений, в том числе необходимая проектная документация, разработанная в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также описание практических действий по осуществлению инвестиций (бизнес-план).

В соответствии со ст. 4 Закона N 39-ФЗ субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица:

- ▶ инвесторы осуществляют капитальные вложения с использованием собственных и (или) привлеченных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации. Инвесторами могут быть физические и юридические лица, создаваемые на основе договора о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица, объединения юридических лиц, государственные органы, органы местного самоуправления, а также иностранные субъекты предпринимательской деятельности;

- ▶ заказчики - уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов. При этом они не вмешиваются в предпринимательскую и (или) иную деятельность других субъектов инвестиционной деятельности, если иное не предусмотрено договором между ними. Заказчиками могут быть инвесторы. Заказчик, не являющийся инвестором, наделяется правами владения, пользования и распоряжения капитальными вложениями на период и в пределах полномочий, которые установлены договором и (или) государственным контрактом в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- ▶ подрядчики - физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному или муниципальному контракту, заключаемому с заказчиками в соответствии с ГК РФ;
- ▶ пользователи объектов капитальных вложений - физические и юридические лица, в том числе иностранные, а также государственные органы, органы местного самоуправления, иностранные государства, международные объединения и организации, для которых создаются указанные объекты. Пользователями объектов капитальных вложений могут быть инвесторы.

Рассмотрим замечания, которые часто встречаются на практике, и комментарии к ним.

1. При выборочной проверке договоров, заключенных с юридическими, физическими лицами и предпринимателями, выявлено отсутствие аккредитации, аттестации, лицензий, разрешений, свидетельство о членстве в СРО и т.п.:

а) На обслуживание, ремонт лифтового оборудования. Пример: по акту ООО произвело ремонт и монтаж лифтов.

б) На деятельность по монтажу, техническому обслуживанию и ремонту средств обеспечения пожарной безопасности зданий и сооружений.

в) Не представлен договор и лицензия на осуществление образовательной деятельности. По акту НОУ провело обучение по курсу «Правила Технической Эксплуатации тепловых энергоустановок».

*а) На обслуживание, ремонт лифтового оборудования.*

В соответствии с положениями ст. 52 Градостроительного кодекса Российской Федерации (далее - Градостроительный кодекс) виды работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, должны выполняться только индивидуальными предпринимателями или юридическими лицами, имеющими выданные саморегулируемой организацией свидетельства о допуске к таким видам работ. Перечень таких видов работ утвержден Приказом Минрегиона России от 30.12.2009г. № 624.

Свидетельство о допуске к определенному виду или видам работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, выдается лицу, принятому в члены саморегулируемой организации (п. 6 ст. 55.6 Градостроительного кодекса).

В перечень работ входят, в том числе, и работы по монтажу и пуско-наладке подъемно-транспортного оборудования, лифтов.

Федеральным законом от 21.07.1997 N 116-ФЗ к опасным производственным объектам отнесены предприятия или их цехи, участки, площадки, а также иные производственные объекты, на которых получают, используются, перерабатываются, образуются, хранятся, транспортируются, уничтожаются опасные вещества, а также используются стационарно установленные грузоподъемные механизмы.

Приказом Госгортехнадзора России от 27.08.2001 N 115 "О перечне технических устройств, применяемых на опасных производственных объектах и подлежащих обязательной сертификации" лифт отнесен к техническому устройству, применяемому на опасном производственном объекте.

К категории опасных производственных объектов относятся все объекты, а также здания и сооружения на которых установлены лифты, в том числе жилые многоэтажные дома.

К видам деятельности в области промышленной безопасности относятся:

- проектирование, строительство, эксплуатация, расширение, реконструкция, техническое перевооружение, консервация и ликвидация опасного производственного объекта;
- изготовление, монтаж, наладка, обслуживание и ремонт технических устройств, применяемых на опасном производственном объекте; проведение экспертизы промышленной безопасности; подготовка и переподготовка работников опасного производственного объекта в необразовательных учреждениях.

Отдельные виды деятельности в области промышленной безопасности подлежат лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации.

*б) На деятельность по монтажу, техническому обслуживанию и ремонту средств обеспечения пожарной безопасности зданий и сооружений.*

В соответствии с пп. 15 ст. 12, Федерального закона от 04.05.2011 N 99-ФЗ (ред. от 04.03.2013) "О лицензировании отдельных видов деятельности" деятельность по монтажу, техническому обслуживанию и ремонту средств обеспечения пожарной безопасности зданий и сооружений подлежит лицензированию.

Порядок лицензирования деятельности по монтажу, техническому обслуживанию и ремонту средств обеспечения пожарной безопасности зданий и сооружений, осуществляемой юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями установлен Положением о лицензировании деятельности по монтажу, техническому обслуживанию и ремонту средств обеспечения пожарной безопасности зданий и сооружений" от 30.12.2011 N 1225. Лицензируемая деятельность включает в себя выполнение работ и оказание услуг согласно приложению к настоящему Положению.

*в) Не представлен договор и лицензия на осуществление образовательной деятельности.*

В соответствии с пп.40 ст. 12 Федерального закона от 04.05.2011 N 99-ФЗ (ред. от 04.03.2013) "О лицензировании отдельных видов деятельности", образовательная деятельность подлежит лицензированию.

Согласно п.3 ст. 264 НК РФ расходы налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика включаются в состав прочих расходов, если обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональная подготовка и переподготовка работников налогоплательщика осуществляются на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус.

2. В расходы по обычным видам деятельности включены капитальные затраты по приобретению и монтажу пожарной, охранной сигнализаций, системы кондиционирования, офисной АТС в офисе Общества. Офис еще к учету не принят и затраты по его приобретению числятся в составе вложений во внеоборотные активы (счет 08), то есть и все расходы, связанные с его дооборудованием, следует учесть по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В соответствии с ПБУ 10/99 не признается расходами организации выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.).

3. В соответствии с предоставленными документами, у Общества существует обособленное подразделение в соответствии с Договором аренды помещения, которое находится по адресу, отличному от адреса основного предприятия, а именно - г. Сургут. Указанное обособленное подразделение не зарегистрировано в установленном законодательством порядке.

Также, создано обособленное подразделение по адресу: г. Москва. Письменно о создании обособленного подразделения в налоговые органы по месту нахождения организации Общество не сообщило.

В соответствии со ст. 83 части 1 Налогового Кодекса РФ, организации, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Согласно п. 4 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) этой организацией в соответствии с пунктом 2 статьи 23 настоящего Кодекса.

В соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 23 НК РФ Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации.

В случае, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемого этой организацией самостоятельно.

Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, представляемом (направляемом) российской организацией - в налоговый орган по месту ее нахождения, иностранной организацией - в выбранный ею налоговый орган.

Муниципальное образование - это городское или сельское поселение, муниципальный район, городской округ либо внутригородская территория города федерального значения.

В соответствии с п. 2 ст. 288 НК РФ, если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта Российской Федерации, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта Российской Федерации.

При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта Российской Федерации, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений.

Уведомления представляются в налоговый орган в случае, если налогоплательщик изменил порядок уплаты налога, изменилось количество структурных подразделений на территории субъекта Российской Федерации или произошли другие изменения, влияющие на порядок уплаты налога.

Кроме того, в соответствии с п. 7 ст. 226 НК РФ, налоговые агенты - российские организации, указанные в пункте 1 настоящей статьи, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы НДФЛ в бюджет как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

4. При выборочной проверке, обнаружено, что неправильно определяется амортизационная группа, а также срок полезного использования по вновь приобретенным объектам основных средств.

Так как, краткая характеристика отсутствует, либо не всегда дает полную картину, то аудитор не может с полной уверенностью утверждать о правильности отнесения основного средства к той или иной амортизационной группе.

В соответствии с действующим законодательством амортизационная группа определяется согласно Учетной политике Организации в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.02 г. № 1.

5. По договору подряда подрядчик производит ремонт помещения. Дефектные ведомости, подтверждающие необходимость ремонта с указанием причины ремонта, отсутствуют.

Кроме того, по составу работ, отраженным в акте, можно судить о проведении ремонта, но частично и об устройстве нового фундамента, о прокладке нового трубопровода (изготовление фундамента, прокладка трубопровода, изготовление всех прямых и бетонирование). То есть, присутствуют работы капитального характера.

Некорректные формулировки видов и наименований работ могут привести к разногласиям с проверяющими органами по поводу отнесения указанных затрат к текущим расходам.

Благодарим за внимание