

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ, ПРИВОДЯЩИЕ К ИСКАЖЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЁТНОСТИ

Таблица №1.

№ п/п	Вид нарушения	Описание нарушения	Комментарии	Основания
1.1	Признание активов в качестве основных средств	В качестве основного средства принимается комплекс предметов, не формирующий единый инвентарный объект.	<p>Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, который является отдельным конструктивно обособленным предметом, предназначенным для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.</p> <p>Последствие: сформированному объекту основных средств определяют СПИ, что прямо повлияет на размер амортизационных отчислений и, как правило, это приводит к завышению активов организации.</p>	Пункт 6 ПБУ 6/01
1.2		Расходы на текущий ремонт признаются затратами на формирование первоначальной стоимости основного средства, либо как затратами на модернизацию/реконструкцию и относятся на увеличение первоначальной стоимости основного средства.	<p>Бухгалтерской службе необходимо точно знать, какого вида работы были осуществлены, так как расходы на ремонт основного средства не увеличивают его первоначальную стоимость, а затраты на модернизацию/реконструкцию объекта основных средств увеличивают его первоначальную стоимость.</p> <p>Для этого необходимо получить заключение соответствующих экспертов (например, гл. инженер, технический персонал и т.д. и т.п.).</p> <p>Последствие: происходит завышение активов организации.</p>	Пункты 14, 26, 27 ПБУ 6/01. Пункт 67 Методических указаний

1.3		<p>Затраты, подлежащие учету как отдельные объекты основных средств, затраты на модернизацию/реконструкцию, или как неотделимые/отделимые улучшения в составе арендованных основных средств, признаются текущими расходами.</p>	<p>Бухгалтерской службе необходимо точно знать, какого вида работы были осуществлены, так как расходы на основного средства могут фактически являться затратами, подлежащие учету как отдельные объекты основных средств и т.п. Для этого необходимо получить заключение соответствующих экспертов (например, гл. инженер, технический персонал и т.д. и т.п.). Последствие: происходит занижение активов организации.</p>	<p>Положение №34н</p>
2.1	<p>Порядок формирование первоначальной стоимости (себестоимости)</p>	<p>Расходы в виде процентов по займам, привлечённым для создания инвестиционного актива, признаются прочими расходами. Первоначальная стоимость инвестиционного актива не сформирована.</p>	<p>Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.</p>	<p>Пункт 7 ПБУ 15/2008</p>
2.2		<p>Активы, поставляемые на основании контрактов международной поставки, по которым была произведена 100 % предоплата в иностранной валюте, приходятся по курсу иностранной валюты действующей на дату составления ГТД.</p>	<p>Активы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату). Пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.</p>	<p>Пункты 9 и 10 ПБУ 3/2006</p>
2.3		<p>Материалы, заработная плата рабочих, страховые платежи и другие подобные затраты были осуществлены в рамках одного объекта (договора), а отнесены на другой.</p>	<p>Расходы должны соответствовать тем доходам (договорам) для получения которых они были осуществлены. Последствия: некорректное формирование себестоимости, искажение величины активов (незавершенное производство).</p>	<p>ПБУ 10/99 Пункт 63 Положение №34н</p>

3.1	Недостатки в системе внутреннего контроля	В организации отсутствует оперативный контроль/учёт за движением основных средств со стороны бухгалтерской службы. Невозможно оперативно определить местонахождение основных средств (строительной техники по строительным площадкам).	<p>Организация аналитического учёта основных средств, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> - учёт по местам хранения объекта (работы на объектах); - учёт по объектам, предоставленным в аренду; - учёт по объектам на консервации и т.д. и т.п. необходима предприятию, так как возможна ситуация, когда постоянно происходит их движение/перемещение (например, в строительных компаниях). <p>Контроль за движением имущества возложен на главного бухгалтера</p> <p>Последствия: недостоверная информация об объектах основных средств, приводящая к таким последствиям как (например):</p> <ul style="list-style-type: none"> - недостоверное формирование себестоимости по объекту строительства (начисленная амортизация, списание топлива, заработной платы, страховых взносов и т.п.) 	Статья 7 ФЗ «О бухгалтерском учете»
3.2		Не проведена инвентаризация активов и обязательств	<p>Организация обязана проводить инвентаризацию имущества (основных средств один раз в три года) и обязательств перед составлением годовой бухгалтерской отчётности.</p> <p>Последствия: недостоверные сведения об активах и обязательствах организации.</p>	Ст. 11 ФЗ «О бухгалтерском учёте»).
3.3		При смене материально ответственного лица не была проведена инвентаризация основных средств.	Организация обязана проводить инвентаризацию основных средств, при смене материально ответственных лиц.	Статья 12 ФЗ «О бухгалтерском учете»
3.4		Отсутствует информация о материально ответственных лицах.	<p>Для целей внутреннего контроля за сохранностью основных средств целесообразно закрепить такие основные средства за теми материально ответственными лицами, которые непосредственно их используют.</p> <p>Одна из задач руководителя предприятия обеспечить сохранность имущества.</p>	Исполнительный орган предприятия должен действовать в его интересах добросовестно и разумно. Кроме того, исполнительный орган несет ответственность за убытки, причиненные предприятию его виновными действиями (бездействием).
3.5		Отсутствует охрана объектов основных средств.	Одна из задач руководителя предприятия обеспечить сохранность имущества.	
3.6		Отсутствует контроль за условиями эксплуатации и хранения объектов основных средств.	Последствия: риск порчи и/или кражи объекта основного средства.	

4.1	Резервы	Не создаются резервы на обесценение ТМЦ	Создание резерва под обесценение МПЗ, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свои первоначальные качества либо текущая рыночная стоимость снизилась, необходимо производить как минимум 1 раз в год по результатам годовой инвентаризации или как предусмотрено учетной политикой Последствия: недостоверные сведения об активах	П. 25 ПБУ 5/01
4.2		Не создаются резервы по сомнительной дебиторскую задолженность. Не проводится анализ дебиторской задолженности	Организации создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной.	П. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
4.3		Не создаются резервы по неиспользованным отпускам.	Организация должна оценить свои обязательства по неиспользованным отпускам и создать по ним резерв. Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов.	П. 8 ПБУ 8/2010
5.1	Отражение в отчетности	Выданные авансы на строительство объекта учитываются во втором разделе Бухгалтерского баланса.	При выдаче авансов и предварительной оплаты в счет оплаты работ, связанных со строительством объектов основных средств, погашение стоимости которых осуществляется в сроки, превышающие 12 месяцев, суммы выданных авансов и предварительной оплаты отражаются в бухгалтерском балансе в разд. I «Внеоборотные активы» независимо от сроков погашения контрагентами обязательств по выданным им авансам (предварительной оплате) независимо от сроков погашения контрагентами обязательств по выданным им авансам (предварительной оплате).	Письмо Минфина России от 11.04.2011 №07-02-06/42)
5.2		Недостача по 94 счету отражается в составе активов	Стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей необходимо списывать в расходы. Недостача материальных ценностей не является активом.	
5.3		При приобретении материалов и их доставки до склада (по условиям право собственности переходит после отгрузки) Материалы приходятся только по прибытию на склад.	Следуя принципу «Равнение не на дебет, а на кредит» организации необходимо отразить в учёте (отчетности) материалы, которые находятся в пути до склада организации.	

*** Пояснения**

Нормативная база

- Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ).
- Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ (далее – ФЗ «О бухгалтерском учёте»).
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств утв. Приказом Минфина от 13.10.2003 №91н (далее – Методические указания).
- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (далее – ПБУ 5/01)
- ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» (далее – ПБУ 6/01).
- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (далее – ПБУ 8/2010).
- ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99).
- ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (далее – ПБУ 15/2008).
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее – План счетов).
- Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н (далее - Положение №34н).

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ, ПРИВОДЯЩИЕ К НАЛОГОВЫМ РИСКАМ ПО НДС

Таблица. №1

№ п/п	Вид нарушения	Описание нарушения	Комментарии	Основания
1.1	Искажение налоговой базы	Организация использует, противоречащий НК РФ порядок определения размера валютной выручки для целей исчисления НДС.	В соответствии с НК РФ если за проданные товары (работы, услуги) с налогоплательщиком расплатились валютой, то эту сумму следует пересчитать в рубли. Так как налоговая база определяется только в рублях. Пересчет налогоплательщик должен произвести по курсу Банка России на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (аванса). При получении предоплаты (частичной или 100%-ной) момент определения налоговой базы у налогоплательщика возникает дважды: на день получения предоплаты и на день отгрузки. Поэтому пересчет в рубли налогоплательщик будет осуществлять два раза: по курсу Банка России на день получения предоплаты и по курсу Банка России на день отгрузки.	п. 3 ст. 153 НК РФ п. 1 ст. 167 НК РФ
1.2	Обязанности налогового агента	Не выполняют обязанности налогового агента при приобретении услуг (инжиниринговые услуги, монтаж оборудования и т. п.) у иностранной компании Место исполнения услуги Россия.	В соответствии с НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если покупатель работ (услуг) (в том числе инжиниринговые услуги, монтаж оборудования и т.п.) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке процесса производства и реализации продукции (работ, услуг), подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка технико-экономических обоснований, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). Организации при выплате доходов (оплата за оказанные услуги) иностранной(-ым) организации(-ям), являются налоговыми агентами по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет РФ.	П. 1 ст. 24 НК РФ Ст. 148 НК РФ Ст. 161 НК РФ

1.3		Не вовремя выполняет обязанность налогового агента при приобретении консультационных, инжиниринговых, монтажных услуг и т.п.	Сумму налога, которую налоговый агент удержал у иностранца, необходимо перечислить в бюджет. Сумму налога нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. За неисполнения/ненадлежащее исполнение налоговым агентом своих обязанности, предусмотрен штраф – 20% от суммы налога.	Ст. 24 НК РФ Ст. 123 НК РФ П. 3 ст.174 НК РФ Абз. 2 п. 4 ст. 174 НК РФ
1.4	Питание	При предоставлении питания сотрудникам (некоторые строительные специальности) начисляется НДС	Не являются объектом налогообложения операции по бесплатному предоставлению налогоплательщиком своим работникам предусмотренных трудовым законодательством гарантий и компенсаций в натуральной форме (например, при наличии вредных и (или) опасных условий труда).	П.12 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» Постановление Правительства РФ от 25.02.2000 №162 «Об утверждении перечня тяжелых работ...».
1.5	Восстановление НДС с авансов	Налоговые риски Смотри справку	А. Налоговые риски до 01.10.2014 г. Б. Ситуация после 01.10.2014 г.	

Ситуация до 01.10.2014

Основываясь на Постановление ФАС Поволжского округа от 10.11.2011 по делу №А65-1814/2011 (Определением ВАС РФ от 01.03.2012 №ВАС-1851/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ). Суд указал, что в данном случае восстановлению подлежит НДС, ранее принятый к вычету с сумм предоплаты, в размере суммы налога, указанной в счетах-фактурах при отгрузке.

Вывод суда мы иллюстрируем следующим условным примером.

Пример

Договор подряда на сумму 1 180 000 руб. в т.ч. НДС 180 000 руб. Работы выполняются и сдаются в 4 этапа. По договору подряда заказчик выплачивает подрядчику аванс в размере 236 000 руб., в т.ч. НДС (36 000 руб.), при выполнении подрядчиком этапов работ по договору и передачи их заказчику происходит оплата этих этапов с зачётом аванса в сумме 25% по каждому этапу.

Бухгалтерские записи. Таблица №2.

№ п/п	Бухгалтерские проводки	Период	Сумма в руб.	Содержание операции. Первичные документы
1	Д60.2 К51	Январь 2014	236 000	Перечислен аванс подрядчику. Счёт на оплату, банковская выписка.
2	Д68.2.НДС К76.ВА	Январь 2014	36 000	НДС с заплаченного аванса принят к зачёту. Счёт-фактура от подрядчика.
3	Д20 К60.1	Апрель 2014	100 000	Выполнен первый этап работ. Акт и справка по форме (Кс-2 и Кс-3).
4	Д19.К60.1	Апрель 2014	18 000	НДС по выполненным работам принят к учёту. Счёт-фактура подрядчика.
5	Д68.2.НДС К19	Апрель 2014	18 000	НДС по выполненным работам принят к вычету Счёт-фактура подрядчика.
6	Д76.ВА К68.2НДС	Апрель 2014	18 000	Восстановлен НДС с аванса, который ранее был принят к зачёту. Бухгалтерская справка, Счёт-фактура от подрядчика
7	Д60.1 К60.2	Апрель 2014	59 000	Зачтён аванс (25%). Бухгалтерская справка.
8	Д60.1 К51	Апрель 2014	59 000	Перечислена оплата за первый этап. Счёт на оплату, банковская выписка

Сальдо по счёту на 1-ое мая 2014:

- 60.2 «Авансы выданные»: 177 000 руб.

- 76.ВА «НДС с выданных авансов»: 18 000 руб.

Обоснование

В случае если в счет перечисленной покупателем предварительной частичной оплаты продавцом отгружается товар (выполняется работа, оказывается услуга), стоимость которого меньше суммы указанной предварительной оплаты, то при принятии покупателем этих товаров (работ, услуг) на учет восстановление сумм налога на добавленную стоимость, принятых покупателем к вычету по перечисленной предварительной частичной оплате, производится в размере, соответствующем налогу, указанному в счетах-фактурах, выставленных продавцом при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг).

- Письмо Минфина России от 01.07.2010 №03-07-11/279

P.S. Не исключался полностью использовать и рискованный вариант восстановления НДС.

Бухгалтерские записи. Таблица №3

№ п/п	Бухгалтерские проводки	Период	Сумма в руб.	Содержание операции. Первичные документы
1	Д60.2 К51	Январь 2014	236 000	Перечислен аванс подрядчику. Счёт на оплату, банковская выписка.
2	Д68.2.НДС К76.ВА	Январь 2014	36 000	НДС с заплаченного аванса принят к зачёту. Счёт-фактура от подрядчика.
3	Д20 К60.1	Апрель 2014	100 000	Выполнен первый этап работ. Акт и справка по форме (Кс-2 и Кс-3).
4	Д19.К60.1	Апрель 2014	18 000	НДС по выполненным работам принят к учёту. Счёт-фактура подрядчика.
5	Д68.2.НДС К19	Апрель 2014	18 000	НДС по выполненным работам принят к вычету Счёт-фактура подрядчика.
6	Д60.1 К60.2	Апрель 2014	59 000	Зачтён аванс (25%). Бухгалтерская справка.
7	Д76.ВА К68.2НДС	Апрель 2014	9 000	Восстановлен НДС с суммы зачтённого аванса, который ранее был принят к зачёту. Бухгалтерская справка, Счёт-фактура от подрядчика
8	Д60.1 К51	Апрель 2014	59 000	Перечислена оплата за первый этап. Счёт на оплату, банковская выписка

Сальдо по счёту на 1-ое мая 2014:

- 60.2 «Авансы выданные»: 177 000 руб.

- 76.ВА «НДС с выданных авансов»: 27 000 руб.

Ситуация после 01.10.2014

В связи с принятием Федерального закона от 21.07.2014 N 238-ФЗ абз. 3 пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ изложен в новой редакции. Суммы налога, принятые к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат восстановлению в размере налога, принятого налогоплательщиком к вычету по приобретенным им товарам (выполненным работам, оказанным услугам), переданным имущественным правам, в оплату которых подлежат зачету суммы ранее перечисленной оплаты, частичной оплаты согласно условиям договора (при наличии таких условий).

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ, ПРИВОДЯЩИЕ К НАЛОГОВЫМ РИСКАМ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Таблица №2. Нарушения налогового учёта объектов основных средств

№ п/п	Вид нарушения	Описание нарушения	Комментарии	Основания
1.1	Признание расходов	Отсутствуют документы, обосновывающие включение материальных затрат (использование, списание) строительных материалов в состав расходов по налогу на прибыль.	Расходами признаются документально подтвержденные затраты. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота.	Ст. 252 НК РФ
1.2		Отсутствуют первичные документы, на основании которых оформляются акты с заказчиками, подтверждающие работы, выполненные собственными силами (например: накопительные ведомости).		
1.3		Сумма расходов, учтенная в учете, не соответствует сумме, указанной в первичном документе		
1.4		Работа строительной техники строительная техника. Путевые листы на строительную технику не оформляются, справки о работе механизмов отсутствуют.		
1.5		Строительные материалы фактически передаются субподрядным организациям для выполнения работ. Документы на передачу материалов субподрядным организациям и отчеты об их использовании не оформляются.		
1.6		Данные первичных учетных документов, представленных от субподрядных организаций, затраты относятся к одному строительному объекту, а по учетным данным учитываются по другому строительному объекту.		

1.7		Отсутствуют свидетельства о допуске к строительным работам, осуществляемым субподрядными организациями.	Расходами признаются обоснованные затраты. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Отсутствие документов, разрешающих определённую деятельность, у исполнителя, могут привести к налоговым рискам у покупателя.	
1.8		В составе материальных затрат учтено имущество, которое относится к объектам основных средств (амортизируемому имуществу).	Амортизируемым имуществом признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.	Ст. 256 НК РФ
1.9	Налоговый агент	Не выступает налоговым агентом по международным перевозкам (при закупках строительного материала, оборудования)	Налоговым законодательством РФ установлены некоторые доходы (в том числе международные перевозки), выплачиваемые российской организацией иностранному лицу и при выплате которых налог на прибыль исчисляет и уплачивает лицо, их выплачивающее (налоговый агент).	П. 1 ст. 309 НК РФ
1.10	Признание доходов	Из-за отсутствия инвентаризации обязательств в организации числится кредиторская задолженности с истёкшем сроком исковой давности. Кредиторскую задолженность с истёкшем сроком исковой давности необходимо списать.	Внереализационным доходом признается кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами), которая была списана в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям.	П.18 ст. 250 НК РФ
1.11		Выдача беспроцентного займа зависимой(-ым) компании(-ям)	Налоговый риск по доначислению дохода организации в результате привлечения внимания налоговой службы к данной хозяйственной операции.	
1.12		Сдача в аренду имущества по заниженным ценам зависимым компаниям	Налоговый риск по доначислению дохода организации в результате привлечения внимания налоговой службы к данной хозяйственной операции.	

1.13		Прощенные проценты по полученным займам от учредителя не указываются в составе внереализационных доходов.	При прощении долга по уплате процентов по займу отсутствует факт получения должником денежных средств и предусмотренное НК РФ освобождение такого дохода от налогообложения не применяется (пп.11 п.1 ст.251 НК РФ). Т.е. прощенные проценты необходимо включить в состав внереализационных доходов.	П.18 ст. 250 НК РФ
1.14	Налогообложение учредителей	При направлении накопленной прибыли на увеличение уставного капитала учредители (ООО, физические лица) не признают эту операцию как доходы учредителя	При направлении накопленной прибыли на увеличение уставного капитала у учредителей (ООО и физических лиц) возникает налогооблагаемый доход. Применения нормы пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ допускается только акционерными обществами	П. 1 ст. 211 НК РФ Ст. 250 НК РФ