

ются на общестроительные, выполняющие все или многие виды работ (СМУ, ПМК), и специализированные (отраслевые по видам работ, например, электротехнические, электромонтажные и т.п., ПМК).

Ведущая строительная организация (строитрест или общестроительная организация) как генеральный подрядчик заключает договоры с заказчиками (строителями) на выполнение всех видов строительных работ, а затем для выполнения отдельных видов работ привлекает специализированные организации, управления, которые выступают в качестве субподрядчиков.

В системе Белорусской железной дороги основным ведущим звеном, выполняющим строительные и ремонтные работы для нужд дороги, является УП "Дорстроймонтажтрест", в состав которого входят строительномонтажные поезда, заводы по производству строительных материалов и другие структурные подразделения.

Новое строительство осуществляют по утвержденным проектам и сметам, согласованным с подрядной строительной организацией. На каждый объект строительства составляется сметный расчет (смета затрат), в котором определяют его договорную стоимость в действующих ценах. В связи с инфляцией стоимость строительномонтажных работ индексируется по коэффициента изменения их стоимости, устанавливаемым к базисным ценам 1991 года.

Наиболее значимым показателем деятельности строительных организаций является выполнение плана строительномонтажных работ и ввод в действие объектов строительства и производственных мощностей. Поэтому одной из главных задач ревизии строительных подразделений является проверка выполнения плана ввода в действие производственных мощностей и объектов строительства и планов производства строительномонтажных работ. От решения этих задач, в первую очередь от выполнения сроков ввода в действие объектов строительства, зависят конечные финансовые результаты деятельности строительных подразделений и трестов, в состав которых они входят.

Цель ревизии выполнения плана СМР в подрядной строительной организации приведена на рисунке 1.

Источники информации для проведения ревизии приведены на рисунке 2.

Принятые от подрядчика выполненные СМР заказчик отражает по дебету счета 08 "Капитальные вложения", субсчет 1 "Строительство и приобретение основных средств" кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — на стоимость работ по сметным ценам (без НДС). Поэтому в период проведения ревизии на первом этапе необходимо подвергнуть проверке записи в журнале-ордере № 6-С и ведомости 5-С. Ведомость 5-С "Расчеты с заказчиками (генподрядчиками) и подрядчиками (субподрядчиками) за выполненные работы" предназначена для ведения аналитического учета по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Она ведется отдельно по

расчетам с заказчиками (генподрядчиками) за выполненные работы и отдельно по расчетам с субподрядчиками и предназначена для оперативного контроля за оплатой объемов выполненных СМР (в соответствии с актами ф. КС-2а, ф. КС-2б, ф. КС-2в). В ведомости № 5-С по каждому заказчику проверяется – отражены ли в отчетном периоде выполненные объемы СМР по каждому строящемуся объекту. При этом следует обратить внимание на отметки об оплате счетов, о списании или зачете задолженности.

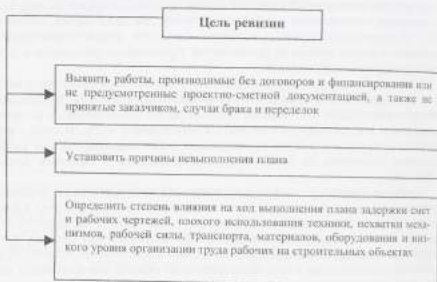


Рисунок 1 – Цель ревизии выполнения плана СМР

В этой же ведомости необходимо проверить удержанные суммы по сметам заказчиков за материалы, полученные подрядчиком при разборке и капитальном ремонте зданий. В обязательном порядке они должны быть отражены в ведомости № 5-С с указанием против каждой суммы номера корреспондирующего (дебетируемого) счета. Итоговые данные аналитического учета по ведомости № 5-С можно сверить с данными журнала-ордера № 11-С.

В процессе исследования регистров бухгалтерского учета особое место должно быть отведено проверке записей в журнале-ордере № 11-С, который предназначен для ведения учета выручки от реализации СМР, материальных ценностей и услуг. Записи в журнале должны быть сгруппированы по кредиту счетов 45 "Товары отгруженные", 46 "Реализации", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Каждая запись в журнал должна подтверждаться соответствующими данными ведомостей № 5-С "Расчеты с заказчиками (генподрядчиками)" и № 16 в разрезе покупателей, отгрузка и оплата строитель-

ных и других материалов, услуг вспомогательных производств.

Источники информации

- ▶ Приказ об утверждении проектно-сметной документации (ПСД), срок действия которой составляет не более 2-х лет со дня передачи заказчику проектной организацией
- ▶ Заключение государственной ведомственной экспертизы по проекту
- ▶ Проекты производства работ (ППР), согласованные с заинтересованными службами, утвержденные генподрядчиком
- ▶ Лицензии на право производства работ подрядной организацией
- ▶ Подтверждение органа Госстройнадзора о регистрации объекта и получении разрешения на производство СМР (новое строительство)
- ▶ Договоры подряда на капитальное строительство (реконструкцию, капитальный и текущий ремонт)
- ▶ Акты приема и эксплуатации объекта приемной комиссией (составляется согласно СНиП)
- ▶ Бизнес-план строительной организации
- ▶ Планы-графики производства СМР
- ▶ Статистическая отчетность ф. №1-КС (срочная) «Отчет о вводе в действие объектов и выполнении подрядных работ»
- ▶ Статистическая отчетность ф. №1-КС (догвор) «Отчет об объеме заказов»
- ▶ Регистры бухгалтерского учета – журналы-ордера № 10-С, 11-С, ведомости № 5-С или соответствующие машинограммы
- ▶ Журнал учета выполненных работ ф. № КС-6 (ведется по каждому объекту строительства)
- ▶ Справка ф. № 3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат», утвержденная постановлением Госкомстата РФ № 78 от 26.11.93 г. (составляется ежемесячно подрядной организацией, выполнявшей в отчетном периоде СМР, и представляется генподрядчику)
- ▶ Акты приема выполненных СМР по законченным этапам строительства (ф. № КС-2а)
- ▶ Акты приема выполненных СМР (ф. № КС-2а)

Рисунок 2 – Источники информации для проведения ревизии

Исследовав регистры бухгалтерского учета (журналы-ордера, ведомости, записи в Главной книге), ревизору на втором этапе необходимо обратить внимание на выявление объектов внепланового строительства. Все объекты, не включенные в титульные списки, но на которых фактически ведутся работы, являются бесплановыми. Выявление таких объектов производится путем сопоставления аналитических данных фактических затрат по строительным объектам в журнале-ордере № 10-С с утвержденными титульными списками.

Практикой контрольно-ревизионной работы устанавливались случаи, когда объекты внепланового строительства скрывали способом отнесения фактических затрат на другие предусмотренные планом объекты. Подобные факты вскрывались при проверке первичных документов по начислению заработной платы.

Внеплановое строительство, как и приписки выполненных работ, выявляется также методом анализа состава незавершенного производства. Как правило, реальность показанных в отчетности объемов выполненных СМР проверяется методом контрольных обмеров незавершенного производства непосредственно на объектах строительства.

Вместе с тем, при проведении комплексных ревизий можно использовать методы логического контроля записей хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Логический контроль целесообразно начинать с сопоставления сметной стоимости и фактической себестоимости по данным аналитического учета в журнале-ордере № 10-С за месяц, квартал или за более длительный период.

Практикой ревизии установлено, что на объектах, где допущена приписка объемов, фактическая себестоимость или отсутствует, или непропорционально снижена против сметной стоимости оприходованных работ, или логически не увязана. Например, списана стоимость материалов при отсутствии затрат по заработной плате, по содержанию и использованию строительных машин и механизмов и т. п.

Имеет место более глубокое вуальирование приписок путем оприходования строительных материалов с неотфактурованных поставок от вымышленного поставщика, списания их на издержки с целью подтверждения достоверности выполнения работ, а затем, после получения премий, методом бухгалтерского сторно все записи ликвидируются.

Во всех случаях метод проверки заключается в сопоставлении перечня и объемов работ в журнале по ф. № КС-6 с перечнем объемов работ, внесенных в акты приема выполненных работ, а также с нарядами на заработную плату, материальными отчетами производителей работ по ф. № М-29.

Изучается реальность неотфактурованных поставок.

Одним из методов приписок объемов является включение в отчетность тех объемов, которые фактически выполнялись субподрядными органи-

или же возмездием силами заказчиков. Для выявления подобных случаев необходимо из общего объема работ по генподряду исключить объем субподрядных работ, подтвержденных актом сверки расчетов и аналитическими данными оплаты счетов.

При анализе выполнения плана подрядных работ стоимость объектов, работ или конструктивных элементов, по которым допущены приемы, подлежит исключительно, а материалы проверок в необходимых случаях определяются следственными органами.

При проведении ревизии выполнения плана ввода в действие объектов строительства и производственных мощностей ревизующим следует иметь в виду, что:

- в отчетность о выполнении плана ввода в действие мощностей включаются только те объекты, акты приемки которых утверждены соответствующим органом;

- датой сдачи в эксплуатацию законченного строительством промышленных, транспортных, водохозяйственных и других объектов производственного назначения считается дата подписания акта государственной приемочной комиссией, а жилых домов и общественных зданий – день утверждения того акта местными органами власти;

- план ввода в действие производственных мощностей и объектов строительства, а т.ч. жилой площади за соответствующий квартал считается выполненным, если подрядной строительной организацией введены все объекты, предусмотренные планом с начала года по отчетный квартал включительно. Не засчитываются в выполнение плана текущего года объекты строительства, введенные в действие в текущем году, и, в частности, жилые дома, постройка которых предусмотрена планом ввода в действие в прошлом году и не включена в план текущего года.

Анализ выполнения программы необходимо начинать с составления таблицы, в которой группируются показатели, отражающие конкретные результаты деятельности ревизуемой строительной организации. Таблица составляется по данным статотчетности (ф. № 1-КС (срочная)). Плановые данные берутся из заданий по вводу, доведенных вышестоящей организацией. Достаточность данных, отражаемых в отчетах по ф. № 1-КС (срочная) и № 1-КС (договор), проверяется по актам государственных приемочных комиссий.

Далее этот раздел ревизии необходимо дополнить проведением проверок по двум направлениям: рассмотрение причин невыполнения производственной программы и установление достоверности отчетных данных. По первому вопросу рассматриваются объяснения должностных лиц (в устной или письменной форме). Необходимо внимательно изучить представленные объяснения и разобраться в их объективности. Практика контрольно-ревизионной работы показывает, что истинные причины в объяснениях зачастую не указываются. Кроме того, не выявляются конкретные виновники невыполнения плановых заданий.

Важным этапом в ревизии является проверка мероприятий по концентрации материально-технических и трудовых ресурсов на пусковых объектах. Выполнение плана подрядных работ на этих объектах должно осуществляться опережающими темпами по сравнению с непусковыми объектами строительства.

Осуществляя ревизию, следует убедиться в правильности приемки в эксплуатацию производственных и жилищно-гражданских объектов. Необходимость проверки во время проведения ревизии предопределяется уже тем, что на объекты, которые неправильно числятся в составе сданных заказчику, в последующем будет оттекать рабочая сила строительной организации, ее финансовые и материальные ресурсы, кроме того, включение таких объектов в отчетность, как законченных строительством, является припиской, вскрытие которых является одной из задач, стоящих перед ревизионными службами.

Анализируя правильность приемки объектов в эксплуатацию, необходимо учитывать следующие обстоятельства:

- Уточнение проектно-сметной документации пускового комплекса, утвержденной в техническом (технорбочем) проекте, может осуществляться не позднее 1 июля года, предшествующего вводу в действие пускового комплекса.

- Приемка в эксплуатацию встроенных и встроено-пристроенных помещений (предприятия и учреждения торговли, общественного питания и др.) должна производиться одновременно с приемкой в эксплуатацию жилых домов, имеющих такие помещения.

Во время ревизии надо выявить:

- включались ли в состав государственных приемочных комиссий представители всех организаций (в т. ч. заинтересованных) согласно действующему Положению;

- имелись ли замечания и возражения по правильности приемки в эксплуатацию отдельных членов приемочной комиссии и результаты их рассмотрения председателем государственной комиссии и другими инстанциями;

- отмечены ли в актах рабочих и государственных комиссий нарушения действующих СНиПов, повлекших за собой переделки проектов, рост сметной стоимости, увеличение продолжительности проекта и ухудшение эксплуатационных характеристик объектов строительства.

При проверке объектов производственного назначения, анализе вводов по сданным в эксплуатацию объектам необходимо установить:

- соответствие фактически выполненных работ проектным решениям; смонтировано ли оборудование на проектных производственных площадках или по временной схеме;

- проводилось ли комплексное опробование оборудования (наличие эк-

тов), пуско-наладочные работы; случалось ли подписание актов отдельными членами комиссии позднее числа, которым датируется данный акт;

- соответствие вводимых в действие производственных мощностей и фактической стоимости строительства плановым показателям. Если имеются недоделки и отступления от проектных решений, необходимо отразить причины их возникновения, а также результаты рассмотрения возможности эксплуатации объекта с отступлениями и недоделками органом, утверждающим акт приемки;

- ставился ли перед инстанцией, утвердившей акт приемки, вопрос об аннулировании его и соответственно перед Министерством статистики и анализа РБ об исключении объекта из отчетности по вводу в эксплуатацию при выявлении факта нарушения установленного порядка приемки.

Ревизор должен учитывать, что датой ввода в эксплуатацию считается дата подписания акта государственной приемочной комиссией. В отчетность о выполнении плана ввода в действие производственных мощностей и основных фондов включаются только те объекты, акты о приемке в эксплуатацию которых утверждены органом, назначившим комиссию.

С целью более экономного использования рабочего времени ревизоров проверку достоверности отчетных данных по вводу в действие производственных мощностей и объектов строительства необходимо начинать с субподрядных организаций, выполнявших строительные, монтажные и пуско-наладочные работы на последней стадии строительства объектов. В первую очередь должны подвергнуться проверке работы по устройству лифтов (если такие имеются). Именно по этим работам зачастую выявляются факты их полного завершения монтажом и наладкой спустя 2-3 месяца после приемки объектов государственными приемочными комиссиями в эксплуатацию. Наряду с этим необходимо проверить выполнение на объектах отделочных, санитарно-технических, электромонтажных работ, а также работ по устройству слаботочных сетей (телефонизация, радиофикация), монтажу пожарной и охранной сигнализации, различного другого оборудования, предусмотренного по проекту, благоустройству застраиваемой территории.

Для установления фактов, выполнения субподрядными организациями работ на объекте после его приемки в эксплуатацию необходимо использовать данные журнала-ордера № 10-С по счету 20 "Основное производство". В этом документе ведется учет по видам затрат и сметной стоимости выполненных работ по каждому объекту.

Тщательной проверке необходимо подвергнуть первичные документы по начислению заработной платы и списанию строительных материалов, по работе транспорта и механизмов, по приобретению для установки на объекте предусмотренного проектом оборудования и др.

Сведения о фактически выполненных объемах работ по сметной стоимости также можно получить из журнала учета выполненных работ ф. № КС-6, который ведется заказчиком и подрядчиком по каждому объекту строитель-

ства, и по их данным составляется ежемесячно "Справка о сметной стоимости выполненных работ и затрат" по ф. № 3.

При выявлении фактов выполнения субподрядными организациями работ на объектах после установленных сроков сдачи в эксплуатацию и приемки государственными комиссиями необходимо составить акт с отражением в нем произведенных затрат на данные работы и их сметной стоимости.

Проводя проверку достоверности отчетных данных по вводу в действие производственных мощностей у подрядчиков, изучению необходимо приложить те же документы, что и при проверке в субподрядной организации, а также дополнительно следует проанализировать отчеты по ф. № 1-КС (срочная) "Отчет о вводе в действие объектов и выполнении подрядных работ" и ф. № 1-КС (договор) "Отчет об объеме заказов".

На основании собранной информации ревизор составляет запись для акта комплексной ревизии по вопросам выполнения плана строительно-монтажных работ и ввода в действие объектов строительства и производственных мощностей.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Аудит в строительстве: Справ. пособие / Под общ. ред. Н. П. Дробышевского. - Мн., 1999. - 192 с.
- 2 Аудит и ревизия: Справ. пособие / Под общ. ред. Н. Н. Белова. - Мн.: ООО "Мисанта", 1994. - 221 с.
- 3 Ревизия // Консультант бухгалтера. - 2000. - № 11. - С. 65-72.

Получено 14.03.2003

ISBN 985-6550-83-1. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности). Вып. 2. Гомель, 2004

УДК 657.22 (476)

А. В. Кравченко

Белорусский государственный университет транспорта

РАЗВИТИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Рассмотрены проблемы развития учета и отчетности, связанные с разработкой единой системы.

Вопрос о единой системе учета и отчетности поднимался в экономичес-

ской литературе не единожды. В экономической литературе с разных сторон подчеркивается и обосновывается ее объективность, необходимость и целесообразность. На практике единство системы учета и отчетности выразилось в слиянии бухгалтерии со статистическим отделом предприятия и создания на этой основе отдела единой системы учета и статистики. Данная система применялась практически на всех предприятиях транспорта независимо от формы собственности.

В Республике Беларусь в 1998 году разработана Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности, которая одобрена методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Республики Беларусь и принята правительством. Под Концепцией понимается система основных целей и задач развития бухгалтерского учета и отчетности. Разработанная Концепция содержит базовые требования постановки и ведения бухгалтерского учета, составления и предоставления отчетности в новых экономических условиях. Она позволяет обеспечить достоверность, надежность и своевременность финансовой информации, способствует формированию элементов рыночной инфраструктуры. Данная Концепция разработана с учетом последних достижений науки, она ориентирована на модель страны с рыночными преобразованиями, воплощает в себе опыт стран с развитой рыночной экономикой, отвечает требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Концепция не создана с целью замены законодательной базы по бухгалтерскому учету, более того, когда отдельные ее положения вступают в противоречия, исполнению подлежат положения, заложенные в законодательных и нормативных актах. В Концепции освещены вопросы организации бухгалтерского учета, требования к информации бухгалтерского учета, критерии признания имущества кредиторской задолженности, доходов и расходов и их оценки, поддержки капитала и определения прибыли, а также определены пользователи учетной информации и органы, определяющие методологию, обеспечивающие управление и контроль за системой бухгалтерского учета и отчетности.

Необходимость разработки Концепции была обусловлена рядом внешних и внутренних факторов. В результате возрастающей международной интеграции в сфере экономики возросло внимание к проблеме международной унификации бухгалтерского учета.

Усиление роли транснациональных корпораций требует единообразия применяемых в каждой стране принципов формирования и алгоритма расчета прибыли субъектов народного хозяйства, без которого невозможно инвестирование средств из страны в страну и дальнейшая интеграция экономик различных стран.

Различия моделей бухгалтерского учета для стран СНГ и других стран, входивших ранее в состав Советского Союза, а также стран дальнего и ближнего зарубежья значительно затрудняют получение равноправной информации. Поэтому на сегодняшний день проблема развития и единства